Sentencia C-384-2023

MM.PP. Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

SENTENCIA C-384 de 2023

Expediente: D-15143

Ref.: Demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 "[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones".

Demandantes: Mauricio Piñeros Perdomo y Nicolás Potdevin Stein

Magistrados ponentes:

Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo

Bogotá D.C., dos (02) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

La Sala Plena de la Corte Constitucional en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, en especial las previstas en el artículo 241.4 de la Constitución Política, y cumpliendo todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

2. En resumen, los accionantes plantean dos cargos en contra de los apartes censurados:

(i) Violación a los principios de legalidad y de certeza tributaria que consagra el artículo 338 de la Constitución, dado que el Congreso de la República no fijó con claridad y precisión los parámetros o criterios para establecer los compromisos de exportación que permiten dar aplicación a la tarifa preferente del 20% en el impuesto de renta que deben pagar los usuarios industriales de zonas francas. Se indicó que se delegó al Ejecutivo la regulación de los lineamientos para suscribir y aprobar el plan de internacionalización y anual de ventas con tales usuarios, lo que impide determinar a nivel legal y con plena certeza el ámbito de aplicación de la tarifa del tributo.

(ii) Vulneración a los principios de buena fe y confianza legítima que contempla el artículo 83 constitucional, por cuanto el legislador varió de forma súbita e imprevisible las características del trato diferencial para los usuarios industriales de zonas francas. Se explicó que, al introducir como requisito el tener ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios para acceder a la tarifa preferencial del 20% del impuesto de renta, se alteraron los requisitos de acceso al tratamiento tributario preferencial, pues cumplir con actividades de exportación no es condición para calificarse dentro del régimen de zonas francas y, además, la utilización de las zonas francas como mecanismo de fomento de las exportaciones se encuentra prohibido por acuerdo de la Organización Mundial del Comercio y las normas que integran dicho mecanismo al ordenamiento colombiano.

3. En Auto del 28 de febrero de 2023, se resolvió: (i) admitir la demanda de la referencia por la supuesta vulneración del artículo 338 de la Constitución Política; (ii) comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República y al Presidente del Congreso de la República, para los fines del artículo 244 superior, así como al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Ministerio del Interior y al Ministerio de Justicia y del Derecho, para los efectos señalados en el artículo 11 del Decreto 2067 de 1991; (iii) correr traslado a la señora Procuradora General de la Nación por el término de treinta (30) días para que rindiera concepto; (iv) invitar a distintas instituciones y organizaciones a emitir concepto sobre la norma demandada; (v) fijar en lista la norma acusada por el término de diez (10) días con el fin de otorgar la oportunidad a todos los ciudadanos de impugnarla o defenderla; (vi) inadmitir la demanda por la supuesta vulneración del artículo 83 de la Constitución Política; y (vii) conceder a los actores el término de tres (3) días hábiles para corregir la demanda por el cargo inadmitido.

4. Teniendo en cuenta que los demandantes presentaron escrito de subsanación de la

demanda el día 6 de marzo de 2023 y tras considerar corregidos los yerros mencionados en el proveído del 28 de febrero de 2023, se resolvió, mediante Auto del 22 de marzo de 2023, (i) admitir la demanda de la referencia, por la supuesta vulneración del artículo 83 de la Constitución Política y (ii) dar cumplimiento a las órdenes de traslado, fijación en lista y comunicaciones e invitaciones a rendir concepto técnico e intervenciones, según fue dispuesto en el Auto del 28 de febrero de 2023.

5. Cumplido lo previsto en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

6. A continuación, se transcribe el texto del artículo, resaltando los apartes censurados:

“LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia,

DECRETA

(…)

TÍTULO I

Impuesto sobre la renta y complementarios

(…)

CAPÍTULO II

Impuesto sobre la renta para personas jurídicas

(…)

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

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

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

3. La suma de los numerales 1 y 2 corresponde al impuesto sobre la renta.

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

PARÁGRAFO 5o. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios gravable aplicable a zonas francas costa afuera; usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles

industriales; usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística del numeral 1 del Artículo 3o de la Ley 1004 de 2005 y a usuarios operadores, será del veinte por ciento (20%).

PARÁGRAFO 6o. Únicamente podrían aplicar lo dispuesto en el inciso 1 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 1 del presente Artículo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el inciso 1 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".

III. LA DEMANDA

7. Los actores solicitan que se declare la inexequibilidad de los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. Para fundamentar su petición, proponen

los siguientes cargos de inconstitucionalidad: (i) violación del artículo 338 de la Constitución Política que prevé los principios de legalidad y de certeza en materia tributaria; e (ii) infracción al artículo 83 de la Carta referente a los principios de buena fe y confianza legítima.

8. Previo a desarrollar los argumentos individualizados de los cargos, los demandantes se refieren al fundamento y a la finalidad del régimen de las zonas francas, señalando que esta figura fue regulada por la Ley 1004 de 2005, en cuya exposición de motivos se indicó que su propósito era cumplir los compromisos adquiridos por Colombia en virtud del Acuerdo por medio del cual se creó la Organización Mundial del Comercio (OMC), ratificado por el Estado mediante la Ley 170 de 1994. En este Acuerdo se acordó desmontar gradualmente las subvenciones a las exportaciones de productos industriales y que, a raíz de dicho acuerdo y a partir del 31 de diciembre del año 2006, se eliminaron las exenciones de los impuestos de renta y complementarios y de remesas a favor de las zonas francas.

9. Aseguran entonces que el régimen de las zonas francas ha tenido varias modificaciones para cumplir el Acuerdo de la OMC y que incluso, con posterioridad, el Gobierno colombiano prohibió las subvenciones a las exportaciones de productos industriales establecidas a favor de las zonas francas que antes se encontraban permitidas. De allí que en la actualidad no es posible considerar que las exportaciones son un elemento esencial del régimen de zonas francas y mucho menos una condición para acceder al incentivo tributario consistente en la tarifa del 20% del impuesto de renta que introdujo la disposición acusada y que, en su criterio, implica una reviviscencia de las subvenciones prohibidas por el artículo 3.1 del Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC.

10. Así las cosas, refieren que la finalidad actual de las zonas francas, a la luz del artículo 2 de la citada Ley 1004 de 2005, no se centra en cumplir con un compromiso mínimo de exportaciones, sino que, en lugar de ello, estas buscan ser un instrumento para la creación de empleo y la captación de nuevas inversiones de capital, la promoción de la competitividad y el desarrollo de procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales, entre otros. Luego de ello se ocupan de presentar los dos cargos que a continuación se sintetizan.

Cargo primero: violación a los principios de legalidad y de certeza en materia tributaria (art. 338, C.P.)

11. Los demandantes estiman que las disposiciones acusadas modifican la tarifa del impuesto de renta y complementarios que tributan los usuarios industriales de las zonas francas, al establecer una especie de régimen cedular representado en dos tarifas diferentes según la naturaleza de las actividades que realicen las zonas francas, así: (i) una del 20% para la renta derivada de las operaciones de exportación de bienes y servicios; y (ii) otra del 35% para la renta que no se origine en operaciones de exportación.

12. Sostienen los demandantes que en el parágrafo 6 cuestionado se determinó que, quienes deseen beneficiarse de la tarifa del 20% para la renta derivada de operaciones de exportación, deberán acordar un plan de internacionalización con el Gobierno nacional, mediante el cual determinen compromisos mínimos de exportación que cada usuario de zona franca deberá cumplir. En su criterio, esta situación supone que el Congreso de la República dejó en manos del Ejecutivo la determinación de la tarifa del impuesto sobre la renta para los usuarios de zonas francas, porque para que la tarifa del 20% sea aplicable es necesario cumplir unos compromisos de exportaciones para cuya fijación o determinación la ley no estableció regla, criterio o parámetro alguno. En ese sentido, refieren que esto implica que, a la fecha sea imposible que el usuario industrial de zona franca conozca cuál va a ser su obligación de exportación y, por tanto, cuál va a ser la tarifa de impuesto sobre la renta que le aplica.

13. Seguidamente, los actores advierten que el Congreso no señaló directamente la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios en tanto no estableció criterios o parámetros para determinar cuál realmente va a ser la tarifa aplicable, ya que depende de la celebración de un acuerdo con el Gobierno nacional sobre unos compromisos de exportación respecto de los cuales todo se ignora o desconoce, toda vez que el Congreso dejó en el Ejecutivo su determinación, sin ningún tipo de limitación.

14. §14 Indican los demandantes que de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución, el legislador debe fijar, entre otros elementos del tributo, las tarifas, por lo que la determinación de estas no puede ser delegada en otras entidades, ello en atención al principio de legalidad tributaria. Si bien en esta oportunidad estableció dos tarifas sobre la renta según el origen o

naturaleza de la renta, lo cierto es que no diseñó los elementos que permitan determinar su ámbito de aplicación. No es posible saber cuándo se podrá aplicar una tarifa del 20% porque esa regulación, parámetro o criterio es inexistente, lo que deja al Ejecutivo con la potestad de definir la tarifa aplicable.

§15 De este modo, para los demandantes la vulneración de los principios de legalidad y de certeza tributaria se configura en la medida en que (i) el Congreso de la República omitió fijar directamente la tarifa del impuesto sobre la renta, por cuanto no estableció con certeza los criterios claros para determinar qué tarifa de renta les resulta aplicable a los usuarios industriales de las zonas francas; y (ii) la tarifa que debe aplicarse quedó condicionada a criterios subjetivos que debe definir el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo o el Gobierno nacional, quienes terminarán señalando en qué casos la tarifa preferente del 20% debe aplicarse, ante la ausencia de criterios claros y precisos por parte del legislador, sobre todo en los compromisos de exportación.

Cargo segundo: violación a los principios de buena fe y confianza legítima (Art. 83, C.P.)

§16 Los demandantes explican que las disposiciones demandadas, al establecer las exportaciones como condición para acceder a la tarifa del 20% del impuesto de renta, desconocen los principios constitucionales de buena fe y de confianza legítima, pues para los usuarios industriales era imprevisible que el Estado consagrara requisitos de exportación como condición para poder aplicar dicha tarifa preferencial, teniendo en cuenta que la Ley 1004 de 2005 no reguló como finalidad del régimen de zonas francas la promoción de exportaciones y, en tal sentido, los usuarios de tales zonas se constituyeron con la confianza de que no tenían que incluir en sus proyectos de inversión una actividad exportadora.

§17 Aducen los demandantes que los preceptos cuestionados condicionan la aplicación de la tarifa preferencial del 20% a que el origen de la renta provenga de exportaciones, cuando quienes hoy gozan de dicha tarifa se constituyeron y fueron calificados como usuarios industriales de bienes y servicios con base en las finalidades de la Ley 1004 de 2005 y el Decreto 2147 de 2016. Estas normas no exigen y por el contrario prohíben, que la aplicación del beneficio tributario dependa de la realización de exportaciones. Por ello, los usuarios francos, al constituirse como tal, tenían la confianza legítima de que en sus proyectos de inversión no era indispensable una vocación exportadora, máxime cuando el Estado

colombiano adquirió compromisos internacionales en el marco de la Organización Mundial del Comercio, contemplados en el artículo 3.1 del Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias, que prohíbe expresamente las subvenciones -como la medida censurada- por concepto de exportación.

§18 Los accionantes argumentan que, de acuerdo con el precedente constitucional vigente, si bien la calificación como usuario industrial de una zona franca no puede entenderse como una situación jurídica consolidada, lo cierto es que, al modificarla, el legislador debía preservar la característica del trato diferencial. Sin embargo, la norma demandada al introducir como requisito el desarrollo de operaciones de exportación, la varió de forma súbita e imprevisible, pues uno de los tratos diferenciales que deben ser preservados en el régimen de zonas francas es, precisamente, la aplicación de una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta, al tratarse de un elemento transversal y esencial del mismo que, en consecuencia, no podía ser eliminado.

§19 Señalan los demandantes que el Congreso de la República sustituyó las características de trato preferente al atar la aplicación de la tarifa del 20% en el impuesto de renta al desarrollo de exportaciones, pues reemplazó el fundamento para la existencia de dicha tarifa preferente. Indican que "(…) con anterioridad a la expedición de la Ley 2277 de 2022, la condición para acceder a la tarifa preferencial del artículo 240-1 del Estatuto Tributario era la de ser un usuario industrial de zona franca", lo que implicaba que "(…) los usuarios que accedía[n] a esta tarifa se constituían únicamente con la finalidad de ser polos de inversión y de generación de empleo". En virtud de lo dispuesto en la norma demandada, para poder acceder a la tarifa diferencial en comento no tan solo basta con ser usuario de zona franca, sino que además es necesario llevar a cabo procesos de exportación, lo cual además de ser un cambio abrupto e imprevisible desde los postulados de buena fe y confianza legítima que buscan proteger a los particulares de actuaciones extraordinarias y arbitrarias de las ramas del poder público, resulta ser la "antítesis de la esencia" asignada al régimen de zonas francas en Colombia en la Ley 1004 de 2005.

§20 En ese sentido, los accionantes consideran que un usuario de zona franca desde las expectativas legítimas, objetivamente no podía esperar ni prever de manera razonable que la aplicación de la tarifa de renta preferencial estuviera atada a criterios no solo ajenos al régimen de zonas francas (en este caso, a la promoción de exportaciones), sino

manifiestamente contrarios a derecho, en contravía de un tratado internacional comercial suscrito y ratificado por el Estado colombiano, y de los fundamentos propios del régimen de zonas francas en los cuales la operación de exportaciones de bienes y servicios no obra como una finalidad. Resalta que la Ley 1004 de 2005 se expidió, precisamente, para eliminar la vocación exportadora de este tipo de áreas.

IV. INTERVENCIONES

§21 Dentro del término de fijación en lista se recibieron once intervenciones. Dos de ellas plantean argumentos de inhibición, pero solicitan la exequibilidad; dos piden la exequibilidad de los preceptos demandados; una solicita introducir un condicionamiento; y seis piden la inexequibilidad. En el cuadro que se presenta a continuación se agrupa el sentido de las intervenciones.

Inhibición y exequibilidad

* Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

* Presidencia de la República.

Exequibilidad

 Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

 Universidad Externado de Colombia.

Exequibilidad condicionada

* Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI.

Inexequibilidad

 Asociación Nacional de Comercio Exterior – ANALDEX.

 Universidad de Los Andes.

 Universidad Santo Tomás – Facultad de Derecho.

 Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomas – Seccional Bucaramanga.

 Pedro Enrique Sarmiento Pérez y Andrea Ospina García.

 Pedro Samuel Rojas Neira, quien subsidiariamente plantea exequibilidad condicionada.

Intervenciones que plantean inhibición y solicitan exequibilidad

§22 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. La apoderada de la DIAN rindió concepto para solicitar la declaratoria de exequibilidad de los numerales 1, 2 y 3 y del parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. Como cuestión previa, sin manifestarlo expresamente en el acápite de solicitudes, señala que la demanda es inepta porque incumple los requisitos de: (i) certeza y pertinencia, frente al cargo relacionado con el régimen cedular, el cual no fue debidamente sustentado; (ii) especificidad, porque el accionante alega que el Acuerdo de la OMC sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias aprobado por Colombia a través de la Ley 170 de 1994 se desconoce al establecerse como condición la exportación para acceder a la tarifa del impuesto a la renta del 20%, pero no realiza un reparo de índole constitucional; y (iii) suficiencia, en tanto el cargo por vulneración de los principios de confianza legítima y buena fe no desarrolla razones para la inconstitucionalidad de la norma acusada.

§23 Frente a los cargos de inconstitucionalidad, la DIAN en primer lugar, explica que la norma demandada se refiere a la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a los usuarios industriales de zonas francas que suscriban de manera libre y voluntaria un plan de internacionalización y anual de ventas con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. De manera que, dependiendo de su actividad exportadora, parte de las rentas estarán gravadas a la tarifa del 20% y, la otra parte, lo estarán con la tarifa general del 35% prevista en el numeral 2 del artículo 240.1 del Estatuto Tributario.

§24 En ese sentido, afirma la interviniente que la norma acusada no vulnera el principio de certeza tributaria, pues el legislador fijó con claridad la tarifa del impuesto sobre la renta para usuarios industriales y porque al plan de internacionalización y anual de ventas solo le corresponde establecer el monto en las ventas al exterior como condición para tributar a la tarifa especial. Indica que el usuario industrial sí puede conocer la tarifa del impuesto sobre

la cual deberá tributar, al momento de acordar el plan de internacionalización y anual de ventas, porque allí lo que se establece es el monto de los ingresos netos por parte del usuario industrial para tributar a la tarifa del 20%.

§25 Agrega la DIAN que la norma demandada no consagra un régimen cedular del impuesto a la renta (esto es, un sistema específico de depuración para grupos claramente establecidos por el legislador), sino que prevé un beneficio tributario para los usuarios industriales de zona franca consistente en una tarifa preferencial del 20%, en caso de que acuerden un plan de internacionalización y anual de ventas, con lo cual se pretende incentivar las exportaciones del segmento productivo que genera valor agregado en el país.

§26 Considera la DIAN que supeditar el acceso al beneficio tributario al cumplimiento de dicho acuerdo, tampoco vulnera los principios de legalidad y certeza en materia tributaria porque lo que va a permitir el reglamento es determinar aspectos puntuales y técnicos que no se encuentran sometidos a la reserva de ley y que son distintos a la tarifa, como "(…) la suscripción de las pautas o estrategias comerciales que deben regir el umbral de los negocios en mercados exteriores y se fijen objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional". En ese sentido, es claro que del contenido normativo demandado no puede desprenderse que el legislador se hubiera despojado de su función para dejar a la voluntad del Ejecutivo la definición de la tarifa.

§27 Advierte la interviniente que la sujeción a una tarifa inferior del impuesto sobre la renta, cuyos requisitos sean reglamentados por el Gobierno nacional, no es algo nuevo dentro de la legislación tributaria nacional; por ejemplo, "(…) la aplicación de la tarifa del 0% de que trata el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019 para las sociedades que se constituyeran en las Zonas Económicas y Sociales Especiales -ZESE, estaba sujeta a reglamentación por parte del Gobierno nacional, de acuerdo con el parágrafo segundo del mismo artículo". Asimismo, "(…) la tarifa del 9% para hoteles [en poblaciones] de menos de 200 mil habitantes (sic) que introdujo el artículo 48 de la Ley 2068 de 2020, estaba sujeta a que una autoridad competente certificara qué municipios tuvieran dicha población".

§28 En segundo lugar, la DIAN refiere que la norma demandada no vulnera los principios de buena fe y confianza legítima, en la medida en que la tarifa diferencial se sustenta en el

amplio margen de configuración normativa del legislador en materia tributaria, el cual le permite "(…) no solo definir los fines de la política tributaria; crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir los tributos; definir los elementos del tributo, definir la fecha del cobro, la forma del recaudo", sino que también puede "(…) definir los beneficios tributarios, como exenciones, deducciones o descuentos".

§29 Reitera la interviniente que la norma no consagra una subvención a las exportaciones sino un beneficio especial en el impuesto de renta para los usuarios industriales de las zonas francas. No obstante, precisa que, si ese fuera el caso, no podría ser objeto de reproche constitucional debido a que el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC no conforma el bloque de constitucionalidad, al no referirse a la protección de los derechos humanos.

§30 Presidencia de la República. El secretario jurídico del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República solicita la exequibilidad de la norma demandada. Sin incluirlo como petición específica, aduce que el cargo por vulneración del principio de certeza tributaria carece de certeza y pertinencia en su formulación porque no fue debidamente sustentado por los actores, lo que implica de suyo la desestimación de este.

§31 Luego, señala el interviniente que la reforma tributaria implementada por medio de la Ley 2277 de 2022 busca garantizar un sistema más eficiente, simple y con mayor equidad horizontal para financiar el gasto social. Explica que la norma demandada no vulnera el principio de certeza tributaria porque de su lectura se extrae que el legislador fijó, de forma clara e inequívoca, los elementos del tributo, en especial, que la tarifa del impuesto de renta del usuario industrial de zona franca es la general del 35% y la diferencial del 20%. El hecho de que se haya creado una condición para acceder a la tarifa diferencial, consistente en la suscripción de un plan de internacionalización con el Gobierno nacional, no significa que se haya delegado en el Ejecutivo la facultad de definir la tarifa del impuesto. En efecto, lo que se reglamente en el plan de internacionalización serán aspectos relacionados con la suscripción de las pautas o estrategias comerciales que deben regir el umbral de los negocios en mercados exteriores, así como los objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional.

§32 Precisa el interviniente que la norma no contempla una subvención a las exportaciones

sino un trato diferencial del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de las zonas francas. En cualquier caso, si la norma contemplara una subvención, la prohibición de establecer subvenciones a las exportaciones no podría ser objeto de reproche constitucional, pues el Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC no hace parte del bloque de constitucionalidad, por no tratar aspectos relacionados con la protección de los derechos humanos.

§33 Finalmente, el interviniente considera que los apartes censurados no vulneran los principios de confianza legítima y buena fe previstos en el artículo 83 de la Constitución Política, en razón a que la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para usuarios industriales se justifica en el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria y en la naturaleza misma de las zonas francas que las somete a una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.

Intervenciones que solicitan exequibilidad

§34 Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El apoderado de la entidad pidió la exequibilidad de las disposiciones acusadas. Para ello, destaca como propósito general de la reforma tributaria incrementar el recaudo para atender el gasto público social que permita superar los índices de pobreza y desigualdad y, precisa que en el caso de las zonas francas el objetivo inicial de incentivar la inversión en Colombia y promover las exportaciones solo ha sido cumplido parcialmente, pues el 85% de las compañías que han venido utilizando este régimen, son nacionales y, por regla general, sin vocación exportadora. En esa medida, esgrime que la norma acusada pretende estimular las exportaciones de las zonas francas, por medio de un tratamiento diferencial basado en el origen de los ingresos obtenidos por el usuario industrial, de manera que la tarifa especial del 20% solo será aplicable para los ingresos provenientes de las exportaciones. De ahí que la condición legal para acceder a la tarifa reducida de renta sea la suscripción de un plan de internacionalización y ventas con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, así como el cumplimiento de los objetivos máximos de ingresos netos previstos y acordados en el mismo plan.

