

Bogotá, 07 de marzo del 2023

Honorables Magistradas y Magistrados

CORTE CONSTITUCIONAL

Palacio de Justicia, Calle 12 N.º 7-65, Bogotá D.C.

secretaria3@corteconstitucional.gov.co

La Ciudad

Ref.: Acción pública de inconstitucionalidad

DIEGO EDUARDO LÓPEZ MEDINA, colombiano, mayor de edad, identificado con la Cédula de Ciudadanía No. 79.441.767 y Tarjeta Profesional No. 68.345 y **CÉSAR CAMILO CERMEÑO CRISTANCHO**, colombiano, mayor de edad, identificado con la Cédula de Ciudadanía No. 80.066.818 y la Tarjeta Profesional No. 121.293 (en adelante “los Demandantes”) nos permitimos presentar la acción pública establecida en el artículo 241 de la Constitución para solicitar el control de constitucionalidad del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 (diciembre 13) en la que se adopta una “Reforma tributaria para la igualdad y la justicia social”.

El propósito general de esta acción pública es que la Corte Constitucional declare **INEXEQUIBLE** los parágrafos 5 y 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario de acuerdo con la modificación realizada en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. por afectar derechos constitucionales protegidos de usuarios industriales de Zonas Francas, como pasará a explicarse. En caso de que la Corte no encuentre inconstitucional la norma legal aquí demandada, esta demanda le propone a la Corte Constitucional **tres** modulaciones interpretativas. *La primera*, Que la Corte declare que la expresión “Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los usuarios industriales de zonas francas aplicarán las siguientes reglas” del artículo 240-1 modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE** condicionado a que se entienda que solo aplicará para los usuarios industriales de zonas francas que puedan cumplir con el requisito de internacionalización, aplicando la tarifa de 20% para los demás. *La segunda*, que la Corte declare que el parágrafo 5 del artículo 240-1 como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE**, únicamente bajo el entendido de que los usuarios industriales de zona franca que no pueden cumplir con el requisito de internacionalización se encuentran allí incluidos. *O, la tercera*, que la Corte declare que la expresión “Únicamente” contenida en el parágrafo 6 del artículo 240-1 como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE**, bajo el entendido de que los usuarios industriales de zona franca que no puedan cumplir con el requisito de internacionalización son beneficiarios de la tarifa del 20%.

Contenido

1. Resumen ejecutivo	3
2. Norma legal demandada	6
3. Breve historia legislativa	8
4. Sobre la situación regulatoria del sector de generación de energía eléctrica	13
5. Cargos de inconstitucionalidad en contra de la norma legal demandada	21
5.1 Primer cargo: El incremento de la tarifa al impuesto de renta de los antiguos usuarios industriales de zona franca vulnera su confianza legítima- Violación del artículo 83 de la C.P.	21
5.2 Segundo Cargo: La reforma tributaria creó una variación de la tarifa del impuesto de renta de los antiguos usuarios de zona franca que es expropiatoria de derechos adquiridos con justo título- Violación del artículo 58 de la C.P.	26
5.3 Tercer cargo: Las nuevas condiciones para acceder a los beneficios del régimen de Zonas Francas son discriminatorias y de imposible cumplimiento para usuarios que fueron calificados, autorizados y aprobadas para producir para el mercado nacional- Violación del artículo 13 de la C.P.	30
5.4 Cuarto Cargo: La imposición de un aumento en la tarifa del impuesto sobre la renta vulnera el derecho fundamental de acceso a los servicios públicos por que afecta también las expectativas legítimas de los usuarios finales de dichos servicios – Violación de los artículos 365, 367 y 368 de la C.P. 35	
6. Pretensiones	38
7. Competencia de la Corte Constitucional, ausencia de cosa juzgada y trámite	39
8. Anexos	40
9. Notificaciones	40

1. Resumen ejecutivo

La Ley 2277/2022 adoptó distintas normas para optimizar los ingresos fiscales de la Nación, eliminar beneficios tributarios injustos e inconvenientes y así contar con recursos para atender planes, programas y acciones que permitan concretar en el país mayores niveles de igualdad y justicia social. Esta premisa legislativa es irreprochable en sus objetivos generales. Sin embargo, hasta la búsqueda de la justicia social tiene que ser “justa”. En esta demanda acusamos de inconstitucional una norma de la Ley de Reforma Tributaria del 2022 que establece despoja derechos y posiciones constitucionalmente protegidas mediante el establecimiento de requisitos y procedimientos tributarios de imposible cumplimiento que violan principios básicos de la Constitución Política.

Uno de los “beneficios” tributarios que la Reforma Tributaria buscó eliminar está tiene que ver con la producción de bienes y servicios dentro del régimen de zona franca. Esta norma está recogida en el artículo 11 de la Ley 2277/2022. Según el Gobierno, al proponer la norma, las Zonas Francas fueron concebidas originalmente (y deben conservarse así) como estrategia de fomento económico en la que se concedían tasas de renta reducidas para que las empresas nacionales tuvieran un incentivo para exportar productos y servicios. Esta política de incentivos tributarios, según el gobierno, exclusivamente debe enfocarse en la internacionalización de la economía colombiana, a la apertura de nuevos mercados, al aumento del ingreso nacional y a la reducción del déficit de la balanza comercial. Empero, según el diagnóstico del Gobierno, los incentivos tributarios de las Zonas Francas se convirtieron en un privilegio que beneficia ineficientemente a usuarios de Zona Franca que, en realidad, no están exportando, sino que están redireccionando su producto hacia el mercado nacional mientras aumentan sus márgenes de ganancia con la reducción en la tasa del impuesto de renta (del 35 al 20%) que, en esas condiciones, no tiene ninguna justificación. Para resolver esta disfunción de política económica y tributaria, el artículo 11 de la Reforma Tributaria establece en su texto un nuevo régimen tributario en el que los usuarios de Zonas Francas, con efecto inmediato, solo pagarán la tarifa reducida de renta con relación a los ingresos que efectivamente provengan de exportaciones, mientras que quedarán sujetos a la tarifa ordinaria para todos sus demás ingresos.

Para acceder a este nuevo régimen, además, el parágrafo 6º del artículo 11 ordena que todos los usuarios de las zonas francas deberán establecer un “plan de internacionalización de su producción”. En ese plan deberán fijar, de consuno con la autoridad administrativa y según la reglamentación que se expida, el techo máximo admisible de producción que no se va a destinar a la exportación; tales productos y servicios para el mercado interno serán tolerados exclusivamente dentro de esos límites, pero pagarán la tasa ordinaria de impuesto de renta. Todo el resto de la actividad empresarial y de la producción deberá dirigirse a las actividades de exportación para las que fueron calificadas, autorizadas y aprobadas.

Sin embargo, la generalidad de esta Ley es abiertamente inconstitucional por violar derechos constitucionalmente adquiridos, afectar la confianza legítima y la propiedad garantizadas por la Constitución y establecer un trato jurídico desigual que vulnera las garantías del artículo 13 constitucional. En algunos sectores estratégicos del país, la Ley y el acto administrativo concedieron el beneficio de Zona Franca Industrial (que incluía el beneficio de una tarifa de renta diferencial) a productores (en energía eléctrica, por ejemplo) con la condición explícita que dedicaran toda su capacidad de generación al mercado interno colombiano. Por diseño del Estado colombiano y de su política de fomento, se extendió el tratamiento de zona franca a generadores de energía eléctrica que han respetado de forma estricta las condiciones de su calificación, autorización y aprobación.

Es más: estos usuarios industriales de zona franca no pueden, por Ley, realizar “planes de internacionalización”, ni comprometerse a la exportación de energía eléctrica sin contar con decisiones explícitas y vinculantes del Estado. La política energética del Estado colombiano confiere esa facultad a un “mercado” unificado y rigurosamente regulado por la Comisión de Regulación de Energía y Gas-CREG que planea y coordina la operación de todos los recursos del Sistema Interconectado Nacional (SIN), al tiempo que administra el Sistema de Intercambios Comerciales (SIC) en el Mercado de Energía Mayorista (MEM). Los usuarios industriales de energía eléctrica, pues, no cuentan con autonomía propia para “internacionalizar” sus ventas que son transadas en un mercado mayorista controlado directamente por el Estado.

En violación de autorización previa a algunos usuarios industriales, el artículo 11 de la Ley 2227 de 2022 los priva de derechos y expectativas adquiridos legítimamente

bajo la regulación anterior, y de los cuales no han hecho uso abusivo o desviado en manera alguna. Sus beneficios tributarios fueron concedidos explícitamente para la producción interna, dentro de políticas de soberanía energética del estado. Esa Ley aumenta, de un solo plumazo, el impuesto de renta para estas empresas no exportadoras de bienes ni servicios que fueron calificadas, autorizadas y aprobadas de forma explícita y consciente por el propio Estado colombiano; y, en segundo lugar, la Ley elimina *de facto* los beneficios del régimen de Zonas Francas para estos contribuyentes porque los obliga a realizar planes de internacionalización legal y materialmente imposibles ya que, según el parágrafo 6° del artículo 11 "únicamente podrán aplicar lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, los usuarios industriales de zona franca que, en el año 2023 o 2024, acuerden su plan de internacionalización anual de ventas."

