



Sentencia C-384 de 2023

M.P. Diana Fajardo Rivera - Alejandro Linares Cantillo

Expediente: D-15143

LA CORTE DECLARÓ QUE EL RÉGIMEN TARIFARIO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA USUARIOS INDUSTRIALES DE LAS ZONAS FRANCAS SE AJUSTA A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE CERTEZA TRIBUTARIA. NO OBSTANTE, ESTIMÓ QUE SU REGULACIÓN DESCONOCE LOS PRINCIPIOS DE BUENA FE Y DE CONFIANZA LEGÍTIMA, LO QUE CONLLEVÓ A CONDICIONAR LA NORMA EN EL ENTENDIDO 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

1. Norma demandada

"LEY 2277 DE 2022

(diciembre 13)

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

El Congreso de Colombia,

DECRETA

(...)

TÍTULO I

Impuesto sobre la renta y complementarios

(...)

CAPÍTULO II

Impuesto sobre la renta para personas jurídicas

(...)

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

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

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

2. A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos diferentes de aquellos provenientes de exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos



fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable la tarifa general del Artículo 240 del Estatuto Tributario.

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

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 trata 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 párrafo aplicará de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.

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

2. Decisión

Primero. Declarar **EXEQUIBLES** los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 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 párrafo 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.

3. Síntesis de los fundamentos

La Sala Plena de la Corte Constitucional resolvió una demanda de inconstitucionalidad en la cual los actores plantearon dos cargos en contra de los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 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 Política de 1991, 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 se refirió a la vulneración de 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 supeditar la aplicación del beneficio tributario únicamente a los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios. El demandante destacó que para el acceso al régimen tarifario preferencial no resultaba indispensable para los usuarios industriales adelantar actividades de exportación, especialmente porque ello resultaba extraño al régimen de zonas francas establecido mediante la Ley 1004 de 2005 y porque este tipo de mecanismos de fomento de las exportaciones contravendría los compromisos de Colombia de cara al Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio –acuerdo de Marrakech del 15 de abril de 1994 incorporado al ordenamiento colombiano mediante la Ley 170 de 1994-, por lo que los cambios introducidos en la legislación censurada implicarían su inconstitucionalidad.

Como cuestión previa, la Sala Plena 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 Corte estableció los dos problemas jurídicos a resolver: (i) ¿violan los principios constitucionales de legalidad y de certeza tributaria (Art. 338, CP) 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, CP) 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 diseña su plan y define 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 de 1991.

A continuación, la Sala se ocupó del segundo problema jurídico. Para ello, determinó que las disposiciones censuradas desconocían los principios de buena fe y de confianza legítima del artículo 83 de la Constitución, en tanto los usuarios industriales de zonas francas calificados como tales antes del 13 de diciembre de 2022 habían modelado su actividad y comportamiento de acuerdo con unos requisitos establecidos en la normatividad vigente sobre zonas francas, de modo que la exigencia de realizar una actividad exportadora resultaba imprevisible y extraña de cara al acceso a la tarifa preferencial en materia de renta. En efecto, el cambio normativo introducido por las disposiciones atacadas implicó una modificación radical del esquema de incentivos y requisitos para el acceso a la tarifa preferencial en materia de renta, sorprendiendo a los usuarios y lesionando con ello los principios constitucionales mencionados, al cambiar el régimen de beneficio en materia de renta por otro completamente diferente.

Sobre esto, recordó que la jurisprudencia constitucional ha reconocido la necesidad de proteger al contribuyente que, confiando en la durabilidad de las medidas tributarias por razones objetivas, acomode su actividad económica y su iniciativa empresarial a una determinada exigencia derivada de la política pública. Esta protección solo se da como mecanismo para acomodar la regulación a las exigencias del principio de buena fe, sin que ello suponga desconocer la facultad del Legislador de modificar los beneficios tributarios de acuerdo con las necesidades fiscales y de la economía.

Descendiendo al caso concreto, la Sala Plena destacó que en esta oportunidad no se modificó un esquema de beneficio tributario preexistente, sino que se ideó uno nuevo, basado en la actividad exportadora. Por ello, la exportación de bienes y servicios no era un requisito exigible ni previsible para aquellos usuarios industriales ya calificados al momento del cambio normativo introducido por la Ley 2277 de 2022. Asimismo, resaltó que dichos contribuyentes ya habían acomodado su actividad a las finalidades y requisitos establecidos por la Ley 1004 de 2005 y sus normas reglamentarias, que los obligaban en lo fundamental a definir su objeto social como usuarios de zonas francas, realizar unos mínimos de inversión y patrimonio, y proveer empleos, de acuerdo con el tamaño y naturaleza de la actividad.

Así, habían cumplido con la contraprestación exigida por la normativa para la aplicación de la tarifa preferencial, por lo que su situación, de cara al beneficio tributario, debía protegerse ante el cambio repentino en el esquema de exigencias y requisitos. En consonancia con lo anterior, lo procedente en este caso debía consistir en mantener para ellos las condiciones vigentes, ya cumplidas antes del cambio normativo, correspondientes a las establecidas en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016.