§35 Frente al cargo relacionado con el presunto desconocimiento de principio de certeza tributaria, el ministerio indica que el inciso primero del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, en los términos modificados por la Ley 2277 de 2022 prevé, de manera clara e inequívoca,

como regla general, la aplicación de la tarifa ordinario de renta del 35% sobre los ingresos obtenidos por los usuarios industriales de zona franca, y como regla especial, la aplicación de la tarifa reducida de renta del 20% respecto de los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y de servicios. Precisa que la aplicación de esta tarifa de renta especial depende de dos condiciones para acceder a la misma: (i) el acuerdo y la suscripción con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo del plan de internacionalización y anual de ventas, en el cual se establezcan objetivos máximos de ingreso por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero; y (ii) que cumplan los objetivos máximos de ingresos previstos en el plan. De esta forma, el usuario industrial al suscribir el acuerdo conoce de antemano el volumen de ingresos por operaciones locales que debe cumplir para aplicar a la tarifa reducida.

§36 Advierte la entidad que al Gobierno nacional no le corresponde definir, vía reglamento, la tarifa del impuesto sobre la renta, sino que esa facultad reglamentaria es para establecer aspectos puntuales y técnicos relacionados con los requisitos, condiciones y características que regirán la ejecución del acuerdo de internacionalización y plan anual de ventas para los usuarios industriales de las zonas francas que quieran exportar, lo cual aduce no está sometido a reserva de ley.

§37 En cuanto al segundo cargo sobre presunta violación al principio de confianza legítima, el ministerio señala que no puede considerarse que los beneficios concedidos a favor de determinado grupo de contribuyentes sean inmodificables o irreversibles. Lo que se busca con su consagración es la exclusión de las modificaciones de las reglas de juego que puedan llegar a establecer un tratamiento arbitrario, frente a las personas que adecuaron su comportamiento al marco jurídico vigente motivado por un estímulo específico. En esa medida y teniendo en cuenta que la norma proporciona a los afectados tiempo y medios para adaptarse a los cambios introducidos, considera que no afecta el principio de confianza legítima.

§38 Agrega el interviniente que la tarifa no se ha mantenido inalterada con el transcurso del tiempo, sino que ha sido objeto de modificaciones, de manera que resultaba previsible que se realizaran cambios en su contenido, pues las normas tributarias no son estáticas ni intemporales. Además, considera que el condicionamiento que incorpora la norma sobre la aplicación de la tarifa de renta del 20% al cumplimiento de unos objetivos máximos de

ingresos netos, no constituye un cambio abrupto e imprevisible, pues fue el resultado de un proceso de discusión y deliberación conjunta entre el Gobierno nacional y los actores de las zonas francas para pactar un régimen mixto de tributación.

§39 Frente a los cuestionamientos acerca de la aplicación de la tarifa de renta reducida para operaciones de exportación y su consideración como una subvención prohibida bajo el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, el ministerio señala que deben ser planteados ante la autoridad competente y que escapan del análisis de constitucionalidad que le corresponde hacer a la Corte.

§40 Universidad Externado de Colombia. La directora del Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEF) del departamento de Derecho Fiscal de esa universidad, solicita la exequibilidad de los apartes demandados. Ello al estimar que la regla que contienen establece claramente la tarifa a la que estarán sujetos los ingresos obtenidos por los usuarios industriales de las zonas francas. En efecto, estipula un sistema mixto, en virtud del cual, los ingresos por exportaciones estarán sometidos a la tarifa preferencial del 20% y los demás ingresos estarán sujetos a la tarifa general del 35%.

§41 Indica la interviniente que la disposición solo delegó en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo la suscripción del acuerdo del plan de internacionalización y ventas, en el que se determinen los parámetros y criterios que se deberán tener en cuenta para acordar los objetivos máximos de ingresos netos por las operaciones realizadas en el territorio aduanero nacional, pero no lo autorizó para fijar la tarifa del impuesto. De allí que no estime quebrantados los principios de legalidad y certeza tributaria.

§42 En cuanto al segundo cargo, la universidad destaca que el principio de confianza legítima no es absoluto y considera que el tratamiento diferencial propio del régimen de zonas francas se constituye como una mera expectativa, pero no genera una situación jurídica consolidada para el contribuyente que ha accedido a dicho tratamiento, siendo previsible que el legislador, por razones de política fiscal, realice cambios en el tratamiento fiscal preferencial de los usuarios del régimen franco.

Intervención que solicita la declaratoria de exequibilidad condicionada

§43 Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI. La directora de la Cámara de

Usuarios de Zonas Francas de la ANDI solicita la exequibilidad condicionada de los preceptos demandados, en el sentido que solo se aplicarán a aquellos usuarios industriales de zonas francas que se hayan calificado después de la entrada en vigencia de la ley.

§44 Fundamenta lo anterior la interviniente en que los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima le exigen al legislador respetar las situaciones jurídicas consolidadas de los usuarios de zonas francas a quienes se les reconoció el beneficio tributario de tarifa diferencial, por lo cual su aplicación debe surtir efectos hacia futuro. En ese sentido, las reformas introducidas solo deberían ser aplicables frente a los nuevos usuarios industriales, es decir, con respecto a quienes, para el 31 de diciembre de 2022, hayan sido legalmente calificados como tales o que estén en proceso de calificación.

§45 Precisa la ANDI que, en el caso de los usuarios de las zonas francas, estos han venido realizando inversiones y establecieron actividades industriales de bienes y servicios en virtud del régimen especial, con la expectativa de hacerse a unos derechos, a partir del cumplimiento de las obligaciones de generación de empleo y de inversión. De hecho, han realizado inversiones en actividades ajenas al comercio exterior, como aquellas dirigidas a la generación de energía eléctrica y a la producción de materias primas esenciales para las cadenas productivas de bienes y servicios importantes para el país, con lo cual, la norma demandada no solo tiene la potestad de afectar a los usuarios de las zonas francas que no exportan, sino también a la población en general.

§46 Concluye la interviniente que la norma no transgrede el ordenamiento constitucional por el establecimiento de tarifas diferenciales (porque esto hace parte de la amplia potestad legislativa en materia tributaria), sino porque el legislador incurrió en una omisión legislativa al no establecer una regla que reconociera las situaciones jurídicas consolidadas y las expectativas legítimas de aquellos que, al momento de entrada en vigencia de la ley, habían presentado solicitudes de calificación como usuarios industriales de zona franca.

§47 Sobre el particular, la ANDI advierte que los usuarios industriales de zonas francas calificados antes de la entrada en vigencia de la ley tenían una situación jurídica consolidada porque accedían a la tarifa diferencial de renta bajo un modelo de empleo e inversión, no de exportaciones, mientras que aquellos que estaban en trámite de calificación a la entrada en vigencia de la ley, tenían una expectativa legítima.

Intervenciones que solicitan la declaratoria de inexequibilidad

§48 Asociación Nacional de Comercio Exterior – ANALDEX. El presidente ejecutivo de ANALDEX pide la declaratoria de inexequibilidad de los preceptos demandados. Para ello señala, en primer lugar, que la norma demandada no establece de manera clara y precisa la tarifa del impuesto sobre la renta imponible a los usuarios industriales de zonas francas, pues se encuentra supeditada a las exportaciones realizadas por tales usuarios y deja en manos del Ejecutivo la facultad de determinar este elemento sin ningún lineamiento. Sumado a ello, indica la transgresión de los compromisos internacionales adquiridos en el contexto de la OMC, en virtud de los cuales el país debe eliminar los subsidios a las exportaciones, lo cual se hizo mediante la Ley 1004 de 2005 que se centró en las zonas francas como generadoras de empleo e inversiones.

§49 En segundo lugar, ANALDEX señala que la norma genera un cambio de naturaleza de las zonas francas, imprevisible para los usuarios industriales que ya han sido calificados, pues se acogieron al régimen de zona franca bajo unas condiciones específicas que varían de manera abrupta con la normativa cuestionada, pues ya no basta solo con cumplir las condiciones para ser usuario industrial, sino que ahora, para acceder a la tarifa preferencial, se debe cumplir con un porcentaje de exportaciones, lo que viola el principio de confianza legítima.

§50 Universidad de los Andes. La directora del consultorio jurídico de la facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, solicita la declaratoria de inexequibilidad de los apartes demandados. Indica que, en virtud del principio de certeza tributaria, el legislador debió delimitar de forma clara y exacta la obligación tributaria a cargo de los usuarios industriales de las zonas francas; sin embargo, existe total indeterminación sobre la tarifa aplicable al impuesto de renta, con lo cual es claro que el legislador delegó en el Gobierno nacional la fijación de la tarifa, a través del plan de internacionalización que se guiará por criterios subjetivos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Agrega que el legislador puso a ciertos contribuyentes en la posición de no poder acceder a las condiciones de la tarifa diferencial, en tanto no cumplen actividades de exportación.

§51 Considera la interviniente que se desconoce el principio de confianza legítima porque la modificación al régimen tributario aplicable a los usuarios industriales de zonas francas va en contravía de los principios y las normas contenidos en la Ley 1004 de 2005, que no exige

como requisito la promoción a las exportaciones; por ello, perjudica las expectativas legítimas que tenían los usuarios ya constituidos bajo el régimen anterior y que venían disfrutando de la tarifa preferencial del 20% en materia de impuesto sobre la renta. En efecto, consideró que la internacionalización de las zonas francas no puede cambiar los incentivos y ventajas reconocidas a los usuarios industriales previamente constituidos, en el marco de una política económica explícita de producción nacional.

§52 Esgrime la universidad que las zonas francas, por su naturaleza, constitución y objetivos, implican necesariamente tratos tributarios diferenciales para incentivar y promover las actividades económicas. Esto, pues omitir el beneficio de tarifa reducida en renta para los usuarios industriales implica que dejan de ser zonas económicas especiales. En ausencia del trato preferencial en el impuesto sobre la renta las zonas francas se desnaturalizan, con el agravante que los usuarios industriales ya calificados han adaptado su conducta y objeto económico al desarrollo de unas actividades que, en ausencia de incentivos, no desarrollarían. En este sentido, la alteración de la finalidad del régimen de zonas francas hace necesario tener en consideración estas circunstancias.

§53 Universidad Santo Tomás – Sede Bogotá. El decano de la facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás, en compañía del director y una monitora de su consultorio jurídico, pretenden la declaratoria de inexequibilidad de los preceptos demandados. Fundamentan su petición en que las disposiciones censuradas no determinan con claridad los elementos del tributo, dejando a la suerte del poder Ejecutivo la determinación de la tarifa del impuesto sobre la renta. Precisan los intervinientes que, si bien los elementos del tributo no tienen que ser absolutos, sí deben estar consagrados de tal manera que resulten claros para los contribuyentes. Añaden que el legislador no puede delegar en el Ejecutivo una facultad que le ha sido asignada por el propio ordenamiento constitucional y, en ese sentido, no pueden dejar en manos del Gobierno nacional la facultad de definir la tarifa y su aplicación.

§54 Universidad Santo Tomas – Seccional Bucaramanga. El director y un miembro del Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomas – seccional Bucaramanga piden la inexequibilidad de las disposiciones demandadas, al estimar que desconocen el principio de certeza tributaria porque el legislador no estableció de forma clara y precisa criterio legal alguno, sino que dejo en manos del Ejecutivo el fijar los parámetros para mantener la tarifa del 20% por parte del contribuyente. Ello conlleva desconocer el principio

de confianza legítima porque los contribuyentes tienen la expectativa de que el legislador cumpla a cabalidad con sus competencias determinando todos los elementos del tributo.

§55 Pedro Enrique Sarmiento Pérez y Andrea Ospina García. Solicitan la declaratoria de inexequibilidad de las normas demandadas porque imponen condiciones adicionales a los usuarios industriales de zonas francas que no estaban inicialmente previstas, con lo cual vulneran la confianza legítima. En efecto, estos usuarios no fueron contemplados como exportadores y sus actividades fueron definidas para ser ejecutadas exclusivamente dentro de la zona franca. Adicionalmente, la tarifa diferencial la convierte en subvención al ligarla al cumplimiento de resultados de exportación, lo cual se encuentra prohibido en el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, el cual es vinculante para el Estado colombiano.

§56 Frente a la presunta violación del principio de certeza tributaria, los intervinientes advierten que la norma hace depender la tarifa del impuesto de renta para usuarios industriales de zonas francas, en un volumen de ingresos netos, a partir de la reglamentación que se incorpore en el plan de internacionalización, lo que dificulta saber con antelación y exactitud cuál será el tope de ventas que deberán cumplir para poder acceder a la tarifa del 20%.

§57 Pedro Samuel Rojas Neira. Solicita la inexequibilidad de la norma demandada y, de manera subsidiaria, su exequibilidad condicionada bajo el entendido que a aquellos usuarios ya calificados y con plan maestro vigente se les siga aplicando la tarifa del 20%, sin necesidad de suscribir un plan de internacionalización que cambie las condiciones del plan maestro ya aprobado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

V. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

§59 La procuradora general de la Nación presentó concepto en el que le pide a la Corte declarar la inexequibilidad de los numerales 1, 2 y 3 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, así como de su parágrafo 6°, y que, por ende, se disponga la reviviscencia de la normativa tributaria previa.

§60 Señala la señora Procuradora que, en virtud de los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política, el Congreso de la República tiene un amplio margen de configuración

legislativa para establecer y ordenar los tributos requeridos para financiar los gastos e inversiones del Estado, libertad que encuentra límites en los principios de legalidad y certeza tributarias, buena fe, igualdad, equidad e irretroactividad de la ley tributaria. Frente a la legalidad y certeza tributaria, indica que le corresponde al Congreso de la República fijar en la ley "(…) los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos" y que el ordenamiento constitucional, en tratándose de impuestos, prohíbe delegar su ordenación en el Gobierno nacional, por requerirse de "la mayor legitimidad democrática posible" en su adopción; a diferencia de las tasas o las contribuciones en las cuales es posible deferir a la reglamentación la definición de sus tarifas.

§61 En ese orden de ideas, la Procuradora advierte que la infracción del principio de legalidad y certeza tributaria se presenta cuando "(…) no es posible dilucidar el contenido estructural del impuesto a partir de los textos legales y, por consiguiente, no existe claridad sobre los elementos de la obligación tributaria", pues el ordenamiento superior exige que se defina en la ley el marco de acción de la actividad de la administración o que éste se pueda derivar de un parámetro objetivo y verificable, obtenido generalmente de la ciencia económica.

§62 En desarrollo de lo anterior, la Procuradora plantea que la demanda de la referencia está llamada a prosperar porque el legislador no determinó de manera clara y precisa el elemento diferenciador para aplicar las tarifas del 20% o del 35% sobre el impuesto de renta para los usuarios industriales ubicados en zonas francas, delegando en el Gobierno nacional su regulación. En efecto, condicionó la tarifa del 20% a la suscripción y cumplimiento de un plan de internacionalización y anual de ventas que sería reglamentado por éste, teniendo en cuenta los objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario, siempre que sean diferentes al desarrollo de su actividad. En ese sentido, los usuarios no estarían en capacidad de conocer la tarifa del impuesto de renta aplicable sobre sus ingresos, pues la norma hace referencia a los objetivos máximos de ingresos netos, pero no estipula los límites de aquellos ni los criterios para la determinación de los topes de los montos de las entradas respectivas, dándole plena libertad al Gobierno nacional para fijarlos.

§63 También la procuradora advierte que, si bien las expresiones demandadas no constituyen per se un desconocimiento abierto al principio de buena fe -porque el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 estableció un régimen de provisionalidad para protección a las

expectativas legítimas de los contribuyentes beneficiados con las tarifas diferenciales modificadas por el cuerpo dispositivo-, lo cierto es que tampoco contribuyen a optimizarlo. Explicó que, al limitar la tarifa diferencial de renta en las zonas francas a las actividades de exportación de bienes y servicios, alteran intempestivamente la concepción nacional de las zonas francas porque en el listado de finalidades que contempla la Ley 1004 de 2005 no se encontraba como actividad principal la comercialización de mercancías al exterior. En efecto, la promoción de exportaciones no es uno de los objetivos de las zonas francas y supeditar beneficios a la realización de exportaciones puede llegarse a calificar como una subvención prohibida por el Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, aprobado por Colombia mediante la Ley 170 de 1994.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia de la Corte

§64 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral, 4 de la Constitución Política, este Tribunal es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues los enunciados normativos demandados tienen fuerza de ley.

2. Cuestión previa: examen de aptitud de la demanda

§65 La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y la Presidencia de la República en sus intervenciones plantearon reparos sobre la aptitud de la demanda, aunque sin hacer una solicitud expresa de emitir una decisión inhibitoria. Al respecto, señalaron que el cargo por vulneración del principio de certeza tributaria incumple los requisitos de certeza y pertinencia en su formulación, porque no fue debidamente sustentado por los actores. Así mismo, estimaron que el cargo por violación a los principios de buena fe y confianza legítima no logra acreditar los requisitos de especialidad y de suficiencia, en tanto su argumentación no es de índole constitucional, sino que persistió en el presunto desconocimiento del Acuerdo de la OMC sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias aprobado por Colombia a través de la Ley 170 de 1994, al establecerse como condición la exportación para acceder a la tarifa diferencial del 20% en el impuesto sobre la renta de los usuarios industriales de las zonas francas.

§66 Con la finalidad de atender estos reparos, la Sala Plena referirá a los requisitos de aptitud de la demanda en la acción pública de inconstitucionalidad. Luego de ello, evaluará por separado cada uno de los cargos que proponen los demandantes, con miras a determinar si gozan de aptitud sustantiva para adelantar el juicio abstracto de constitucionalidad.

§67 Requisitos de aptitud de la demanda en la acción pública de inconstitucionalidad. La Corte Constitucional ha enfatizado que la acción pública de inconstitucionalidad es expresión del derecho de participación en una democracia, y que constituye un instrumento de control sobre el poder de configuración normativa que radica, de manera principal, en el Congreso de la República. El ejercicio de dicho mecanismo, sin embargo, no está desprovisto de exigencias que, si bien no pueden constituirse en barreras para el acceso a la administración de justicia, están orientadas a la presunción de corrección de las leyes y al ejercicio ponderado de la competencia del juez constitucional. Por lo anterior, aunque en aplicación del principio pro actione es preferible, en beneficio de un ordenamiento jurídico coherente y consistente, dictar una decisión de fondo a una inhibitoria, no le es dable a la Corte Constitucional corregir de oficio, ni subsanar aspectos oscuros, débiles o no inteligibles dejados por el accionante, "pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente rogada, en un mecanismo oficioso".

§68 Bajo tal premisa, y partiendo del contenido del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, la jurisprudencia ha precisado que, para que exista demanda en forma, el promotor del respectivo escrito de acusación debe (i) señalar las normas que se acusan como inconstitucionales, (ii) indicar las disposiciones superiores que estima infringidas, y (iii) exponer las razones o motivos por los cuales la norma acusada viola la Constitución, lo que se traduce, a su vez, en la formulación de por lo menos un cargo concreto de inconstitucionalidad. El demandante, por supuesto, también debe explicar la razón por la cual estima que la Corte Constitucional es competente para conocer del asunto (arts. 241, C.P. y 2, Decreto 2067 de 1991).

§70 Análisis de aptitud del cargo por violación a los principios de legalidad y certeza en materia tributaria. Contrario a lo expuesto por la DIAN y la Presidencia de la República, la Sala estima que este cargo sí cumple satisfactoriamente los presupuestos para un análisis de fondo.

§71 (i) El cargo es claro porque permite seguir un hilo conductor en la argumentación en tanto los demandantes plantean que, para que la tarifa del 20% del impuesto sobre la renta sea aplicable para los usuarios industriales de zonas francas, es necesario cumplir unos compromisos de exportaciones que se acuerdan con el Gobierno nacional en un plan de internacionalización, para cuya fijación o determinación la Ley no estableció regla, criterio o parámetro alguno, sino que dejó en manos del Ejecutivo la potestad de definir la tarifa aplicable.

§72 (ii) El cargo es cierto porque el legislador indicó una tarifa diferencial del 20% y otra general del 35% para el impuesto sobre la renta estipulado para los usuarios industriales de zonas francas, y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 establece dentro de su contenido verificable que la tarifa diferencial aplica para quienes acuerden, suscriban y cumplan el plan de internacionalización y anual de ventas con el Ministerio de Comercio Industria y Turismo para cada uno de los años gravables, a la vez que señala como proposición jurídica real y existente que el Gobierno nacional debe expedir una reglamentación al respecto, que es el reproche en el que se funda el cargo.

§73 (iii) La acusación es específica por cuanto define con claridad una oposición objetiva y verificable entre el contenido de los preceptos demandados y el artículo 338 de la Constitución, en especial, el entendimiento de los principios de legalidad y certeza tributaria. Sobre el punto, la demanda cuestiona que el Congreso de la República no fijó con claridad y precisión los parámetros o criterios para establecer los compromisos de exportación que permiten dar aplicación a la tarifa preferente del 20% en el impuesto de renta que deben pagar los usuarios industriales de zonas francas, en tanto delegó al Ejecutivo regular los lineamientos para suscribir y aprobar el plan de internacionalización y anual de ventas con tales usuarios, lo que impide determinar legalmente y con plena certeza el ámbito de aplicación de la tarifa del tributo.

§74 (iv) El cargo es pertinente toda vez que el reproche formulado se funda en el contenido de los principios de legalidad y certeza tributaria y los enfrenta con los apartes cuestionados, al señalar que la aplicación de la tarifa preferencial está supeditada a la definición del Ejecutivo vía reglamento sin que, en criterio de estos, el legislador haya diseñado elementos que permitan determinar el ámbito de aplicación, lo que hace a la fecha imposible que un usuario industrial de zona franca conozca qué tarifa del impuesto sobre la renta le es

aplicable. (v) Lo anterior conlleva a que el cargo sea suficiente, habida cuenta que tiene la entidad para generar una duda razonable que habilita adelantar el juicio abstracto de constitucionalidad.

§75 Análisis de aptitud del cargo por violación a los principios de buena fe y confianza legítima. La Sala Plena considera que este cargo goza de aptitud para emitir un pronunciamiento de fondo. Para ello expone las siguientes razones:

§76 (i) El cargo es claro, ya que con coherencia explica de qué manera la disposición normativa trasgrede la buena fe, al sostener que el legislador varió de forma súbita e imprevisible las características del trato diferencial para los usuarios industriales de zonas francas al introducir como requisito el tener ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios para acceder a la tarifa preferencial del 20% del impuesto sobre la renta, cuando cumplir con actividades de exportación no fue una condición para calificarse dentro del régimen de zonas francas, por lo cual aducen también la afectación a la confianza legítima.