La inconstitucionalidad de la norma acusada, por tanto, no es genérica, sino especial, para un subgrupo de usuarios industriales que fueron explícitamente calificados, autorizados y aprobados para la producción para el mercado interno colombiano. Esta restricción implica una violación directa y determinada de derechos de esos usuarios industriales de zona franca cuyos derechos constitucionales fueron adquiridos con justo título, dentro de una política activa y consciente del Estado colombiano y de los que han hecho uso completamente lícito sin abuso, desvío o redireccionamiento.

Los apartes atacados del artículo 11 de la Ley 2227 son, por tanto, inconstitucionales por varias razones: 1. Artículo 83 de la Constitución: Porque violan la confianza legítima afirmada por el Estado colombiano y aceptada de buena fe por los usuarios de Zona Franca al crear la expectativa que la tasa de impuesto sobre la renta sería del 20% y no del 35% hasta el año de 2029; 2. Artículo 58 de la Constitución: son expropiatorios de derechos adquiridos, por la variación injustificada de las tasas impositivas prometidas por el Estado a usuarios industriales del régimen de Zona Franca a los que certifico bajo condición de que produjeran exclusivamente para el mercado interno y con lo cual se reduce de forma inmediata el valor patrimonial fundamental del negocio; 3. Artículo 13 de la Constitución: Vulnera, y gravemente, el derecho a la igualdad porque "castiga" a empresas que han cumplido con sus compromisos explícitos con el Estado, mientras que les da privilegios a otras empresas que, según el diagnóstico legislativo, han deformado el propósito de la

política, pero que en todo caso pueden conservar el beneficio tributario mediante la formulación de un “plan de internacionalización” de su producción. Este plan resulta de imposible diseño y ejecución para los usuarios de Zona Franca que fueron explícitamente certificados para la producción interna; 4. Artículos 365, 367 y 368 de la Constitución: La ley viola las obligaciones estatales de promover la adecuada promoción de servicios públicos y retira un subsidio a los consumidores válidamente decretado por Ley al concederles a productores de servicios públicos la calificación, autorización y aprobación para ser usuarios de zonas francas para el mercado nacional.

2. Norma legal demandada

Resaltamos a continuación los apartes que consideramos inconstitucionales:

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 1. 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 2. 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 3. 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 4. 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 5. 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 3 de la Ley 1004 de 2005 y a usuarios operadores, será del veinte por ciento (20%).

PARÁGRAFO 6. Únicamente podrán aplicar lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, los usuarios industriales de zona franca que, en el año 2023 o 2024, acuerden su plan de internacionalización 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 primero del presente artículo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo aplicará a partir del primero (19) 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.

3. Breve historia legislativa

La zona franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios o actividades comerciales bajo normas tributarias, aduaneras y de comercio exterior especiales. Las mercancías ingresadas en zona franca están fuera del territorio aduanero colombiano y allí se establece un régimen tributario con tarifas menores en beneficio de los usuarios industriales. Con estos beneficios tributarios, las zonas francas tienen como propósito general crear empleo, atraer inversión y fomentar la competitividad del país.¹

¹ Véase al respecto PROCOLOMBIA. "¿Qué es una Zona Franca?". Disponible en: <https://www.colombiatrader.com.co/contacto/preguntas-frecuentes/que-es-una-zona-franca> , consultado el 16 de febrero de 2023. Y de: Ministerio de Comercio, Industria y Comercio. "Zonas francas". Disponible en: <https://www.mincit.gov.co/kids/haciendo-tesoros-desarrollo-empresarial/zonas-francas> , consultado el 16 de febrero de 2023.

En el segundo semestre de 2022, el Gobierno Nacional impulsó una reforma tributaria. Ese proyecto de ley modificó la tarifa del impuesto de renta que debían pagar los usuarios de zona franca. Tanto para el Gobierno como para los congresistas ponentes del proyecto, era necesario recalcular las tarifas del impuesto de renta y así recuperar los tributos que se estaban escapando en la tarifa que se concede a las “actividades comerciales, industriales, y de bienes y servicios que gozan de regímenes tributarios especiales en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior”². Sin embargo, las bases del proyecto parten de una premisa muy general que, para casos concretos, resulta abiertamente inconstitucional. Para el Gobierno, el impacto que tendría esa modificación al impuesto de renta sobre la productividad de las empresas de zona franca “(...) no parece ser considerable”³.

Las consideraciones sobre el impacto del nuevo impuesto de renta a los usuarios de zona franca se fundamentaron en varios argumentos que fueron expuestos en el trámite del Proyecto de Ley de la Reforma Tributaria de 2022. En primer lugar, para el Gobierno era necesario distinguir claramente entre usuarios industriales con potencial de exportación y aquellos que no lo tienen, pues “(...) tres de cada cuatro compañías que utilizan este tratamiento especial son nacionales, sin vocación exportadora”. Para el Gobierno, la tasa fiscal reducida para esas compañías sin vocación exportadora impone al fisco un costo por tributos no generados que puede llegar a los seiscientos cuarenta y un mil millones de pesos“(...) correspondientes a la diferencia de 11 puntos de tarifa en el impuesto de renta de los usuarios de ZF (20%) respecto a la tarifa general por el año gravable 2021 (31%)”⁴.

Para compensar ese costo, el artículo 11 de la Ley 2227 de 2022 aumenta la tarifa de impuesto a la renta que pagan todos los usuarios de zona franca (20%) para llevarla, en principio, a la nueva tarifa general (35%). Con todo, si los usuarios de Zona Franca quieren seguir con el beneficio diferencial del 20% deberán “contar con un plan de internacionalización aprobado y vigente”. Si las empresas no tienen ese plan deberán

² Cámara de Representantes. Proyecto de Ley Numero 118 de 2022 - Cámara. Gaceta del Congreso No. 917, del viernes 12 de agosto de 2022. P. 8.

³ Cámara de Representantes. Proyecto de Ley Numero 118 de 2022 - Cámara. Gaceta del Congreso No. 917, del viernes 12 de agosto de 2022. P. 8.

Cámara de Representantes. Proyecto de Ley Numero 118 de 2022 - Cámara. Gaceta del Congreso No. 917, del viernes 12 de agosto de 2022. P. 8.

pagar necesariamente la tarifa general del 35% de impuesto de renta⁵ a partir de 2024. El propósito de todo esto, según el gobierno, los ponentes y las normas finalmente aprobadas, es que las zonas francas cumplan con el propósito para el que fueron creadas y evitar así fuga de recursos fiscales y una suerte de competencia desleal con el resto de las empresas del país que están dentro del régimen tributario ordinario⁶.

Esa propuesta sufrió modificaciones, propuestas y críticas durante el trámite legislativo. Por ejemplo, en las sesiones conjuntas de las Comisiones III de Cámara y Senado, se advirtió sobre los problemas (tanto de conveniencia como de constitucionalidad) que generaría un incremento tan fuerte en el impuesto de renta para algunas empresas que cuentan con contratos de estabilidad jurídica⁷. También se hicieron patentes los problemas que la norma generaba sobre las cadenas de suministro de bienes y servicios para empresarios del sector salud que se encuentran en Zona Franca, aspecto que también fue evaluado por el Gobierno para excluirlas del aumento del impuesto⁸. De esas preocupaciones, durante el trámite legislativo se debatió la necesidad de que ciertos sectores fueran excluidos del aumento de tarifa del impuesto sobre la renta que planteaba la reforma: "(...) se indicó que se excluyeron de dicho requisito algunos usuarios de zona franca que, **por su naturaleza**, no pueden cumplir con el mismo, como es el caso de los usuarios operadores y las zonas francas costa afuera"⁹.

Algunas proposiciones empezaron a darse cuenta sobre los inconvenientes constitucionales de los nuevos y estrictos condicionantes para conservar la tarifa diferencial del 20%: (i) "cumplir con un *umbral máximo por ventas de exportaciones*"

⁵ Cámara de Representantes. Proyecto de Ley Numero 118 de 2022 - Cámara. Gaceta del Congreso No. 917, del viernes 12 de agosto de 2022. P. 8.

⁶ Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley Número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado). Gaceta del Congreso 1199 del 04 de octubre de 2022, p. 4.

⁷ Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley Número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado). Gaceta del Congreso 1199 del 04 de octubre de 2022, p.p., 5-6.

⁸ Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley Número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado). Gaceta del Congreso 1199 del 04 de octubre de 2022, p. 8.

⁹ Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley Número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado). Gaceta del Congreso 1199 del 04 de octubre de 2022, p.p., 9-10. Cfr., p. 67.

y (ii) "contar con un *plan de internacionalización* aprobado por el gobierno". Las propuestas iniciales establecían ambos requisitos como normas de aplicación inmediata e, incluso, para quienes no las implementaran se preveía una exclusión del régimen de zonas francas y algunas sanciones adicionales. Más adelante, el gobierno flexibilizó su postura:

"Se modificó el artículo para establecer que los usuarios de zona franca deben cumplir con un umbral máximo de ingresos provenientes de ventas al territorio nacional o entre zonas francas, atendiendo a unos porcentajes graduales que serán fijados en el reglamento por el Gobierno nacional pero respetando unos umbrales anuales definidos en el artículo, hasta un máximo de 20%"¹⁰.