Por ello, a pesar de 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, 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 sí estarían soportando su infracción, al haber sido sorprendidos por un cambio súbito e imprevisible de las condiciones fundamentales para el acceso al beneficio y no haber gozado de condiciones adecuadas para acomodar su actividad a los nuevos requisitos introducidos por las normas demandadas. Con fundamento en tales consideraciones, la Sala estableció como remedio constitucional al segundo cargo propuesto por los demandantes, 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 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.

4. Salvamentos parciales de voto y aclaraciones

La magistrada **CRISTINA PARDO SCHLESINGER** y los magistrados **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** y **JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS** aclararon el voto respecto de la decisión de exequibilidad frente al cargo primero propuesto por los demandantes.

Por su parte, la magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA Y** el magistrado **JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ** salvaron parcialmente el voto respecto al numeral segundo de la decisión. En su criterio debió declararse la exequibilidad de los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6 del artículo 11 de la Ley 1122 de 2022, por no desconocer los principios de buena fe y confianza legítima que consagra el artículo 83 de la Constitución.

Aseguraron que la tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para usuarios industriales **es un beneficio genérico que puede ser modificado por el Legislador, sin que por ello se desnaturalice el régimen especial y excepcional en materia tributaria que fue fijado para las zonas francas.**

En primer lugar, precisaron que, si bien la **Ley 1004 de 2005** no consagró expresamente en sus finalidades la actividad exportadora de las zonas francas, dicha actividad no desapareció ni fue eliminada porque **de manera transversal esa Ley refiere al comercio exterior.** Incluso, el artículo 4 otorgó al Gobierno nacional la competencia para reglamentar la salida de bienes y servicios de las zonas francas al exterior.

En segundo lugar, explicaron que la característica de trato preferencial no fue eliminada o desnaturalizada, habida cuenta que (i) el párrafo 5° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 -no demandado- mantuvo la tarifa preferencial del 20% sobre el impuesto de renta para varios usuarios de zonas francas, incluyendo a algunos de la categoría industrial; (ii) la lectura integral y sistemática del numeral 1 y del párrafo 6 demandados, permitieron afirmar que los usuarios industriales de zonas francas pueden continuar accediendo a la tarifa preferencial del 20% sobre el impuesto de renta sobre ingresos provenientes de la exportación de bienes y servicios, a condición de que acuerden y suscriban el plan de internacionalización y anual de ventas con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, es decir, si bien se establece una condición para aplicar a dicha tarifa, ello no significa su eliminación del régimen franco; y, (iii) existen otras ventajas que permiten mantener el trato diferencial cuales son las ventajas aduaneras y de

comercio exterior dispuestas por el Legislador, además de otras tributarias. Con ello precisaron la existencia de otras varias ventajas tributarias que persisten en el régimen franco para los usuarios industriales que no logren acreditar la condición para la tarifa preferente del impuesto sobre la renta, las cuales en su conjunto conllevaron a afirmar que el trato preferencial tributario como característica de este régimen especial y excepcional continúa vigente.

En tercer lugar, indicaron que no concurrían todos los parámetros establecidos por la jurisprudencia constitucional para considerar que las razones objetivas permitían una protección a la buena fe y confianza legítima de los usuarios industriales de zonas francas, calificados como tales. Sobre este punto, advirtieron que el régimen tarifario del impuesto sobre la renta había sufrido modificaciones en el año 2016, las cuales fueron declaradas exequibles por esta Corporación en la Sentencia C-304 de 2019, sumado a que el Legislador estableció un periodo de transición razonable para que los contribuyentes se adaptaron al cambio normativo, lo cual deslegitima el calificativo de modificación abrupta e intempestiva que adujeron los demandantes, máxime cuando se trata de un impuesto cuya causación es anual y respecto del cual no se pueden introducir restricciones intensas al amplio margen de configuración que detenta el Congreso de la República. Aún cuando comprendieron que la Sala Plena circunscribió su análisis exclusivamente al tema específico de los usuarios industriales calificados antes de la vigencia de la Ley 2277 de 2022, no compartieron la motivación para estimar separarse del precedente constitucional sobre la protección de expectativas legítimas en materia tributaria.

De otra parte, los magistrados Reyes Cuartas y Linares Cantillo aclararon su voto a la Sentencia C-384 de 2023, porque consideraron que, en virtud de los principios de legalidad y certeza tributaria, el Legislador debe delimitar con suficiencia y claridad el margen de reglamentación del Gobierno, a fin de que el acceso a un beneficio tributario, que en este caso se relaciona con la tarifa como elemento esencial del tributo no quede al arbitrio de la administración.

Para el caso, consideraron que, en principio, el contribuyente puede conocer la tarifa con la que deberá liquidar el tributo, en atención a la tarifa general del 35 % establecida en el artículo 240 del Estatuto Tributario o a la preferencial del 20 %, si cumple con el plan de internacionalización y anual de ventas. Por ello no se desconoce los principios de legalidad y certeza tributaria. No obstante, planteó que el Legislador pudo establecer criterios verificables respecto del contenido de tales acuerdos y fijar reglas a partir de las cuales la autoridad administrativa podría acceder o negarse a suscribir el acuerdo, a fin de que el acceso al beneficio tributario no corresponda a una decisión potestativa de la administración en atención a

sus facultades de reglamentación y de las competencias para suscripción de los referidos acuerdos.



DIANA FAJARDO RIVERA
Presidenta
Corte Constitucional de Colombia