§77 (ii) El cargo es cierto porque, de acuerdo con el numeral 1° y el parágrafo 6 censurados, para dar aplicación a la tarifa del 20% se debe tener en cuenta los ingresos provenientes de las exportaciones de bienes y servicios, sumado a que está supeditada a acordar un plan de internacionalización y de ventas anual, es decir, se logra extraer a partir del contenido verificable que con la modificación legal que se introdujo en las normas acusadas, se impone como condición para el acceso al beneficio tributario de la tarifa reducida para el impuesto sobre la renta, el desarrollar una actividad exportadora.

§78 (iii) El cargo es además específico por cuanto, contrario a lo que señala la DIAN en su intervención, la argumentación que proponen los actores, sobre todo en el escrito de subsanación de la demanda, cimienta el cargo en una oposición objetiva y verificable entre el contenido de los preceptos acusados y los principios de buena fe y confianza legítima (art. 83, C.P.). Lo anterior por cuanto esgrimen que para los usuarios industriales de las zonas francas era imprevisible que en sus proyectos de inversión se incluyera la actividad exportadora para acceder a la tarifa preferente del impuesto sobre la renta, cuando la Ley 1004 de 2005 no estableció como finalidad la promoción de exportaciones en el régimen franco. Así las cosas, el cargo se concentró en cuestionar el margen del legislador al realizar

esa variación intempestiva de las características de trato diferencial en la tarifa del impuesto de renta para los usuarios industriales calificados, a partir del precedente constitucional sobre la materia. Adicionalmente, el cambio al que se enfrentan los contribuyentes es radical e imprevisible, pues condicionar el acceso al beneficio tributario obligando al desarrollo de una finalidad exportadora resulta, incluso, contrario a la Ley 170 de 1994, y a los compromisos internacionales plasmados en el tratado que aquella incorpora, el de la Organización Mundial del Comercio.

§79 (iv) El cargo es pertinente dado que los reparos contra las normas demandadas se basan en el entendimiento constitucional del principio de confianza legítima, del cual derivan los actores el que los tratos preferentes en el régimen de zonas francas deban ser preservados, sobre todo en la aplicación de la tarifa diferencial del impuesto de renta que estiman como elemento transversal que no podía ser eliminado por el legislador. (v) El cargo es suficiente ya que genera un alcance persuasivo, capaz de despertar una duda mínima sobre la constitucionalidad de los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

§80 En este orden de ideas, la Sala Plena concluye que los dos cargos que plantea la demanda tienen aptitud para asumir su estudio de mérito.

3. Planteamiento del problema jurídico y metodología de decisión

§81 A partir de los antecedentes expuestos, en esta oportunidad le corresponde a la Sala Plena resolver los siguientes problemas jurídicos:

a. a) ¿Violan los principios constitucionales de legalidad y de certeza tributaria (art. 338, C.P.) los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, al presuntamente omitir el legislador el diseño de criterios o parámetros que permitan determinar el ámbito de aplicación de la tarifa diferencial del 20% para los usuarios industriales de zona franca, y dejar esa determinación de la tarifa sometida a las reglas que defina el Ejecutivo mediante reglamento?

b) ¿Transgreden los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima (art. 83, C.P.) los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, al supeditar el

acceso a la tarifa diferencial del 20% del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de las zonas francas al hecho de que los ingresos cobijados con esta tarifa especial, necesariamente, se deriven de exportaciones, pese a que este requisito no fue previsto en la regulación más reciente sobre el régimen franco, adoptada mediante la Ley 1004 de 2005?

§82 Para resolver esos problemas jurídicos, se abordarán los siguientes temas principales: (i) las zonas francas en Colombia: su regulación, características y tratamiento tributario; (ii) el amplio margen de configuración que tiene el legislador en materia tributaria, en especial para crear, modificar y eliminar beneficios tributarios; (iii) el principio de legalidad y su proyección en el principio de certeza tributaria; (iv) los principios de buena fe y confianza legítima en materia tributaria; y luego se ocupará (v) del examen de constitucionalidad de las disposiciones demandadas.

4. Las zonas francas en Colombia: su regulación, características y tratamiento tributario

§83 Contexto previo. El régimen de zonas francas en Colombia se estableció en 1958 con la creación de la Zona Franca Industrial y Comercial de Barranquilla. Posteriormente en la década del setenta entraron en funcionamiento las zonas francas de Buenaventura, Cartagena, Cúcuta, Palmaseca y Santa Marta. Ese auge inicial conllevó a su regulación a través de la Ley 109 de 1985. Allí las zonas francas adquirieron la naturaleza jurídica de ser establecimientos públicos del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, que estaban adscritas al entonces Ministerio de Desarrollo Económico. Se encargaban de fomentar el comercio exterior (exportaciones), estimular la generación de empleo y de divisas y promover el desarrollo regional, por lo cual prestaban un servicio público y no perseguían fines de lucro. Sumado a ello, estaban sometidas a una normatividad especial en materia aduanera, cambiaria y de comercio exterior.

§84 Bajo el marco de ese régimen, las zonas francas podían ser comerciales, industriales o combinar ambas modalidades. Particularmente, en el caso de las zonas francas industriales su objetivo era promover y desarrollar el proceso de industrialización de bienes destinados fundamentalmente a los mercados externos, razón por la cual los usuarios industriales podían incluir dentro de su actividad la operación de exportaciones. De hecho, aquellas

personas jurídicas usuarias de zonas francas industriales tenían un tratamiento preferencial porque estaban exentas del impuesto de renta y complementarios correspondiente a los ingresos obtenidos con las actividades industriales que realizaban en la zona (art. 15, Ley 109 de 1985), además de otros incentivos tributarios que les otorgó el legislador.

§85 En 1991 se inició un proceso de liquidación de las zonas francas existentes con el fin de privatizarlas. Justamente, con el nuevo contexto de globalización económica pasaron a ser parte del sector privado y ello dio lugar a redefinir las zonas francas industriales de bienes y de servicios. Fue así expedido el Decreto 2233 de 1996 en el que se les otorgó el estatus de extraterritorialidad, que se tradujo en que los bienes introducidos a esas zonas francas por parte de los usuarios se consideraban fuera del territorio aduanero nacional y con ello no le eran aplicables tributos aduaneros a las importaciones ni impuestos a las exportaciones.

§86 Adicionalmente, como incentivo tributario para los usuarios industriales de bienes y servicios se les mantuvo la exoneración del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de la parte proporcional de los ingresos obtenidos por sus ventas en mercados externos (art. 54, Decreto 2233 de 1996); situación que da cuenta de que, para dicho momento la exportación de productos era incentivada a través de este beneficio tributario.

§87 Consolidación del régimen franco. Por medio de la Ley 1004 de 2005 se modificó el régimen especial de zonas francas en Colombia. De acuerdo con la exposición de motivos que dio origen a esa ley, para el año 2005 funcionaban en el país 11 zonas francas, que generaban a la economía colombiana un desarrollo importante en materia de generación de empleo, establecimiento de industrias en áreas específicas, inversiones y desempeño en la participación de las exportaciones generadas frente al total de las exportaciones industriales del país, últimas que también reportaban una tasa de crecimiento relevante.

§88 Con el ánimo de fortalecer la seguridad jurídica del régimen franco y desmontar las exenciones de los impuestos de renta y complementarios para los usuarios de bienes y servicios de las zonas francas, surgió la necesidad de redefinir normativamente la finalidad de dichas zonas. Ello porque también era importante que Colombia diera cumplimiento a los compromisos adquiridos con la Organización Mundial del Comercio mediante el Acuerdo por el que se estableció dicha organización, suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, e incorporado al ordenamiento nacional mediante la Ley 170 de 1994, para lograr un

comercio equitativo que imponía desmontar gradualmente las subvenciones a las exportaciones de productos industriales. Tal redefinición buscó asegurar que las zonas francas contribuyeran a la creación de empleo, la captación de nuevas inversiones de capital y la promoción de la competitividad de las regiones donde se establecieran zonas francas, otorgando en esa oportunidad un tratamiento tributario especial en materia de impuestos sobre la renta y al valor agregado.

§89 Con esa orientación, en el artículo 1° de la Ley 1004 de 2005 se define a las zonas francas como un espacio dentro del territorio nacional en donde se desarrollan actividades industriales o comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Adicionalmente, en esta disposición se destaca, en línea con lo que se había dispuesto en la Ley 109 de 1985, que las mercancías allí ingresadas se consideran ubicadas por fuera del territorio aduanero nacional, para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.

§91 En el artículo 2 de la citada Ley 1004 de 2005 se dispusieron como finalidades de la zona franca las siguientes: (i) ser instrumento para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital; (ii) ser un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezca; (iii) desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales; (iv) promover la generación de economías de escala; y (v) simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta. En ese sentido, destaca que si bien el primer artículo de la norma establece que "[l]as mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones", ninguna de las finalidades desarrolladas por la misma señala una intención exportadora o impone obligaciones a los usuarios relacionadas con las mismas. Por lo tanto, si bien para la Ley 109 de 1985 la actividad exportadora era imperante para el esquema de incentivos tributarios a favor de las zonas francas industriales, la Ley 1004 de 2005 amplió los objetivos de las zonas francas.

§92 Sobre el particular, las zonas francas se integran por diferentes tipos de usuarios y responden a una triple categoría de modalidades, para lo cual adquiere relevancia el artículo 3° de la Ley 1004 de 2005 y el Decreto reglamentario 2147 de 2016. Partiendo de esas

disposiciones, las zonas francas pueden ser permanentes, permanentes especiales y transitorias; mientras que los usuarios que se pueden calificar o declarar en cada modalidad de zona franca, dependen de la respectiva tipología. En el siguiente cuadro se recoge una síntesis de esas modalidades de zonas francas y sus respectivos usuarios:

Tipología

Definición

Usuarios

Zonas francas permanentes

Son aquellas en cuya área se instalan múltiples usuarios industriales o comerciales, previa calificación del usuario operador.

1. 1. Usuario operador: persona jurídica autorizada para dirigir, administrar, supervisar o desarrollar una o varias zonas francas, así como para calificar a sus usuarios.

2. 2. Usuario industrial de bienes: persona jurídica instalada exclusivamente en una o varias zonas francas, autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes, a través del procesamiento de materias primas o de productos semielaborados.

3. 3. Usuario industrial de servicios: persona jurídica autorizada para desarrollar, de forma exclusiva, en una o varias zonas francas, actividades de logística, transporte, telecomunicaciones, envase, empaque, turismo, asistencia médica y de salud, reparación, soporte de maquinaria, administración, corretaje, etc.

4. 4. Usuario comercial: persona jurídica autorizada para desarrollar actividades de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes, en una o varias zonas francas.

Zonas francas permanentes especiales

Son aquellas cuya área delimitada del territorio nacional se destina para la instalación de un

único usuario industrial.

Se replican los mismos usuarios de las zonas francas permanentes, salvo por los usuarios comerciales que, por disposición expresa del artículo 4 del Decreto 2147, no pueden ser autorizados en las zonas francas permanentes especiales.

Zonas francas transitorias

Son aquellas áreas delimitadas del territorio nacional en donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter nacional o internacional, que revistan importancia para la economía y/o el comercio internacional. Su vigencia es limitada a un corto tiempo.

2. 2. Usuario expositor: le corresponde el papel de asistir o participar en el certamen mediante la presentación de una exposición a su cargo.

§93 De lo anterior surgen dos temas que vale la pena diferenciar. De un lado la zona franca como espacio dentro del territorio nacional en donde se desarrollan actividades industriales o comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior; y de otro -aunque en relación directa con la primera-, el hecho que los usuarios que se califican para integrar una zona franca son, quienes también por separado, gozan de beneficios tributarios, aduaneros y de comercio exterior.

§94 En cuanto a la declaratoria de existencia de una zona franca, de acuerdo con el actual régimen que contempla el Decreto 2147 de 2016, modificado parcialmente por el Decreto 278 de 2021, le corresponde al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo mediante acto administrativo de contenido particular, previo concepto de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas y aprobación del Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca, entre otros requisitos. Estos incluyen justificar las fuentes de financiación, junto con estudios técnicos, financieros, jurídicos, económicos y de mercado -no se solicita ningún concepto asociado a beneficios especiales tributarios-; y definir un cronograma en el que se especifiquen los compromisos de inversión y de trabajos directos.

§95 Particularmente, el Plan Maestro de Desarrollo General es el documento que contiene la

iniciativa de nueva inversión que se pretende desarrollar en la zona franca, y que debe estar encaminada a asegurar la generación, construcción y transformación de la infraestructura física, generación de empleo, promoción de economías de escala, y desarrollo de procesos industriales de bienes y de servicios, con el fin de generar impactos o beneficios económicos y sociales, mediante el uso de buenas prácticas de gestión empresarial, y ser un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezca (arts. 1°, decretos 2147 de 2016 y 278 de 2021).

§96 Dentro de los requisitos generales para la declaratoria de zonas francas, este plan maestro lo deben presentar los usuarios operadores para zonas francas permanentes y los usuarios industriales para zonas permanentes especiales. En especial, vale resaltar que dicho plan maestro debe contener, entre otros, (i) un resumen ejecutivo del proyecto en donde se presente la descripción general, objetivos, metas, justificación, valor de la inversión y principales impactos en relación con las finalidades previstas en la Ley 1004 de 2005 y en los decretos que desarrollan las zonas francas; (ii) la descripción detallada del proyecto de inversión, para lo cual el usuario debe incluir el monto estimado de ventas, discriminando el mercado nacional y el mercado internacional, presentando los supuestos empleados para su proyección, al igual que debe determinar la cuantía de la inversión y el plazo para efectuarlas en cada una de las etapas del proyecto (art. 26, Decreto 2147 de 2016, modificado por el art. 10, Decreto 278 de 2021).

§97 Asimismo, en relación directa con el Plan Maestro de Desarrollo, el numeral 7.4 del mismo artículo 10 del Decreto 278 de 2021, establece que los usuarios operadores y los usuarios industriales deben presentar la propuesta del plan de promoción de internacionalización que llevarán a cabo con los potenciales usuarios calificados en la misma, por lo cual son los encargados de definir ese plan de internacionalización según las proyecciones y metas que tengan. Estos “deberán estar alineados con las tendencias mundiales del comercio internacional en relación con la digitalización, tecnologías de la información, comercio electrónico, exportación de servicios, generación de valor de industrias 4.0., bilingüismo, entre otros que se adapten a la actividad para la cual fue calificado o autorizado el usuario”.

§98 Importa señalar que respecto del Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca se pueden solicitar modificaciones en aspectos referidos al número total de empleos, el monto

de inversión, número de usuarios instalados, actividad económica, cronogramas de compromisos de inversión y empleo, y al plan de promoción de internacionalización, los cuales deberán estar debidamente justificados y demostrados técnicamente. En todo caso, tales modificaciones deben ser autorizadas por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, lo que permite realizar ajustes o cambios a los proyectos ante múltiples factores que se presenten con el paso de los años.

§99 Y es que habilitar normativamente la modificación del Plan Maestro de Desarrollo General de una zona franca, como lo reconoció la jurisprudencia constitucional, "le otorga una importante flexibilidad al régimen de las zonas francas y lo adecúa a la realidad de un proyecto, a partir de las variaciones que puedan presentarse, y respecto de las cuales se exige una debida justificación, sin categorizarlas, ni limitarlas de forma explícita, por lo que se podrían invocar razones económicas, financieras, de política pública o, incluso, de fuerza mayor, evitando la inobservancia de lo acordado y, por ende, enervando las causales de pérdida de existencia de la zona franca".

§100 Finalmente, el término de la declaratoria de existencia de zona franca será hasta por 30 años, que pueden ser prorrogables por un término igual. Ello impone que el término que tiene el usuario operador para calificar los usuarios industriales y los usuarios comerciales no puede exceder el tiempo autorizado para la zona franca.

§101 El régimen especial y excepcional en materia tributaria. La característica del trato diferencial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior es un punto relevante en el régimen franco que ha desarrollado el sistema colombiano. Particularmente, en cuanto al enfoque tributario, se trata de una regla de trato más favorable a partir de la cual solo se debe acudir a las normas generales de naturaleza tributaria siempre que de forma expresa no se disponga de una excepción o trato especial. El trato diferencial se ha reconocido como un componente dinámico, que permite ser adecuado a las decisiones de política fiscal que adopte el Estado.

§102 Una referencia sobre los diferentes beneficios reconocidos a las zonas francas se encuentra recogida en la Sentencia C-304 de 2019, la cual dejó en evidencia un listado de al menos 6 ventajas tributarias diseñadas a partir de la Ley 1004 de 2005 y de otras disposiciones.

§103 Centrando el análisis en la ventaja de trato diferencial en materia de tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios en el régimen de las zonas francas, es necesario recordar que desde su concepción general el impuesto de renta y complementarios se encuentra regulado en el Libro Primero del Estatuto Tributario. Esta Corporación, entre otras, en la Sentencia C-324 de 2022 señaló que es un impuesto de carácter nacional y directo, y para determinarlo se requiere consultar la capacidad de pago del contribuyente. En efecto, a partir del artículo 26 del Estatuto Tributario es posible reconocer como hecho generador de dicho tributo "la obtención, en el año o período gravable, de ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio al momento de su percepción, esto es, de producir enriquecimiento".

§104 El legislador en consecuencia ha previsto un régimen especial en materia de impuesto de renta para las zonas francas, reconociendo que, naturalmente, en desarrollo de su actividad económica estas pueden generar ingresos que incrementan su patrimonio, pero según el artículo 1° de la Ley 1004 de 2005, debe asignárseles un régimen tributario especial. De hecho, justamente esa ley contempló una tarifa reducida en el artículo 5. Allí se dispuso una adición al artículo 240-1 del Estatuto Tributario, en el sentido de indicar que la tarifa preferencial para los usuarios de zonas franca a partir del 1° de enero de 2007 sería el 15% como tarifa única del impuesto sobre la renta gravable -sin hacer distinción de ingresos-, de las personas jurídicas que fuesen usuarios de zonas francas.

§105 Posteriormente, esa versión del artículo 240-1 del Estatuto Tributario fue modificada por la Ley 1819 de 2016, en la cual el legislador estableció una tarifa del 20% para usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios operadores. A su vez, de esta tarifa general se excluyeron a: (i) los usuarios comerciales que tributaban a la tarifa general (33% para el año 2017 en el que comenzaba a tener efectos la Ley 1819 de 2016); (ii) los usuarios con contratos de estabilidad jurídica, a los que se les asignó una tarifa del 15%; y (iii) los usuarios de nuevas zonas francas, creadas entre los años 2017 a 2019 en el municipio de Cúcuta (tarifa del 15%), siempre que ellas (a) contaran con más de 80 hectáreas y (b) se garantizara que tuvieran más de 40 usuarios entre empresas nacionales y extranjeras.

§106 Esa modificación que introdujo el inciso 1° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 fue objeto de acción pública de inconstitucionalidad, al considerar que el incremento de la tarifa

preferencial del impuesto sobre la renta y complementarios, de 15% a un 20% aplicable a ciertos usuarios, violaba los principios constitucionales de irretroactividad de la ley, confianza legítima, equidad e igualdad tributaria. Al respecto, la actora particularmente señaló que los usuarios de zonas francas que se hubiesen calificado o declarado antes del 1° de enero de 2017, así como las zonas francas ya reconocidas y en operación, consolidaron la aplicación de la tarifa del 15% y no era dable modificarla al tratarse de un "beneficio tributario consolidado" que materializaba el trato diferencial, ya que con base en eso se habían realizado inversiones y se había aprobado el Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca. Así, planteó que el precepto legal acusado en esa oportunidad debería ser aplicado únicamente con efectos prospectivos, esto es, respecto de las zonas francas autorizadas con posterioridad a su entrada en vigencia.

§107 Para dar respuesta a esa demanda, la Sala Plena de la Corte Constitucional emitió la Sentencia C-304 de 2019, en la cual declaró exequible la modificación en la tarifa del impuesto de renta y complementarios para los usuarios operarios, industriales de bienes e industriales de servicios de las zonas francas, al considerar que los beneficios tributarios solo excepcionalmente dan lugar a unas situaciones jurídicas consolidadas, y dichas causales no se evidenciaban en ese caso. Para ello explicó esta Corporación lo siguiente:

* No se trata de un estímulo específico, ni surge como retribución directa al contribuyente, con ocasión del cumplimiento de unas exigencias individuales o concretas que se impongan a su cargo.

 La tarifa especial del impuesto sobre la renta propia del régimen de zonas francas se caracteriza por responder a la configuración legal de un régimen especial y excepcional, en el que dicho trato diferencial que se otorga no responde a un incentivo concreto, sino a varios estímulos que se brindan como parte de una regulación separada y particular, que da respuesta a su caracterización como instrumento de promoción de la actividad económica.

 El régimen de zonas francas implica el derecho a tener un tratamiento más favorable para el contribuyente en materia aduanera, tributaria y de comercio exterior, que da lugar a múltiples ventajas genéricas, cuyo alcance es susceptible de valoración, cambios y ajustes por parte del Congreso, siempre que no se suprima o desnaturalice la especialidad que le es propia, conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad que rigen la labor del

legislador.

 A las zonas francas y a sus usuarios calificados se les conceden varias ventajas tributarias en el marco de la característica del trato preferencial, sin que las mismas se reduzcan a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios. Lo que se otorga es un derecho a gozar de un régimen especial y excepcional, cuyo contenido es susceptible de modificaciones o cambio por parte del legislador, siempre que se preserve la característica del trato diferencial, que en todo caso no implica preservar un beneficio tributario en concreto.

§108 La Sala concluyó que "la tarifa especial del impuesto sobre la renta y complementarios para los usuarios de zonas francas no puede considerarse como un beneficio que dé lugar a una situación jurídica consolidada, sino como una ventaja, como muchas otras, que hacen parte de un régimen especial y excepcional al cual tienen derecho y que, como parte de una política fiscal diferencial, puede ser susceptible de modificación y ajustes por parte del Congreso de la República, como ya se dijo, siempre que no se elimine o desnaturalice la especialidad que le es propia, teniendo en cuenta las cargas de razonabilidad y proporcionalidad".

§109 Así mismo, adujo que se preservaba la ventaja y el tratamiento diferencial respecto del sistema ordinario de liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios, al igual que los múltiples beneficios aduaneros, tributarios y de comercio exterior.

§110 Con base en esos lineamientos, para la Corte resultó claro que la característica de trato diferencial en materia tributaria para las zonas francas refiere a la existencia de ciertas ventajas que pueden estar representadas en beneficios genéricos, no específicos, respecto de los cuales no es posible predicar la existencia de una situación jurídica consolidada. De allí que el legislador pueda crear otros y/o modificar los existentes atendiendo a las necesidades en materia de política fiscal, pero en todo caso manteniendo un trato diferencial que no desnaturalice el régimen especial y excepcional, es decir, el compromiso de un trato más favorable mediante múltiples estímulos en tributos.