Otra versión desechada del requisito decía lo siguiente:

"Se establece como requisito, para los usuarios industriales de zona franca, para mantener la tarifa del 20%, el cumplimiento de un umbral máximo de operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y de operaciones diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, que en todo caso no podrá ser superior al cuarenta por ciento (40%) para el año gravable 2024, treinta por ciento (30%) para el año gravables 2025 y veinte por ciento (20%) a partir del año gravable 2026, de los ingresos netos totales. Se establece que los usuarios industriales que incumplan con el requisito establecido durante tres años consecutivos, perderán la calificación, autorización o reconocimiento para el desarrollo de actividades en zonas francas y perderán los beneficios de zona franca, sin perjuicio de que puedan mantener su ubicación física dentro de la zona franca. Se exceptúa del cumplimiento de este requisito a los usuarios de zona franca costa afuera y usuarios operadores. Finalmente se precisa que el requisito establecido aplicará a partir del año 2024 y que la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de los usuarios industriales será del 20% para el año gravable"¹¹

¹⁰ Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley Número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado). Gaceta del Congreso 1199 del 04 de octubre de 2022, p.p., 9-10. Cfr., p.67.

¹¹ Cámara de Representantes. Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley Número 118 de 2022 (Cámara) y 131 de 2022 (Senado). Gaceta del Congreso 1199 del 04 de octubre de 2022, p.p., 9-10. Cfr., p. 69.

Sin el detalle de esta proposición, el artículo 11 quedó redactado con un contenido de fondo idéntico al aquí expresado.

Pero la polémica no cesó. Empezaron a aparecer nuevos usuarios industriales que se consideraban lesionados en sus derechos por la nueva política de internacionalización. Así, por ejemplo, la Empresa Colombiana de Petróleos-ECOPETROL afirmó que la norma sobre los porcentajes máximos de ventas al territorio aduanero nacional para mantener la tarifa no debía aplicarse a las compañías de refinación de hidrocarburos. Para la empresa, la “naturaleza” de estas empresas es que “(...)tienen una vocación de abastecer el mercado nacional de gas y combustibles, garantizando la seguridad energética del país”¹². Para empresas como REFICAR, por lo tanto, un cambio en el impuesto de renta implicaría un cambio en las condiciones fundamentales de la inversión pues tendrían que pagar más impuestos, sin al mismo tiempo poder acceder a la opción de diseñar un “plan de internacionalización”¹³. El argumento de ECOPETROL fue debidamente recogido en el parágrafo 5º del artículo 11 de la Reforma Tributaria con una excepción específica.

Como se sabe, el Congreso nunca expidió una norma general que permitiera exceptuar de las sanciones y de los condicionamientos a los usuarios que, por su naturaleza y por designio del mismo Estado, no podía (ni material ni jurídicamente) exportar su producción. En estos casos, las Zonas Francas fueron aprobadas específicamente para otorgar incentivos tributarios para garantizar la producción nacional soberana en ciertos sectores y mercados. La eliminación para ellos de los beneficios de la Zona Franca y la imposición de obligaciones de imposible cumplimiento violan principios básicos de seguridad jurídica, confianza legítima, derechos adquiridos e igualdad establecidos en la Constitución colombiana.

¹² Senado de la República. Concepto Jurídico de la Empresa Colombiana de Petróleos. Proyecto Se Ley Número 118 de 2022 Cámara – 131 De 2022 Senado. Gaceta del Congreso 1219 del 07 de octubre de 2022, p. 17.

¹³ Senado de la República. Concepto Jurídico de la Empresa Colombiana de Petróleos. Proyecto Se Ley Número 118 de 2022 Cámara – 131 De 2022 Senado. Gaceta del Congreso 1219 del 07 de octubre de 2022, p. 17.

4. Sobre la situación regulatoria del sector de generación de energía eléctrica

Para efectos del análisis que aquí nos ocupa, es necesario hacer especial énfasis en la actividad de generación de energía eléctrica, pues los proyectos que actualmente se ubican en las Zonas Francas corresponden a plantas de generación de energía eléctrica que representan aproximadamente 2.000 mW¹⁴ de capacidad instalada de producción de energía, y que están ubicadas específicamente en los departamentos Atlántico, Bolívar, Córdoba, Norte de Santander y Valle del Cauca¹⁵.

Una vez se produce la energía, lo habitual es que esta se utilice para consumo propio (autogeneración) o para entregarla al SIN, de manera que pueda ser comercializada y entregada al usuario final, en lo que se enmarca como la prestación del servicio de energía eléctrica. En ese sentido, desde la regulación se ha definido al generador como la "(...) [p]ersona natural o jurídica que produce energía eléctrica, que tiene por lo menos una central conectada al SIN con una capacidad efectiva total en la central superior a los 20 MW o aquellos que tienen por lo menos una central de capacidad efectiva total menor o igual a 20 MW conectada al SIN, que soliciten ser despachados centralmente."¹⁶

En ese sentido, el agente generador de energía es entendido como el que está registrado como tal ante el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales ("**ASIC**"), realiza la actividad de generación de electricidad, estando conectado al Sistema Interconectado Nacional y comercializa su energía con la finalidad de obtener de manera competitiva la remuneración para cubrir los diversos costos en que incurre en su operación, así como una rentabilidad sobre su inversión. Para poder realizar esta comercialización, la regulación prevé una serie de posibilidades dependiendo de las características de cada planta.

¹⁴ Semana (2022). "Norma para zonas francas en reforma tributaria encarecería la energía para el usuario, según gremio de empresas generadoras" [en línea]. Disponible en: <https://www.semana.com/economia/empresas/articulo/norma-para-zonas-francas-en-reforma-tributaria-encareceria-la-energia-para-el-usuario-segun-gremio-de-empresas-generadoras/202207/>

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Resolución CREG 24 de 1995.

Las anteriores reglas son de especial relevancia en la medida que denotan la vocación que tienen las plantas de generación de energía, la cual no es otra que la atención de la demanda de energía eléctrica del país. Para ello, la calidad de generador está asociada inescindiblemente con la de comercialización de energía, habiendo creado el regulador una serie de reglas específicas tendientes a viabilizar dicha comercialización. Este punto queda aún más claro si se revisa lo establecido en el artículo 4 de la Resolución CREG 55 de 1994, en virtud del cual:

“ARTÍCULO 4. OBLIGACIÓN DE VINCULARSE AL SISTEMA INTERCONECTADO. Todos los generadores que se conecten al sistema interconectado nacional realizarán en el mercado mayorista de energía las transacciones de venta y compra de la energía que producen o que requieran, y se sujetarán al Reglamento de Operación y a los acuerdos del Consejo Nacional de Operación.

(...)

Los generadores tienen la obligación de proporcionar al CND y al Administrador del SIC en forma oportuna y fiel la información que estos les soliciten **para efectuar el despacho central, la operación integrada del Sistema Interconectado Nacional y la administración del SIC.**” (Énfasis fuera del texto original)

Nótese entonces que la actividad de generación de energía eléctrica tiene por propósito fundamental el de contribuir con el incremento de la seguridad energética del país, para asegurar con ello la atención de la demanda de los usuarios finales. De ahí que, a diferencia de lo que ocurre en otros sectores, la energía eléctrica, como insumo producido por los usuarios de las Zonas Francas, no tenga vocación de producto exportable. Esto, se insiste, pues los objetivos que se han trazado desde la regulación y política pública es el de lograr la integración y resiliencia de la matriz energética, de manera que la energía que se consuma en el país sea la producida por los generadores que participan del SIN, sin tener que acudir, por ejemplo, a la importación de energía eléctrica desde otros países.

Pero no solo esto: por diseño legal y reglamentario, la posibilidad de exportación de energía eléctrica desde Colombia es muy restringida y no depende de los usuarios individuales de Zona Franca. El intercambio internacional de electricidad se encuentra contemplado en el artículo 23 de la Ley 142 de 1994:

“Artículo 23. Ámbito territorial de operación. [...]

La obtención en el exterior de agua, gas combustible, energía o acceso a redes, para beneficio de usuarios en Colombia, no estará sujeta a restricciones ni a contribución alguna arancelaria o de otra naturaleza, ni a permisos administrativos distintos de los que se apliquen a actividades internas de la misma clase, pero si a las normas cambiarias y fiscales comunes. **Las comisiones de regulación, sin embargo, podrán prohibir que se facilite a usuarios en el exterior el agua, el gas combustible, la energía, o el acceso a redes, cuando haya usuarios en Colombia a quienes exista la posibilidad física y financiera de atender,** pero cuya demanda no hubiese sido satisfecha a las tarifas que resulten de las fórmulas aprobadas por las comisiones.” (Énfasis fuera del texto original)

En el marco de lo dispuesto en el citado artículo, la CREG expidió la Resolución 57 de 1998, por medio de la cual la Comisión introdujo, por primera vez, el concepto de Interconexiones Internacionales, entendidas aquellas como “(...) el conjunto de líneas y/o equipos asociados, que tengan como uso exclusivo la importación y/o exportación de energía, con independencia del nivel de tensión de operación.” A su vez, en el artículo 3 de la misma resolución se dispuso que las importaciones o exportaciones de energía y las transacciones comerciales relacionadas con ellas “(...) deben estar representadas por una empresa de Generación y/o Comercialización E.S.P. constituida en Colombia y registrada en el Mercado Mayorista de Electricidad.”

Con posterioridad a la expedición de la Resolución CREG 57 de 1998, y con el objetivo de crear una verdadera integración regional desde el punto de vista de la energía eléctrica, los países de la Comunidad Andina de Naciones (“**CAN**”) comenzaron a buscar acercamientos para crear un mercado común que permitiera la integración Andina en diferentes mercados de la zona. Se abrió así el campo para la expedición de la Decisión CAN 536 de 2002, por medio de la cual se reconoce la posibilidad de interconexión de los sistemas eléctricos y los intercambios comerciales.