§111 Posteriormente, con la expedición del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, el legislador modificó la tarifa del impuesto de renta de los usuarios industriales de las zonas francas, al establecer un sistema mixto con dos tarifas diferentes en función con el origen de las rentas recibidas, así: (i) una del 20% para los ingresos provenientes de las operaciones de

exportación de bienes y servicios, y (ii) otra del 35% para los ingresos que no se originen en operaciones de exportación. La suma de las rentas líquidas gravables resultantes de ambos componentes de ingresos, corresponderá al impuesto sobre la renta que el contribuyente debe pagar.

§112 Adicional a lo anterior, en el parágrafo 6 de esa disposición, determinó que los usuarios industriales que deseen beneficiarse de la tarifa del 20% aplicable a los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios, deberán acordar un plan de internacionalización y anual de ventas con el Gobierno nacional. Dicho acuerdo se caracteriza porque (i) solo puede ser presentado por los usuarios industriales de zona franca; (ii) debe ser acordado en el año 2023 o 2024; y, (iii) debe establecer objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, durante el año gravable correspondiente; y, (iv) el acuerdo debe ser suscrito con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables. En todo caso, si el usuario industrial de la zona franca decide no pactar o suscribir el referido acuerdo, o lo incumple en cuanto a los objetivos máximos de ingresos, se le aplica la tarifa general del impuesto de renta y complementarios que corresponde al 35% de la renta generada. Además, según estableció el inciso 4 de ese parágrafo 6 en comento, lo indicado en este parágrafo aplicará de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.

§113 Además, dos temas relevantes que fijó el Congreso de la República en ese artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, son los siguientes: (i) los usuarios industriales de zona franca que se califiquen, autoricen o aprueben a partir del año 2025 deberán suscribir el plan de internacionalización y anual de ventas, para cada uno de los años gravables, para poder aplicar la tarifa preferencial del 20% para los ingresos provenientes de las operaciones de exportación de bienes y servicios, en el impuesto de renta y complementarios; y, (ii) a título de transición, el legislador dispuso que las modificaciones introducidas a la tarifa preferencial del 20% para usuarios industriales solo aplica a partir del 1° de enero de 2024, por lo cual, para el año gravable 2023 tales usuarios siguen conservando la tarifa del 20% como venía regulada en la Ley 1819 de 2016. Por otra parte, la transición les permite a los usuarios industriales que hayan tenido un crecimiento en sus ingresos brutos del 60% en el año 2022 en relación con 2019, mantener la tarifa del 20%, sin necesidad de generar acuerdo, hasta el

año gravable 2025.

§114 El legislador también estableció que (i) a los usuarios comerciales de las zonas francas se les aplica la tarifa general del impuesto de renta y complementarios, esto es, la tarifa del 35% sobre la renta obtenida; (ii) si el usuario de zona franca tiene suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa del impuesto de renta y complementarios será la definida en el correspondiente contrato, sin posibilidad de aplicar de forma concurrente deducciones ni tener derecho a exoneración de aportes parafiscales; (iii) los ingresos provenientes de la prestación de servicios de salud a pacientes sin residencia en Colombia por parte de las zonas francas permanentes especiales de servicios de salud o usuarios industriales de servicios de salud de una zona franca permanente, zona franca dedicada al desarrollo de infraestructura relacionada con aeropuertos, por disposición del legislador suman como ingreso de exportación de bienes y servicios; y, (iv) mantuvo la tarifa del 20% del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las zonas francas costa afuera, a los usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, a los usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, a los usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales, a los usuarios operadores y a los usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias zonas francas.

§115 La modificación que introdujo el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, de acuerdo con la exposición de motivos, tuvo por principal objetivo incentivar la inversión en Colombia y promover las exportaciones por parte de estas áreas económicas especiales que genera valor agregado en el país.

§116 De hecho, en primer lugar, se justificó a partir del diagnóstico a la estructura tributaria que hizo la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios en el año 2021, en cuyo informe indicó que el país cuenta con un conjunto amplio de beneficios tributarios que, a pesar de estar sustentado en algunos casos, ha incidido en tratamientos impositivos asimétrico entre sectores económicos y las regiones, porque la carga tributaria de las compañías no se distribuye equitativamente. Señaló que eso se evidencia en la creación de regímenes tributarios especiales, dentro de los que enunció el de zonas francas. A partir de ello estimó que la evaluación de los beneficios tributarios debía partir del principio constitucional de la

igualdad, desde la óptica del gasto público, y debía complementarse con el análisis de la equidad del sistema tributario. Por ello, dicha comisión recomendó retornar al uso equilibrado de los beneficios tributarios.

§117 En segundo lugar, con el fin de dar aplicación a esa recomendación y realizar acciones de mejora para garantizar un sistema más eficiente, simple y con mayor equidad horizontal, en la exposición de motivos se adujo que el propósito del tratamiento diferencial en zonas francas respecto del impuesto de renta y complementarios de personas jurídicas, es el estímulo a la inversión, el fomento de encadenamiento productivo y la generación de empleo en virtud del desarrollo para promover la competitividad y la productividad de las regiones del país. Particularmente señaló:

"Ahora bien, de acuerdo con la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios (2021) el impacto sobre la productividad de las ZF no parece ser considerable. Lo anterior se explica en que 3 de cada 4 compañías que utilizan este tratamiento especial son nacionales, sin vocación exportadora, lo que ha limitado el éxito de la existencia de este tratamiento preferencial. (…)

Por otro lado, se resalta la experiencia internacional en la medida que las ZF son implementadas con el fin último de estimular las exportaciones del país en que estos tratamientos especiales operan, y, en consecuencia, estimular el crecimiento económico de los países. República Dominicana se esgrime como un referente regional en esta materia, lo que parece guardar relación con el hecho de que un requisito establecido en ese país es que las empresas beneficiadas de este instrumento deben exportar por lo menos el 80% de su producción. De acuerdo con el Informe General de Avances en Competitividad Sistémica de la República Dominicana (Consejo Nacional de Competitividad, 2008), gracias a esta regulación, estas zonas permitieron que se consolidaran las actividades exportadoras de seis (6) sectores de la industria local.

Considerando lo anterior, y las potencialidades que tiene este instrumento en la formulación de política para la promoción del comercio exterior y el desarrollo de la competitividad y productividad del país, será importante seguir las directrices del plan de internacionalización con el objetivo de que las ZF cumplan requisitos de desempeño en materia de exportaciones".

§118 En tercer lugar, al explicar la propuesta de reforma tributaria, la exposición de motivos señaló la necesidad de que el país avanzara en las recomendaciones de la Misión de Internacionalización, “incorporando mejores prácticas para garantizar que las ZF tengan las condiciones necesarias para generar externalidades positivas en el país, promoviendo la competitividad, generando empleo y diversificando la canasta de exportación colombiana”.

§119 Finalmente, la Sala resalta que, de acuerdo con la información que reposa en el sitio web del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, a corte del 21 de junio de 2023 Colombia cuenta con 120 zonas francas declaradas, de las cuales 42 corresponden a zonas francas permanentes y 78 a zonas francas permanentes especiales, por lo cual respecto de ellas se aplica la característica del trato preferencial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Así mismo, en el boletín técnico de junio de 2023 del DANE sobre zonas francas, se indica que se presentó un incremento significativo del 31.6% en las exportaciones de mercancías desde esas zonas, con relación al mes de junio de 2022, por las salidas al resto del mundo de bienes procesados o transformados por usuarios industriales de zonas francas.

§120 En síntesis, a partir de lo expuesto anteriormente, se logra establecer que el régimen de zonas francas en Colombia ha tenido una sólida evolución como mecanismo de estímulo de inversión y generación de empleo, así como de fortalecimiento de mercados en cuanto a la competitividad y desarrollo de economías de escala. Para ello ha sido fundamental las características de exclusividad dentro de un área geográfica; de extraterritorialidad que permite que las mercancías allí almacenadas se entiendan jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros; de ser un instrumento de impulso y atracción de las inversiones, lo que conlleva además fomentar el empleo y generar una competitividad económica y comercial; y de gozar de un régimen especial y excepcional que permite un tratamiento preferencial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.

§121 Por último, se resalta que, frente a esta última característica, el trato más favorable refiere a la existencia de múltiples ventajas genéricas, que no constituyen una situación jurídica consolidada y que pueden ser modificadas por el legislador de acuerdo con la orientación de política fiscal, siempre que no desnaturalice la especialidad que le es propia, siguiendo los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

5. El amplio margen de configuración que tiene el legislador en materia tributaria, en especial para crear, modificar y eliminar beneficios tributarios. El principio de legalidad y su proyección en el principio de certeza tributaria

§122 Amplia potestad del legislador en materia tributaria y sus límites. El Estado social de derecho, lejos de ser un espectador pasivo del desarrollo de la sociedad, trabaja activamente para hacer realidad la dignidad y la igualdad material de las personas, a través de la garantía de los derechos fundamentales, la intervención del Estado en la economía, y la exigencia del cumplimiento de los deberes constitucionales. De allí que resulte indispensable que toda actividad del Estado deba ser financiada y para ello la fuente principal se encuentra en los tributos.

§123 Por tal razón, con las cargas que el régimen impositivo prevé, la Administración se hace a recursos destinados a garantizar el cumplimiento de sus fines esenciales y la efectivización de los principios, derechos y deberes constitucionales. Lo anterior va de la mano del principio de solidaridad y del deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (arts. 1 y 95, C.P.).

§124 En este marco, de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución Política, en tiempos de paz, le corresponde al Congreso de la República, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales fijar las cargas tributarias a los ciudadanos. Este principio conocido como el de legalidad es el fundamento para que resida en el legislador la facultad de crear y diseñar los tributos en ejercicio de sui facultad impositiva.

§126 Particularmente, y teniendo en cuenta que la discusión planteada en esta oportunidad está asociada al reconocimiento de una ventaja o beneficio tributario en el impuesto de renta y complementarios de los usuarios industriales de zona franca, vale la pena destacar los alcances del principio de legalidad de cara a este elemento – por lo general – contingente de los tributos. Esta Corporación ha reconocido que los beneficios tributarios son instrumentos fiscales con que cuenta la Administración para la promoción o protección de actividades, sectores o personas cuyo desarrollo o auxilio se estima como necesario o conveniente. Así, los ha identificado “por su carácter taxativo, inequívoco, personal e intransferible, es decir, únicamente operan a favor de los sujetos previstos en las hipótesis establecidas en la ley y respecto de los tributos descritos por esta”.

§127 También ha precisado que, por ejemplo, "pueden estar inspirados en razones diferentes, de orden tributario, económicas o sociales, tales como: "(i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global", entre otras finalidades. En general, se ha reconocido el margen de configuración del legislador "para establecer medidas dirigidas a estimular ciertas actividades, lo que se conoce, por lo general, con el nombre de estrategias de fomento".

§128 Si bien la explicada potestad legislativa otorga un amplio margen de configuración, no se trata de un poder absoluto y por ello está sujeto a límites. Entre estos se encuentran los principios de sistema tributario y la igualdad respecto de las cargas públicas.

§129 Así el legislador, respecto del tributo individualmente considerado "(i) no puede adoptar decisiones retroactivas; (ii) debe establecer sus elementos; y (iii) debe abstenerse de adoptar medidas confiscatorias". Por su parte, en la determinación de los tributos en su conjunto, siguiendo la idea de sistema tributario referido en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución, (i) debe considerar la capacidad contributiva de los obligados de manera tal que no existan tratos contrarios a la equidad y que se optimicen las exigencias del principio de progresividad; y (ii) debe ocuparse de diseñar un sistema que sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos, entre otros. Adicionalmente, el principio de razonabilidad y el respeto a los derechos fundamentales, particularmente el de igualdad, también obran como limitante a la potestad del Congreso de la República en materia tributaria.

§130 En esa línea, se ha establecido que el juicio de constitucionalidad que se realice sobre beneficios tributarios debe ser, por regla general, moderado y flexible, salvo que concurran situaciones que justifiquen una mayor intervención del juez constitucional, tales como emplear categorías sospechosas de discriminación o ante la afectación intensa sobre el goce de un derecho fundamental. De manera que en el ejercicio legislativo, el modificar beneficios tributarios, por ejemplo, reduciendo su cobertura, variando los sujetos pasivos inicialmente beneficiados, modificando la base gravable o cambiando la tarifa del tributo, hace parte del ejercicio de una competencia autónoma atribuida por la Constitución al legislador, lo que

implica que cualquier examen que se haga sobre el particular debe adelantarse de manera amplia, en razón a la potestad de configuración normativa en materia tributaria.

§131 Es así como esta Corporación ha reconocido la autorrestricción en el análisis judicial, bajo el entendido de que no le corresponde a la Corte Constitucional "definir cuál es la «mejor» política tributaria, porque con ello podría suplantar al órgano democrático, sino simplemente establecer si el Congreso se ha excedido en el ejercicio de sus atribuciones, para eventualmente enmendar los errores en los cuales pudo haber incurrido. De manera que su función, antes que, de diseño institucional, es de corrección y ajuste en perspectiva constitucional". En consecuencia, "el examen de constitucionalidad no puede llevar a la Corte hasta el extremo de adelantar un escrutinio riguroso de las mejores alternativas que habría podido tener teóricamente el legislador para cumplir el propósito que tenía", menos aun cuando a medidas de fomento se refiere.

§132 Ahora bien, el principio de legalidad tributaria admite diferentes facetas que han sido reconstruidas por la jurisprudencia de esta Corporación, como sucede con la certeza tributaria, sobre la que se hará referencia en las siguientes líneas. En este contexto, se reconoce que salvaguardar la buena fe del agente económico puede llegar a constituir un límite importante a la amplia facultad de configuración normativa en materia tributaria. Específicamente, se identifican dos escenarios clave, que requieren protección: (i) cuando la norma previa establece condiciones para acceder al beneficio tributario y el contribuyente ha cumplido con todos los requisitos para obtenerlo; y (ii) cuando el contribuyente confía legítimamente en que la norma se mantendrá por un período determinado.

§133 Con relación al primer escenario, se enfatiza que el cumplimiento de las condiciones y requisitos para acceder al beneficio puede llegar a ser esencial, si se acredita la confianza del contribuyente en obtener el beneficio prometido, pues ya ha ajustado su conducta a lo exigido por la ley. En este evento, cualquier cambio intempestivo en las condiciones de acceso o en el alcance del beneficio puede llegar a afectar la buena fe del contribuyente, pues este ya ha cumplido con las obligaciones establecidas por el legislador con la expectativa de obtener el beneficio correspondiente.

§134 En cuanto al segundo escenario, destaca que la confianza del contribuyente radica en el mantenimiento del tratamiento tributario preferencial por un período determinado. Así, la

buena fe lleva al contribuyente a confiar en que el esquema beneficio-contraprestación establecido por el legislador se mantendrá en el tiempo y, por ello, la supresión súbita o la modificación de la temporalidad de la medida lesionarían su expectativa legítima.

§135 En suma, se reconoce que la jurisprudencia de la Corte Constitucional avanza hacia la protección de la confianza depositada por los contribuyentes en la legislación tributaria, por su papel crucial en la toma de decisiones económicas. Con ello, se fortalece el estado de derecho y se promueven la coherencia y la previsibilidad del sistema tributario, al amparo de la garantía reconocida en el artículo 83 superior.

§136 El principio de legalidad en materia tributaria y su correlación con la certeza del tributo. Este principio ocupa un lugar fundamental en el modelo de Estado social de derecho, pues está directamente relacionado con la correlativa "exigencia de legitimidad democrática para las normas de índole fiscal", es decir, que no puede existir tributo sin ley que lo establezca. Ello implica que cualquier carga impuesta a los contribuyentes debe contar con la validación previa de los mismos sujetos destinatarios del tributo, a través del respectivo cuerpo de representación popular. En otras palabras, el principio de legalidad "descansa sobre la exigencia de una deliberación democrática suficiente y plural, en la cual estén representados las diferentes instancias interesadas en la definición de las obligaciones fiscales".

§137 El principio de legalidad en los tributos encuentra soporte directo en el texto constitucional, en los artículos 150.12 y 338, los cuales establecen que el legislador, en tanto cuerpo de representación popular, es la autoridad competente para definir las contribuciones fiscales y parafiscales, y para precisar los elementos de estas. De hecho, (i) en materia de impuestos, es la ley la que debe fijar, directamente, los sujetos activos y pasivo, los hechos y las bases gravables, y las tarifas; y (ii) en materia de tasas y contribuciones, es posible que la ley permita a las autoridades definir la tarifa que se cobra a los contribuyentes, a condición de que establezca los criterios, el método y el sistema de cálculo.

§138 La jurisprudencia constitucional ha señalado varias funciones del principio de legalidad, dentro de las cuales cabe destacar las siguientes: (i) materializa la predeterminación del tributo, lo cual impone a las corporaciones públicas de elección popular, en el marco de sus competencias, la obligación de definir, mediante normas previas y ciertas, los elementos de la obligación fiscal. Esto, por supuesto, sin perjuicio de la habilitación constitucional para que

las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones especiales, así como los supuestos en donde resulta válido que el Gobierno determine algunos aspectos específicos del tributo correspondiente; (ii) incide en la seguridad jurídica, en tanto la definición concreta de las obligaciones fiscales por parte de los órganos de representación popular permite a los ciudadanos conocer con meridiana exactitud el contenido de sus deberes económicos con el Estado.

§139 Intrínsecamente relacionado con el principio de legalidad se encuentra el principio de certeza tributaria, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que, al hacerlo, determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales, con la finalidad de "garantizar la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, así como la eficacia en el recaudo del tributo".

§140 Sobre este punto, la jurisprudencia constitucional ha decantado que este principio no exige una definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino la prohibición de su indefinición. A partir de ello, la disposición fiscal puede contener cierto grado de indeterminación con relación a sus elementos esenciales, siempre y cuando esta sea superable a partir de las pautas y cánones generales de interpretación jurídica. Por consiguiente, solo deviene en inconstitucional el precepto normativo si los elementos esenciales del tributo "se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su]s elementos esenciales".

§141 De hecho, a partir del principio de legalidad y su proyección en el principio de certeza tributaria, si bien es deber del legislador definir los elementos esenciales del tributo, resulta válido que defiera al reglamento aspectos vinculados a la ejecución técnica, a variables económicas y a la administración de los gravámenes. Al respecto, esa posibilidad ha sido avalada por esta Corporación cuando se presentan "(i) asuntos técnicos asociados a esos elementos que, por su especificidad, son inasibles por la generalidad propia de las normas dispuestas por el legislador; o (ii) variables asociadas a los elementos del tributo que, debido a su dinámica y necesidad de periódica actualización, deben ser d[e]feridas a disposiciones reglamentarias".

§142 Por ejemplo, en materia de impuestos, en la Sentencia C-480 de 2007, la Corte Constitucional se pronunció a favor de la exequibilidad de los artículos 210 y 211 de la Ley 1111 de 2006, en donde se señalaba que el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (en adelante, DANE) debía certificar, semestralmente, el "precio de venta al público" y el "porcentaje de crecimiento del precio al consumidor final" del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, para que el mismo fuera tomado como base gravable del impuesto sobre estos productos. Esta Corporación determinó que el DANE como autoridad responsable de las estadísticas del país y con competencias asignadas en la ley, asociadas a la emisión de este tipo de certificaciones, se basaba en métodos objetivos obtenidos de la información recaudada sobre el comportamiento del mercado de cigarrillos; la cual, además estaba sujeta a las fluctuaciones de los precios en el mercado, y tenía una especificidad técnica que debía atenderse por esta autoridad administrativa. En consecuencia, se afirmó que el legislador estaba imposibilitado para fijar dicho porcentaje de incremento en la Ley, por lo que era mejor asignarle esta tarea a una autoridad administrativa que contara con los elementos técnicos para hacerlo.

§143 En la Sentencia C-056 de 2019, la Corte declaró exequible la norma que reguló la territorialidad del impuesto de industria y comercio en el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016. Uno de los cargos refería a la vulneración de los principios de legalidad y certeza del tributo, previstos en el artículo 338 de la Constitución, por la falta de precisión en lo que respecta al lugar en que se perfecciona la venta de mercancía, dónde se causaba el impuesto y con ello la definición del sujeto activo. En esa ocasión se declaró exequible la disposición acusada al estimar que, si bien el legislador había utilizado expresiones amplias para definir el sujeto activo de ese impuesto, el concepto podía ser determinado a partir de un ejercicio probatorio, sumado a que las normas reglamentarias eran relevantes para concretar la definición y, en todo caso, el grado de generalidad del precepto era imperativo en términos de preservación de las competencias constitucionales de los concejos municipales y distritales en la determinación concreta del impuesto de industria y comercio.

§144 Posteriormente, en la Sentencia C-511 de 2019 se estudió la constitucionalidad del artículo 19 de la Ley 1816 de 2016, que modificaba el artículo 49 de la Ley 788 de 2002, y señalaba que la base gravable del "componente ad valorem del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos similares" correspondía al "precio de venta al público por unidad de 750 cc, sin incluir el impuesto al consumo o la participación, certificado anualmente por el

DANE, garantizando la individualidad de cada producto".

§145 La Corte concluyó que esta era exequible, toda vez que (i) la expresión ad valórem significa 'según el valor' y el legislador la equipara al concepto de "precio de venta al público"; (ii) en dicha disposición el legislador determinó la base gravable de manera clara, completa y específica del tributo, al establecer que corresponde al precio de venta al público por unidad de 750 cc sin incluir el impuesto al consumo o la participación, y garantizando la individualidad de cada producto; (iii) la autoridad administrativa a la que se delegó la certificación de la base gravable del tributo tenía entre sus funciones la elaboración de estadísticas e índices de precios, por lo que la certificación de un precio es una actividad que puede ejercer en el desarrollo de sus funciones. Por ello, estimó que no había lugar a una indefinición inconstitucional y declaró exequible la disposición acusada.

§146 Por último, importa señalar que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, cualquiera que sea la hipótesis que tenga ocurrencia, "es preciso que exista una carga mínima de regulación legal, bien sea porque en el marco de ejercicio de la potestad reglamentaria sea requerido por el propio legislador, o porque su intervención surja de un parámetro objetivo y verificable de ley, que imponga activar el desarrollo de la atribución consagrada en el artículo 189, numeral 11, del Texto Superior". En este contexto, no sobra recordar que la facultad en comento puede desenvolverse no solo frente a lo que el legislador explícitamente señale en la ley, sino también respecto de lo que se encuentre implícito en ella y requiera de órdenes para lograr su cumplida ejecución.

§147 En síntesis, de lo antes expuesto se logra concluir que (i) los órganos de elección popular, al crear tributos, deben establecer con suficiente claridad y precisión los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la respectiva carga fiscal; (ii) los elementos estructurales de los tributos deben estar determinados, en especial en los impuestos, a partir de un ejercicio interpretativo razonable de los enunciados normativos que consagran la respectiva obligación; (iii) sólo cuando la oscuridad o imprecisión de las reglas impositivas sea insuperable y subsista incertidumbre sobre el alcance de los referidos elementos, se menoscaba el principio de certeza tributaria; y (iv) el legislador puede señalar que le compete al reglamento definir aspectos técnicos o variables asociados a los elementos del tributo, dada la especialidad de esos temas, para lo cual debe confiar esa labor a la autoridad administrativa que tenga la competencia jurídica, técnica y epistemológica para

hacerlo. También puede atribuir competencia reglamentaria a partir del artículo 189.11 de la Constitución Política.

6. Los principios de buena fe y confianza legítima en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia

§148 La Constitución Política consagra en el artículo 83 el principio de buena fe, a partir del cual las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deben ceñirse a este postulado que conlleva a presumir un comportamiento recto y diligente en todas las gestiones que adelantan.

§149 De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación, ese principio constitucional "es entendido, en términos amplios como una exigencia de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que otorga la palabra dada, a la cual deben someterse las diversas actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares entre sí y ante éstas, la cual se presume, y constituye un soporte esencial del sistema jurídico; de igual manera, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma". A su vez, este principio incorpora el valor ético de la confianza y significa que "el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto, sus efectos usuales, es decir, los mismos que ordinaria y normalmente ha producido en casos análogos".

§150 Particularmente en materia tributaria, esta Corte ha decantado dos figuras dirigidas a garantizar el respeto de las expectativas legítimas de los contribuyentes, correspondientes a: (i) la confianza legítima y (ii) las situaciones jurídicas consolidadas, siendo la primera una forma más suave para proteger el principio de buena fe de los contribuyentes y la segunda, una figura de aplicación excepcional que tiene un margen de protección mucho más amplio respecto de la confianza legítima y está atada a discusiones adicionales en torno al principio de irretroactividad tributaria. Igualmente, vale la pena destacar que la Corte ha decantado que en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58, C.P.). A continuación, se profundizará en cada una de

estas modalidades del principio de buena fe en materia tributaria.

§151 De un lado, la confianza legítima pretende proteger al administrado y al ciudadano de cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades respecto de los tributos. A partir de ello, "el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones". De allí que, la confianza legítima "por regla general, constituye un límite a la actuación de las autoridades públicas, de modo que no les está permitido producir cambios inesperados que tengan consecuencias desventajosas sobre los asociados". Para entender la manera en que se ha aplicado este principio, resultan destacables las sentencias C-1215 de 2001, C-007 de 2002 y C-304 de 2019 que, se reseñan brevemente en las siguientes líneas.

§152 En la Sentencia C-1215 de 2001 este Tribunal analizó la constitucionalidad del artículo 52 de la Ley 633 de 2000 que derogó el beneficio tributario de la deducción del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, pero dispuso un régimen de transición, orientado a permitir que quienes ya se hubiesen hecho acreedores del beneficio conservaran su derecho a solicitarlo en el periodo gravable siguiente. En esta ocasión, el demandante alegó que la norma acusada era contraria al principio de irretroactividad de la ley tributaria, en tanto desconocía la situación jurídica, en proceso de consolidación, respecto del plazo de cinco años que le concedía la ley anterior para solicitar el beneficio fiscal mencionado. Al respecto, la Corte declaró la exequibilidad del precepto demandado, bajo la condición de que su aplicación fuera para el siguiente periodo fiscal y se respetara el plazo de cinco años fijado en el artículo 115-1 del Estatuto Tributario. Para tal efecto, la Corte señaló que, aunque el beneficio objeto de discusión no alcanzó a tener el estándar de situación jurídica consolidada sí alcanzó una naturaleza de confianza legítima, así:

"El mismo análisis cabe en la presente oportunidad, porque no obstante que el legislador había determinado en cinco años el plazo que hasta 1998 era indefinido, ello no quiere decir que, respetando la situación consolidada en cabeza de quienes se hubiesen hecho acreedores al beneficio con anterioridad y por virtud de la cual deben tener la oportunidad para hacerlo efectivo, el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, no pueda variar el plazo cuando existan razones que así lo justifiquen. Sin embargo, si bien en este caso, respecto del plazo fijado con anterioridad, el legislador no se enfrenta a una situación

jurídica consolidada, sí debe respetar la confianza legítima que se ha generado en los beneficiarios, confianza que radica en que el plazo habrá de ser razonable en función de su suficiencia para que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término.

Como quiera que ya la Corte se había pronunciado sobre la razonabilidad del plazo de cinco años no podría el legislador, sin desconocer la confianza legítima, reducir ese plazo". (Subrayado fuera del texto).

§153 En esa misma línea, en la Sentencia C-007 de 2002 esta Corte se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 58 de la Ley 633 de 2000, que excluyó las rentas provenientes del ejercicio de profesiones liberales de la exención otorgada a favor de las empresas asociativas de trabajo. La demanda planteaba la violación de varios preceptos constitucionales, entre ellos, el artículo 83 Superior, al considerar que la norma acusada había modificado las condiciones normativas bajo las cuales los interesados en realizar inversiones en empresas asociativas adoptaron tal decisión confiando en la estabilidad del régimen tributario y, en especial, la de la exención. La Corte declaró la exequibilidad de la norma demandada, entre otras razones, por considerar que esta no era contraria al principio de confianza legítima, porque la exención sobre la que versaba no reunía las condiciones objetivas para que pudiera confiarse legítimamente, de buena fe, en su estabilidad. Esta Corte arribó a esta conclusión con base en dos razones.

§154 Primera, la exención fue prevista desde su origen a término indefinido, lo que quería decir que "no existía un periodo determinado para gozar del beneficio que pudiera suscitar la expectativa legítima de que en ese lapso este sería mantenido por el legislador". En ese sentido, señaló que, "cuando consagra un término fijo, el legislador introduce un elemento de certidumbre respecto de la durabilidad de la exención porque estimula a los agentes económicos a que planifiquen sus decisiones en función del período durante el cual van a poder gozar de los beneficios que se derivan de la exención –lo cual no implica, que el Congreso no pueda en ningún caso modificar las normas que conceden exenciones durante un término cierto y explícito". Y, en segundo lugar, la Corte advirtió que, a pesar de que el periodo de vigencia de la exención no había sido breve, la norma legal demandada ya había sido sujeta a modificaciones. Con base en ello, concluyó que "no tiene el Congreso la obligación de mantener la exención inalterada ni de establecer un régimen de transición para que la nueva modificación, es decir, la ahora demandada, pueda entrar plenamente en vigor

sin que se viole la Constitución".

§155 Ahora bien, dado el régimen especial y excepcional en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior que tienen las zonas francas en Colombia, en la Sentencia C-304 de 2019 esta Corporación, al analizar el aumento de la tarifa preferencial del impuesto de renta y complementarios de un 15% a un 20% – introducida por el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016– y declarar su exequibilidad, se pronunció sobre el ámbito del principio de confianza legítima, fijando varios lineamientos importantes que a continuación se destacan y sintetizan:

i. (i) Para que exista una expectativa legítima en relación con un beneficio tributario, se exige que se trate de un estímulo específico respecto del cual se demanda una conducta concreta y directa por parte del contribuyente.

() El incentivo tributario debe tener un elemento de certeza vinculado a un periodo fijo de duración, pues su ausencia no permite generar la confianza en la estabilidad de una regulación, al entender que las normas tributarias no son estáticas, ni intemporales, ni irreformables.

() La tarifa del impuesto de renta y complementarios para usuarios de zonas francas no es un estímulo específico, al ser parte de la configuración legal de un régimen especial y excepcional, en el que el trato diferencial que se confiere no se reduce a un único concepto, sino a múltiples ventajas que se otorgan en materia tributaria, aduanera y de comercio, cuyo alcance puede ser objeto de ajustes por parte del legislador, siempre que se mantenga la característica de la especialidad.

() No es posible alegar la consolidación de una situación jurídica frente a la tarifa por los rasgos distintivos particulares del régimen de las zonas francas, mucho menos es posible vincular dicho incentivo a un fenómeno de protección derivado de la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo, máxime cuando tal beneficio no está sometido a un plazo o término definido de duración.

() No es lo mismo el término de duración de una ventaja o estímulo tributario que el plazo de autorización para la existencia de una zona franca. Ninguna disposición consagra de manera expresa una regla de estabilidad de las ventajas del régimen especial de las zonas francas, ni en materia tributaria, ni aduanera, ni de comercio exterior.

§156 Por lo tanto, se concluyó que en este caso no cabía alegar la existencia de una expectativa legítima, en la medida en que el incremento en la tarifa del impuesto de renta de los usuarios industriales de zona franca no era un elemento vinculado a una contrapartida directa y específica de quien accede a una zona franca, sino de una ventaja más dentro de un régimen especial y excepcional en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. En consecuencia, se trataba de un beneficio cuyo alcance puede ser objeto de ajustes por el legislador, siempre que se conserve la característica esencial del trato especial y diferencial a su favor. Además, destacó que como no es posible alegar la consolidación de una situación jurídica frente a la tarifa por los rasgos distintivos particulares del régimen de las zonas francas, mucho menos es posible vincular dicho incentivo a un fenómeno de protección derivado de la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo. Por último, destacó que, a lo largo de la historia del tributo, más allá de que no haya sufrido variaciones puntuales en los últimos 11 años, el régimen tarifario del impuesto de renta para las citadas áreas ha estado sometido a cambios legales, aunado a la falta de fijación de un término legal de duración de la ventaja consagrada en la Ley 1004 de 2005.

§157 En ese sentido, en la Sentencia C- 034 de 2019 la Corte determinó que la modificación de la tarifa no implicaba que el usuario de zona franca se extrajera del régimen especial y excepcional en materia tributaria aduanera y de comercio exterior, y, en tanto se mantenía la característica esencial del trato especial y diferencial a favor de los usuarios de zona franca, no cabía lugar a manifestar una vulneración de una expectativa legítima. Más aún, se trajo a colación que, si bien el régimen tarifario diferencial de la zona franca ha estado sujeto a cambios legales, aún con la modificación demandada sigue implicando un beneficio tributario que guarda la esencia del trato especial y diferencial.

§158 Con base en la jurisprudencia decantada es posible concluir que el principio de confianza legítima no implica una prohibición en cabeza del legislador para reformar la normatividad tributaria que concede exenciones y similares, sino que se entiende como un medio a través del cual se concilia la tensión que surge entre el interés general presente en la imposición de tributos y las expectativas legítimas de las contribuyentes fundadas en razones objetivas. En otras palabras, su aplicación no implica petrificar el ordenamiento jurídico y que se le impida al legislador establecer modificaciones o crear tributos cuando así lo estime necesario por razones de política fiscal.

§160 Ahora bien, precisadas las características de la confianza legítima, es necesario definir la segunda figura mediante la que se ha adoptado el principio de buena fe que corresponde al reconocimiento de situaciones jurídicas consolidadas. Esta arista del principio de buena fe aplicable en materia tributaria se encuentra ligada al principio de irretroactividad que, a su vez, apunta a que los efectos de la ley tributaria en el pasado deben ser respetados por la nueva ley porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo. Significa lo anterior que si el contribuyente cumplió los requisitos para obtener beneficios tributarios en el año gravable causado, esa situación no puede ser desconocida por el legislador con regulaciones tributarias que asignen efectos con anterioridad a la vigencia de la ley, salvo que se trate de una disposición más favorable al obligado. Como ejemplos de su aplicación, se destacan las sentencias C- 083 de 2018 y C-235 de 2019.

§161 La primera de las decisiones anotadas – Sentencia C-083 de 2018 – estudió una demanda de constitucionalidad del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 por, presuntamente, lesionar los principios constitucionales como los de buena fe, confianza legítima y respeto por situaciones jurídicas consolidadas. La disposición acusada reguló las rentas exentas que aplicarían a partir del año 2018 sobre la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana. Sin embargo, aunque en su regulación incluyó una previsión sobre la situación de los proyectos de renovación urbana asociados a VIS o VIP iniciados con anterioridad a su vigencia, no hizo consideración alguna en relación con la situación de aquellos contribuyentes que antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016, habían iniciado proyectos de renovación urbana no asociados a las viviendas VIS y VIP, y eran beneficiarios del referido beneficio tributario que tenía una plazo para su reconocimiento de diez (10) años. Esto, además, teniendo en cuenta que en virtud del Decreto Nacional 075 de 2013 desde el 23 de enero de 2013 todos los proyectos de renovación urbana destinatarios de este beneficio tributario, necesariamente, debían tener un componente de VIS o VIP.

§162 La Corte encontró acreditada la existencia de una situación jurídica consolidada en cabeza de quienes se encontraban en los siguientes supuestos de hecho concurrentes: (i) aquellos contribuyentes que con anterioridad al 23 de enero de 2013 hubiesen cumplido con las condiciones previstas en la normatividad para entonces vigente que les permitía acceder al beneficio tributario; y que, además (i), para el momento de entrar a regir la Ley 1819 de

2016 no hubiesen cumplido el periodo de diez (10) años con el que contaban para hacer la enajenación que les permitiría materializar el beneficio. Por consiguiente, determinó que podrían acceder al beneficio tributario, en el momento en el que, dentro del periodo inicialmente previsto de diez años, realizaran la correspondiente enajenación de los predios.

§163 Luego, en la Sentencia C-235 de 2019, esta Corporación estudió una demanda contra el parágrafo 1 del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 en el que se suprimió la exención de renta consagrada en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 a favor de los prestadores de servicios hoteleros en edificaciones nuevas, remodeladas o ampliadas durante un periodo de 30 años, en virtud de la cual tendrían una tarifa del 9 % en el impuesto de renta y complementarios. La Corte determinó que los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1º de enero de 2003 (fecha en la que la Ley 788 de 2002 comenzó a tener efectos) y el 29 de diciembre de 2016 -fecha de promulgación y de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016 ostentaban una situación jurídica consolidada y, en consecuencia, los efectos de la renta exenta se extendían por un periodo determinado (30 años) a partir de la entrada en operación del establecimiento hotelero, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad.

§164 En soporte de dicha conclusión, la Sala Plena destacó que el principio de confianza legítima otorga al ciudadano una expectativa susceptible de amparo al contar con "razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación". Justamente, para determinar la existencia de razones objetivas de que la normatividad tributaria se mantendría vigente, en dicha Sentencia C-235 de 2019 se establecieron unos presupuestos que deben concurrir con el fin de que active la garantía de protección plena de la confianza legítima que le asiste al contribuyente. Tales presupuestos son los siguientes:

i. (i) La norma anterior ha estado vigente por un muy largo periodo.

ii. (ii) No ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma.

iii. (iii) Su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio.

iv. (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.

§165 En esa misma línea, en esta decisión la Corte destacó que en atención a que el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación, el legislador debe agotar una mayor carga relacionada con cualquiera de las siguientes opciones:

(i) Que haya un periodo 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.

§166 Así las cosas, la protección de las situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria no implica su intangibilidad. Por el contrario, supone que, con el fin de mitigar los posibles efectos que se puedan derivar de los cambios que el legislador haya introducido en la configuración del tributo objeto de regulación, adopte alguna de las medidas citadas.

§167 En suma, tal como lo ha señalado esta Corte, entre otras en la Sentencia C-304 de 2019, la confianza legítima y las situaciones jurídicas consolidadas tienen diferencias significativas. De un lado, en virtud de estas últimas se genera "la seguridad de que los hechos ya acontecidos no pueden ser afectados, pues ellas son protegidas por el principio de irretroactividad; mientras que (…) la confianza legítima se trata de tener una expectativa objetiva y reforzada en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán reformadas de manera intempestiva". Así mismo, en esta decisión se indicó que "[A] diferencia del escenario de la situación jurídica consolidada, en el que persona adquiere un estatus de protección respecto del beneficio tributario, porque cumplió con la totalidad de los requisitos particulares y concretos que se exigen para su otorgamiento conforme al régimen anterior, de suerte que se salvaguardan los períodos transcurridos o en curso de las reformas que se adopten por el legislador, lo que se ampara con las expectativas legítimas, son los lapsos que todavía no han comenzado a transcurrir, pero que, en virtud de la normatividad derogada, se desprende una expectativa objetiva y razonable de gozar de dicho beneficio fiscal".

§168 Seguidamente la Sala Plena se ocupará de estudiar los cargos que propone la demanda.

Solución a los problemas jurídicos formulados

§169 Los demandantes estiman que los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 desconocen los principios de legalidad y certeza tributaria que consagra el artículo 338 de la Constitución. Esto, por cuanto el legislador no fijó con claridad y precisión los parámetros o criterios para establecer los compromisos de exportación que permiten dar aplicación a la tarifa preferente del 20% en el impuesto de renta que deben pagar los usuarios industriales de zonas francas, en tanto delegó al Ejecutivo regular los lineamientos para acordar y suscribir el plan de internacionalización y anual de ventas con tales usuarios, lo que impide determinar legalmente y con plena certeza, el ámbito de aplicación de la tarifa preferencial del impuesto sobre la renta para dichos usuarios. Insistieron en que corresponde al Congreso de la República fijar la tarifa del impuesto y diseñar los elementos que permitan determinar su ámbito de aplicación, último punto que echan de menos por cuanto, en opinión de los actores, la aplicación de la tarifa quedó condicionada a criterios subjetivos que debe definir el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

§170 La Corte Constitucional considera que los reclamos expuestos por los actores no están llamados a prosperar y que, por el contrario, los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 sí regularon de manera precisa la tarifa, su ámbito general de aplicación y los demás elementos del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de zonas francas. Con el fin de justificar lo anterior, en un primer momento fijará el alcance de las disposiciones acusadas, para lo cual concretará los elementos esenciales del tributo y las condiciones para que opere la tarifa preferencial. Luego, en un segundo momento, referirá a que la autorización dada al Ejecutivo para reglamentar lo dispuesto en el parágrafo 6 acusado no supone una afectación al principio de certeza tributaria.

Alcance de las disposiciones demandadas: elementos del tributo y ámbito de aplicación para habilitar la tarifa diferencial

§171 En el marco del impuesto sobre la renta para personas jurídicas, que por su naturaleza es un impuesto directo y nacional, el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 se ocupa en establecer la tarifa para usuarios de zonas francas. Centrando el análisis en los apartes acusados, estos refieren a la determinación de ese impuesto para los usuarios industriales

bajo unas reglas específicas, de las cuales derivan varios de los elementos esenciales del tributo, que se complementan con otras normas del Estatuto Tributario.

§172 a. Hecho generador. Este elemento refiere a la "situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva", que en el caso del impuesto sobre la renta y complementarios corresponde a la descripción general incorporada en el artículo 26 del Estatuto Tributario, la cual refiere a los ingresos ordinarios y extraordinarios en el respectivo año gravable que tienen la vocación de incrementar el patrimonio y, por consiguiente, producen renta.

§173 En otras palabras, el hecho generador del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de zonas francas continúa siendo la obtención de los ingresos que produzcan un incremento en el patrimonio. Sin embargo, como variación, las disposiciones demandadas realizaron una distinción entre los posibles ingresos que pueden ser percibidos por estos sujetos pasivos, clasificándolos en (i) ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios, y (ii) aquellos residuales que no encajen en esta última categoría; pero en todo caso, ambos tipos de ingresos coinciden en que producen un incremento en el patrimonio de los usuarios industriales de zonas francas y su suma corresponde al impuesto sobre la renta.

§174 b. Sujetos activos y pasivos. Respecto de los sujetos activos y pasivos de este impuesto, se tiene que la disposición acusada conserva el esquema tradicional del impuesto sobre la renta, en tanto el sujeto acreedor de la obligación fiscal sigue siendo el Estado, cuyo recaudo se realiza por medio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; y de otro lado, el sujeto pasivo sobre quien recaen las modificaciones introducidas por los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, corresponde a los usuarios industriales de zonas francas.

§175 c. Base gravable. La disposición acusada también replica la misma base gravable del impuesto de renta dispuesta en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual refiere a la renta que se da a partir del total de los ingresos brutos obtenidos en el año gravable y que están sujetos a modificar e incrementar el patrimonio, sin tener en cuenta el valor de las ganancias que ocasionalmente se reciben. Justamente, de allí se deriva el cálculo de la denominada "renta líquida gravable", y a su vez, los numerales 1 y 2 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 parten del mismo concepto para efectos de determinar el impuesto sobre la renta a cargo de los usuarios industriales de zonas francas.

§176 El único elemento adicional que fue incorporado se refiere al hecho que, una vez se haya obtenido la "renta líquida gravable" de estos sujetos pasivos -que además excluye aquellos ingresos obtenidos por concepto de ganancias ocasionales-, se deberá hacer la distinción según el origen de los ingresos: esto es, si se trata de ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios o de los generados a partir de otras actividades diferentes. Estos numerales prescriben que esta proporción se obtiene al "dividir los ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales" y repetir esta misma operación con "ingresos diferentes de aquellos provenientes de exportación de bienes y servicios". Una vez se haya determinado la respectiva participación de cada uno de los dos tipos de ingresos en el total de los ingresos fiscales, da lugar a la aplicación de la tarifa que puede ser preferencial o general, como a continuación se explica.

§177 d. Tarifa. La tarifa del impuesto de renta para los usuarios industriales de zonas francas se encuentra expresamente prevista en los numerales 1 y 2 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. En efecto, la regulación de las tarifas sigue el esquema expuesto en la definición del hecho generador, en el que se clasificaron los ingresos de estas personas jurídicas según si tienen por origen actividades de exportación u otras diferentes a esta.

§178 En esa línea, para aquellos ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios, la tarifa fijada es del 20%; mientras que, para los demás ingresos será la tarifa del 35 %, en tanto el numeral 2 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 dispone que "será aplicable la tarifa general del Artículo 240 del Estatuto Tributario." Esto implica que "el monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe pagar el contribuyente", está dispuesto con claridad a través de porcentajes precisos del 20% o 35%, según el tipo de ingreso. Por consiguiente, un criterio determinante para definir qué tarifa aplica, si la preferencial o la general, es el tipo de ingreso de los usuarios industriales, en tanto aquella se predica ante la existencia de ingresos provenientes de exportaciones de bienes y servicios.