Es importante indicar que, según dispone el artículo 12 de Decisión 536, las transacciones internacionales de electricidad se deben originar en el despacho coordinado entre países, de conformidad con las respectivas regulaciones. De ahí que quedara dicho que sería obligación de los Países Miembros impulsar “(...) los cambios en sus respectivas normativas nacionales que promuevan la armonización

de sus marcos normativos en materia de operación de interconexiones eléctricas y de transacciones comerciales de electricidad.”

A la fecha, Ecuador y Colombia son los únicos países que han adelantado la armonización regulatoria, en cumplimiento de la Decisión 536. Desde el 4 de mayo de 2019, las fronteras comerciales asociadas a los intercambios internacionales con Venezuela fueron canceladas¹⁷, y la interconexión con Panamá aún se encuentra en construcción.

La Decisión 536 prevé que los intercambios internacionales de electricidad (que hoy en día solo son operativos con Ecuador) se pueden realizar bajo dos esquemas: (i) Transacciones Internacionales de Electricidad de Corto Plazo (“**TIE**”); y (ii) contratos financieros. En todo caso resulta fundamental resaltar que, para el caso colombiano, **únicamente se han implementado las Transacciones Internacionales de Electricidad de Corto Plazo.**

El mecanismo de TIE se encuentra regulado principalmente por las resoluciones CREG 4 de 2003 y 14 de 2004. De acuerdo con esta norma, el mecanismo TIE se caracteriza por ser un mercado de **excedentes**. Esto quiere decir que:

“(…) por un lado, los países diariamente **determinan el precio de la generación que no necesitan para cubrir su demanda interna** por una cantidad que no supere la capacidad de transporte del enlace y por el otro, definen el precio de importación, es decir, el precio al que estarían dispuestos a comprar energía al país vecino”¹⁸ (Énfasis fuera del texto original)

En este entendido, las exportaciones de energía se efectúan mediante transacciones de corto plazo, con el objetivo de optimizar los recursos energéticos de un país. En la práctica ello significa que estas transacciones sólo se realizan cuando el precio de la energía en Colombia es más bajo que los demás países, o escasean los recursos

¹⁷ XM. Informe anual. Disponible en: https://informeanual.xm.com.co/demo_3/pages/xm/16-intercambios-internacionales.html

¹⁸ Comisión de Regulación de Energía y Gas. Ajustes al esquema transacciones internacionales (TIE) entre Colombia y Ecuador. Disponible en: https://gestornormativo.creg.gov.co/gestor/entorno/docs/pdf/doc_creg_0042_2018.pdf

en los demás países. Se trata de un mecanismo de solución de contingencias, y no un mercado donde los generadores puedan diseñar “planes de internacionalización”. Su funcionamiento es descrito por la CREG:

[“S]i el precio de importación del país A es mayor al precio de oferta de excedentes del otro país B, entonces se activa una importación de A proveniente de B. En la medida que el precio de importación refleja el precio máximo al que el país A estaría dispuesto a comprar energía de otro país (i.e. importar), el cual, a su vez, debe reflejar el costo marginal del mercado de este país, pues es costo de la última planta necesaria para cubrir la demanda nacional

(....)

En caso contrario, sí (sic) el precio de importación del país A es menor al precio de oferta del país B, entonces no se activa una importación. Lo que podría suceder en este caso es que el precio de oferta del país A es inferior al precio de importación del país B y por ende se activa una importación del país B, es decir, una exportación del país A hacia el B”¹⁹

La programación, activación y despacho de las TIE las realiza directamente el Centro Nacional de Despacho (“**CND**”). Dependiendo de la información suministrada, y mediante un procedimiento automático, **el CND decide si activa o no una Transacción Internacional de Electricidad**, comparando el precio máximo de importación y la curva de precios de oferta en el nodo frontera para exportación.

Para los agentes generadores de energía, pues, es imposible decidir si la electricidad producida por su planta se vende al exterior, en la medida en que ello es una decisión que corresponde al administrador del sistema eléctrico colombiano, esto es, al CND. Así, el CND, como administrador de este mercado, es quien “recibe” esta energía eléctrica y la vende a Ecuador, de lo cual es prueba que los beneficios que se obtienen por dicha venta (cuando el precio de la electricidad es mayor que aquel fijado en la bolsa colombiana), no se traslada a los agentes generadores de electricidad, sino que a estas ganancias se le da un destino diferente, esto es, la reducción del precio de las restricciones del sistema eléctrico colombiano, mientras que el precio que reciben los agentes generadores por la venta de esta electricidad,

¹⁹ Comisión de Regulación de Energía y Gas. Ajustes al esquema transacciones internacionales (TIE) entre Colombia y Ecuador. Disponible en: https://gestornormativo.creg.gov.co/gestor/entorno/docs/pdf/doc_creg_0042_2018.pdf

será el precio fijado por la bolsa de energía en Colombia. Es decir, incluso en este caso el generador de energía no recibiría “ingresos provenientes de la exportación”.

En este contexto, se insiste, el esquema de transacciones TIE no corresponde a un modelo de exportación e importación de bienes y servicios como el de otras industrias, y mucho menos responde a un modelo que pueda ser implementado a través de “planes de internacionalización” diseñados por los agentes generadores de energía que operan plantas en Zona Franca.

Esto evidencia, además, que no existe forma en que el Estado o el legislador puedan desconocer que la razón fundamental por la cual se instalan plantas de generación de energía en Zonas Francas **NO** es la exportación de electricidad. El desarrollo de este tipo de proyectos de energía tiene como fundamento principal y esencial la venta y el abastecimiento de electricidad en el mercado colombiano.

El régimen de Zonas Francas y su utilización por el Estado para generar incentivos que disminuyan la vulnerabilidad del sistema de energía eléctrica

Frente al acelerado crecimiento de la demanda de energía eléctrica, el regulador ha identificado que la matriz energética nacional tiene un alto nivel de vulnerabilidad en función de su dependencia de los recursos hídricos. De ahí que se haya advertido la necesidad de proponer diferentes tipos de medidas de adaptación que propendan, por una parte, por la creación de condiciones que disminuyan la vulnerabilidad del sector eléctrico colombiano, a la vez que se asegure a los distintos agentes que participan en el mercado, y los usuarios finales, costos y precios competitivos de la energía²⁰.

Dentro de las medidas de adaptación que se han identificado se encuentra la de la optimización del uso de las fuentes de energía, de manera que se pueda garantizar una oferta plural, suficiente y permanente de electricidad. Esto incluye, por una parte,

²⁰ Optim Consult S.A.S. (2014). Producto No. 3 “Definir estrategias del mapa de ruta para la adaptación del sector energético frente al cambio climático”. Disponible en: https://www1.upme.gov.co/siame/Hemerotec/Ruta_del_sector_minero/Estrategias_mapa_de_ruta/OPTIM_informe3_costo_beneficio.pdf

el mejoramiento de la eficiencia en los procesos de generación de energía; y por otra, la utilización en el tiempo de una combinación óptima de las fuentes de energía.

Así entonces, se ha reconocido que para la optimización de la generación de energía se requiere, entre otras cosas, de incentivar la construcción de nuevas plantas generadoras, así como aumentar la eficiencia de las plantas ya existentes²¹. Se trata entonces de lograr implementar la mayor cantidad de recursos de generación en la matriz energética del país, de manera que se pueda contribuir a la seguridad energética y evitar eventuales riesgos de desabastecimiento.

Estas afirmaciones son confirmadas por la misma CREG, que en el análisis soporte de la subasta del cargo por confiabilidad de 2027-2028 incluye expresamente dentro de las proyecciones del balance energético de energía firme contra la proyección de la demanda a las plantas térmicas ubicadas en Zona Franca:

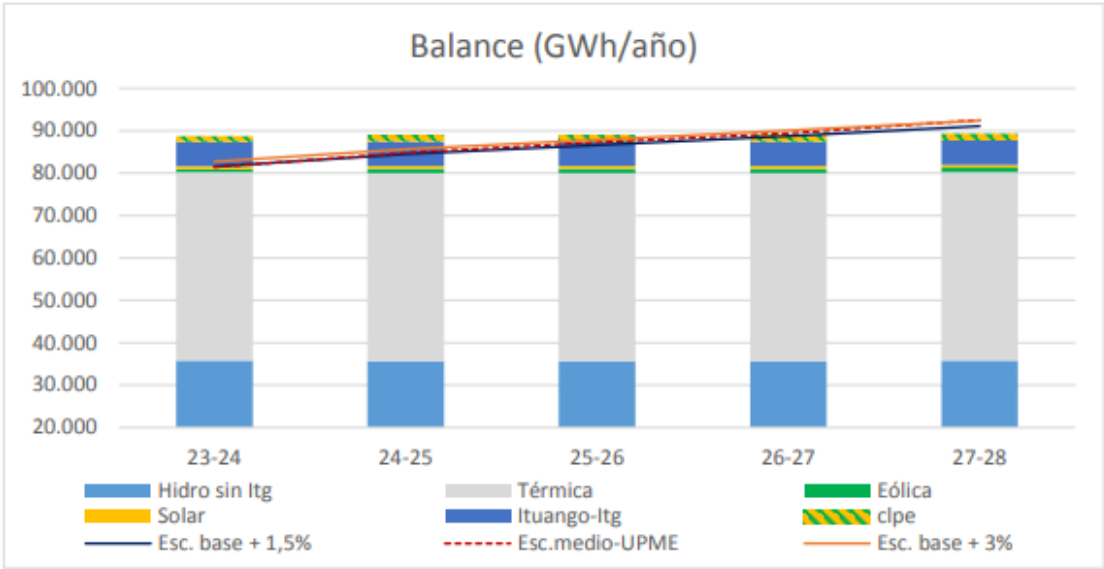


ilustración 5. Balance de energía del escenario base

Es necesario resaltar que incluso con este balance, la misma CREG, en el mismo documento indica:

“Del balance se desprende que, si la demanda futura es exactamente igual al de la proyección del escenario base más un 3% y la energía firme respaldada por los recursos del sistema **no se altera o no se reduce**, podría tener un

²¹ Ibid.

posible déficit para los periodos del 2026-2027 y 2027-2028, en 933 y 3038 GWh/año respectivamente” (Negrillas y subrayas nuestras)

Para garantizar la seguridad energética se acudió, entre otras medidas, a la calificación, autorización y aprobación de Zonas Francas para generadores termoeléctricos. Esta política del Estado fue consciente y los beneficios tributarios allí concedidos se dieron explícitamente para la adecuada atención del mercado interno.

Para poder catalogarse como Zona Franca, muchos de estos generadores tuvieron que aportar un Plan Maestro que debió ser aprobado por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas – CIZF, en la cual se solicitaba la declaratoria por parte de la DIAN de una zona franca permanente especial. En la mayoría de estos casos se indicó que sería para el montaje y operación de una planta de generación de energía. Estos proyectos establecían claramente en su objetivo el soporte a las necesidades de generación de seguridad del área en dónde funcionan.

Estos planes incluyen las metas que el Estado planteó para el proyecto de conformidad con su política pública: en todos los casos, se puede identificar que la meta principal de la incorporación de los generadores a las Zonas Francas especiales es la de contribuir a la estabilidad de la matriz de energía eléctrica del país. Esta finalidad era, es y será esencial para el desarrollo económico del país.

Con fundamento en el plan presentado por los contribuyentes, la Autoridad competente debía declarar y autorizar las reseñadas Zonas Francas, con el propósito explícito de alcanzar la construcción y operación de plantas de generación. El Estado, además, tenía el pleno propósito de que esta política tenía como propósito abastecer el mercado interno, ante las necesidades energéticas del país y ante la imposibilidad de exportación que ya ha sido ampliamente reseñada.

5. Cargos de inconstitucionalidad en contra de la norma legal demandada

5.1 Primer cargo: El incremento de la tarifa al impuesto de renta de los antiguos usuarios industriales de zona franca vulnera su confianza legítima- Violación del artículo 83 de la C.P.

El Congreso de la República de Colombia ya había creado un espacio de confianza legítima para los inversionistas. En las 121 zonas francas declaradas se ubican más de 600 industriales y 128 comerciantes²². Entre 2016 y antes del 13 de diciembre de 2022, en esas áreas se garantizaba un porcentaje del 20% del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas. Ahora, con la Ley 2277 de 2022 se cambia todo este escenario vulnerando el derecho a la confianza legítima cubierto por el artículo 83 de la Constitución Política.

En efecto: la confianza legítima, en una conceptualización elemental, consiste en la promesa que el Estado hace a sus ciudadanos en el sentido en que su proyecto vital (personal, económico, político, etc.) puede desenvolverse en un medio jurídico estable, razonable y previsible y que los cambios necesarios serán adoptados de forma igualmente razonable en virtud de los objetivos de política pública que se buscan alcanzar. Este principio "(...) protege situaciones aun no concretadas pero que están en tránsito de hacerlo por la existencia de ciertas condiciones que indican la posibilidad inequívoca de abandonar la esfera de las meras expectativas para alcanzar la de los derechos adquiridos"²³.

La doctrina señala que "(...) la confianza legítima se constituye en una garantía para que el individuo no vea defraudadas expectativas que adquieren la calidad de legítimas toda vez que se encuentran enmarcadas dentro de las obligaciones de

²² Información obtenida de: ANDI. Zonas Francas en Colombia. Disponible en: <https://www.andi.com.co/Uploads/Resumen%20Ejecutivo%20Estudio%20ZF%20Hernando%20Jos%C3%A9%20G%C3%B3mez.pdf>

²³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera - Subsección B, Expediente No. 35967 (2 de mayo de dos mil dieciséis 2016), pág.17.

actuar dentro de los cánones establecidos por el principio de buena fe, de quien precisamente se generó dichas expectativas”²⁴.

A partir de estas premisas, el cargo de inconstitucionalidad del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es muy sencillo: el Estado autorizó expresamente una política de Zonas Francas para incentivar la producción de bienes y servicios específicos para la economía interna del país. El legislador puede, de hecho, cambiar esa política, pero tiene que dejar indemne a todos ellos que la han cumplido de forma cabal y que, por determinación del propio Estado, no pueden internacionalizar su producción. La internacionalización de las Zonas Francas no puede cambiar los incentivos y beneficios concedidos a aquellos usuarios industriales que fueron reconocidos con anterioridad dentro de una política económica explícita de producción interna para el país.

La buena fe y la confianza legítima tributaria se derivan del principio de irretroactividad. Para la Corte “(...) los efectos producidos por la ley tributaria en el pasado debe respetarlos la ley nueva, es decir, que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas por la ley derogatoria, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente para el periodo fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas”²⁵. El estado protege la confianza legítima tributaria cuando “el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc”²⁶ ... “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”²⁷.

La confianza legítima tributaria depende del respeto estatal a las situaciones jurídicas consolidadas. En nuestro caso, las personas jurídicas usuarias de zona franca antes de la Ley 2277 de 2022 estaban protegidas ante:

²⁴ Lorena del Pilar Segura. Alcances de la confianza legítima en el derecho privado colombiano. En: Revista Cuadernos de la Maestría No 3, Universidad Sergio Arboleda, 2013, pág.7.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-393 de 1996. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

²⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-604 de 2000. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

²⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-604 de 2000. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

"(...) cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe, el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política"²⁸

El estado puede cambiar sus leyes tributarias. Los impuestos son una expectativa modificable para los inversionistas siempre que sus ajustes sean razonables, justos, equitativos y, en general, que respeten la constitución. La confianza legítima tributaria protege las razones del ciudadano para confiar en la durabilidad de la ley tributaria y lo ampara ante el cambio regulatorio súbito²⁹. La Corte Constitucional ha diseñado un "test" o prueba para demostrar que una medida tributaria vulnera la confianza legítima. Si pasamos nuestro caso por esa prueba tenemos que:

- (i) ***"La norma anterior ha estado vigente por un muy largo periodo"***³⁰: El régimen especial en impuesto de renta para personas jurídicas usuarias de zonas francas ha estado desde el 2005. En 18 años de regulación se han pasado de gravámenes del 15% en 2009, a uno del 20% en 2016 y se mantuvo así 6 años hasta que en 2022, súbitamente, se subió radicalmente a una tarifa del 35%;
- (ii) ***"No ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma"***³¹: El impuesto de renta y los beneficios fiscales de las zonas francas han sido objeto de debates sociales, pero nunca se

²⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-478 de 1998. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza.

³⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza.

³¹ Corte Constitucional. Sentencia C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza.

habían planteado propuestas regulatorias tan agresivas como las contenidas en los parágrafos 5 y 6 de artículo 11 de la Ley 2277;

- (iii) ***"Su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio"***³²: Las zonas francas, por su naturaleza, implican tratos tributarios especiales para incentivar las actividades económicas allí desarrolladas. De no existir, por ejemplo, tratamientos especiales tributarios, las zonas francas perderían "atractivo económico" y muchas de las inversiones conseguidas por el Estado nunca se hubieran materializado. Con los parágrafos 5 y 6 del artículo 11 de la Ley 2277 se pierde ese beneficio para los usuarios industriales, antiguos y nuevos, pues dejan de ser zonas económicas especiales y pasan a ser áreas económicas con las típicas tarifas generales de impuesto de renta para personas jurídicas;

- (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"***³³: Desde hace más de 18 años, las personas jurídicas que quieren participar del régimen franco han acomodado sus inversiones en temas fiscales para ser beneficiarios del régimen franco.

- (v) ***"Que haya un periodo de transición"***³⁴: El art. 11 no trae periodos de transición tributaria. Particularmente, los parágrafos 5 y 6 ya están rigiendo y no traen periodos para que los antiguos usuarios de zona franca que venían pagando un impuesto de renta del 20% se ajusten a las nuevas barreras legales y ajusten sus inversiones a los nuevos propósitos del impuesto de renta;

³² Corte Constitucional. Sentencia C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza.

³³ Corte Constitucional. Sentencia C-007 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza.

³⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

- (vi) ***“ Que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma”***³⁵: La norma precisamente trae barreras que hacen imposible para muchos usuarios antiguos el cumplimiento de las nuevas metas en materia de impuesto de renta. El “plan de internacionalización” anual de ventas y los umbrales son barreras complejísimas para los antiguos usuarios de zonas francas que por su naturaleza no tienen vocación exportadora. En 2021, la comisión de expertos tributarios del gobierno afirmó que “(...) el 75% de la inversión total en las ZF es nacional y relativamente pocas multinacionales extranjeras están usando este sistema”³⁶. Ello significa que el 75% de los antiguos usuarios no tienen margen para ajustarse a la nueva reforma tributaria pues, de hecho ya tienen que asumir que tienen que pagar un impuesto de renta del 35% sin tener beneficio alguno por estar en una zona franca ; y finalmente,
- (vii) ***“ Que el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él”***³⁷: Algunos contribuyentes que accedieron a la calificación de Zona Franca estaban autorizados a gozar de los beneficios que procedían de dicha calificación hasta por 15 años El Decreto 2147 de 2016, así como la normativa anterior, indican que las Zonas Francas pueden ser declaradas hasta por un máximo de 30 años. La mayoría de Zonas Francas Permanentes calificadas para la generación de energía aún no se encuentran siquiera cerca de cumplir con el máximo de 30 años.

En 2022, esa confianza legítima y ese escenario seguro de inversión se destruyó. La desconfianza genera, adicionalmente, un escenario expropiatorio que discutiremos a continuación.

³⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

³⁶ Ministerio de Hacienda; Departamento de Impuestos y Aduanas Nacionales. “Informe de la Comisión de Expertos en Beneficios Tributarios”. 2021. Disponible en: www.dian.gov.co/dian/Documents/Informe-Comite-Expertos-DIAN-OCDE2021.pdf

³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-235 de 2019. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

5.2 Segundo Cargo: La reforma tributaria creó una variación de la tarifa del impuesto de renta de los antiguos usuarios de zona franca que es expropiatoria de derechos adquiridos con justo título- Violación del artículo 58 de la C.P.

Un alza en el impuesto de renta, imponer planes de internacionalización, umbrales de ventas y amenazas con expulsiones indirectas del régimen franco es inconstitucional pues afecta la inversión y la propiedad de forma permanente e irreversible de las personas jurídicas que ya eran usuarias de zonas francas. La violación a la Constitución se da respecto de los antiguos inversionistas que ya eran titulares de un beneficio tributario especial al desarrollar sus actividades en una zona franca pagando un 20% de impuesto de renta. Esa situación jurídica ya estaba consolidada. La reforma que introdujo los parágrafos 5 y 6 de artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 modificaron las antiguas inversiones que ya se habían realizado y cuantificado en el tiempo. Muchos inversionistas ya tenían una inversión estable avalada por el derecho de confianza que el clima tributario les daba. Un impuesto que no atiende a los costos de operación de los ciudadanos y niegue una ganancia, afecta la prohibición de expropiación (indirecta o regulatoria) sin indemnización que trae la Constitución.

El artículo 58 de la Constitución Política de Colombia de 1991 regula el proyecto político que se espera de la propiedad privada. Este artículo no siempre ha sido el mismo desde su expedición. El texto de 1991 permitía la expropiación sin indemnización de la propiedad privada por razones de equidad. Este artículo fue modificado mediante la reforma constitucional introducida por el Acto Legislativo 01 de 1999. Más allá de la expropiación sin indemnización por razones de equidad, el proyecto político del constituyente colombiano no cambió con la reforma de 1999. Tanto en la Asamblea Nacional en 1991, como en el Congreso en 1998, se mantuvo la garantía de la propiedad privada en el marco de una economía capitalista de mercado con funciones social y ecológica³⁸.

³⁸ Gaceta del Congreso No. 245, de 30 de octubre de 1998, págs. 5-6; Corte Constitucional de Colombia, Sentencia 059 de 2001, pág.8; Manuel Barreto & Libardo Sarmiento, Constitución Política de Colombia Comentada por la Comisión Colombiana de Juristas: Título II, De los derechos, las garantías y los deberes (1997) págs. 257-262.

La expropiación es una operación en la cual el Estado obliga a un particular a transferir la propiedad de ciertos bienes al dominio público en beneficio de la sociedad y de la utilidad pública. Esa expropiación, administrativa o judicial, debe tener una indemnización previa y justa³⁹. Sin embargo, el estado no solo expropia bienes muebles o inmuebles: también puede expropiar flujos de dineros.

Un impuesto puede ser expropiatorio o incluso confiscatorio. En un caso reciente en la República de Argentina, se declaró inconstitucional un impuesto a la riqueza por considerarlo confiscatorio. En palabras del Juez argentino "(l)a referencia al límite aceptable sobre la renta es difusa, pero queda fuera de duda que cualquier impuesto que absorba la renta neta en más del 62% es clara, evidente y ostensiblemente confiscatorio (en dicho fallo la Corte declara la irracionalidad de un impuesto a las ganancias que, por la no aplicación del ajuste por inflación, absorbe el 62% de la renta impositiva y el 55% de las utilidades contables, ambas ajustadas por inflación). Por ende, si bien la Corte Suprema no estableció expresamente cuál era el porcentaje por encima del cual el impuesto era confiscatorio, tribunales inferiores han decidido en diversas ocasiones que cualquier cifra por encima del 35% es confiscatoria"⁴⁰.

En Colombia no se ha discutido cuando un impuesto puede cuantitativamente tocar los techos de la expropiación y, más aún, de la confiscación. Según la Corte Constitucional de Colombia:

"La prohibición de los impuestos confiscatorios tiene otros fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas (CP arts 58 y 333) y los principios de justicia y equidad tributarias (CP arts 95 ord 9º y 363). En efecto, si el Estado reconoce la propiedad privada y la legitimidad de la actividad de los particulares encaminada a obtener ganancias económicas, mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo

³⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-1074 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

⁴⁰ Poder Judicial de la Nación JUZGADO FEDERAL DE CORRIENTES 1 FCT 1335/2021 Secretaría N° 3. 2022. Disponible en: www.diariojudicial.com/public/documentos/000/104/052/000104052.pdf

cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado, tal y como ya lo había establecido esta Corporación ..."⁴¹

El enriquecimiento del patrimonio del Estado mediante reformas tributarias que incrementan la tasa del impuesto de renta de los usuarios del régimen franco de un 20% al 35% es expropiatorio, especialmente si los productores tenían autorizadas tarifas reducidas de renta hasta el año 2029, cuando tendrían que renovar su autorización como usuarios de zonas francas.

Las leyes tributarias no pueden contener expropiaciones indirectas de facto. Los parágrafos 5 y 6 de artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 son medidas expropiatorias del patrimonio de los antiguos usuarios de zona franca porque mediante un impuesto de renta aumentado, el Estado le quitó al empresario flujos de caja que eran parte de su concepción inicial de la inversión. Sin esos incentivos, la inversión hubiese sido antieconómica y no se hubiera producido.

El Congreso de la República, con los parágrafos 5 y 6 de artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, expropió sin indemnización a algunos sectores que ya eran usuarios de zonas francas y que por naturaleza no pueden, con la nueva reforma tributaria, tener vocación exportadora y que, sin su responsabilidad o culpa, fueron excluidos del beneficio de una tarifa reducida de impuesto de renta del 20%. Los parágrafos 5 y 6 de artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 constituyen, por esa razón, una medida expropiatoria. La historia legislativa no sustenta razonablemente la necesidad de cambiar las condiciones tributarias para los antiguos beneficiarios de zonas francas. Su ilicitud es notoria pues expropia las ganancias de los antiguos industriales sin atender a razones de utilidad pública, de seguridad o de interés social nacional. En cambio, su expropiación se da cuando la medida legislativa afecta sustancialmente ***el cálculo de valor de la inversión tributaria*** y ***desconoce los derechos adquiridos bajo el derecho colombiano***.

El valor de la inversión incluye los costos destinados al pago de impuestos. Esos valores están calculados conforme a los impuestos establecidos en la ley al momento de firmar el contrato. La inversión constituirá una pérdida económica para el empresario cuando ella ha dejado de ser viable por culpa de, en este caso, de un

⁴¹ Corte Constitucional. Sentencia C-409 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

clima tributario inseguro. Es evidente, por tanto, la afectación de la inversión para empresas que ya tenía proyectadas sus flujos de caja hasta 2029, en virtud de la autorización estatal para participar en el régimen de zona franca. Estos flujos de caja han sido expropiados por el Estado con el aumento de la tarifa de impuesto sobre la renta del 20% y al 35%. Este aumento también afecta inconstitucionalmente, como se verá en un cargo posterior, el precio para los consumidores finales.

Los usuarios de zona franca anteriores a la Ley 2277 de 2022 también tienen a ser tratados con justicia y razonabilidad tributaria pues ostentaban, bajo la Constitución Política, **derechos adquiridos**. El tratamiento tributario justo es un derecho conexo a la inversión porque se trata de regímenes legales en los que el usuario industrial confió para hacer la inversión y que le atribuían flujos de dinero con los que podía contar dentro de su modelo financiero hasta el año 2029. El Legislador tiene ciertamente la competencia de subir los impuestos cuando desee, pero no puede desconocer el trato tributario justo y razonable para regímenes especiales con los que se comprometió de forma explícita y claro.

En el caso de la Ley 2277 de 2022, antes de la expedición de la reforma tributaria sí hubo un clima fiscal estable para los inversionistas de zona franca que les otorgó derechos y expectativas claras y firmes. Desde el 2005, los usuarios de zonas francas venían usando los beneficios económicos de estas áreas. En 2016, se incrementó ya por primera vez el impuesto de renta para los usuarios del régimen franco⁴². La Corte Constitucional reconoció que esta norma era constitucional. Pero, ahora, en 2022, muchas empresas han sido, de facto, expulsadas del régimen franco porque, a pesar de que han cumplido con las condiciones y propósitos estatales, no pueden satisfacer las nuevas condiciones impuestas por el artículo 11. Por ello, la reforma tributaria de 2022 no modifica, sino que elimina radicalmente los beneficios en violación de derechos constitucionales adquiridos.

En conclusión: los parágrafos 5 y 6 de artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 son inconstitucionales por violar derechos adquiridos de usuarios industriales del régimen de Zonas Francas.

⁴² A través de la Ley 1819 de 2016.

5.3 Tercer cargo: Las nuevas condiciones para acceder a los beneficios del régimen de Zonas Francas son discriminatorias y de imposible cumplimiento para usuarios que fueron calificados, autorizados y aprobadas para producir para el mercado nacional- Violación del artículo 13 de la C.P.

Como ya se ha visto, la Reforma Tributaria se aventuró a establecer excepciones parciales y explícitas a ciertas actividades que, por su naturaleza, no podían acogerse al nuevo régimen de internacionalización. Pero las excepciones dejaron por fuera a empresas y actividades que están exactamente en la misma situación y que no pueden, de forma alguna, cambiar su comportamiento para ajustarse a la nueva política de Zonas Francas planteada por la Ley. Estas empresas y actividades quedan así encerradas en una especie de trampa legal de la que han sido liberadas otras de su misma clase, sin justificación alguna para este evidente trato discriminatorio.

En principio, un tema meramente económico-tributario activa un juicio leve de igualdad con el que se le mantiene una mayor latitud a la autonomía del Legislador. Como mostraremos a continuación, el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es inconstitucional incluso bajo el test leve. Es posible, sin embargo, que el valor de igualdad presente en el caso amerite la aplicación de un grado más exigente de escrutinio judicial porque, en últimas, la afectación a los derechos del generador implica también una afectación a los derechos de los usuarios finales del servicio público. El asunto así tendría efectos sobre los derechos fundamentales de los usuarios de servicios públicos, tema en el cual las distinciones legislativas y regulatorias deben someterse a mayor control jurisdiccional.

En la Sentencia C-345 de 201 se aclaró que la aplicación del juicio de igualdad está precedida por la identificación de dos presupuestos “que responden al carácter relacional del principio de igualdad”⁴³. Estos elementos son:

- (i) “los términos de comparación, esto es, las personas, elementos, hechos o situaciones que efectivamente son comparables”
- (ii) El tratamiento o trato desigual

⁴³ Corte Constitucional. Sentencia C-345 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

En consecuencia, se procederá al señalamiento concreto de estos presupuestos.

Respecto de los términos de comparación, tenemos de un lado a los usuarios de zona franca que ya fueron excluidos de la aplicación de la regla contenida en el artículo 240-1, esto es, (i) zonas francas costa afuera, (ii) usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, (iii) usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, (iv) usuarios industriales de zona franca permanente, cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles, (v) usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística y (vi) a usuarios operadores y por el otro lado a los usuarios industriales de servicios de zona franca dedicados a la generación de energía eléctrica.

De acuerdo con lo señalado anteriormente, ambos casos son comparables por cuanto: (i) ambos son usuarios de zona franca sin que haya acto jurídico que les otorgue tratamiento diferencial alguno (como sería el caso de un contrato de estabilidad jurídica suscrito en alguno de los dos casos), (ii) ambos realizan actividades que por su naturaleza no puede ser exportada, ni como bien ni como servicio, y, en consecuencia, no pueden cumplir con el requisito de internacionalización y (iii) la mera diferencia en actividad económica no es elemento suficiente para considerar que no son comparables ya por sus requisitos físicos, ya por las exigencias regulatorias que les son impuestas.

Profundizaremos en el segundo y tercer punto arriba descrito, por considerarlo de especial relevancia para que la evaluación que haga la Corte Constitucional de la presente demanda.

Usuario	¿Por qué resulta imposible el cumplimiento del requisito de internacionalización?
Zonas Francas Costa Afuera	Su objeto social debe ser exclusivo y se circunscribe a la (i) evaluación técnica, (ii) exploración, (iii) producción de hidrocarburos costa afuera, (iv) logística, (v) compresión, (vi) transformación, (vii)

	<p>licuefacción de gas y (viii) demás actividades relacionadas con el sector de hidrocarburos costa afuera.</p> <p>Lo anterior implica que en su totalidad las operaciones de una Zona Franca Costa Afuera no incluyen la exportación del producto final, haciéndole imposible cumplir con el requisito de internacionalización.</p>
<p>Usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios</p>	<p>Estos usuarios pueden realizar únicamente las siguientes actividades:</p> <p>Servicios de muellaje, servicios de uso de instalaciones portuarias, las actividades portuarias consagradas en el numeral 5.1 del artículo 5 de la Ley 1 de 1991, esto es: construcción, operación y administración de puertos, terminales portuarios; los rellenos, dragados y obras de ingeniería oceánica; y, en general, todas aquellas que se efectúan en los puertos y terminales portuarios, en los embarcaderos, en las construcciones que existan sobre las playas y zonas de bajamar, y en las orillas de los ríos donde existan instalaciones portuarias y los servicios de operador portuario previstos en las normas reglamentarias.</p> <p>Claramente, ninguna de estas operaciones permitiría que el usuario cumpliera con el requisito de internacionalización.</p>
<p>Usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca</p>	<p>En el caso de estos usuarios, la imposibilidad no deriva de alguna clasificación legal específica, sino de la actividad concreta que se realiza. La prestación de servicios portuarios no corresponde a una actividad que sea</p>

	<p>posible exportar, ni cuyo resultado pueda ser aprovechado en otro país. En consecuencia, no resultaría factible que el Legislador exigiera a los prestadores de estos servicios el cumplimiento de requisitos de internacionalización para poder acceder a beneficio alguno.</p>
<p>Usuarios industriales de zona franca permanente, cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles</p>	<p>En este punto se aprecia que la intención del Legislador al incluir a esta clase de usuarios, no fue excluir a un usuario que no pueda fáctica o regulatoriamente exportar, sino excluir a usuarios que por su naturaleza debería propender por satisfacer la demanda del mercado colombiano. Es decir, en este punto no se trata siquiera de una imposibilidad, sino de un deseo del Legislador.</p>
<p>Usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística</p>	<p>Estos usuarios están autorizados únicamente a prestar servicios de logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación. Todas estas son operaciones de apoyo a otra actividad, ninguna de ellas prestándose por fuera de la zona franca.</p> <p>En consecuencia, es claro que estos usuarios no podrían cumplir con los requisitos de internacionalización por la naturaleza misma de su operación económica.</p>
<p>Usuarios operadores</p>	<p>Es la persona autorizada para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una zona franca. Sus actividades se limitan a vigilar y controlar las mercancías y autorizar las operaciones de ingreso y salida de las mismas.</p> <p>Evidentemente esta descripción corresponde a una actividad que</p>

	únicamente puede llevarse a cabo sobre el terreno geográficamente delimitado de la zona franca y resulta imposible su exportación y, en consecuencia, es imposible que se logre el cumplimiento del requisito de comercialización.
Usuarios Industriales de servicios de generación de energía	Es el usuario de zona franca cuya actividad única es la generación de energía eléctrica, como se explicó anteriormente en el presente escrito. Debido a la regulación aplicable y a las limitaciones físicas de su actividad le es imposible exportar energía. En consecuencia, como en los demás casos descritos, le es imposible cumplir con el requisito de internacionalización.

Es evidente entonces que la situación de, al menos los usuarios que no pueden cumplir el requisito por limitaciones propias de su actividad económica son idénticas, siendo en consecuencia plenamente comparables.

A pesar de lo anterior, el Legislador excluyó del cumplimiento del requisito de internacionalización a todos los usuarios aquí reseñados, pero omitió incluir a los usuarios industriales de servicios dedicados a la generación de energía, dando un trato desigual a sujetos que son plenamente comparables respecto de la norma acusada.

Cumplidos los requisitos previos, se puede dar aplicación al juicio integrado de igualdad leve. En este juicio se debe examinar si la medida (i) persigue una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente y (ii) es potencialmente adecuada para alcanzar la finalidad identificada. En primera instancia, la medida en cuestión persigue, simple y llanamente, aumentar el recaudo fiscal. Para ello afirma que las Zonas Francas deben tener exclusivamente un objetivo exportador, con las debidas excepciones en virtud de la naturaleza de la actividad. No se encuentra en ninguna instancia del debate legislativo motivo alguno por el cual se justifique la exclusión,

dentro de esas excepciones, de productos o servicios que por naturaleza y por mandato legal y reglamentario, no pueden realizar exportaciones ni planes de internacionalización. Es obvio, de otro lado, que la finalidad no puede orientarse a privilegiar a algunos actores, o castigar a otros, como evidentemente está ocurriendo. Tal uso del sistema tributario no encuentra justificación constitucional.

Por tanto, el trato desigual que ordena la Ley es injustificado. No es que la justificación sea insuficiente, o impertinente, o simplemente errada; en este caso, simplemente, no se encuentra justificación constitucional alguna para la exclusión. Si no existe esta justificación mínima, es obvio que es irrelevante realizar los demás pasos de test integrado.

5.4 Cuarto Cargo: La imposición de un aumento en la tarifa del impuesto sobre la renta vulnera el derecho fundamental de acceso a los servicios públicos por que afecta también las expectativas legítimas de los usuarios finales de dichos servicios – Violación de los artículos 365, 367 y 368 de la C.P.

Las consecuencias de la Reforma Tributaria (Ley 2277 de 2022) deben leerse en el marco de la obligación constitucional que tiene el Estado colombiano en lo relativo a la confiabilidad y suficiencia energética como garantía de la continua prestación de los servicios públicos domiciliarios. El retiro del incentivo a la producción en Zona Franca no solo tiene un efecto sobre la confianza legítima y los derechos adquiridos de los generadores; afecta en igual medida las tarifas de cobro de los usuarios que también tienen una confianza legítima en el mantenimiento de ese subsidio implícito en la estructura de costos del KV que han de pagar.

En efecto, el artículo 365 de la Constitución Política establece que “(...) [l]os servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.” El artículo 367 ordena que “[...] el régimen tarifario [...] tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos”. La Reforma Tributaria omitió la más mínima reflexión sobre este punto esencial. El artículo 368 dice, además, que “la Nación [...] podrá[n] conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios

públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas”. La reforma tributaria, de manera oculta, retiró estos subsidios que la Nación había concedido y en los que los usuarios tenían confianza legítima hasta la expiración de las autorizaciones de Zona Franca concedidas a los generadores bajo tasas preferenciales de Impuesto sobre la renta.

A su turno, la Ley 143 de 1994 dispone, en su artículo 4, que el Estado, en relación con el servicio de electricidad, tiene los siguientes objetivos:

“El Estado, en relación con el servicio de electricidad tendrá los siguientes objetivos en el cumplimiento de sus funciones:

a) Abastecer la demanda de electricidad de la comunidad bajo criterios económicos y de viabilidad financiera, asegurando su cubrimiento en un marco de uso racional y eficiente de los diferentes recursos energéticos del país;

b) Asegurar una operación eficiente, segura y confiable en las actividades del sector;

c) Mantener y operar sus instalaciones preservando la integridad de las personas, de los bienes y del medio ambiente y manteniendo los niveles de calidad y seguridad establecidos.

Parágrafo. Si los diversos agentes económicos desean participar en las actividades de electricidad, deben sujetarse al cumplimiento de los anteriores objetivos”

En el marco de estos objetivos, el Gobierno nacional, a través de la UPME, ejecuta la planeación de la expansión de generación, la cual busca lograr, entre otras cosas, un balance entre la diversificación de la canasta energética, la optimización de costos, y la minimización de riesgos de racionamiento. Esta planeación, que se hace a través de los Planes de Expansión de Referencia elaborados por la UPME, parte de la consolidación de una política energética de largo plazo que busca la diversificación de la oferta, con el fin de aumentar la confiabilidad del suministro, mediante la

reducción de las vulnerabilidades actuales y las que potencialmente podrían manifestarse en un futuro como consecuencia del cambio climático o de otros factores externos.

En el Plan de Expansión de Referencia más reciente, la UPME desarrolló la planificación indicativa de la expansión en generación para el horizonte 2020-2034, tomando como base el objetivo nacional de:

“(…) abastecer la demanda de electricidad bajo criterios económicos y de viabilidad financiera, asegurando su cubrimiento en un marco de uso racional y eficiente de los diferentes recursos energéticos del país y de asegurar una operación eficiente, segura y confiable en las actividades del sector de electricidad”

De acuerdo con los análisis presentados en el Plan de Expansión, la demanda ha sufrido una evolución ante la nueva realidad luego de la pandemia de la Covid-19. En consecuencia, teniendo cuenta los proyectos de generación de energía eléctrica que se encuentran en operación, y los esfuerzos para la incorporación de nuevas plantas, se evidencia la necesidad de contar con mayor capacidad de generación instalada en el SIN, tanto para garantizar que se cumplan los criterios de confiabilidad como para mantener costos competitivos en el horizonte de análisis.

La disponibilidad de recursos energéticos no es un asunto menor, pues, como se advirtió líneas arriba:

“La alta dependencia de Colombia en sus recursos hidroeléctricos pone al país en riesgo periódico de escasez y altos precios de la energía, como fue evidenciado en la crisis energética generada por el fenómeno de El Niño en los años 1992 y 1993 o más recientemente en los altos precios de energía experimentados en 2009, 2010, 2013 y 2014”⁴⁴

⁴⁴ Unidad de Planeación Minero-Energética (2015) Integración de las energías renovables no convencionales en Colombia. Disponible en: https://www1.upme.gov.co/DemandaEnergetica/INTEGRACION_ENERGIAS_RENOVANLES_WEB.pdf

Así entonces, en eventos como los generados por el fenómeno de El Niño, en el que se reduce de forma considerable los aportes hídricos al sistema, se aumenta la necesidad de contar con generación de energía para satisfacer adecuadamente la demanda de electricidad por parte del Sistema Interconectado Nacional. En tal sentido, el obligar de manera indirecta a generadores de energía a exportar energía y contar con un plan de internacionalización del producto, en lugar de entregarlo al sistema, podría dejar al SIN expuesto ante contingencias como las señaladas. La eliminación de la reducción de tarifa de renta, además, impacto el precio final del kv de energía al consumidor final, cercenando así sin justificación clara y explícita un subsidio concedido. La concesión de beneficios tributarios a los generadores termoeléctricos de Zona Franca eran parte de esa política que tiene como propósito, entre otros, el control de los precios para el usuario final. En una estimación económica razonable, el aumento de la tarifa de impuesto sobre la renta para estos generadores implicaría un aumento del 15% para los precios de energía en el mercado mayorista de las plantas de Zona Franca y, en consecuencia, esto tendría un impacto para el precio de la energía del consumidor final en un 5.2% por kilovatio final.

6. Pretensiones

- **PRETENSIÓN PRINCIPAL**

Por estas razones le solicitamos a la Corte Constitucional que declare **INEXEQUIBLE** los parágrafos 5 y 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario de acuerdo con la modificación realizada en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

- **PRETENSIONES SUBSIDIARIAS**

Primera: Que se declare que la expresión “Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los usuarios industriales de zonas francas aplicarán las siguientes reglas” del artículo 240-1 modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE** condicionado a que se entienda que solo aplicará para los usuarios industriales de zonas francas que puedan cumplir con el requisito de internacionalización, aplicando la tarifa de 20% para los demás.

Segunda: Que se declare que el párrafo 5 del artículo 240-1 como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE**, únicamente bajo el entendido de que los usuarios industriales de zona franca que no pueden cumplir con el requisito de internacionalización se encuentran allí incluidos.

Tercera: Que se declare que la expresión “Únicamente” contenida en el párrafo 6 del artículo 240-1 como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE**, bajo el entendido de que los usuarios industriales de zona franca que no puedan cumplir con el requisito de internacionalización son beneficiarios de la tarifa del 20%.

7. Competencia de la Corte Constitucional, ausencia de cosa juzgada y trámite

La Corte Constitucional es competente para conocer de esta acción pública de inconstitucionalidad. La Ley 2277 de 2022 es una ley ordinaria publicada en el Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022. Las demandas contra este tipo de leyes las puede conocer la Corte conforme al numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia. Esta norma faculta a la Corte para decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación. Por esa razón, la Corte Constitucional de Colombia es competente para conocer de esta demanda contra los párrafos 5 y 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario de acuerdo con la modificación realizada en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

Respecto a la cosa juzgada, hemos constatado que la Corte Constitucional no ha decidido previamente la exequibilidad o no respecto de la norma legal acusada.

Finalmente, el trámite que debe seguir esta demanda es el señalado en el Decreto 2067 de 1991 y las normas que la adicionen y complementen, así como las normas y actos administrativos que a la fecha se hayan proferido en relación con las demandas de inconstitucionalidad.

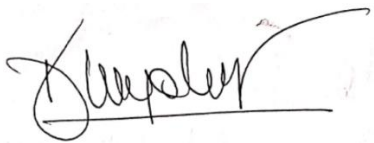
8. Anexos

A esta demanda anexaré 2 documentos: el primero, copia de las cédulas de ciudadanía de los demandantes para acreditar la presentación de esta acción pública como ciudadanos colombianos; y segundo, copia integral del Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022 que acredita, en sus páginas 5 y 6, la existencia de los parágrafos 5 y 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario de acuerdo con la modificación realizada en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 aquí demandada.

9. Notificaciones

Los suscritos recibiremos notificaciones en los correos notificacionesjudicialeslopezm@gmail.com y ccermeno@dlapipermb.com o físicamente en la Cra. 7 # 71-21, Torre B, Of. 602, Bogotá D.C., Colombia.

Cordialmente,



Diego López Medina

Abogado
C.C 79.441.767 de Bogotá
T.P. 68.345 del C.S. de la J
Vereda 8, Llanogrande, Vía Santa Helena – La
Ceja, Rionegro, Antioquia
notificacionesjudicialeslopezm@gmail.com



César Camilo Cermeño Cristancho

Abogado
C.C.80.066.818 de Bogotá
T.P. 121.293 del C.S. de la J
Cra. 7 # 71-21, Torre B, Of. 602, Bogotá D.C.
ccermeno@dlapipermb.com