§179 En este punto, la Sala precisa tres temas relevantes. Primero, el porcentaje del 20% corresponde a una tarifa preferencial que opera como beneficio derivado del régimen especial y excepcional que, a partir de la característica de trato más favorable en materia tributaria, se estipuló para el régimen franco en Colombia.

§180 Segundo, aunque esas reglas de tarifa mixta opera para la generalidad de los usuarios industriales de zonas francas, el parágrafo 5 el artículo 11 de la Ley 2277 de 2023, no demandado en esta oportunidad, consagra expresamente el 20% como tarifa única del impuesto sobre la renta para las zonas francas costa afuera, los usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, los usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, los usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales, y los usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística para la respectiva zona franca. Significa lo anterior que, el sistema mixto de tarifa para definir el impuesto de renta que contemplan las reglas fijadas en los numerales 1, 2 y 3 acusados, principalmente se circunscribe a los usuarios industriales de bienes y a aquellos usuarios industriales de servicios que no se encuentran incluidos en el parágrafo 5 en comento.

§181 Tercero, la Corte observa que el legislador definió el ámbito de aplicación de la tarifa preferencial del 20% para el impuesto sobre la renta de los contribuyentes que son usuarios industriales de zona franca, en tanto lo condicionó a las siguientes reglas:

§182 (i) En los años 2023 o 2024 los usuarios industriales deben acordar su plan de internacionalización y anual de ventas. Vale resaltar que dicho plan es elaborado y presentado por el usuario operador y/o por los usuarios industrial con miras a señalar las estrategias de promoción al comercio exterior de bienes y/o servicios que pretendan realizar, es decir, las expectativas que tiene con la operación y cómo lograrlas, lo cual incluye el monto estimado en ventas discriminando el mercado nacional y el internacional (en este último las exportaciones), según las proyecciones y metas que tengan trazadas. Recuérdese que, como se explicó en el capítulo 4, este plan de internacionalización puede ser modificado y tiene una relación directa con el Plan Maestro de Desarrollo General de la respectiva zona franca.

§183 (ii) En dicho acuerdo se definen los objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que espera obtener el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, lo que supone que al presentar el plan de internacionalización y anual de ventas conoce de antemano el monto de ingresos por exportaciones que requieren para

obtener la aplicación de la tarifa preferencial del 20%. Lo anterior porque el mismo usuario industrial al diseñar su plan o al participar en el mismo como usuario calificado, es quien define el monto estimado de ventas por concepto de ingresos provenientes de la exportación y por ingresos diferentes a las mismas, con lo cual espera aportar el desarrollo de la zona franca constituida.

§184 En este punto, importa señalar que también obra como criterio de aplicación de la tarifa la definición de "ingresos netos", en tanto corresponden a una variable que está definida en dos disposiciones del Estatuto Tributario, a saber: en los artículos 26 y 99 en donde se señala que estos se definen como "los ingresos de toda procedencia realizados en el año o período gravable, menos las devoluciones, cancelaciones y rebajas hechas durante el mismo".

§185 (iii) No basta solo con acordar el plan de internacionalización y anual de ventas, sino que es necesario que el usuario industrial lo suscriba con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables.

§186 (iv) Es indispensable cumplir el plan de internacionalización y anual de ventas para que sea aplicable la tarifa preferencial en comento, es decir, que en efecto se presenten y reporten los ingresos provenientes de operaciones de exportación porque solo respecto de estos, cuando ya se define la renta líquida gravable, es que aplica la tarifa del 20%.

§187 Así las cosas, como se desprende del parágrafo 6 demandado, la condición habilitante para aplicar el beneficio de la tarifa preferencial está dada por múltiples acciones que pasan por acordar, suscribir y cumplir el plan de internacionalización y anual de ventas que presenta el usuario industrial, sumado a que tiene relación directa con el tipo de ingresos que percibe dicho usuario en tanto la tarifa preferencial aplica respecto de los ingresos provenientes por operaciones de exportación de bienes y servicios. Estos lineamientos claros y precisos del ámbito de aplicación, se insiste, fueron definidos por el legislador.

§188 De hecho, va más allá dicha definición porque el Congreso de la República también precisó en qué casos no es viable aplicar la tarifa preferente, para lo cual hizo referencia expresa a dos hipótesis: que no se suscriba el mencionado acuerdo o se incumplan los objetivos máximos de ingresos por parte del usuario industrial, en tanto en esos casos indicó el legislador que se aplica la tarifa general del 35%, indicada en el inciso 1 del artículo 240 del Estatuto Tributario.

§189 Con base en lo anterior, la Sala observa que el Congreso de la República definió todos los elementos esenciales del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de zonas francas, es decir, honró el deber constitucional que le impone el artículo 338 de la Constitución Política. Contrario a lo que afirman los demandantes y algunos intervinientes, el legislador sí estableció la tarifa y la dotó de reglas para habilitar su aplicación preferente, lo cual corresponde al amplio margen de configuración legislativa que detenta para establecer y modificar los beneficios que otorga a regímenes tributarios especiales. Así, dado que no se configura una prohibición de indefinición irresistible por cuanto existen lineamientos claros en la aplicación de las tarifas general y diferencial, son constitucionales las disposiciones acusadas.

La autorización dada al Ejecutivo para reglamentar no lesiona el principio de certeza tributaria

§190 Para los demandantes, el legislador defirió al Gobierno nacional la competencia de definir el ámbito de aplicación de la tarifa diferencial, sobre todo para establecer los compromisos de exportación que deben acreditar los usuarios industriales de las zonas francas, frente a lo cual consideran que no existen lineamientos.

§191 Sobre este punto, en primer lugar, la Corte observa que el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 señala que lo dispuesto en esa disposición aplicará de conformidad con la reglamentación que expida el Ejecutivo. Esto conlleva a advertir que el legislador habilitó la potestad reglamentaria del artículo 189.11 de la Constitución Política para que el Gobierno nacional regule los aspectos técnicos y operativos relacionados con la presentación del acuerdo, la suscripción del mismo y la verificación de cumplimiento para habilitar el ámbito de aplicación de la tarifa diferencial del 20% sobre los ingresos provenientes de operaciones de exportación que realicen los usuarios de zona franca, respecto de lo cual no obra reserva de ley en materia tributaria.

§192 En tal sentido, no es al Ejecutivo al que le corresponde definir los compromisos de exportación porque ese tópico, dada la especialidad de cada actividad, de los bienes y servicios que se suministren y de las dinámicas propias de comercio exterior con otros países, le compete señalarlo a cada usuario industrial en su plan de internacionalización de acuerdo a las expectativas de ventas al exterior que defina, ya que de esa forma logra

establecer que sobre los ingresos que perciba por exportaciones y que sean constitutivos de renta, es que opera la aplicación de la tarifa preferencial del 20% sobre la renta líquida gravable por ese ingreso.

§193 En segundo lugar, la competencia reglamentaria se enmarca en las reglas que fueron fijadas por el legislador para habilitar el acceso al beneficio tributario de tarifa diferencial en el impuesto de renta para usuario industrial de zona franca. Esto presupone, por ejemplo, fijar los requisitos de contenido y de presentación del plan de internacionalización y ventas anuales, determinar el procedimiento y la ruta o mecanismo para suscribir el acuerdo teniendo para ello en cuenta las particularidades propias del mercado en que se desenvuelve el usuario industrial y las características mismas del contribuyente, establecer la manera cómo se presentarán los reportes de cumplimiento de los compromisos de exportación y hacer seguimiento a los mismos por cuanto su incumplimiento genera, por disposición del legislador, la restricción en la aplicación de la tarifa diferencial del impuesto de renta para los usuarios industriales.

§194 Nótese entonces que, la competencia reglamentaria allí establecida dista de la definición de los elementos esenciales el tributo y del ámbito de aplicación de la tarifa preferencial pues, se reitera, ésta es conocida por el usuario industrial al momento de acordar y suscribir el plan de internacionalización para cada uno de los años gravables en los cuales quiera acceder a ese beneficio tributario.

§195 A partir de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional concluye que las disposiciones censuradas no desconocen los principios de legalidad y de certeza tributaria por cuanto el legislador estableció un régimen mixto de tarifa, en el cual claramente precisó que la tarifa preferencial corresponde a un 20% sobre la renta líquida gravable que se reporte por ingresos provenientes de las exportaciones constitutivas de renta y, además, otorgó reglas para habilitar el ámbito de aplicación de esa tarifa preferencial. La reglamentación que expida el Gobierno nacional, a partir de la facultad expresa que le otorgó el parágrafo 6 acusado, se basa en la competencia fijada en el artículo 189.11 de la Constitución Política y tiene relación con el acuerdo, suscripción y cumplimiento de los parámetros legales para acceder al beneficio tributario diferenciado. Siendo ello así, por este cargo, declarará exequibles los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 1122 de 2022.

7.2. Solución al segundo problema jurídico. Es posible para el legislador establecer nuevas condiciones para acceder a los beneficios tributarios derivados de la condición de usuarios industriales de zonas francas, pero es necesario proteger la buena fe y la confianza legítima de aquellos contribuyentes que ya habían acomodado su actividad económica a las exigencias previamente definidas en la legislación

§196 Los demandantes plantearon que los numerales 1, 2 y 3, y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 vulneraban los principios de buena fe y confianza legítima (art. 83, C.P.), ya que el legislador modificó de forma súbita e imprevisible las características de acceso al trato diferencial para los usuarios industriales de zonas francas, en materia de impuesto sobre la renta. Explicaron que esto ocurrió al incluir como nuevo requisito para beneficiarse de la tarifa preferencial del 20% el tener ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios. Destacaron que desarrollar actividades de exportación no era condición para calificarse dentro del régimen de zonas francas, por lo que la exigencia derivada de las disposiciones impugnadas resultó completamente inesperada para quienes hasta el momento se beneficiaban del tratamiento tributario preferencial. Además, señalaron que una finalidad exportadora para las zonas francas se encontraba expresamente prohibida por el acuerdo de la Organización Mundial del Comercio, incorporado al ordenamiento jurídico colombiano mediante la Ley 170 de 1994, por lo que tal exigencia, introducida por las disposiciones demandadas, no podía haber sido prevista por los contribuyentes.

§197 Pusieron de presente que los usuarios industriales de zona franca debían constituirse y ser calificados bajo los parámetros de la Ley 1004 de 2005, así como los decretos 2147 de 2016 y 278 de 2021. Además, resaltaron que tal normativa no incorpora la vocación exportadora como propósito, finalidad u objeto del esquema de zonas francas y que la regulación sobre la tarifa referente al impuesto sobre la renta y complementarios nunca exigió el cumplimiento de un propósito exportador. Por lo tanto, argumentaron que la normativa impugnada alteraba un elemento transversal y esencial del régimen de zonas francas, modificando completamente el esquema de incentivos y requisitos para el acceso a la tarifa reducida en el impuesto sobre la renta. Con base en lo anterior, concluyeron que dicha modificación implicaba la vulneración de la confianza legítima y la buena fe de aquellos que se beneficiaban del tratamiento tributario preferencial.

§198 Atendiendo el planteamiento de los demandantes, esta Corte destaca que, aunque el

Congreso de la República tenía la facultad de modificar el esquema de fomento asociado al tratamiento tarifario preferencial para el impuesto sobre la renta de los usuarios industriales de zonas francas, las disposiciones acusadas lesionaron los principios de buena fe y de confianza legítima de aquellos usuarios que ya se habían calificado bajo los parámetros que se encontraban vigentes para acceder al beneficio, con anterioridad a la Ley 2277 de 2022.

§199 Esto es así porque se modificaron los requisitos para el acceso al tratamiento preferencial en materia de tarifa del impuesto sobre la renta, a tal punto que se desnaturalizó la relación que existía entre aquella y las finalidades de las zonas francas. En efecto, se pasó de exigir la inversión privada con miras a la creación de empleo y la captación de nuevas inversiones de capital, para ahora buscar la realización de una finalidad exportadora que, aunque no resulta ajena a la Ley 1004 de 2005 según lo expuesto previamente, no corresponde a una de las finalidades centrales de las zonas francas. Como consecuencia de lo anterior, los usuarios industriales de zonas francas que habían sido calificados como tales antes del 13 de diciembre de 2022 –fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022- y que habían ajustado su actividad y comportamiento conforme a los requisitos establecidos en la normativa vigente sobre zonas francas, se vieron obligados por requisitos imprevisibles y ajenos a la forma en que habían organizado su actividad, generando una infracción a normas superiores que protegen la confianza legítima y la buena fe.

El amplio margen de configuración legislativa le permite al Congreso crear un nuevo esquema de beneficios tributarios, basado en la actividad exportadora de las zonas francas

§200 El análisis del segundo problema jurídico debe empezar por reafirmar que, dentro de la amplia facultad de configuración que se reconoce al legislador en materia tributaria, este puede crear un novedoso esquema de beneficios, eliminarlo o rediseñar uno existente pues, como se reiteró en la sección 5 de los considerandos de esta providencia, el órgano de representación popular goza de amplia discrecionalidad en el establecimiento y diseño de tratamientos tributarios preferenciales, al constituir importantes medidas de fomento e intervención en la economía. En efecto, una visión que limite la posibilidad de modificar los beneficios tributarios cuando operan como medidas de fomento “le impediría al Estado adaptarse a las distintas coyunturas económicas y sociales que afecten a la colectividad”.

§201 A pesar de esta amplia facultad de configuración normativa, al crear beneficios tributarios y al eliminar los existentes, el legislador debe tener en cuenta la confianza legítima generada por quienes, amparados en el régimen preexistente, acomodaron su actividad a ciertas exigencias y requisitos ordenados en la normativa anterior, con la expectativa de obtener a cambio una ventaja por colaborar con la medida de fomento establecida por el Estado. Así, el ejercicio legislativo debe tener en cuenta no solamente el propósito de fomento, atado a "un examen económico y de conveniencia", sino que debe tener en cuenta ciertos límites, dentro de los que se encuentra el principio de confianza legítima y de buena fe.

§202 En esta oportunidad, la Corte estima que el legislador buscó generar un diferencial del beneficio tributario consistente en reconocer una tarifa del 20% para el impuesto de renta a cargo de usuarios industriales de zona franca, otorgado simplemente por su condición, para establecer un nuevo esquema enfocado a la promoción de la actividad exportadora. En consecuencia, se reconoce que el foco del fomento cambió, así como el requisito fundamental para acceder al tratamiento tributario preferencial.

§203 Inicialmente, el beneficio tributario otorgaba a los usuarios industriales de zonas francas en función de los requisitos y obligaciones derivados de su condición, que los mandaban a constituirse en determinada manera, realizar nuevas inversiones, proveer empleos, generar unas rentas mínimas y adelantar procesos de importancia para el comercio, la competitividad de las regiones y la atracción de la inversión. Sin embargo, con el advenimiento de la Ley 2277 de 2022, el propósito del fomento se centra especialmente en incentivar la exportación. Así queda explícito y claro al repasar la redacción del numeral 1 y del parágrafo 6, aquí demandados, que establecen que únicamente se podrá aplicar la tarifa preferencial del 20% respecto de rentas provenientes de la exportación de bienes y servicios, que se ajusten a los objetivos de ingresos que se acuerden con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada año gravable.

§204 Ahora bien, el hecho de que el legislador haya decidido eliminar el anterior esquema de fomento e incentivo, como en efecto lo hizo, y adoptar uno novedoso, no necesariamente conlleva un efecto inconstitucional. Tal como se ha reiterado en esta providencia, la facultad de configuración legislativa en materia tributaria confiere al Congreso un poder amplio respecto de los beneficios tributarios, de modo que, en principio, puede eliminarlos y crear

otros nuevos, pues se busca garantizar la flexibilidad necesaria para que la intervención del Estado en la economía resulte eficaz.

§205 En este sentido, se reconoce que el legislador, al adoptar las disposiciones impugnadas, escrutó una coyuntura económica particular y determinó, de manera razonable, que era necesario redirigir los incentivos hacia la promoción de la actividad exportadora. Esta finalidad se presenta como un interés cuyo fomento y promoción pueden resultar ventajosos, pues constituyen un buen mecanismo para incentivar el crecimiento de la economía, lograr importantes balances macroeconómicos y ampliar mercados para los productos colombianos. También, el incentivo que escogió para promover la consecución de la finalidad exportadora estaba dentro de su ámbito de configuración, pues una tarifa reducida para el impuesto sobre la renta motivaría a los agentes económicos a ajustar sus objetivos para llevar a cabo las deseadas exportaciones. En efecto, el impuesto sobre la renta no solo tiene impactos importantes en materia de ingresos para la Nación, sino que representa una carga económica muy relevante para las empresas, de tal modo que un beneficio respecto de este implicaría un poderoso estímulo para dirigir la actividad privada.

§206 Teniendo en cuenta lo anterior, se aprecia que el cambio introducido para fomentar la exportación resulta ser sustancial e importante. En efecto, el elemento activador del beneficio tributario resulta novedoso frente a lo exigido anteriormente. Así, para los usuarios que venían operando en el esquema anterior bastaba su calidad de usuarios de zona franca para activar los beneficios, por lo que no se exigía cumplir cargas diferentes a las derivadas de la Ley 1004 de 2005, y sus decretos reglamentarios. En contraste, el esquema introducido por la Ley 2277 de 2022 desliga el beneficio del esquema de las zonas francas y lo condiciona a una actividad novedosa y distinta a aquellas que lo caracterizan. Se busca ahora fomentar la actividad exportadora y, para ello, se genera un esquema de incentivos que pasa por reconocer la tarifa reducida del 20% única y exclusivamente a aquellas rentas que provengan de la exportación de bienes y servicios. Cualquier otra fuente queda excluida, y cualquier otra actividad o finalidad propia del régimen de zonas francas se torna irrelevante de cara a la obtención del beneficio aquí analizado.

§207 El cambio normativo representó, entonces, la eliminación de un beneficio tributario reconocido que hasta entonces se otorgaba a todo usuario industrial de zona franca, por la obtención de rentas de cualquier fuente. En la práctica, los usuarios industriales de zonas

francas deberían transformarse en exportadores para continuar accediendo a los beneficios, y debían hacer la transición hacia la actividad exportadora de manera rápida y total. Esta transición resulta ajena al esquema aplicable al usuario industrial de zona franca antes de la expedición de la Ley 1004 de 2005, pues tal finalidad exportadora resultaba imprevisible y extraña en el esquema anterior. En efecto, la finalidad exportadora era secundaria frente a objetivos como la creación de empleo, la inversión y el estímulo de la actividad industrial en Colombia, de acuerdo con la Ley 1004 de 2005, y abiertamente inesperada si se tenían en cuenta los lineamientos del Acuerdo de la OMC, suscrito por Colombia e incorporado al ordenamiento mediante Ley 170 de 1994, que buscan eliminar las subvenciones a la exportación.

§208 En suma, aunque la normativa analizada se ajusta razonablemente al amplio margen de configuración legislativa, el cambio en el régimen resultó ser fundamental. Así, la modificación en las condiciones de acceso al beneficio representó una alteración significativa, al punto de que las disposiciones impugnadas introdujeron una transformación radical del esquema de incentivos y requisitos para acceder a la tarifa preferencial en materia de renta. Esta modificación, que sorprendió a los usuarios, cambió por completo el régimen de beneficio en materia de renta por otro completamente diferente y, con ello, lesionó los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima de quienes ya se habían acomodado al régimen de zonas francas, como se mostrará a continuación.

Las modificaciones introducidas por las disposiciones demandadas suponen la lesión de los principios de buena fe y confianza legítima de los usuarios industriales de zonas francas que habían sido calificados como tales antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022

§209 La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reconocido que el ejercicio del legislador, al eliminar y crear beneficios tributarios, debe someterse, entre otros, a los postulados de la buena fe, que lo obligan a salvaguardar la confianza legítima de los administrados. Por ello, se exige a las autoridades actuar de manera predecible, y se otorga en contraprestación a las personas la garantía de que “determinada situación se prolongará en el tiempo, que surtirá plenamente sus efectos o que, por lo menos, no será cambiada de forma abrupta” o intempestiva.

§210 Sin embargo, no toda expectativa se considera legítima, ni implica una limitación para

la amplia configuración legislativa en materia tributaria. El Estado debe generar, con su actividad, unas circunstancias tales que susciten la confianza en las personas, basada en razones objetivas, de que una determinada normatividad permanecerá. En efecto, tal como se indicó en la presente providencia, el principio de confianza legítima busca proteger al ciudadano frente a cambios bruscos efectuados por las autoridades cuando aquel "tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación". Así, el principio de confianza legítima ha salvaguardado a sujetos que, de no haberse presentado un cambio súbito en el ordenamiento jurídico, hubieren estado próximos a cumplir con los presupuestos para gozar del beneficio fiscal, tuvieran una expectativa de que la regulación existente le seguiría siendo aplicable y tuviera razones objetivas para sustentar su posición jurídica respecto del cambio normativo. Incluso, en protección del principio de confianza legítima se ha llegado a disponer que si "el Legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc, éstas 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".

§211 Teniendo en cuenta lo dicho por la Corte Constitucional en Sentencia C-304 de 2019, se analizarán a continuación aquellos presupuestos que deben concurrir para que se configure la infracción de la confianza legítima en materia de beneficios tributarios:

() La norma anterior ha estado vigente por un muy largo periodo.

() No ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma.

() Su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio.

() Ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.

§212 Aplicando estos elementos al caso concreto, resulta claro, primero, que al usuario industrial de zona franca le correspondía cumplir una serie de requisitos para acreditarse como tal y para obtener la autorización para operar en el marco de la zona franca.

§213 En primera instancia, la zona franca misma debía presentar un Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca, que incluía, entre otros, la descripción general, objetivos, metas, justificación, valor de la inversión y principales impactos en relación con las finalidades previstas en la Ley 1004 de 2005, el número de empleos que el inversionista proyecta generar en cada una de las etapas del proyecto, la cuantía de la inversión y plazo para efectuarla en cada una de las etapas del proyecto, y el cronograma donde se especifique el cumplimiento de los compromisos de inversión anuales.

§214 Además, se exigen, en lo más relevante, unos montos mínimos de nueva inversión, un mínimo de patrimonio y compromisos relacionados con la creación de empleos, sin contar con unos requisitos de constitución e información al operador de zonas francas y a la autoridad. Estos requisitos generales y especiales para la declaratoria de la zona franca constituyen parte fundamental del proceso de evaluación a cargo del Estado para la aprobación de la operación (por ejemplo, el acto de declaratoria de existencia de una zona franca incluye la indicación de los compromisos de inversión y empleo), y esta conlleva la definición del término de duración de la zona franca.

§215 Asimismo, respecto de cada usuario industrial se requiere acreditar, en lo más relevante, que se constituyó como persona jurídica nueva o que no ha desarrollado su objeto social o que se estableció como una sucursal de sociedad extranjera legalizada de acuerdo con las exigencias del Código de Comercio y que no haya desarrollado actividades en el país, y establecer su domicilio en la zona franca donde pretenda calificarse, presentar la descripción del proyecto a desarrollar, con metas, justificación, valor de inversión y principales impactos relacionados con las finalidades previstas en el artículo 2 de la Ley 1004 de 2005, suscribir compromisos de tener un mínimo de activos fijos y de generación de empleos directos y formales –de acuerdo al tamaño del usuario-, mantener mínimo el noventa por ciento (90%) de los empleos que se comprometieron a crear, y mantener el objeto social y la actividad económica principal para la cual fueron calificados.

§216 Con base en lo anterior se aprecia que a los usuarios industriales de zona franca les correspondía cumplir exigentes cargas para acceder a tal calidad, incluso determinando su objeto social y su libertad económica misma a la adecuación de su actividad a las exigencias de la zona franca y, por lo mismo, es posible verificar que el esquema anterior generó efectos previsibles significativos, que condujeron a los particulares a acomodar de buena fe sus

comportamientos a lo prescrito en su regulación. Es de destacar que todos los requisitos exigidos a los operadores apuntaban a la realización de las finalidades establecidas en el artículo 2 de la Ley 1004, por lo que su comportamiento empresarial se dirigió a cumplir las exigencias del régimen franco, y no a realizar una finalidad exportadora, que ahora se exige.

§217 De otro lado, la calidad de usuario industrial de zona franca conlleva una serie de beneficios, entre los cuales destacan las ventajas tributarias, siendo la tarifa preferencial para el impuesto sobre la renta una de las ventajas cruciales. Esta tarifa no solo constituye una contraprestación a las obligaciones vinculadas con ser usuario industrial de zona franca, sino que también representa un componente fundamental del esquema de incentivos diseñado para atraer empresas y fomentar su operación dentro del régimen franco. Sobre el beneficio de tarifa del impuesto sobre la renta se reconoce que "no cabe alegar la existencia de una expectativa legítima respecto de la tarifa del 15% del impuesto sobre la renta y complementarios contenida en el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005", pero dicha consideración solo resulta válida para un análisis en el que la tarifa se incrementa o varía.

§218 La situación es diferente cuando se elimina uno de los elementos esenciales que justifica la pertenencia al régimen franco, como es el caso cuando se cambia el elemento central y la razón de ser del tratamiento tributario preferencial por otro diferente. Esta Corte estima que ello ocurre en el presente caso, cuando se sustituyen los objetivos de las zonas francas establecidas en la Ley 1004 de 2005, por una nueva finalidad centrada en la promoción de la actividad exportadora.

§219 Así, en este caso no se enfrenta únicamente una alteración en la tarifa, sino que la razón misma para otorgar el beneficio está cambiando. Se está desplazando desde el cumplimiento de las finalidades establecidas en el artículo 2 de la Ley 1004 hacia el cumplimiento de una finalidad nueva y ajena, relacionada con la exportación, que no guarda relación con el régimen especial de zonas francas. Por lo tanto, lo que soportan los usuarios industriales en este caso no es simplemente la modificación de un elemento periférico del régimen franco, sino que esta reforma impacta varios de sus componentes esenciales, incluido el sistema de incentivos que motiva a los agentes económicos a acomodar su actividad a un determinado esquema de fomento. Por esta razón, no se puede subestimar el impacto de la modificación normativa introducida por las disposiciones impugnadas, ni considerarlo como intrascendente en términos de la confianza legítima de quienes venían

beneficiándose de la tarifa preferencial en el impuesto sobre la renta.

§220 En este punto, resulta importante destacar que el hecho de que la tarifa preferencial en materia de renta no sea el único beneficio derivado del régimen franco no hace que a partir del mismo no se genere una confianza legítima a proteger. Así, hay que recordar que este tipo de beneficios, "como parte de una política fiscal diferencial, puede ser susceptible de modificación y ajustes por parte del Congreso de la República, como ya se dijo, [pero] siempre que no se elimine o desnaturalice la especialidad que le es propia, teniendo en cuenta las cargas de razonabilidad y proporcionalidad". (Subrayas añadidas). Tal desnaturalización es lo que ocurre en el presente caso, pues como ya se dijo, se está cambiando por completo el esquema de incentivos al modificar el pivote de la regulación, desde el cumplimiento de las finalidades de la zona franca, hacia una finalidad exportadora que les es extraña.

§221 A partir de lo anterior, se considera que se cumple el criterio necesario para la protección de la confianza legítima, establecido en la jurisprudencia, pues "en orden a determinar la congruencia de la eliminación del referido beneficio fiscal con el régimen constitucional, es menester analizar el tipo de exención bajo estudio, pues la decisión depende de que aquella suponga o no una contraprestación" y, sin duda, el anterior régimen de tarifa reducida en materia de renta suponía tal contraprestación.

§222 En efecto, quienes se beneficiaban de la tarifa preferencial en materia de renta de acuerdo con las exigencias del régimen franco habían cumplido con requisitos tales que los habían llegado a acomodar su conducta y libertad económica a unas exigencias determinadas por la política pública emanada del Estado. Estas exigencias incluían, al menos, la garantía de mínimos de capital y patrimonio – indicadores de inversión y fomento para las regiones donde se ubican las zonas francas – y mínimos de creación de empleo. El nuevo propósito exportador, introducido por las normas demandadas, supone el establecimiento de nuevos requisitos y propósitos, diferentes y ajenos al régimen franco, que terminan por eliminar las ventajas tributarias en materia de renta para algunos usuarios, y alterando las proyecciones financieras, jurídicas y económicas de los agentes, afectándolos de manera decisiva.

§223 En segundo lugar, las normas que se modificaron con la adopción de las disposiciones

demandadas habían establecido un tratamiento tributario preferencial en materia de tarifa del impuesto sobre la renta desde hace 17 años, y solo con la norma demandada tal beneficio fue eliminado. Al respecto, se observa que con la Ley 1819 de 2016 únicamente se varió la tarifa, pero es solo con la Ley 2277 de 2022 que la existencia misma del beneficio desapareció. Ahora bien, la reforma del 2016 no tocó el sistema de incentivos, que permaneció asociado al cumplimiento de las finalidades de las zonas francas, establecidas en el artículo 2 de la Ley 1004. Esto permite ver que el régimen actual, basado en unos requisitos determinados y unos beneficios asociados, existió desde el año 2005 sin mayor alteración. Esto implica un largo periodo de tiempo en el que los usuarios de zona franca confiaron en la estabilidad del régimen y proyectaron, en consecuencia, la amortización de sus inversiones. En este sentido, se reconoce que la norma anterior estuvo vigente por un largo periodo y que, aunque sufrió reformas menores, nunca se planteó de manera sólida la eliminación de la tarifa reducida en renta para los usuarios de zonas francas, sino hasta el advenimiento de la Ley 2277 de 2022.

§224 En tercer lugar, la existencia de la tarifa preferencial en materia de renta generó en los particulares, de buena fe, la acomodación de sus comportamientos a lo prescrito. Muestra de ello es que, al menos, el 90% de las zonas francas existentes para el 10 de julio de 2019 se habían establecido bajo sus prescripciones. Ello implica que las expectativas sobre la durabilidad de la regulación se basan en razones objetivas de parte de los agentes económicos beneficiados, haciéndose más clara la necesidad de garantizar la protección de sus expectativas legítimas.

§225 Por otro lado, es necesario evaluar si el cambio normativo permite al contribuyente adaptarse a la nueva situación, cuestión que puede darse, por ejemplo, mediante el establecimiento de mecanismos como "(i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él". En este caso, se estableció un plazo en el que las modificaciones normativas no entrarían a efecto, pues solamente a partir del periodo gravable de 2024 se aplicarían los criterios introducidos por las disposiciones demandadas. Esto, desafortunadamente, no puede tenerse como un régimen de transición,

ni como mecanismo apto para permitir la acomodación razonable de los agentes económicos afectados por el cambio normativo, pues en ninguna circunstancia les permitiría ordenar su actividad a los nuevos requisitos, que abandonan los criterios propios del régimen franco e introducen la finalidad exportadora como el elemento fundamental.

§226 En este sentido, se aprecia que las disposiciones analizadas desconocen la existencia de barreras tanto jurídicas como de mercado para la transformación de los usuarios industriales de zona franca en agentes exportadores. Esto es así pues existen industrias que no pueden reconvertirse hacia una finalidad exportadora, y otras que, aunque podrían hacer la transición, requerirían de la implementación de un modelo de negocios completamente novedoso, con importantes costos que incluso podrían hacer el cambio económicamente inviable. De otro lado, cualquier usuario industrial de zona franca deberá ajustar su objeto aprobado en caso de alteración de su actividad económica, para lo cual deberá calificarse nuevamente de acuerdo a las exigencias de la Ley 1004 de 2005 y los decretos 2147 de 2016 y 278 de 2021 con la dificultad de deber ajustarse a planes maestros de desarrollo general y actuación que no tienen la exportación como una de sus finalidades, porque así no lo exige la normativa que rige la operación de las zonas francas.

§227 Esto implica que para muchos agentes el cambio resultara imposible, mientras que otros se vieron confrontados por barreras y dificultades normativas para la transformación. Esta circunstancia refuerza la idea de que se está en este caso ante una lesión de la confianza legítima de las empresas afectadas por el cambio normativo, pues el impacto que implica la transición resulta de importancia, al punto de que “el cambio súbito […] altera de manera sensible su situación”.

§228 Por último, solo quienes ya estaban constituidos como usuarios industriales en zonas francas debidamente autorizadas y aprobadas, tenían una expectativa de gozar de la tarifa preferencial. Es a ellos a los que debe protegerse, pues otros que solamente estaban empezando el proceso de calificación, o solo contemplaban ser usuarios como posibilidad a futuro, no podrían tener una expectativa legítima respecto de la durabilidad de la regulación.

§229 En suma, se considera que en este caso se cumplen los requisitos de la jurisprudencia para la protección de las expectativas legítimas derivadas de la derogación intempestiva e imprevisible del régimen beneficioso en cuanto a la tarifa del impuesto a la renta. Es

evidente de que los agentes económicos ajustaron su conducta para el cumplimiento de requisitos de inversión y generación de empleo y se enfrentan, por cuenta de la norma demandada, a la eliminación de uno de los componentes esenciales del tratamiento preferencial asociado a la calidad de usuario industrial de zona franca. Por ello, se verifica la lesión de los principios de buena fe y confianza legítima de los usuarios industriales de zona franca y se hace necesaria una intervención de esta Corte para restablecer la constitucionalidad de las disposiciones acusadas.

§230 En efecto, la expectativa en cuanto a la estabilidad en la regulación se basó objetivamente en la duración del régimen derivado de la Ley 1004 de 2005, que se mantuvo sin alteración en sus elementos esenciales por cerca de 17 años, situación que cambió de forma radical con la adopción de la Ley 2277 de 2022, que sustituyó sus bases y cambió su esencia, para dotar al régimen de una finalidad exportadora. El cambio no resultaba previsible porque, como se anotó anteriormente, (i) la finalidad exportadora no hacía parte de las finalidades fundamentales del régimen franco, que era el único requisito para el acceso al beneficio de la tarifa preferencial para el impuesto sobre la renta de usuarios operadores; y (ii) el cambio hacia la finalidad exportadora resultaba contrario a otras disposiciones relevantes del ordenamiento jurídico que buscan evitar las subvenciones a la exportación, como el acuerdo de la OMC sobre subvenciones y medidas compensatorias, incorporado a nuestro ordenamiento mediante Ley 170 de 1994. Asimismo, se aprecia la existencia de barreras tanto de mercado como jurídicas para realizar los cambios que se requieren para atender la finalidad exportadora ahora impuesta por el legislador como requisito para acceder a la tarifa preferencial en materia de renta.

§231 De otro lado, era imprevisible que el cambio en el régimen consistiera en el abandono total de las finalidades establecidas en la Ley 1004 de 2005, menos aun cuando la duración esperada de la medida está asociada al término de la declaratoria de existencia y prórroga de la zona franca y de la autorización del usuario industrial. Es de destacar que esta situación solo se predica de aquellos usuarios industriales de zonas francas debidamente operativas, ya calificados y funcionando bajo el régimen de la Ley 1004 de 2005, pues solo ellos podrían esperar que el esquema de incentivos se mantuviera inalterado, mientras que otros aspirantes a tal calidad, en proceso de calificación o que solo albergaran un ánimo de hacerse parte del régimen franco, no verían afectada su confianza, pues se reconoce que respecto de ellos, que no habían cumplido ninguna carga asociada con la operación como

usuarios industriales, no se identifica razón para el surgimiento de una expectativa legítima, digna de protección en sede constitucional.

§233 Igualmente, vale la pena precisar el régimen de transición cobijado con el condicionamiento. Al respecto, debe tenerse presente que de conformidad con el artículo 23 del Decreto 2147 de 2016 el término de declaratoria de existencia de una zona franca será hasta por 30 años, que podrá ser prorrogado por un término igual de 30 años. A su vez, según esta misma disposición normativa, el término de calificación para los usuarios industriales no podrá exceder el autorizado para la zona franca. Teniendo en cuenta esto, el régimen de transición que se protege con el condicionamiento aplica hasta el momento en que usuario industrial que hubiese cumplido las condiciones para acceder a tal calidad antes del 13 de diciembre de 2022, pierde su calificación al encontrarse en alguno de estos tres (3) supuestos: (i) porque el usuario operador autorizado le quita la calificación de usuario industrial (art. 79, Decreto 2147 de 2016); (ii) porque se cumplió el término para el cual tenía prevista la calificación y no se renovó la misma, o bien (iii) porque culminó el término general de la zona franca.

§234 Así, esta Corte procederá a declarar la exequibilidad condicionada de los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, en el entendido de que el régimen tarifario del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 continuará rigiendo para los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder al mismo antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277. Esta decisión permite excluir los efectos contrarios a los principios de confianza legítima y buena fe del cambio normativo, sin frenar la posibilidad del legislador de crear un nuevo régimen enfocado en la exportación.

§235 Finalmente, la Corte Constitucional considera crucial resaltar las disparidades entre el caso actual y el examinado en la Sentencia C-304 de 2019 para clarificar la diferencia entre situaciones en las que se produce una modificación fundamental del régimen de beneficios y escenarios en los que simplemente se produce un cambio accidental de la regulación, como se hará a continuación.

El escenario analizado en la sentencia C-304 de 2019 tiene diferencias esenciales con el caso analizado

§236 La Corte Constitucional, a través de la Sentencia C-304 de 2019, examinó la constitucionalidad del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, mediante el cual se aumentó la tarifa en materia del impuesto sobre la renta para los usuarios de zona franca. Ahora bien, aunque la Sentencia C-304 de 2019 haya estudiado un cargo de confianza legítima frente a la modificación del beneficio tributario en renta para los usuarios de zona franca, la norma demandada y las consideraciones realizadas por la Corte frente a su constitucionalidad, son fundamentalmente diferentes a las que orientan el caso presente.

§237 En primer lugar, el artículo demandado en la sentencia C-304 de 2019 no eliminaba el beneficio tributario en renta para los usuarios industriales, sino que lo disminuía. En efecto, la Ley 1819 de 2016 aumentó la tarifa aplicable para los usuarios industriales de zona franca de un nivel primitivo del 15% a un nivel más alto, del 20%. Sin embargo, este cambio, a pesar de mitigar el alcance del beneficio, no implicaba su eliminación, pues incluso la mayor tarifa del 20% resultaba ventajosa frente a la tarifa general de personas jurídicas del 33%, vigente para ese momento. En ese sentido, con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 el beneficio tributario en renta de los usuarios industriales de zona franca, si bien fue morigerado, siguió existiendo.

§238 Por el contrario, del texto del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, se desprende que mediante el mismo se está ordenando la eliminación, en la práctica, del régimen del beneficio en renta que se venía aplicando, y su sustitución por otro esencialmente diferente. Ciertamente, en virtud del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, ningún agente que únicamente desarrolle las finalidades establecidas en el artículo 2º de la Ley 1004 de 2005, sin incursionar en actividades de exportación, puede acceder al beneficio tributario de renta, a pesar de que, con anterioridad a la reforma, sí pudiera hacerlo. En ese orden de ideas, los ingresos del usuario industrial de zona franca que no provengan de la actividad exportadora, a pesar de cumplir con las finalidades propias del régimen de zona franca, ya no estarían cobijados, en ninguna medida, por el beneficio tributario, por lo que para ellos el tratamiento preferencial en renta sería efectivamente eliminado.

§239 En segundo lugar, en el caso de la Ley 1819 de 2016, la modificación no implicaba que los agentes económicos beneficiados por la naturaleza excepcional de las zonas francas

tuvieran que alterar su actividad o transformarse en una empresa diferente para continuar beneficiándose de tarifas preferenciales en materia de impuesto sobre la renta. En aquella oportunidad, el legislador únicamente varió la intensidad del beneficio, sin eliminarlo o alterarlo en algún componente distinto a la tarifa aplicable. La activación del beneficio se daba únicamente por la pertenencia al régimen franco y al cumplimiento de las cargas que conlleva, sin que se haya alterado la finalidad, objeto o alcance de la empresa desarrollada a su amparo. En ese sentido, en el caso del artículo 101 de la Ley 1819 de 2018, el impacto de la modificación era únicamente frente al elemento accidental de la tarifa.

§240 En contraste, las disposiciones demandadas suponen un impacto en varios elementos esenciales del beneficio, al punto que suponen su desnaturalización y transformación en otro esencialmente diferente. Así, el hecho generador del beneficio y la base gravable que debe utilizarse para su aplicación fueron modificados, pues las disposiciones demandadas realizaron una distinción por origen del ingreso, al clasificarlos entre (i) ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios, y (ii) aquellos residuales, que no encajen en esta última categoría. Asimismo, dispuso que para los primeros aplicaría el beneficio tributario consistente en una tarifa reducida del impuesto sobre la renta, mientras que para los segundos no habría ningún tipo de ventaja tributaria. Con ello, actividades que originalmente hacían parte del hecho generador del beneficio quedaron excluidas del mismo, por un cambio en los incentivos y requisitos para acceder al nuevo régimen establecido por la Ley 2277 de 2022.

§241 Debido a lo anterior, se genera un impacto trascendental para los sujetos pasivos del beneficio tributario. En efecto, si con anterioridad a la reforma la calidad de usuario industrial de zona franca bastaba para disfrutar de los tratamientos tributaros preferenciales, la nueva regulación supone el surgimiento de requerimientos completamente novedosos para acceder al beneficio. Como se explicó anteriormente, con la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 resulta esencial desarrollar una actividad exportadora, tarea ajena al régimen de zona franca previsto en la Ley 1004 de 2005, como requisito indispensable para el acceso al beneficio tributario en materia de renta. Así, con las disposiciones demandadas se tienen que realizar determinadas actividades y cumplir con ciertos requisitos, ajenos al régimen de zonas francas y sus finalidades, como lo es acordar un plan de internacionalización, realizar exportaciones o suscribir un acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo donde se plasmen dichos objetivos.

§242 Finalmente, está la diferencia en el impacto sobre la tarifa diferencial que implican la reforma estudiada en la sentencia C-304 de 2019 y la actual, respecto de las actividades desarrolladas por los usuarios de zona franca antes de la reforma. Como fue mencionado anteriormente, si bien en la Ley 1819 la alícuota del impuesto a la renta incrementó cinco puntos porcentuales, aún mantenía un diferencial de 13% respecto de la tarifa general. En cambio, la modificación del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, respecto de ingresos de los operadores industriales de zonas francas no provenientes de actividades de exportación, genera en la práctica la eliminación de la ventaja, pues a pesar de que mantienen unas actividades productivas bajo condiciones propias del régimen de zonas francas, quedan obligados a pagar el impuesto con la tarifa general. En suma, aunque el usuario industrial de zonas francas mantenga su actividad inalterada, y cumpla los objetivos del régimen de la Ley 1004 de 2005 y sus normas reglamentarias, se condicionó el beneficio tributario que llevaba anexo, por causa de las disposiciones acusadas y su transformación del beneficio en otro completamente diferente, destinado a impulsar la exportación.

§243 En tercer lugar, esta Sala considera que lo que se hizo con esta reforma que se analiza no consistió en modificar un esquema previo y preexistente, sino implementar uno nuevo, basado en la actividad exportadora, que se puede concebir al margen el sistema de zonas francas y que, a cambio de la realización de una actividad exportadora, supone una tarifa preferencial del 20% para el impuesto sobre la renta de los operadores exportadores.

§244 Así, mientras la modificación del 2019 se dio en el marco de un esquema de ventajas ya estructurado, este es un beneficio independiente, que desecha por completo el sistema preexistente, y establece nuevas condiciones y requisitos novedosos para los agentes. La mayor evidencia de este abandono del esquema anterior se ubica en que la causa para su activación es radicalmente distinta a la anterior –la exportación-, mientras que en la Ley 1819 de 2016 los requisitos de acceso al tratamiento tributario preferencial se mantuvieron incólumes, al permanecer alineados con los objetivos y finalidades del esquema de zonas francas regulado por la Ley 1004 de 2005.

§245 Por lo tanto, la eliminación completa del beneficio en renta que supone el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 y su reestructuración a partir de nuevos requerimientos es una reforma legislativa que dista en su esencia con la modificación dispuesta en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016. Debido a lo anterior, el juicio de constitucionalidad realizado para estudiar la

exequibilidad de dicha norma, si bien puede ser utilizada como referencia metodológica, trata de dos casos diametralmente distintos, que deben ser estudiados de manera independiente, y que pueden llevar a remedios constitucionales distintos, como en efecto ocurre frente al presente caso.

Síntesis de la decisión

La Corte resolvió una demanda de inconstitucionalidad en la cual los actores plantearon dos cargos en contra de los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. El primero, relacionado con la violación a los principios de legalidad y de certeza tributaria que consagra el artículo 338 de la Constitución, dado que el Congreso de la República no fijó con claridad y precisión los parámetros o criterios para establecer los compromisos de exportación que permiten dar aplicación a la tarifa preferente del 20% en el impuesto de renta que deben pagar los usuarios industriales de zonas francas, en tanto delegó al Ejecutivo regular los lineamientos para suscribir y aprobar el plan de internacionalización y anual de ventas con tales usuarios, lo que para los demandantes impedía determinar legalmente y con plena certeza el ámbito de aplicación de la tarifa del tributo.

El segundo cargo referente a la vulneración a los principios de buena fe y confianza legítima que contempla el artículo 83 constitucional, por cuanto el legislador varió de forma súbita e imprevisible las características del trato diferencial para los usuarios industriales de zonas francas al introducir como requisito el tener ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios para acceder a la tarifa preferencial del 20% del impuesto de renta, cuando cumplir con actividades de exportación no obraba como condición para calificarse dentro del régimen de zonas francas y, además, se encuentra prohibido por acuerdo de la Organización Mundial del Comercio el otorgar subvenciones a la exportación.

Como cuestión previa, la Sala realizó el examen de aptitud de los cargos, habida cuenta que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y la Presidencia de la República en sus intervenciones plantearon reparos sobre este punto. Luego de realizar el análisis respectivo, la Sala concluyó que los dos cargos de la demanda eran aptos por cumplir los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

Seguidamente, la Sala estableció los dos problemas jurídicos a resolver: (i) ¿violan los

principios constitucionales de legalidad y de certeza tributaria (art. 338, C.P.) los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, al presuntamente omitir el legislador el diseño de criterios o parámetros que permitan determinar el ámbito de aplicación de la tarifa diferencial del 20% para los usuarios industriales de zona franca, y dejar esa determinación de la tarifa sometida a las reglas que defina el Ejecutivo mediante reglamento?; y (ii) ¿Transgreden los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima (art. 83, C.P.) los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, al supeditar el acceso a la tarifa diferencial del 20% del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de las zonas francas, a los ingresos provenientes de las exportaciones, presuntamente variando de manera abrupta e imprevisible la característica del trato diferencial que deriva del régimen franco?

Para resolver el primer problema jurídico, la Sala consideró que las disposiciones acusadas no desconocían los principios de legalidad y de certeza tributaria por cuanto el legislador estableció un régimen mixto de tarifa y otorgó parámetros claros para el ámbito de aplicación de la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de las zonas francas. Para ello, fijó el alcance de las disposiciones acusadas a partir de los elementos esenciales del impuesto de renta para usuarios de zonas francas, y señaló que (i) el porcentaje del 20% corresponde a una tarifa preferencial que opera como beneficio genérico derivado del régimen especial y excepcional que, a partir de la característica de trato más favorable en materia tributaria, se estipuló para el régimen franco en Colombia; (ii) el legislador condicionó el acceso a esa tarifa preferencial a que los usuarios industriales de zonas francas acuerden, suscriban y cumplan el plan de internacionalización y anual de ventas, al igual que a los ingresos provenientes de operaciones de exportación.

Así, por cuanto es el mismo usuario industrial quien diseñar su plan y definen el monto estimado de ventas por concepto de ingresos provenientes de la exportación y por ingresos diferentes a las mismas, ello le permite conocer con anticipación cuál es la tarifa que se aplicará a cada uno de los ingresos que obtienen a partir de lineamientos claros y precisos. Con base en lo anterior, la Sala observó que el Congreso de la República definió todos los elementos esenciales del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de zonas francas, es decir, honró el deber constitucional que le impone el artículo 338 de la Constitución Política.

Adicionalmente, la Sala concluyó que las disposiciones censuradas no desconocían los principios de legalidad y de certeza tributaria por cuanto la reglamentación que debe expedir el Gobierno nacional, a partir de la facultad expresa que le otorgó el parágrafo 6 acusado, se basó en la competencia fijada en el artículo 189.11 de la Constitución Política y tiene relación con el acuerdo, suscripción y cumplimiento de los parámetros legales para acceder al beneficio tributario diferenciado. De esta forma determinó que, por este cargo, los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 1122 de 2022 se ajustaban al artículo 338 de la Constitución.

A continuación, la Sala se ocupó del segundo problema jurídico. Respecto de este determinó, primero, que el legislador podía eliminar el esquema de beneficios tributarios existente para los usuarios de zonas francas y crear otro nuevo, variando la finalidad de fomento de este, para promover ahora un novedoso propósito exportador. Segundo, que sin perjuicio de lo anterior, el cambio trascendental y súbito derivado de la modificación normativa implicaba el desconocimiento de los principios de buena fe y de confianza legítima, reconocidos por el artículo 83 de la Constitución, en tanto los usuarios industriales de zonas francas calificados como tales antes del 13 de diciembre de 2022 habían acomodado su actividad para acceder al régimen franco, por lo que la normativa acusada, al exigir exportaciones como requisito para acceder al beneficio tributario, cambió por completo los incentivos del sistema y lesionó expectativas legítimas dignas de salvaguarda constitucional.

La Sala Plena explicó que el esquema que se modificó con las disposiciones demandadas obligaba al usuario industrial de zonas francas a acomodar su actividad económica y su iniciativa empresarial a una un conjunto de requisitos y finalidades trazado por la Ley 1004 de 2005. Con el advenimiento de la Ley 2277 de 2022 cambió no solo el mecanismo para el acceso a los beneficios tributarios, sino que el propósito mismo del sistema de incentivos cambió, desplazándose hacia una finalidad exportadora. Este cambio radical implicó la vulneración del artículo 83 de la Constitución pues el contribuyente calificado como usuario industrial de zona franca para el 13 de diciembre de 2022 había ajustado su actividad únicamente al cumplimiento de las finalidades propias del régimen de zonas francas, trazado por la Ley 1004 de 2005, y esperaba razonablemente, obtener a cambio el reconocimiento de una tarifa del 20% en la liquidación de su impuesto sobre la renta. Dicha expectativa estaba basada en razones objetivas asociadas con una prolongada duración de la regulación propia del régimen franco, una ausencia intentos de eliminación de su esquema de beneficios, su

obligatoriedad para las autoridades y, especialmente, porque se habían generado efectos previsibles significativos, en el sentido de que había conducido a que los usuarios industriales de zonas francas acomodaran, de buena fe, sus comportamientos a lo prescrito antes de la sustitución del esquema de incentivos.

En este sentido, se determinó que en esta oportunidad no se modificó el esquema de beneficio tributario preexistente, sino que se ideó uno nuevo, basado en la actividad exportadora. Tal sustitución supuso la alteración sustancial del esquema de incentivos para los usuarios de zonas francas, que pasaron de acomodar su actividad a las finalidades y requisitos establecidos por la Ley 1004 de 2005 a estar obligados a cumplir una finalidad exportadora, extraña y novedosa para ellos. En consonancia con lo anterior, la Sala Plena determinó que lo procedente en este caso consistía en mantener para los usuarios industriales calificados como tales para el 13 de diciembre de 2022, las condiciones establecidas en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 para el acceso al beneficio tributario de la tarifa reducida para la liquidación de su impuesto sobre la renta.

En suma, se estableció que el nuevo esquema de tarifa preferencial del impuesto sobre la renta para usuarios de zonas francas no resultaba contrario a los principios de buena fe y confianza legítima de nuevos contribuyentes, sino solo para aquellos que ya habían sido calificados como usuarios industriales y que habían cumplido con la contraprestación exigida para el acceso a la tarifa preferencial en el régimen anterior, razón por la cual la Sala estableció como remedio constitucional la declaratoria de exequibilidad de los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, en el entendido de que el régimen tarifario del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 continuaría rigiendo para los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder al mismo antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022.

Asimismo, y dado que en este caso no se estaba ante una modificación de un elemento accesorio de un esquema de acceso a un beneficio tributario, sino que se ideó uno nuevo, basado en la actividad exportadora, que no era un requisito exigible para aquellos usuarios industriales al momento de calificarse como tales, se destacó que el presente caso resulta diferente a aquel que fue analizado por la Sentencia C-304 de 2019. Esto, pues en esta ocasión se variaron elementos trascendentales del esquema de incentivos, al punto de que se eliminó el primitivo régimen y se introdujo otro novedoso.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero. Declarar EXEQUIBLES los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 "[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por el cargo relacionado con los principios de legalidad y de certeza tributaria que contempla el artículo 338 de la Constitución.

Segundo. Declarar EXEQUIBLES los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 "[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones", por el segundo cargo analizado en esta oportunidad, en el entendido de que el régimen tarifario del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 continuará rigiendo para los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder al mismo antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

Con salvamento parcial de voto

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con comisión

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

Con Salvamento parcial de voto

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con aclaración de voto

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

Con aclaración de voto

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DE LA

MAGISTRADA DIANA FAJARDO RIVERA Y EL

MAGISTRADO JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

A LA SENTENCIA C-384/23

Referencia: Sentencia C-384 de 2023.

Demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 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”- Tarifa del impuesto de renta de los usuarios industriales de zona franca.

Magistrada y magistrado ponentes:

Diana Fajardo Rivera y

Alejandro Linares Cantillo.

1. §1. Con el acostumbrado respeto por las providencias de la Corte Constitucional, a continuación, exponemos las razones que nos condujeron a salvar parcialmente el voto en la Sentencia C-384 de 2023.

§2. Si bien compartimos la declaratoria de exequibilidad de los numerales 1, 2 y 3 y del parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por los cargos relacionados con el presunto desconocimiento de los principios de legalidad y certeza tributaria (art. 338, C.P.), nos apartamos de la decisión mayoritaria que declaró la exequibilidad condicionada de esas mismas disposiciones, aduciendo la vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima que establece el artículo 83 constitucional.

§3. La mayoría de la Sala estimó que los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 desconocieron los principios de buena fe y confianza legítima, en atención a que los usuarios industriales de zonas francas, calificados como tales antes del 13 de diciembre de 2022 – fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 – habían ajustado su actividad para acceder al régimen franco anterior a la Ley 2277 de 2022. Esto por cuanto las disposiciones acusadas exigieron la realización de exportaciones como un requisito para que los usuarios industriales de zonas francas pudieran acceder a un beneficio

tributario en el impuesto de renta y complementarios. En criterio de la posición mayoritaria, la nueva regla implicó un cambio intempestivo de los incentivos del sistema, lesionando con ello expectativas legítimas de estos contribuyentes.

§4. Esta conclusión se cimentó en tres premisas centrales. Primero, se sostuvo que, el "nuevo propósito exportador, introducido por las normas demandadas, supone el establecimiento de nuevos requisitos y propósitos, diferentes y ajenos al régimen franco". En segundo lugar, se adujo que la calidad de usuario industrial de zona franca conlleva una serie de beneficios, dentro de los cuales la tarifa preferencial para el impuesto sobre la renta es una de las ventajas cruciales, al representar "un componente fundamental del esquema de incentivos diseñado para atraer empresas y fomentar su operación dentro del régimen franco". Por último, la mayoría señaló que con las disposiciones acusadas no se modificó el esquema de beneficios tributarios preexistente aplicable a los usuarios industriales de zona franca, sino que, de manera repentina, se ideó uno nuevo, basado en la actividad exportadora. Según se indicó, esta situación supuso un desconocimiento de las expectativas que tenían los contribuyentes cobijados por el anterior régimen – de prolongada duración – en el que no se exigía el requisito de la exportación. Con base en este análisis, la mayoría de la Sala dispuso que las expectativas legitimas de los usuarios industriales de zonas francas debían protegerse, manteniéndose las condiciones del impuesto de renta que estuviesen vigentes cuando estas fueron calificadas, es decir, las establecidas en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016.

La actividad exportadora de las zonas francas no fue suprimida por la Ley 1004 de 2005

§6. En primer lugar, estimamos que no es posible afirmar que la "actividad exportadora es una tarea ajena al régimen de zona franca previsto en la Ley 1004 de 2005". Contrario a esto, desde el surgimiento de las zonas francas en Colombia, el fomento al comercio exterior ha sido un punto importante, en la medida en que resulta relevante para el impuso económico y la atracción de inversiones al país, al igual que otorga eficiencia productiva y privilegia las economías de escala. Así lo establecía expresamente la Ley 109 de 1985 y así se conservó en la más reciente regulación integral del régimen franco, adoptada en la Ley 1004 de 2005.

§7. Al revisar el contenido puntual de la Ley 1004 de 2005 se evidencia que, aunque la

actividad exportadora no fue incluida explícitamente dentro de las finalidades de las zonas francas definidas en su artículo 2°, en el artículo 4.6 del mismo cuerpo normativo se habilitó la competencia al Gobierno nacional para "fijar las normas que regulen el régimen de introducción y salida de bienes y prestación de servicios del exterior a zona franca y de zona franca al exterior". Esto, como una medida en pro de la generación de empleo, la captación de nuevas inversiones y el desarrollo de procesos industriales altamente competitivos que podrían introducirse en otros países.

§8. Lo anterior, significa que incluso en la Ley 1004 de 2005 la actividad exportadora resultaba relevante para las zonas francas. Por lo tanto, no es posible afirmar, como se hace en la Sentencia C-384 de 2023, que la actividad exportadora fue una novedad introducida por la Ley 2277 de 2022 en el régimen franco.

La característica de trato preferente en materia tributaria aplicable a las zonas francas no se predica de un solo tributo sino de un conjunto de ventajas

§9. En segundo término, en nuestro criterio no es correcto asignar a una sola ventaja – en este caso a aquella relacionada con la tarifa y el esquema del impuesto de renta de las zonas francas – del régimen franco la calidad de "crucial" o "fundamental", como si se tratarse de un beneficio indispensable para garantizar la existencia del régimen tributario preferencial del régimen franco. Esta es una lectura distante del artículo 1 de la Ley 1004 de 2005, en donde se establece que dicho régimen solo supone garantizar, de manera genérica, "una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior", compuesta por múltiples ventajas, como incluso había sido reconocido por esta misma Corte en la Sentencia C-304 de 2019. En otras palabras, la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para usuarios industriales de zona franca es un beneficio genérico que puede ser modificado por el legislador en cualquier momento, sin que por ello se desnaturalice el régimen especial y excepcional en materia tributaria que fue fijado para las zonas francas. Esto es así, por lo menos, por cuatro razones:

a. a) Asumir que la característica de trato preferente de la que gozan las zonas francas opera sobre un tributo en específico, como el impuesto de renta y complementarios, cuya causación es anual, es tanto como petrificar las normas del impuesto sobre la renta durante el tiempo que se haya reconocido la zona franca o calificado el usuario industrial. Esto

considerando que dicho reconocimiento puede ser hasta de 60 años, en tanto según el Decreto 278 de 2021 las zonas francas son creadas por 30 años prorrogables por otros 30. Tal petrificación es insostenible desde el amplio margen de configuración concedida al legislador por la Constitución Política de 1991 que implica que este pueda modificar los beneficios tributarios que otorga a los contribuyentes, de acuerdo con los lineamientos fiscales y de economía que resulten más favorables para el sostenimiento de las finanzas públicas.

b) La tarifa diferencial en el impuesto de renta regulada en los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es tan solo uno de los múltiples beneficios genéricos que se reconocen a las zonas francas. Por esta razón, su modificación no implica per se que se elimine la condición más amplia y global de trato preferente. En esa línea, el legislador, a partir de lineamientos de política fiscal que otorguen bienestar a la comunidad en general, puede realizar modificaciones a ese beneficio, ajustando la tarifa o limitando los usuarios beneficiarios, o incluso estableciendo condiciones para dar la aplicación a la misma.

Así las cosas, y contrario a lo dispuesto en la Sentencia C-384 de 2023, estimamos que de la disposición acusada lo que se desprende es la intención de sujetar la tarifa preferencial al cumplimiento de unas metas de exportación. Pero en ningún caso, su objetivo fue eliminar el beneficio tributario, como se indicó en la decisión respecto de la que nos apartamos parcialmente.

c) En línea con el anterior argumento, subrayamos que a favor de las zonas francas existen otras ventajas tributarias adicionales a las relacionadas con la tarifa del impuesto de renta que, permiten mantener el trato diferencial, como aquellas aduaneras y de comercio exterior dispuestas por el legislador. Todas estas, en su conjunto, conllevan a afirmar que el trato preferencial tributario como característica de este régimen especial y excepcional continúa vigente.

Por ejemplo, se resalta la exoneración en el pago de los parafiscales con ocasión de lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016; la no causación del IVA y de aranceles sobre bienes extranjeros que ingresan a las zonas francas; la exención del IVA para las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vengan desde el territorio aduanero a usuarios industriales de bienes o de servicios de zonas francas, siempre que sean

necesarios para el desarrollo del objeto social de tales usuarios; la exención del IVA para las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que negocien entre usuarios industriales de las zonas francas; y la salida de bienes de la zona franca a mercados extranjeros que se considera exportación y está exenta de IVA.

d) Por último, vale la pena destacar que la característica de trato preferencial no fue eliminada o desnaturalizada con la modificación que introdujeron los apartes de las disposiciones acusadas, como se desprende de una interpretación sistemática de los artículos en los que estos apartes se encuentran contenidos.

De un lado, el parágrafo 5° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 no demandado mantiene la tarifa preferencial del 20% sobre el impuesto de renta para los siguientes contribuyentes de este régimen especial: las zonas francas costa afuera, los usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, los usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, los usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales, los usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística del numeral 1 del artículo 3o de la Ley 1004 de 2005 y los usuarios operadores.

De otro lado, la lectura integral y sistemática del numeral 1 y del parágrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 permite afirmar que los usuarios industriales de zonas francas pueden continuar accediendo a la tarifa preferencial del 20% en el impuesto de renta sobre ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios, a condición de que acuerden, suscriban y cumplan el plan de internacionalización y anual de ventas con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. En otras palabras, y en línea con lo expuesto previamente, si bien se establece una condición para aplicar a dicha tarifa preferencia, ello no significa su eliminación del régimen franco.

§10. Así las cosas, discrepamos de la conclusión fijada por la mayoría de la Sala Plena en torno al hecho que "la existencia de la tarifa preferencial en materia de renta era obligatoria para las autoridades". Esta afirmación cierra por completo el campo de acción del legislador para hacer efectivo el mandato de "reconocer beneficios tributarios" a las zonas francas, establecido en el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005. Lo señalado cuando, además, esta última

disposición indica como característica definitoria del régimen franco el hecho de que se encuentra "bajo una normatividad especial en materia tributaria". No obstante, de esta frase no puede interpretarse que, necesariamente o de manera obligatoria, la normatividad especial en materia tributaria debe traducirse en una tarifa preferencial en el impuesto de renta ya que, bien podría el legislador desarrollar dicho mandato mediante la regulación de otros beneficios tributarios, como en efecto lo hace.

La indebida aplicación de la figura de la confianza legítima

§11. En tercer lugar, desde nuestra lectura, no concurrían todos los parámetros establecidos por la jurisprudencia constitucional para considerar que era necesario proteger la buena fe y la confianza legítima de los usuarios industriales de zonas francas, calificados como tales antes de la expedición de la Ley 2277 de 2022. Esto en la medida en que el régimen tarifario del impuesto sobre la renta de las zonas francas había sufrido modificaciones en el año 2016, las cuales fueron declaradas exequibles por esta corporación, en la Sentencia C-304 de 2019. Aunado al hecho de que el legislador estableció un periodo de transición razonable para que los contribuyentes se adaptaran al cambio normativo, deslegitimando con ello el calificativo de modificación abrupta e intempestiva que adujeron los demandantes y que adoptó la mayoría de la Sala Plena.

§12. En nuestro juicio, era necesario determinar si los usuarios industriales se encontraban protegidos por razones objetivas que les permitieran confiar en que la normatividad tributaria se mantendría vigente con la posibilidad de acceder a ese beneficio tributario sin reportar ingresos provenientes de operaciones de exportación y si, en efecto, el cambio acusado era intempestivo y súbito al punto de quebrantar la confianza legítima. No obstante, estimamos que al acometer este análisis la mayoría de la Sala Plena incurrió en varias falencias, como pasamos a exponer.

§13. Primero, si bien la norma que reconoció una tarifa preferencial a todos los usuarios de zonas francas sin que expresamente se contemplaran ingresos provenientes de exportaciones estuvo vigente por un periodo de 17 años, lo cierto es que esa disposición ha estado sujeta a modificaciones, como la que introdujo la Ley 1819 de 2016 al incrementar la tarifa preferencial del 15 al 20% en este tributo. Por consiguiente, no se acreditaría el necesario supuesto de la confianza legítima relacionado con que la disposición analizada "no

haya estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma".

§14. Segundo, la existencia de ese beneficio tributario relacionado con la tarifa del impuesto de renta no es obligatoria porque se trata de una ventaja genérica que no estaba sometida a un plazo o a un periodo fijo de duración. Ello permitía válidamente al legislador realizar ajustes dado que, como se indicó previamente, las zonas francas cuentan con otros múltiples beneficios tributarios que garantizan la conservación del régimen tributario preferencial propio de las zonas francas. Ello demuestra la insatisfacción de uno de los presupuestos de la confianza legítima, asociado a que el beneficio tributario tenga una "existencia obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio".

§15. Tercero, el actuar del legislador no fue abrupto, súbito e intempestivo porque otorgó al usuario industrial contribuyente el tiempo y los medios para adaptarse a la nueva situación. Se insiste que el beneficio de la tarifa preferencial no se eliminó, sino que para ciertos usuarios industriales de zonas francas se condicionó en su aplicación a acordar, suscribir y cumplir el plan de internacionalización y anual de ventas, y a que se predicara respecto de los ingresos provenientes de operaciones de exportación. Justamente, para que los usuarios industriales de zonas francas pudieran adaptarse a esos cambios, el legislador consagró un periodo de transición durante el cual el beneficio tributario seguía vigente tal y como estaba determinado antes.

§17. Como se observa, el legislador sí dispuso un periodo de transición y mantuvo el beneficio tributario como antes estaba concebido para permitir que los usuarios industriales pudiesen hacer los ajustes necesarios, si su deseo era acceder a la tarifa preferencial modificada a partir del año 2024. Ello implica que aquellos contribuyentes sobre los que la Sentencia C-384 de 2023 advirtió una supuesta lesión de su confianza legítima, hubiesen podido solicitar las precisiones en su calificación o la modificación del Plan Maestro de Desarrollo General, por ejemplo, realizando ajustes en los cronogramas de inversión y empleo.

§18. De esta manera, exponemos las razones que nos llevan a salvar parcialmente el voto respecto de las consideraciones que justifican la decisión adoptada en el numeral segundo de la parte resolutiva de la Sentencia C-384 de 2023.

Fecha ut supra

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Sentencia C-384-2023

MM.PP. Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo