

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 240-1 (parcial) del Estatuto Tributario

Nicolas Torres Forero <Nicolas.Torres.Forero@co.ey.com>

Vie 09/06/2023 14:16

Para:Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

CC:Gustavo Lorenzo <Gustavo.Lorenzo@co.ey.com>

 2 archivos adjuntos (724 KB)

Cédula de Ciudadanía Gustavo Lorenzo (1).pdf; CORTE CONSITUCIONAL-Demanda de Inconstitucionalidad Art 11 Ley 2277 de 2022 GL.pdf;

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Reparto
E. S. D.

Ref.: Acción pública de inconstitucionalidad

Demandante: Gustavo Adolfo Lorenzo Ortiz

Disposiciones demandadas: El artículo 240-1 parcial del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

Tarifa del impuesto sobre la renta para usuarios industriales de Zona Franca.

GUSTAVO ADOLFO LORENZO ORTIZ mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 79.354.172 de Bogotá D.C., portador de la Tarjeta Profesional de Abogado No. 85.417 del Consejo Superior de la Judicatura, en ejercicio de la Acción de Inconstitucionalidad regulada en el numeral 6 del artículo 40 y el numeral 1 artículo 242 de la Constitución Política, en armonía con el Decreto 2067 de 1991, me permito demandar por inconstitucionalidad los numerales 1, 2 y 3, el parágrafo 6 y el parágrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario respecto a la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a los usuarios industriales de las zonas francas.

NOTIFICACIONES

Las notificaciones las recibiré en la siguiente dirección: Carrera 11, No. 98-07 Piso 4°, Edificio Pijao, en Bogotá D. C. o a los correos gustavo.lorenzo@co.ey.com y nicolas.torres.forero@co.ey.com .

De los Honorables Magistrados,

GUSTAVO ADOLFO LORENZO ORTIZ

C.C. 79.354.172 de Bogotá D.C.

T.P. No. 85.417 del C.S. de la J.

The information contained in this communication is intended solely for The use of The individual or entity to whom it is addressed and others authorized to receive it. it may contain confidential or legally privileged information. If you are not The intended recipient you are hereby notified that any disclosure, copying, distribution or taking any action in reliance on The contents of this information is strictly prohibited and may be unlawful. If you have received this communication in error, please notify us immediately by responding to this email and then delete it from your system. EY is neither liable for The proper and complete transmission of The information contained in this communication nor for any delay in its receipt.

EY está comprometida con el tratamiento leal, lícito, confidencial y seguro de sus datos personales. Por favor consulte nuestra Política de Tratamiento de Información en: ey.com, en donde puede conocer sus derechos constitucionales y legales así como la forma de ejercerlos. Con mucho gusto atenderemos todas sus observaciones, consultas o reclamos en: proteccion_datos@co.ey.com.

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Reparto

Ref.: Demanda de Inconstitucionalidad contra el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022

Tarifa del impuesto sobre la renta para usuarios industriales de zonas francas.

GUSTAVO ADOLFO LORENZO ORTIZ mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 79.354.172 de Bogotá D.C., portador de la Tarjeta Profesional de Abogado No. 85.417 del Consejo Superior de la Judicatura, en ejercicio de la Acción de Inconstitucionalidad regulada en el numeral 6 del artículo 40 y el numeral 1 artículo 242 de la Constitución Política, en armonía con el Decreto 2067 de 1991, me permito demandar por inconstitucionalidad los numerales 1, 2 y 3, el parágrafo 6 y el parágrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario respecto a la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a los usuarios industriales de las zonas francas.

Con esta demanda de inconstitucionalidad, se pretende que la Corte Constitucional declare la inexecutable de los numerales 1, 2 y 3, el parágrafo 6 y el parágrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, que modifica el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, por ser violatorios de derechos constitucionalmente protegidos en cabeza de los usuarios industriales de las zonas francas declaradas en el país.

En caso tal de que esta Corte no encuentre que la norma es inconstitucional, se propone que declare la exequibilidad condicionada de los apartes demandados, en el entendimiento de que los mismos solo serán aplicables a aquellas zonas francas que se declaren a partir de la entrada en vigencia de la norma y en consecuencia, aquellas zonas francas que fueron declaradas antes de la entrada en vigencia de la norma demandada, continúen rigiéndose por las normas en virtud de las cuales se profirieron las respectivas resoluciones de declaratoria o prórroga.

I. PRESUPUESTOS PROCESALES

A. Legitimidad

La presente demanda se instaura en desarrollo del numeral 6 del artículo 40 y del numeral 1 del artículo 242 de la Constitución Política de Colombia, según los cuales todo ciudadano se encuentra facultado para instaurar la acción pública de inconstitucionalidad en defensa de la Constitución Política.

B. Competencia

De conformidad con el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional decidirá *“sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicio de procedimiento en su formación”*. En consecuencia, es este Alto Tribunal el competente para conocer de la presente Acción de Inconstitucionalidad.

C. Cosa Juzgada Constitucional

Se considera que no existe cosa juzgada en el presente caso, ya que hasta la fecha la Honorable Corte Constitucional no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de las normas demandadas, por lo cual procede un pronunciamiento de fondo al respecto.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se citan los apartes demandados del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022:

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

ARTÍCULO 204-1. 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 6. *Únicamente podrían aplicar lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, los usuarios industriales de zona franca que, en el año 2023 o 2024, acuerden su plan de internacionalización 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”.*

III. NORMAS DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL INFRINGIDAS

A continuación, se citan los artículos de la Constitución Política que son violados los citados apartes del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, por medio del cual se modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario:

A. ARTÍCULO 9 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA:

“Las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, en el respeto a la autodeterminación de los pueblos y en el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia

De igual manera, la política exterior de Colombia se orientará hacia la integración latinoamericana y del Caribe”.

B. ARTÍCULO 13 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA:

“Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica”.

C. ARTÍCULO 83 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA:

“Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas”.

D. NUMERAL 9 DEL ARTÍCULO 95 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA:

“La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

E. ARTÍCULO 226 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA:

“El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional”.

F. ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA:

“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

IV. ANTECEDENTES NORMATIVOS

El 29 de diciembre de 2016, el Congreso de la República expidió la Ley 1819 de 2016¹, en la cual modificó entre otros, el artículo 240-1 del Estatuto Tributario. El artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, estableció una tarifa única en renta del 20% para todos los usuarios:

“ARTÍCULO 101. Modifíquese el artículo 240-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 240-1. Tarifa para usuarios de zona franca. A partir del 1 de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%.”

Como se evidencia, la tarifa en renta era del 20% para todos los usuarios de zona franca a excepción de los usuarios comerciales, a quienes siempre les ha aplicado la tarifa general.

¹ La presente ley fue modificada por la Ley 2277 de 2022 y actualmente conserva una vigencia parcial.

Con fundamento en este beneficio (propio de las zonas francas), la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- (hoy función que le compete al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo) declaró múltiples zonas francas permanentes y permanentes especiales en el país.

No obstante lo anterior, la Ley 2277 de 2022 impuso un cambio considerable a la tendencia normativa que hasta la fecha había sido aplicada, pues con la redacción de los numerales 1, 2 y 3, el parágrafo 6 y el parágrafo transitorio del artículo 11 (que modifica el artículo 240-1 del Estatuto Tributario), originó una tarifa diferencial en renta para los ingresos que los usuarios de zonas francas perciban por concepto de exportaciones frente a los ingresos por otros conceptos.

“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.”

Por otro lado, el parágrafo 5 estableció varias excepciones a esta tarifa diferencial, esta vez, dependiendo de la clase de usuario que se trate. Así las cosas, la tarifa del 20% (aplicable desde el 2016), seguiría siendo aplicable para un listado taxativo de zonas francas y/o usuarios de zonas francas.

“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 1 004 de 2005 y a usuarios operadores, será del veinte por ciento (20%).”

Ahora bien, en el parágrafo 6, el Legislador fijó una serie de requisitos adicionales que los usuarios de zona franca deberán cumplir si para aplicar la tarifa del 20% a los ingresos por exportaciones. De este modo, señaló que para que los usuarios industriales de zonas francas (diferentes a los contemplados en el parágrafo 5 de la citada Ley) puedan aplicar lo dispuesto en el inciso primero del artículo 240-1 (tarifa del 20% en el impuesto sobre la renta), deberán acordar entre el 2023 y 2024 un Plan de Internacionalización y Anual de Ventas con el Ministerio de Comercio Industria y Turismo (“MinCIT”).

Por último, el Plan debe contener objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario por actividades diferentes a las cuales hubiese sido autorizado, reconocido o calificado y dichos máximos deben ser cumplidos por los usuarios que suscribieron el Plan.

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

V. CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

En ejercicio de la presente acción pública se demostrará la inconstitucionalidad de los apartes de la norma demandados en razón a los siguientes argumentos:

- A.** Los artículos 9, 83 y 226 de la Constitución Política incorporan los principios de *pacta sunt servanda* y buena fe en las relaciones internacionales. Con la expedición de los párrafos citados de la norma demandada, el Legislador desacata estos principios al atentar de forma abierta y consciente contra las obligaciones asumidas por el Estado colombiano en el marco de la Organización Mundial del Comercio.
- B.** El artículo 13 de la Constitución Política establece el derecho a la igualdad. En el caso en concreto, el Legislador violó este artículo de la Constitución, al establecer un trato desigual entre usuarios industriales de zonas francas en la misma situación fáctica, lo cual no está constitucionalmente justificado.

Lo anterior, toda vez que bajo los criterios de (i) acceso al régimen franco; (ii) tipología de usuarios de zonas francas; (iii) actividades para las que se recibe autorización; y (iv) capacidad exportadora, los usuarios industriales de servicios no logísticos y los usuarios industriales de servicios logísticos se encuentran en la misma situación fáctica. Pero los apartes de la norma demandada exceptúan a los segundos y no a los primeros del nuevo tratamiento tributario que introduce.

Este trato desigual no está constitucionalmente justificado, dado que -en aplicación del juicio intermedio, procedente por el indicio de inequidad o arbitrariedad- el fin no es constitucionalmente importante y aunque lo fuese, el medio no es conducente a su materialización.

- C. El numeral 9 del artículo 95 y el artículo 363 consagran el principio de equidad tributaria. Mediante la expedición de la Ley 2277 de 2022, el Legislador introduce un trato desigual entre contribuyentes que se encuentran en la misma situación fáctica, y el cual no está constitucionalmente justificado.

El sustento del argumento expuesto en el párrafo precedente consiste en que bajo el juicio de igualdad -aplicable por la estrecha relación que dicho principio guarda con la equidad- los contribuyentes del caso se encuentran en la misma situación fáctica, pero el beneficio de estar exceptuados del nuevo tratamiento tributario se les otorga a algunos y se les niega a otros sin justificación alguna. Este análisis se puede realizar respecto de una única norma pese al carácter sistémico de la equidad tributaria, en vista de que el mantenimiento de los apartes de la norma demandada introduciría una manifiesta dosis de inequidad, ineficiencia y regresividad.

- D. El artículo 363 de la Constitución prohíbe dar efectos retroactivos a la ley tributaria. Con la expedición de la Ley 2277 de 2022, el Legislador desacata esta prohibición al eliminar el beneficio de renta para los usuarios de zonas francas calificados con anterioridad a diciembre de 2022 que no exporten.

Lo anterior, dado que a favor de estos usuarios se había configurado una situación jurídica consolidada frente al acceso al régimen especial tributario, aduanero y de comercio exterior para zonas francas. Por consiguiente, al eliminar el beneficio de renta -elemento constitutivo del régimen franco- e instaurar la exportación como una condición adicional para acceder a la totalidad del régimen especial al que se tenía acceso, el Legislador desnaturaliza la especialidad que le es propia al régimen y, por consiguiente, desconoce la situación jurídica consolidada.

A continuación, nos permitimos desarrollar los argumentos que soportan las violaciones alegadas en los párrafos precedentes:

A. VIOLACIÓN A LOS ARTÍCULOS 9, 83 Y 226 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE CONSAGRAN LOS PRINCIPIOS DE LA BUENA FE EN LAS RELACIONES INTERNACIONALES Y PACTA SUNT SERVANDA.

Con la expedición de los numerales 1, 2 y 3, el párrafo 6 y el párrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, se vulneraron los artículos 9, 83 y 226 de la Constitución Política que consagran, entre otras cosas, el principio de *pacta sunt servanda* y el principio de la buena fe en las relaciones internacionales. Al establecer beneficios tributarios (o tratamientos especiales) atados al cumplimiento de los unos compromisos de exportación, el Estado colombiano incumple las obligaciones que adquirió ante los Estados miembros de la Organización Mundial del Comercio (“OMC”).

Ahora bien, para proceder con el requerido análisis constitucional, debe, como cuestión previa, demostrarse la violación de los compromisos adquiridos en el marco de la participación colombiana en la OMC. Así, aunque la normativa de dicha entidad -contemplada en sus textos jurídicos y el desarrollo de estos por parte de su Órgano de Solución de Controversias- no hace parte del cargo de inconstitucionalidad en sí, el incumplimiento de estas obligaciones es requisito indispensable para soportar la violación a los principios constitucionales de *pacta sunt servanda* y buena fe en las relaciones internacionales.

1. Cuestión previa – Inconsistencia con las obligaciones derivadas del artículo 3 del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias

Mediante la ley 170 de 1994, Colombia ratificó el Acuerdo por medio del cual se establece la “Organización Mundial de Comercio (OMC)”, suscrito en Marrakech (Marruecos), sus acuerdos multilaterales y sus anexos. Al hacerlo se obligó a dar pleno cumplimiento de buena fe a lo allí acordado.

Lo anterior incluye el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (“Acuerdo SMC”), incorporado al Acuerdo de Marrakech en su Anexo 1. Allí se dispone que “*las subvenciones supeditadas de jure o de facto a los resultados de exportación*” están prohibidas y los miembros de la OMC se comprometen a no concederlas ni mantenerlas².

En el mencionado Acuerdo, la OMC estableció la existencia de dos clases de subvenciones, las subvenciones recurribles y las subvenciones prohibidas.

Las subvenciones recurribles han sido definidas como aquellas que pueden ser objeto de impugnación ante la OMC o dar lugar a medidas compensatorias. No obstante su aplicación no está prohibida por el Acuerdo si puede dar lugar a consecuencias desfavorables tales como daño a una rama de producción nacional, un perjuicio grave y/o la anulación o menoscabo del acceso al mercado.

Por su parte, las subvenciones prohibidas se configuran cuando (i) existe la subvención y (ii) esa subvención está supeditada a resultados de exportación³. Así las cosas, surge la labor de determinar cuándo se está ante una subvención a la exportación prohibida en los términos del Acuerdo SMC y el desarrollo del Órgano de Solución de Controversias de la OMC.

Ahora bien, por un lado, el Acuerdo SMC⁴ establece que existe una subvención cuando (i) se presenta una contribución financiera por parte de un gobierno y (ii) con eso se otorga un beneficio⁵.

² Acuerdo SMC, artículo 3.1 (a) y 3.2.

³ OMC, Informe del Grupo Especial, Canadá — Créditos a la exportación y garantías de préstamos para las aeronaves regionales, párrafo 7.16.

⁴ Acuerdo SMC, artículo 1.1 (a) y 1.1 (b).

⁵ OMC, Informe del Órgano de Apelación, Brasil — Programa de financiación de las exportaciones para aeronaves, párrafo 157.

Donde contribución financiera no se limita a transferencias directas, sino que también incluye el dejar de recaudar ingresos públicos que normalmente serían recaudados⁶. Y esto, a su vez, se examina al comparar la carga tributaria aplicable al caso con la carga tributaria que habría resultado aplicable de no existir la medida objeto de análisis⁷.

El otorgamiento de un beneficio, en cambio, implica determinar si la contribución financiera ha hecho que quien la recibe esté en mejores condiciones de las que estaría sin la contribución⁸. Dicho de otro modo, se debe determinar si el otorgamiento del beneficio ofrece condiciones más favorables que las que ofrece el mercado⁹. Así, los tratamientos tributarios preferenciales ofrecen condiciones más favorables, pues esa clase de beneficios no existen en condiciones normales de mercado¹⁰.

Que la subvención esté supeditada a resultados de exportación, por otro lado, significa que los resultados de la exportación sean condición para el otorgamiento de la subvención¹¹. Hecho verificable, cuando la condición es *de jure*, con la simple lectura de las palabras de la pieza de legislación relevante¹².

En mérito de lo expuesto, los numerales 1, 2 y 3, el párrafo 6 y el párrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 resultan inconsistentes con las obligaciones contraídas por Colombia con la OMC, pues establecen una subvención a la exportación, prohibida por el Acuerdo SMC.

Así, los citados apartes del artículo al establecer una tarifa de renta de 20% sobre los ingresos derivados de exportaciones -mientras que los ingresos diferentes a estos están gravados con una tarifa del 35%- (i) fijan una contribución financiera, pues deja de recaudar ingresos públicos que normalmente recaudaría al establecer una carga tributaria reducida a aquellos usuarios industriales de zona franca que exporten; (ii) otorga un beneficio mediante dicha contribución, toda vez que el mercado no ofrece reducciones de carga tributaria a sus participantes; y (iii) supedita la subvención que aquello configura a resultados de exportación, puesto que el artículo claramente dispone que la tarifa preferencial solo aplicará a los ingresos logrados por exportaciones.

⁶ Acuerdo SMC, artículo 1.1 (a)(ii)

⁷ OMC, Informe del Órgano de Apelación, Estados Unidos — Trato fiscal aplicado a las “empresas de ventas en el extranjero”, párrafos 90-91.

⁸ OMC, Informe del Órgano de Apelación, Estados Unidos — Medidas que afectan al comercio de grandes aeronaves civiles — Segunda reclamación, párrafos 635-636, 662 y 690.

⁹ OMC, Informe del Grupo Especial, India — Medidas relativas al azúcar y la caña de azúcar, párrafo 7.257.

¹⁰ OMC, Informe del Grupo Especial, India — Medidas relacionadas con la exportación, párrafos 7.451-7.453.

¹¹ OMC, Informe del Órgano de Apelación, Estados Unidos — Trato fiscal aplicado a las “empresas de ventas en el extranjero”: recurso de las Comunidades Europeas al párrafo 5 del artículo 21 del ESD, párrafo 111.

¹² OMC, Informe del Órgano de Apelación, DS139: Canadá — Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil, párrafo 100.

En resumen, el artículo 11 cumple con todos y cada uno de los requisitos establecidos en el marco de la OMC para que una medida sea considerada una subvención a las exportaciones, las cuales Colombia se comprometió a no conceder ni mantener.

Dicho esto, se procede con el análisis constitucional que permitirá establecer el por qué la reinstauración en el ordenamiento jurídico colombiano de subvenciones a las exportaciones prohibidas por la OMC resulta abiertamente contraria a la Constitución.

2. Los principios de *pacta sunt servanda* y buena fe en las relaciones internacionales en la Constitución

Como se expuso en el Apartado III, los artículos 9, 83 y 226 de la Constitución establecen, entre otras cosas, que las relaciones exteriores se fundamentan en el reconocimiento de los principios del derecho internacional aceptados por Colombia; que las actuaciones de las autoridades deberán ceñirse a los postulados de la buena fe; y que el Estado debe promover la internacionalización sobre bases de equidad y reciprocidad, respectivamente.

Frente a estas disposiciones, la jurisprudencia constitucional ha determinado acertadamente que en las relaciones internacionales el principio de buena fe resulta transversal al principio de *pacta sunt servanda*, lo que lleva a concluir que no se puede analizar uno de manera aislada al otro. Así, la Corte Constitucional en sentencia C-400 de 1998 ha dicho que:

“Este principio de Pacta sunt servanda, según el cual los tratados deben ser cumplidos por las partes que se obligaron, constituye la base esencial del derecho de los tratados y, en general, del funcionamiento armónico y pacífico de la comunidad internacional (...) resulta imposible pensar el derecho internacional como disciplina autónoma sin presuponer una norma como Pacta sunt servanda, por lo cual ella es sin lugar a dudas uno de los principios de derecho internacional reconocidos por Colombia (CP art. 9º)”.

Es claro que los principios de *pacta sunt servanda* y de buena fe en las relaciones internacionales -que es inseparable y de forzoso análisis articulado de este primero- son pieza fundamental del artículo 9 de la Constitución, pues sin estos no habría relaciones exteriores fundadas sobre principios del derecho internacional. Adicionalmente, la Corte ha reconocido que:

“Pacta sunt servanda no sólo significa que los tratados deben ser formalmente acatados sino que deben ser cumplidos de buena fe, esto es, con la voluntad de hacerlos efectivos (...) “Este principio de que Colombia debe cumplir de buena fe sus obligaciones internacionales tiene evidente sustento constitucional, pues la Carta señala que las actuaciones de las autoridades colombianas deben ceñirse a los postulados de la buena fe (CP art. 83), norma que se aplica también a las relaciones internacionales”.

Es clara la forzosa articulación entre los principios de *pacta sunt servanda* y buena fe en las relaciones internacionales y su inequívoca pertinencia en el orden constitucional colombiano. Finalmente, la Corte considera también que:

“[P]uesto que ésta, como ya se señaló, no sólo reconoce los principios de derecho internacional sino que establece que Colombia debe promover el desarrollo de las relaciones internacionales sobre bases de equidad y reciprocidad (CP arts. 9º y 226), por lo cual las autoridades colombianas deben promover el respeto de los tratados ratificados por nuestro país. Esto significa que la Carta reconoce que uno de los principios que orientan nuestras relaciones internacionales es la norma Pacta Sunt Servanda”

En pocas palabras, el principio de *pacta sunt servanda* es un presupuesto fundamental de las relaciones exteriores fundadas en principios del derecho internacional (art. 9 superior) y una internacionalización basada en la equidad y reciprocidad (art. 226 superior). No es de extrañar, entonces, que la Constitución consagre el respeto por la buena fe en las relaciones nacionales e internacionales (art. 83 superior), y que la jurisprudencia constitucional considere que el principio de *pacta sunt servanda* está incorporado por la Constitución en el ordenamiento jurídico interno¹³.

Ahora bien, que los principios invocados hagan parte de la Constitución y estén incorporados en el ordenamiento interno implica que vulnerar su contenido se traduce en una vulneración de la Constitución.

Así, la Corte Constitucional ha entendido que los principios de *pacta sunt servanda* y buena fe en las relaciones internacionales implican, entre otras cosas, (i) la obligación de acatar los tratados internacionales y hacerlo de forma no meramente formal, sino también de buena fe, “esto es, con la voluntad de hacerlos efectivos”¹⁴; y (ii) la obligación de no frustrar el objeto y el fin del tratado, pues “si los Estados tienen la obligación de cumplir de buena fe los tratados, es razonable que también deban evitar frustrar su objeto cuando ya lo hayan suscrito, pues ésta es una consecuencia natural de la buena fe, que prohíbe todo abuso del derecho”¹⁵; dicho de otro modo: “es razonable prohibir a un Estado que ya ha suscrito un tratado, que no frustre su desarrollo”¹⁶.

3. El caso en concreto

Al aterrizar el análisis del caso en concreto, se tiene que, como se expuso en la cuestión previa, los apartes citados del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, al contemplar una tarifa preferencial de renta por los ingresos derivados de las exportaciones, establecen una subvención a las exportaciones.

¹³ Corte Constitucional, Sentencia C-295 de 2003, M.P.: Carlos Gaviria Díaz y Sentencia C-400 de 1998, M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

¹⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-400 de 1998, M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

¹⁵ Ib.

¹⁶ Ib.

De esta forma, con su promulgación, el Estado colombiano (i) desacata sus obligaciones adquiridas al ratificar el Acuerdo de Marrakech y (ii) socava con su incumplimiento uno de los principales propósitos de este: “*desarrollar un sistema multilateral de comercio integrado, más viable y duradero*”¹⁷.

Lo primero, pues, como se observó también en la cuestión previa, las subvenciones a las exportaciones están prohibidas por el Acuerdo SMC, el cual hace parte del Acuerdo de Marrakech. Y lo segundo, toda vez que resulta imposible desarrollar un sistema multilateral de comercio integrado, más viable y duradero, sobre la base de la unilateralidad y el incumplimiento de lo pactado por parte de sus miembros.

Por consiguiente, el Legislador, al promulgar la norma objeto de controversia, atenta contra los principios de *pacta sunt servanda* y buena fe en las relaciones internacionales y, por lo tanto, viola los artículos 9, 83 y 226 de la Constitución Política.

a. Las limitaciones a los principios de Pacta sunt servanda y buena fe en las relaciones internacionales y su incidencia en el caso

Dicho esto, sin embargo, debe destacarse que los principios invocados no son absolutos. El *pacta sunt servanda* y la buena fe internacional encuentran limitaciones tanto en el escenario nacional como en el internacional. Así, en lo internacional, estos principios se ven limitados, por ejemplo, por el principio *rebus sic stantibus* o las circunstancias que precluyen la responsabilidad internacional de los Estados como el estado de necesidad¹⁸. Mientras que en el nivel nacional, el límite lo impone el artículo 4 superior: la Constitución es norma de normas.

Las limitaciones internacionales para el caso en concreto no son procedentes y tampoco fueron invocadas por el ejecutivo o legislativo en momento alguno. La limitación interna, no obstante, resulta de suma importancia. Esta, en su aspecto más evidente¹⁹, no tiene cabida en el caso, pues el Acuerdo de Marrakech no solo no atenta contra la Constitución, sino que la desarrolla²⁰. Sin embargo, en un aspecto menos conocido, impone una vital limitación al ejercicio del *pacta sunt servanda* y la buena fe en las relaciones internacionales: los tratados, en general, no prevalecen en el orden interno.

Esto, en la medida que si por vía de los invocados principios se pretende establecer que todos los tratados deben prevalecer en el orden interno, se deja sin efecto el artículo 93 de la Constitución que dispone que solo los tratados que reconocen derechos humanos y prohíben su limitación en estados de excepción prevalecen en el orden interno.

¹⁷ Acuerdo de Marrakech, preámbulo.

¹⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-269 de 2014, M.P.: Mauricio González Cuervo.

¹⁹ Que los tratados inconstitucionales resultan inaplicables a pesar del *pacta sunt servanda*.

²⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-137 de 1995, M.P.: Jorge Arango Mejía.

Dicha interpretación, en aplicación del principio hermenéutico del efecto útil, resulta improcedente²¹.

Es por ello que resulta imperioso destacar que, como se ha visto a lo largo del desarrollo argumentativo de este punto, los cargos que sustentan la inconstitucionalidad de los citados párrafos de la norma demandada no son que estos vulneren la normatividad de la OMC. Dicha circunstancia era una mera cuestión previa que debía constatarse, pero no hace parte del análisis constitucional en sí.

Que vulnere el artículo 3 del Acuerdo SMC, no hace inconstitucional la norma, lo que la hace inconstitucional es que haya sido promulgada cuando era absolutamente claro que sería contraria a los compromisos asumidos por Colombia en el Anexo I del Acuerdo de Marrakech. Todo esto ya que se está condicionando la aplicación de una tarifa reducida, al cumplimiento de una cuota anual de exportación, dejando en evidencia, la violación a los Tratados Internacionales y al principio de la buena fe en las relaciones internacionales.

Debe, entonces, destacarse también que la naturaleza violatoria del tratado es tan clara que no solo pudo constatare en esta demanda en un par de páginas, sino que también fue un hecho anunciado y discutido durante el trámite de lo que sería la Ley 2277 de 2022²². Y, aunque ese no fuese el caso, la inconsistencia de la subvención a las exportaciones de las zonas francas con las obligaciones contraídas ante la OMC ya era conocida por el Estado colombiano, que originalmente se retiró del ordenamiento jurídico colombiano, mediante el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, específicamente por eso. Adicionalmente, la exposición de motivos de la Ley 1004 de 2005 que redefinió las zonas francas reconoce abiertamente que la redefinición obedeció a los compromisos adquiridos ante la OMC.

Incluso, es tan errónea la exposición de motivos que señala que las Zonas Francas fueron creadas con la finalidad de promover las exportaciones. Esta fue la motivación del legislador para expedir este artículo.

“Otro de los beneficios tributarios con oportunidad de mejora son las Zonas Francas, cuya finalidad es incentivar la inversión en Colombia y promover las exportaciones del país. Sin embargo, este objetivo solo se cumple parcialmente dado que el 75% de las compañías que utilizan este tratamiento especial son nacionales sin vocación exportadora.”

²¹ Corte Constitucional, Sentencia C-400 de 1998, M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

²² Por ejemplo, Potdevin, N. (05 de octubre de 2022). Régimen de zonas francas continúa acechado por la reforma tributaria. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/tributario/opinion-regimen-de-zonas-francas-continua-acechado-por-la-reforma-tributaria>; Vargas, J (06 de septiembre de 2022). Propuestas de la tributaria para zonas francas podrían causar demandas en la OMC. <https://www.larepublica.co/especiales/reforma-tributaria-2022/propuestas-de-la-tributaria-para-zonas-francas-podrian-causar-demandas-en-la-omc-3440877>; Herrera, B. (30 de octubre de 2022). Zonas francas y reforma tributaria. <https://www.portafolio.co/opinion/beethoven-herrera-valencia/zonas-francas-y-reforma-tributaria-beethoven-herrera-valencia-573338>.

Sin embargo la Ley 1004 de 2005 mediante la cual se regularon las zonas francas estableció que las zonas francas tienen como finalidad:

- “1. Ser instrumento para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital.*
- 2. Ser un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezca.*
- 3. Desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales.*
- 4. Promover la generación de economías de escala.*
- 5. Simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta.”*

En ninguna circunstancia se puede señalar que las zonas francas tienen como objeto fomentar las exportaciones. Por lo que incluso desde su motivación la norma demandada parte de una concepción errónea.

Por ello, resulta pertinente cerrar con algunas de las palabras de Jesús María Yepes, delegado del Estado colombiano ante las Naciones Unidas, que luchó y logró la incorporación expresa, en nombre de Colombia, del cumplimiento de buena fe de las obligaciones internacionales en la Carta de las Naciones Unidas:

“La enmienda propuesta por la Delegación de Colombia se explica por sí sola. Tiene la intención de introducir el principio de la plena buena fe, que quisiéramos añadir a los principios ya incorporados en la Carta. Este principio, desde algunos puntos de vista, vendrá a ser el leitmotiv de la nueva Organización Internacional, después de tantos años en que la mala fe parece haber sido el fundamento de la conducta adoptada por los Estados que hundieron al mundo en el caos en que nos encontramos hoy.

(...)

Las Naciones Unidas deben (...) proclamar que la vida internacional requiere un mínimo de moralidad; como norma de conducta para los pueblos. Este mínimo no puede ser otra cosa sino la plena buena fe y el respeto por la palabra empeñada. La enmienda colombiana, por lo tanto, tiene un profundo significado espiritual; simboliza este nuevo espíritu de lealtad, de plena buena fe. Tiene que ser incluido en nuestro trabajo, porque la buena vecindad, a menos que sea practicada con plena buena fe, no dará frutos en las relaciones de los hombres y de los pueblos

(...)

*Si en esta carta abandonáramos este término, esto sería interpretado en el sentido de que abandonamos, no solo una frase consagrada por la tradición jurídica, sino también un concepto que debe ser la raíz de toda la vida internacional, y esto sería deplorable*²³.

B. VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 13 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE CONSAGRA EL DERECHO A LA IGUALDAD.

El Legislador vulneró el artículo 13 de la Constitución Política que, como se expuso en el Apartado III, consagra el derecho a la igualdad. Esto, dado que los apartes de la norma demandada establecen un trato diferenciado injustificado entre usuarios industriales de zonas francas que se encuentran en la misma situación.

En efecto, el parágrafo 5 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022,, dispone:

*“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 1 004 de 2005 y a usuarios operadores, será del veinte por ciento (20%)*²⁴”.

Lo anterior quiere decir que los usuarios industriales de zona franca únicamente mantendrán el beneficio de la tarifa de renta sobre los ingresos provenientes de las exportaciones (si acuerdan su Plan de Internacionalización Anual y de Ventas), mientras que los usuarios industriales de zona franca mencionados anteriormente, y que se encuentran en la misma situación fáctica, mantendrán el beneficio de la tarifa especial de renta sobre todos sus ingresos.

1. El derecho a la igualdad y el juicio integrado de igualdad

La igualdad, como la ha entendido la Corte Constitucional, carece de un contenido específico, pues *“a diferencia de otros principios constitucionales (...) no protege ningún ámbito concreto de la esfera de la actividad humana, sino que puede ser alegado ante cualquier trato diferenciado injustificado*²⁵” (negrita fuera de texto).

Es por ello que su aplicación no se limita a ciertos ámbitos, sino que abarca cualquier actividad que pueda comportar un trato discriminador. Y también por ello, su contenido se expresa de forma abstracta y enteramente relacional: *“(i) el de dar un mismo trato a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no haya razones suficientes para darles un trato diferente; y (ii) el de dar un trato desigual a supuestos de hecho distintos*²⁶”. En pocas palabras, *“tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales*²⁷”

²³ Corte Constitucional, Sentencia C-400 de 1998, M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

²⁴ Ley 2277 de 2022, parágrafo 5.

²⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-818 de 2010, M.P.: Humberto Sierra Porto.

²⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2019, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

²⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-345 de 2019, M.P.: Gloria Stella Ortiza Delgado.

Lo anterior, sin embargo, presenta dificultades valorativas a la hora de determinar cuándo se está ante iguales, qué trato se considera diferente, cuándo se considera que el trato diferencial está justificado, entre otros. La Corte, por consiguiente, a lo largo de la evolución de su jurisprudencia en la materia ha llegado al juicio integrado de igualdad como la herramienta metodológica idónea para juzgar cuándo se está ante un trato diferenciado injustificado que encarne una violación al artículo 13 de la Constitución²⁸.

Este test consta de dos etapas que la Corte Constitucional ha desarrollado de la siguiente manera:

“En la primera, se fija el criterio de comparación o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales.

Una vez establecida la diferencia de trato entre situaciones o personas que resulten comparables, se procede, como segunda parte de este juicio, a determinar si dicha diferencia está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución. Este examen consiste en valorar los motivos y razones que fueron expresados para sustentar la medida estudiada y para obtener la finalidad pretendida. Para tal efecto y como metodología se analizan tres aspectos: (1) el fin buscado por la medida, (2) el medio empleado y (3) la relación entre el medio y el fin²⁹”.

Finalmente, al test lo completa la graduación del análisis en el que, según la naturaleza del asunto bajo estudio, la aplicación de los elementos de juicio varía como se expone a continuación:

“en el juicio integrado de igualdad de intensidad leve, la finalidad buscada por la norma que contiene un trato desigual no puede estar constitucionalmente prohibida y el medio para lograr dicho fin, además de que tampoco puede estar constitucionalmente prohibido, debe ser adecuado o idóneo para la consecución del propósito perseguido. En el juicio integrado de igualdad de intensidad intermedia, por su parte, el análisis es un poco más riguroso porque no basta con que el fin no esté constitucionalmente prohibido, sino que también debe ser importante, además que el medio no puede estar constitucionalmente prohibido y debe ser efectivamente conducente para el logro del fin. Por último, en el juicio integrado de igualdad de intensidad estricta, el estudio es mucho más robusto porque el fin no puede estar constitucionalmente prohibido, pero también debe ser imperioso y el medio tampoco puede estar constitucionalmente prohibido y debe ser efectivamente conducente y necesario para el logro de la finalidad perseguida por la norma³⁰”

²⁸ Ib.

²⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2019, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

³⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-345 de 2019, M.P.: Gloria Stella Ortiz Delgado.

Adicionalmente, en los juicios intermedio y estricto se analiza también la proporcionalidad en sentido estricto, mientras que en el juicio leve no. Este paso en el juicio intermedio hace referencia a constatar que la norma no es evidentemente desproporcionada, mientras que en el estricto se evalúa solo que no sea desproporcionada³¹.

Ahora bien, la jurisprudencia constitucional tradicionalmente ha considerado que el examen de normas tributarias debe ser bajo la intensidad leve en atención al amplio margen de configuración del que goza el Legislador en esta materia³². Sin embargo, la Corte ha reconocido que el juicio no siempre puede ser leve:

*“Si a propósito de las leyes tributarias siempre se estudiasen sus distinciones y clasificaciones únicamente a la luz de una finalidad permitida, es evidente que sólo excepcionalmente se podría decretar su inexequibilidad (...) Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. **En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil**”³³.*

Por consiguiente, cuando se constate un indicio de inequidad o arbitrariedad, el juicio deberá ser de intensidad intermedia³⁴.

Al respecto, la Corte ha acudido a un test intermedio para materias económicas y tributarias por distintos indicios de inequidad o arbitrariedad, como lo expone la Sentencia C-129 de 2018³⁵. Entre esos se destaca el analizado bajo la Sentencia C-748 de 2009³⁶, en la que el indicio de inequidad o arbitrariedad fue que se estableció una exención tributaria para algunos magistrados y no para otros que históricamente siempre han recibido el mismo tratamiento por estar en el mismo plano fáctico, a saber:

*“En esa medida, aceptar que la exención se predica de unos y no de otros, sería introducir un trato diferenciado en una materia que **siempre ha sido regulada de manera expresa en sentido contrario, es decir, bajo un régimen igualitario**”³⁷ (Negrita fuera de texto).*

³¹ Ib.

³² Corte Constitucional, Sentencia C-203 de 2021, M.P.: Paola Andrea Meneses Mosquera.

³³ Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998, M.P.: Eduardo Cifuentes Muñoz

³⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-203 de 2021, M.P.: Paola Andrea Meneses Mosquera.

³⁵ M.P.: Gloria Stella Ortiza Delgado

³⁶ Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil.

³⁷ Ib.

2. El caso en concreto

Al aterrizar el análisis al caso en concreto, se tiene que los numerales 1, 2 y 3, el párrafo 6 y el párrafo transitorio del 11 de la Ley 2277 de 2022 establecen un trato diferenciado injustificado entre usuarios industriales de zonas francas que se encuentran en la misma situación fáctica y que, por consiguiente, históricamente siempre han recibido el mismo tratamiento.

Se procede, entonces a establecer la inconstitucionalidad de los apartes de la norma demandada en la medida que: (i) los contribuyentes en cuestión se encuentran en la misma situación fáctica, pero reciben un trato desigual; y (ii) ese trato desigual no está constitucionalmente justificado, en aplicación del juicio integrado de igualdad.

a. Misma situación y trato desigual

1) Los contribuyentes se encuentran en la misma situación fáctica

Con el fin de constatar la situación fáctica común, se proponen los siguientes criterios de comparación: (i) los requisitos de acceso al régimen franco; (ii) la tipología de usuarios de zona franca; (iii) las actividades para las que se recibe autorización; y (iv) la capacidad exportadora.

Ahora bien, por facilidad analítica, se escogen dos tipos de contribuyentes: uno de entre el universo de usuarios industriales de zonas francas no exceptuados del nuevo tratamiento tributario por la norma citada y otro de entre los usuarios industriales expresamente exceptuados por la misma para realizar la comparación debida.

De esta forma, de los usuarios no exceptuados, por un lado, se estudiará el grupo compuesto por los usuarios industriales de servicios no cubiertos bajo la categoría de servicios logísticos. De los usuarios expresamente exceptuados, por el otro, se estudiará el grupo compuesto por los usuarios industriales de servicios logísticos.

Así, en primer lugar, los requisitos para recibir la calificación como usuario industrial de zona franca fueron dispuestos en el artículo 80 del Decreto 2147 de 2016. Entre los requisitos se cuentan conceptos como que el solicitante sea una persona jurídica nueva, presentar la estructura financiera del proyecto, acreditar que el proyecto cumple con las exigencias de la autoridad ambiental, entre otros. En ninguno de los requisitos se establecen condiciones diferenciadas para los usuarios industriales de servicios logísticos.

De lo anterior se evidencia que las exigencias con requisitos condicionales (como los compromisos de inversión y empleo), aplican por igual para usuarios de servicios y usuarios de servicios logísticos. Así la diferenciación se hace con base en el valor de los Activos Fijos Reales Productivos, con independencia del tipo de usuario de servicios al que se aspire.

De modo similar, en segundo lugar, el régimen franco, tanto en la Ley 1004 de 2005 como en el Decreto 2147 de 2016, establece únicamente dos tipologías para usuarios industriales: de bienes o de servicios, sin perjuicio de la posibilidad de calificarse como de bienes y servicios. Los usuarios industriales de servicios logísticos no son sino un subtipo de usuario industrial de servicios, exactamente en el mismo sentido en el que lo serían los usuarios industriales de servicios de telecomunicación, los de investigación científica o los de cualquier otro tipo de servicios.

En tercer lugar, ni siquiera las actividades para las que pueden ser autorizados los usuarios calificados se traducen en alguna diferenciación. En efecto, no solo no se observa motivo por el que las actividades propias de un usuario industrial de servicios logísticos difieran de tal forma o resulten de tal especialidad que representen un género distinto a los demás servicios, sino que bien podría un mismo usuario de servicios recibir autorización para prestar, por ejemplo, servicios de pruebas de calidad y servicios logísticos.

Del mismo modo, si la diferenciación radicara en el tipo de servicios prestados, no se entiende por qué un usuario de servicios logísticos es fundamentalmente diferente a uno de servicios de reparación, mientras que, por ejemplo, un usuario industrial de bienes que produzca textiles no es fundamentalmente distinto a uno que produce muebles. Esas también serían actividades distintas.

Finalmente, bajo la lógica del resto del artículo demandado, la diferencia podría radicar en la capacidad exportadora. Sin embargo, este presunto criterio de diferenciación también resulta inaplicable, pues no existe elemento que haga que los usuarios de servicios logísticos no sean exportadores, mientras que otros sí.

Es, entonces, claro que los grupos analizados se encuentran en situaciones fácticas similares. Así, no es de extrañar que desde las primeras regulaciones de las zonas francas, estos grupos hayan recibido esencialmente el mismo trato.

En efecto, desde la primera ley regulando la materia, la Ley 109 de 1985³⁸, estos grupos siempre han recibido el mismo trato.

2) Con la nueva Ley el Legislador da un trato desigual

Como se puede constatar mediante la simple lectura del artículo demandado, la nueva Ley establece un nuevo tratamiento de renta para los usuarios industriales de zonas francas según el cual solo los ingresos derivados de sus exportaciones tendrán beneficio en la

³⁸ En estricto sentido, la primera ley sobre zonas francas en Colombia fue la Ley 105 de 1958. Dicha ley, sin embargo, no regulaba de forma abstracta la figura de las zonas francas, sino que creaba una zona franca particular: la Zona Franca Industrial y Comercial de Barranquilla.

tarifa de renta, mientras expresamente exceptúa del nuevo tratamiento a los usuarios industriales de servicios logísticos. Esto, pese a que, como se demostró arriba, estos grupos se encuentran en la misma situación fáctica.

Para ilustrar este punto, por ejemplo, podría pensarse en un usuario industrial que presta servicios de soporte técnico telefónico a una empresa en Estados Unidos y un usuario industrial de servicios logísticos que presta servicios de etiquetado y distribución para las mercancías importadas de una empresa colombiana. La primera exporta el 100% de sus servicios, mientras que la segunda no realiza exportación alguna.

Así, se podría pensar en un usuario industrial de servicios que presta servicios de soporte técnico a empresas en Colombia y mayoritariamente a empresas en Estados Unidos; por su parte, el usuario industrial de servicios logísticos, sigue prestando servicios a empresas colombianas que importan mercancías.

Ambos tienen ingresos por COP \$1.000.000.000. Los ingresos del usuario de servicios técnicos provienen de exportaciones (el 80%) y el 20% de otras operaciones (el 20%), mientras que los ingresos del usuario de servicios logísticos provienen de operaciones distintas a la exportación (el 100%). . Ambos tienen también una renta líquida gravable de COP \$200.000.000.

	Usuario Industrial de servicio técnico	Usuario Industrial de servicios logísticos
Ingresos totales	COP \$1.000.000.000	COP \$1.000.000.000
Ingresos por exportación	COP \$800.000.000	COP \$0
Ingresos por otro tipo de operaciones	COP \$200.000.000	COP \$1.000.000.000
Tarifa de renta aplicable	20% a los COP \$800.000.000 y 35% a los COP \$200.000.000	20%
Renta líquida gravable	COP \$200.000.000	COP \$200.000.000
Valor a tributar por concepto de impuesto sobre la renta	COP \$46.000.000	COP \$40.000.000

Como puede evidenciarse, no solo es sin lugar a duda un trato desigual, sino que aun un usuario industrial que alcance un muy elevado porcentaje de ingreso por exportaciones tributa considerablemente más que un usuario de servicios logísticos que no exporte. Incluso en el ejemplo se puede evidenciar que un usuario industrial de servicios que exporta (siendo el aumento en las exportaciones la finalidad de la norma demandada) paga más impuestos que un usuario industrial de servicios que realiza actividades similares y que no exporta.

b. El trato diferencial no está justificado constitucionalmente

Ahora bien, una vez constatado que existe una situación igual que recibe un trato desigual, debe examinarse si el trato desigual se encuentra constitucionalmente justificado.

Para ello, debe (i) determinarse la intensidad del juicio integrado de igualdad procedente; (ii) analizarse el fin y el medio empleado; y, según sea el caso, (iii) la proporcionalidad en sentido estricto.

1) Intensidad del juicio

Como se expuso con anterioridad, si bien en principio las materias económicas y tributarias pertenecen a la intensidad leve por la amplia libertad de configuración de la que goza el Legislador en estas materias, el test deberá ser intermedio cuando existe un indicio de inequidad o arbitrariedad.

Al respecto, en este caso se está ante un claro indicio de inequidad y arbitrariedad. Esto, toda vez que, al igual que en el caso de la Sentencia C-748 de 2009, el Legislador introduce un beneficio tributario que no se hace extensible a todos los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho. Y lo hace sin justificación aparente e introduciendo un trato diferenciado en una materia que siempre ha sido regulada bajo un régimen igualitario.

Así, por un lado, la norma no aduce motivo alguno por el que un grupo de contribuyentes recibe el beneficio y el otro no. Tampoco lo hace en la exposición de motivos, pues frente a las zonas francas se limita a señalar que los cambios introducidos a las mismas tienen por finalidad promover las exportaciones, razón por la cual se introduce el requisito de contar con un plan de internacionalización aprobado para acceder a la tarifa del 20% aplicada a los ingresos por exportaciones.

No se presenta justificación alguna por la que el grupo de usuarios industriales de servicios logísticos deba estar exceptuado de los cambios introducidos. Y, aunque se intentase argumentar que la diferencia se justifica bajo el expresado deseo de incentivar las exportaciones, como se vio con anterioridad, no hay elemento alguno que indique que ese ánimo exportador es único a ese tipo de usuarios.

Bajo el trato diferenciado introducido por la Ley se conserva el beneficio para usuarios que no cumplen ni cumplirán rol exportador alguno.

Y, por el otro, como se vio también con anterioridad, los usuarios industriales de servicios desde que existen siempre han recibido exactamente el mismo trato de renta, con independencia de que presenten servicios logísticos o no.

Ante semejante indicio de inequidad y arbitrariedad la intensidad del juicio no puede ser otra que la intensidad media.

2) El fin y el medio empleado

Teniendo en cuenta que la intensidad procedente es la media, se debe establecer si el fin de los apartes de la norma demandada están constitucionalmente prohibidos, y adicionalmente si es o no un fin constitucionalmente importante. Del mismo modo, el medio empleado por la medida para alcanzar ese fin tampoco puede estar constitucionalmente prohibido y debe ser efectivamente conducente a lograr el fin.

Así, en primer lugar, como se expuso con anterioridad, la medida no parece tener ningún fin discernible. El fin sería, entonces, la medida en sí misma, esto es, el establecer un trato diferenciado entre ciertos usuarios industriales de zonas francas, pese a encontrarse en la misma situación fáctica. Lo que sin duda sería un fin constitucionalmente prohibido.

Ahora bien, aun si no se diese esa lectura a la ausencia de un fin, dicha ausencia como mínimo precluye la posibilidad de que el fin sea constitucionalmente importante.

De esta forma, ya en el primer paso de la valoración de la justificación constitucional para la medida, se tiene que el trato desigual a iguales no está constitucionalmente justificado y, por consiguiente, viola el artículo 13.

Sin embargo, en gracia de discusión y en excesiva deferencia al Legislador por el amplio margen de configuración tributaria que el Constituyente depositó en él, se podría asumir que el fin es la incentivación de las exportaciones, el cual serviría de fin genérico a toda la norma demandada.

El exportar, sin embargo, no es un fin en sí mismo, sino un medio para el verdadero fin que podría ir desde fortalecer la moneda al disminuir el déficit de la balanza comercial, hasta mejorar la estabilidad económica y financiera del país al diversificar la oferta exportadora.

El fin así entendido, sea cual fuere, no está constitucionalmente prohibido y parece ser constitucionalmente importante.

No obstante, el medio no es efectivamente conducente a lograr el fin de la medida.

En efecto, si bien el exceptuar a los usuarios industriales de servicios logísticos del nuevo tratamiento tributario no está constitucionalmente prohibido -ya que obedecería a la misma lógica que impulsa a cualquier otro beneficio tributario-, el hacerlo no es en modo alguno conducente al fin perseguido, como se expuso con anterioridad.

No existe elemento de los usuarios industriales de servicios logísticos que los haga intrínsecamente exportadores y el exceptuarlos del nuevo tratamiento tributario no solo no los incentiva a exportar, sino que anula por completo cualquier incentivo a la exportación que dicho tratamiento pueda representar.

En pocas palabras, el fin o la falta de este propósito, está constitucionalmente prohibido o como mínimo no resulta constitucionalmente importante y, aunque se quisiera pretender que sí, el medio no solo no es conducente a lograr el fin, sino que resulta contraproducente.

Para concluir podemos señalar que es claro que el trato desigual a contribuyentes en la misma situación fáctica que introducen los apartes de la norma demandada no está constitucionalmente justificado y es, por lo tanto, violatorio del artículo 13 de la Constitución.

C. VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 95 NUMERAL 9 Y AL ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE CONSAGRAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

El legislador vulneró los artículos 95 en su numeral 9 y 363 que consagran el principio de equidad tributaria con la expedición de los numerales 1, 2 y 3, el párrafo 6 y el párrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. Esto es que al no hacer extensivo el beneficio tributario otorgado a ciertos usuarios industriales de zonas francas a todos los usuarios industriales de zonas francas en la misma situación, el Legislador realiza una injusta distribución de las cargas tributarias en desconocimiento de la equidad tributaria en su dimensión horizontal.

En efecto, si bien el Legislador goza de una amplia libertad de configuración en materia tributaria para, entre otras cosas, establecer, modificar y eliminar beneficios tributarios, esta capacidad no es absoluta.

Al respecto, la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia³⁹, ha precisado que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar soportado, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad.

Así mismo la alta corte ha señalado que el sistema tributario se encuentra necesariamente *“ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, **no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas**”*⁴⁰. (Negrita fuera de texto).

1. El principio de equidad tributaria

En ese sentido, la Constitución establece un claro límite a las atribuciones tributarias del Legislador en el numeral 9 del artículo 95 y el artículo 363 que disponen que el sistema tributario y las contribuciones deben ceñirse al principio de equidad tributaria.

Este principio ha sido definido por la jurisprudencia constitucional como:

*“[U]n criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*⁴¹.

El principio de equidad tributaria, por consiguiente, se convierte en una expresión concreta de los principios de igualdad y justicia tributaria⁴². Es por ello que, en cuanto a su alcance, la Corte le ha reconocido una doble dimensión:

“[P]or una parte, la equidad horizontal, que refiere a que los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica deben contribuir de forma análoga o equivalente, de suerte que el principio en comento se expresa por la vía de la generalidad y uniformidad en el tratamiento tributario, cercano al principio de igualdad; y por la otra, la equidad vertical, que exige una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica, circunstancia en la que este principio se relaciona de forma

³⁹ Corte Constitucional, sentencias C-222 de 1995, C-430 de 1995, C-643 de 2002, C-1003 de 2004 y C-664 de 2009.

⁴⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 1996, M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

⁴¹ Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2019, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁴² Corte Constitucional, Sentencia C-129 de 2018, M.P.: Gloria Stella Ortiz Delgado.

estrecha con el mandato de progresividad y el principio de justicia tributaria⁴³.

No es de extrañar entonces, que la jurisprudencia constitucional haya considerado que en materia de beneficios tributarios, la vulneración de la igualdad suele venir acompañada de la violación de la equidad:

“[L]a Corte le ha otorgado una especial protección al principio de homogeneidad, conforme al cual se exige que toda exención se aplique por igual a los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas, so pena de vulnerar el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria⁴⁴.

No obstante, la equidad tributaria es un principio autónomo⁴⁵, de modo que si bien el *“análisis del principio de equidad se apoya en elementos propios del juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares y viceversa⁴⁶”,* no basta con alegar una violación a la igualdad para constatar una violación a la equidad horizontal, toda vez que *“los cargos por violación de cada uno de esos principios tienen sus propias exigencias⁴⁷”.*

De esta forma, *“mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, pues, a partir de una visión macro y general del esquema fiscal, examina la justa distribución en la imposición de las cargas a los contribuyentes⁴⁸”.*

Es por ello por lo que ya desde su jurisprudencia temprana, la Corte señaló que mientras que el análisis de la igualdad corresponde a un estudio primordialmente individual, el análisis de la equidad corresponde a un análisis eminentemente sistémico:

“la complejidad del fenómeno fiscal, aunada a la naturaleza prevalentemente más de límites que de objetivos de los mentados principios, impiden que a partir de una sola ley o de un específico tributo pueda erigirse un juicio general sobre la totalidad del sistema tributario en lo que concierne a su equidad, eficiencia o progresividad, máxime si se tiene presente que estas calificaciones no pueden formularse sin tener en cuenta las varias leyes e instrumentos pertenecientes al sistema y a través de los cuales éste pretende configurar el diseño genérico de la entera materia tributaria⁴⁹”.

⁴³ Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2019, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁴⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-587 de 2014, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁴⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2019, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁴⁶ Corte Constitucional, C-129 de 2018, M.P.: Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁴⁷ Ib.

⁴⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001, M.P.: Jaime Araujo Rentería. Parfraseo de la sentencia C-304 de 2019.

⁴⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-333 de 1993, M.P.: Eduardo Cifuentes Muñoz.

Esto, sin embargo, no es óbice para que se realice un análisis de la afectación que una norma en particular pueda tener sobre la equidad del sistema. Así, la Corte añade:

*“Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, **ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad**”⁵⁰.*

De esta forma, en mérito de lo expuesto, se tiene que con el fin de constatar una violación a la equidad horizontal, que proscribe *“tratamientos tributarios diferenciados injustificados*⁵¹”, se realiza un análisis basado en el juicio de igualdad⁵². En otras palabras, desde el principio y juicio de igualdad, pese a la naturaleza sistémica del mismo, este análisis puede realizarse sobre la base de una única disposición, siempre que su mantenimiento en el orden jurídico aporte una dosis de “manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad”.

Al respecto, inequidad, como se ha visto, se relaciona con la igualdad; la ineficiencia, con una *“relación costo beneficio, cuyo objetivo es, por una parte, lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación*⁵³; y la regresividad, con que *“la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente*⁵⁴”.

2. El caso en concreto

Al aterrizar el análisis al caso en concreto, se tiene que los apartes demandados del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 establecen un tratamiento diferenciado injustificado entre contribuyentes en la misma situación fáctica que de mantenerse aportaría al sistema manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad.

Al respecto, la primera dimensión del análisis -esto es, el tratamiento diferenciado injustificado- ya fue constatada en el cargo B. En efecto, como se expuso con anterioridad, el estudio de la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes se apoya en el juicio de igualdad⁵⁵.

⁵⁰ Ib.

⁵¹ Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2009, Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil

⁵² Supra nota 44.

⁵³ Corte Constitucional, Sentencia C-129 de 2018, M.P.: Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁵⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-643 de 2002, M.P.: Jaime Córdova Triviño.

⁵⁵ Supra nota 45

Se procede, entonces, con la segunda dimensión del análisis.

a. Manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad

Debe reconocerse que todo beneficio o exención tributario, por la naturaleza que les es propia, establece un trato contrario a la igualdad. Esto no los hace, prima facie, manifiestamente inequitativos.

La dosis “normal” de inequidad, sin embargo, se ve excedida cuando el beneficio se les niega a contribuyentes que se encuentran en la misma situación que los recipientes del beneficio⁵⁶.

En el caso en concreto, como se evidenció también en el cargo B, la excepción otorgada a los usuarios industriales de servicios logísticos se le niega de forma injustificada a los demás usuarios industriales de servicios. Esta inequidad es patente de la simple lectura del artículo, de modo que resulta, además, manifiesta.

En cuanto a la ineficiencia, resulta beneficioso ilustrar su configuración y su naturaleza manifiesta con un ejemplo derivado de la simple lectura del artículo demandado:

Piénsese en el recaudo que realizaría la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (“DIAN”) si no existiesen los beneficios asociados en este caso, con el impuesto a la renta. Recibiría las declaraciones de renta de los contribuyentes y su fiscalización correspondería a un simple ejercicio de verificar la renta líquida gravable y el resultado de aplicarle una tarifa sobre la renta de 35%.

A ese escenario ideal, en términos de la nuda eficiencia, se le introduce el régimen franco como existía con anterioridad a la Ley 2277 de 2022. No puede ya la DIAN aplicar la misma tarifa de renta a todos los contribuyentes, sino que debe gastar recursos -monetarios, de tiempo y humanos- en distinguir cuándo se está ante un contribuyente normal y cuándo se está ante un usuario de zona franca calificado. Deberá, adicionalmente, generar mayor desgaste para diferenciar entre usuarios industriales y operadores sujetos a la tarifa del 20%; y usuarios comerciales sujetos a la tarifa general.

Piénsese ahora en la realidad que introduce la Ley 2277 de 2022, bajo la que, en adición al referido desgaste del escenario anterior, se introduce el desgaste mayor de verificar cuándo los ingresos corresponden a exportaciones y cuándo no. Y aun otro desgaste para diferenciar cuándo se está ante usuarios industriales de servicios logísticos y cuando no. Máxime si se tiene en cuenta que usuario industrial de servicios logísticos no es realmente una tipología, sino una actividad.

⁵⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2009, Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil.

De modo que debe ahora evaluarse cuándo un usuario industrial de servicios que presta cualquier otro tipo de servicios y en adición servicios logísticos, se hace acreedor a la excepción y si se aplica a todos sus ingresos o solo a los derivados de la actividad logística.

Finalmente, en cuanto a la regresividad, basta con referirse nuevamente al cargo B, toda vez que en el ejemplo allí expuesto se observa claramente cómo una empresa tributa menos que otra con la misma capacidad contributiva. Ese ejemplo, cabe destacar, partía de una empresa con un muy alto porcentaje de exportaciones. Bajo la nueva normatividad no resultaría excepcional que empresas con una capacidad contributiva muy superior tributaran menos que empresas con capacidad contributiva muy inferior. Esto, nuevamente, puede derivarse de la mera lectura del artículo, de modo que es también manifiesto.

Visto lo anterior, en la medida que el mantenimiento de la norma aportaría una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad al sistema, su estudio a nivel individual bajo el principio de equidad resulta procedente. Y dicho estudio demuestra que se da un trato diferenciado injustificado a contribuyentes en la misma situación fáctica. La norma, por consiguiente, resulta violatoria del numeral 9 del artículo 95 y del artículo 363 de la Constitución que consagran el principio de equidad.

D. VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA QUE CONSAGRA LA IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA.

El Legislador vulneró el artículo 363 de la Constitución Política que, como se subrayó en el Apartado III, consagra la prohibición de dar efectos retroactivos a las leyes tributarias. Esto, toda vez que al eliminar el beneficio de renta para los usuarios industriales de zonas francas ya calificados que no exporten, se afectan situaciones jurídicas consolidadas ya configuradas a favor de los contribuyentes.

1. La irretroactividad de la ley tributaria y las situaciones jurídicas consolidadas

En efecto, como ha sido reconocido por la Corte Constitucional, en virtud del principio de irretroactividad de la ley tributaria, la Constitución prohíbe el “señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas que ya están formalizados jurídicamente”⁵⁷.

Esto se convierte en garantía de uno de los más esenciales fundamentos del Estado de Derecho: el principio de legalidad, pues de acuerdo con la Corte:

“(…) [el hecho de] que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, (...) [asegura] que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica”.

⁵⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-549 de 1993, M.P.: Vladimiro Naranjo Mesa.

No obstante, debe reconocerse que el principio de irretroactividad de la ley tributaria no puede ser absoluto, pues la Constitución también le ha dado un amplio margen de configuración al Legislador para que desarrolle la política tributaria del Estado⁵⁸ y *“nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rijan por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”*⁵⁹.

En el mismo sentido, ha señalado la Corte Constitucional que pese a ese amplio margen con el que cuenta el Congreso para legislar en materia tributaria, cuando este *“decide eliminar una exención no puede desconocer situaciones jurídicas consolidadas a favor de los contribuyentes. Máxime cuando dicho beneficio tributario exige que los sujetos pasivos deban hacer unas inversiones”*⁶⁰, pues dicha situación iría en contra del principio de irretroactividad de la ley tributaria y en consecuencia, del principio de buena fe.

Es por ello que -de esta tensión entre el mandato constitucional de no otorgar efectos retroactivos a las leyes tributarias y las facultades constitucionales y democráticas⁶¹- la jurisprudencia constitucional ha instaurado la protección de las situaciones jurídicas consolidadas como garantía al contribuyente que no limite indebidamente la labor legislativa:

*“[E]l artículo 363 superior que funge como una garantía para los contribuyentes, no constituye una restricción inamovible para el legislador, pues a partir de un análisis ponderado frente a la conservación del interés general y el principio democrático, el Congreso cuenta con la competencia para determinar los fines de la política tributaria y las medidas necesarias para alcanzarla, pudiendo modificar el ordenamiento jurídico para introducir los cambios que considere pertinentes, de acuerdo con la realidad del país, **con obligatoria observancia del equilibrio de cargas para los contribuyentes y, por ende, de las situaciones jurídicas consolidadas de terceros**”*⁶². (negrilla fuera de texto).

Así, si bien no se puede esperar que el Legislador se abstenga de ejercer sus funciones y atribuciones constitucionales a la hora de modificar el régimen tributario en general o ciertos beneficios en concreto, sí es procedente contar con el respeto a los beneficios cuando estos *“se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación (...) pues [estos] generan situaciones jurídicas particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar”*⁶³.

De esta forma, es claro que el régimen constitucional colombiano ha previsto que los beneficios tributarios recibirán protección al amparo del principio de irretroactividad de la ley tributaria, cuando estos configuren situaciones jurídicas consolidadas, esto es, cuando:

⁵⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-222 de 1995, M.P.: José Gregorio Hernández Galindo.

⁵⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 1996, M.P.: Carlos Gaviria Díaz.

⁶⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-235 de 2019, M.P.: José Fernando Reyes Cuartas

⁶¹ Corte Constitucional, Sentencia C-478 de 1998, M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

⁶² Corte Constitucional, Sentencia C-235 de 2019, M.P.: José Fernando Reyes Cuartas.

⁶³ Corte Constitucional, Sentencia C-604 de 2000, M.P.: Carlos Gaviria Díaz.

“[E]l contribuyente, antes de la expedición de la nueva ley, cumple con la totalidad de los requisitos particulares y concretos que se exigen para el otorgamiento de un beneficio tributario en el régimen anterior, previsto como contraprestación directa y específica a su favor, por la ejecución de una actuación determinada en el tiempo, sin importar si el provecho que se confiere se sujeta a un único o varios períodos fiscales, hipótesis esta última que impide que el legislador proceda a su modificación o supresión, hasta tanto no se agote el período inicialmente establecido para hacer efectivo el beneficio⁶⁴”.

De esta caracterización, la Corte Constitucional⁶⁵ extrae los siguientes elementos de lo que configura una situación jurídica consolidada:

Primero, que el beneficio no sea uno genérico otorgado a todos, sino uno específico para el que se deban acreditar ciertos requisitos. Segundo, que el contribuyente acredite que, antes de la expedición de la nueva ley, ya había cumplido con los requisitos exigidos por el antiguo régimen. Tercero, el beneficio es otorgado como contraprestación directa al contribuyente por cumplir con los requisitos, esto es, que puede entenderse que el contribuyente “pagó por anticipado por el beneficio otorgado por la ley vigente”. Cuarto, el beneficio debe tener un periodo determinado de tiempo para su disfrute. Quinto, no importa si el beneficio se otorga para uno o varios periodos fiscales.

De otra parte, de la misma caracterización la Corte deriva las siguientes circunstancias en las que un beneficio no constituye una situación jurídica consolidada:

Primero, que se trate de un incentivo genérico. Segundo, cuando la condición para acceder al beneficio debe acreditarse permanentemente en cada vigencia fiscal. Tercero, cuando no se alcanza a cumplir con los requisitos antes de la expedición de la nueva ley. Y, cuarto, que el beneficio no corresponda a una contraprestación directa, lo que sucede, entre otras cosas:

“cuando se otorga como consecuencia de la configuración legal de regímenes especiales y excepcionales, en los que el tratamiento diferencial, más que responder a un incentivo concreto, surge como expresión de una regulación separada y particular, que da respuesta a la caracterización de una determinada institución o figura jurídica⁶⁶”.

Se tiene, entonces, que cuando se esté ante beneficios que cumplan con las anteriores características y se enmarquen en las referidas circunstancias, se habrá configurado una situación jurídica consolidada que el Legislador no podrá desconocer. De modo que, en aplicación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, las leyes posteriores no podrán modificarlo o eliminarlo respecto de las personas para las que se erigió en situación jurídica consolidada.

⁶⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2019, M.P.: Luis Guillermo Guerrero Pérez.

⁶⁵ Ib.

⁶⁶ Ib.

2. El caso en concreto

Dicho esto, al efectuar el análisis al caso en concreto se tiene que los apartes citados del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 eliminan el beneficio de la tarifa especial de renta que se otorgaba a los contribuyentes por ser calificados como usuarios industriales de zonas francas y lo reemplazan por uno sujeto a la condición adicional de exportar. Esto, pues solo los ingresos derivados de la exportación recibirán una tarifa preferencial del 20%, mientras que los contribuyentes que cumplan solo con las condiciones originales del régimen, salvo algunas excepciones, deberán tributar a la tarifa general del 35% aplicable también a todos los contribuyentes que no tienen acceso al régimen especial de zonas francas. Adicionalmente, el parágrafo 6 de la norma demandada establece la obligación de acordar un Plan de Internacionalización Anual de Ventas con el Ministerio de Comercio Industria y Turismo.

Lo anterior desconoce la situación jurídica consolidada que se había configurado respecto de aquellos usuarios industriales de zonas francas que ya se habían calificado al momento de la expedición de la Ley 2277 de 2022, quienes habían cumplido con unos requisitos de inversión y empleo y, por consiguiente, le da efectos retroactivos a una ley tributaria en violación al artículo 363 de la Constitución.

Así, con el fin de constatar esta violación de la Constitución, se debe primero demostrar que existe una situación jurídica consolidada respecto de los afectados: los usuarios industriales de zonas francas; y, segundo, que los numerales 1, 2 y 3, el parágrafo 6 y el parágrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 desconocen esta situación

a. Configuración de una situación jurídica consolidada por parte de los usuarios de Zona Franca

En primer lugar, debe destacarse que un aspecto similar al aquí abordado ya fue decidido por la Corte Constitucional en sentencia C-304 de 2019. En esa ocasión la Corte decidió sobre la constitucionalidad del incremento de la tarifa sobre la renta de 15% a 20% establecido por el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016.

En su análisis, la Corte hace un estudio y recuento del régimen de zonas francas y las condiciones que deben cumplirse para acceder a él. De esta forma, reconoce que:

“[P]ara acceder al régimen de zonas francas (tanto en el régimen anterior como en el vigente) se deben cumplir distintas condiciones, como constituir una persona jurídica nueva o establecer una sucursal de una sociedad extranjera, acreditar la disponibilidad de los terrenos del área donde se instalará, presentar un Plan Maestro de Desarrollo General que contenga la descripción de la inversión, justificar sus fuentes y exhibir estudios técnicos. En particular, se exige que, en su mayoría, las inversiones se ejecuten en un plazo de tres años, a lo cual se anexa la carga de generar empleos formales, cuya duración depende de la permanencia de cada zona⁶⁷”.

⁶⁷ Ib.

No obstante, considera que no se configura una situación jurídica consolidada respecto de la tarifa de renta de 15% para los usuarios ya calificados de zonas francas, pues este beneficio no es específico y no se otorga como contraprestación directa por el cumplimiento de ciertos requisitos. En efecto, considera la Corte que:

*“[E]l régimen de zonas francas se caracteriza por responder a la configuración legal de un régimen especial y excepcional, en el que el trato diferencial que se otorga, no responde a un incentivo concreto, sino a varios estímulos que se brindan como parte de una regulación separada y particular, que da respuesta a su caracterización como instrumento de promoción de la actividad económica. Lo que concede entonces el régimen de zonas francas es el derecho a tener un tratamiento más favorable para el contribuyente en materia aduanera, tributaria y de comercio exterior, que da lugar a múltiples ventajas genéricas, cuyo alcance es susceptible de valoración, cambios y ajustes por parte del Congreso, **siempre que no se suprima o desnaturalice la especialidad que le es propia, conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad que rigen la labor del legislador**⁶⁸”.* (negrita fuera de texto)

Considera la Corte que el cumplimiento de los requisitos no tiene por contraprestación específica y directa una tarifa de renta del 15%, sino “el derecho a gozar de un régimen especial y excepcional, cuyo contenido es susceptible de modificaciones o cambio por parte del legislador, siempre que se preserve la característica del trato diferencial⁶⁹”.

De esta forma, indica la Corte, “a pesar de los 5 puntos que se agregan [se] preserva la ventaja y el tratamiento diferencial respecto del sistema ordinario⁷⁰”, toda vez que sigue estando por debajo de la tarifa general.

El caso presente, sin embargo, es distinto por dos factores: (i) la demanda reconoce que la situación jurídica consolidada se configura respecto del derecho a gozar de un régimen especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, lo que incluye una tarifa diferencial de renta; y (ii) los apartes de la norma demandada no solo incrementaron la tarifa de renta, sino que eliminaron el beneficio de renta para aquellos usuarios industriales que no cumplan con el requisito adicional de exportar.

Así las cosas, en este caso se procede a analizar como los beneficios del régimen de zona franca constituyen una situación jurídica consolidada para los usuarios, en concordancia con los requisitos establecidos por la Corte Constitucional.

1. El beneficio es específico, pues no se otorga a todos los contribuyentes, sino que se debe cumplir con ciertos requisitos para acceder a él;

⁶⁸ Ib.

⁶⁹ Ib.

⁷⁰ Ib.

2. Los usuarios de zona franca actualmente calificados con anterioridad a diciembre de 2022 cumplieron con los requisitos antes de la expedición de la Ley 2277 de 2022, como los actos administrativos de calificación que recibieron demuestran;
3. El cumplimiento de la totalidad de los requisitos impuestos para acceder al régimen franco a los contribuyentes que aspiran a la calificación como usuarios industriales de zona franca tiene por contrapartida la calificación como usuario industrial de zona franca, esto es, acceso al régimen franco, que tenía como su mayor beneficio una tarifa especial de renta;
4. El acceso al régimen franco no se otorga de forma indefinida, sino que tiene un término específico establecido en el acto de calificación; y
5. El beneficio se otorga por varios períodos fiscales, lo cual es permitido.

Es entonces claro que, como lo reconoce la Corte, se configura una situación jurídica consolidada respecto del régimen especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Esta situación jurídica consolidada, sin embargo, no se configura respecto de cualquier régimen especial tributario, aduanero o de comercio exterior, sino respecto del régimen franco en particular.

Como lo reconoce la Corte, no podría el Legislador “suprimir o desnaturalizar” la especialidad que le es propia al régimen franco so pretexto de preservar **un** régimen especial tributario, aduanero o cambiario. De esta forma, el tratamiento tributario especial del régimen franco no es el de otras figuras del comercio exterior como las Sociedades de Comercialización Internacional, el asociado a los Sistemas Especiales de Importación-Exportación y/o el consagrado para los Operadores Económicos Autorizados, por lo tanto, no podría sustituirlo por estos pues se desnaturalizaría la figura.

No puede desconocerse que el tratamiento tributario especial del régimen franco tiene un contenido propio que lo hace diferenciable. Y una tarifa preferencial de renta - tenga el porcentaje que tenga, siempre que preserve su diferenciación con la tarifa general- es un elemento constitutivo del régimen franco.

Por consiguiente, eliminar la ventaja de una tarifa diferencial y preferencial de renta desnaturaliza la especialidad que le es propia al régimen franco en su elemento tributario. Acto que, bajo el concepto del interprete autorizado de la Constitución, desconoce las situaciones jurídicas consolidadas y, por lo tanto, vulnera la prohibición de irretroactividad de la ley tributaria del artículo 363 de la Constitución.

b. El artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 desconoce la situación jurídica consolidada descrita y por lo tanto viola el artículo 363 de la Constitución Política.

Se debe, entonces, analizar el segundo elemento que diferencia el presente caso de lo abordado por la sentencia C-304 de 2019: la norma demandada no solo incrementó la tarifa de renta, sino que eliminó el beneficio de renta para aquellos usuarios industriales que no cumplan con el requisito adicional de exportar.

De esta forma, la norma demandada en la citada sentencia incrementaba la tarifa de renta de 15% a 20%, es por ello que la Corte destaca el mantenimiento de la diferenciación, pues 20% era una tarifa inferior por 13 puntos a la ordinaria. La norma aquí demandada, sin embargo, elimina la referida diferenciación, toda vez que la nueva tarifa del 35% es la misma que aplica a los contribuyentes que por no cumplir con los requisitos exigidos por la ley no tienen acceso a régimen franco.

En su lugar, el beneficio de la tarifa de renta fue reemplazada por un nuevo requisito ajeno a las condiciones pactadas bajo las que los usuarios se calificaron. Así, si los usuarios industriales desean tener acceso a la totalidad del régimen franco que se les prometió y que, como la jurisprudencia constitucional lo ha reconocido, configura una situación jurídica consolidada a su favor, deberán ahora cumplir una condición adicional.

Mediante sentencia C-235 de 2019, la Corte Constitucional resolvió un caso muy parecido al que se presenta actualmente. En ese caso se discutió la legalidad de una norma que derogó otra norma, que establecía como renta exenta las generadas por concepto de servicios hoteleros a los hoteles que hubieran sido construidos, remodelados o ampliados dentro de los 15 años siguientes a la entrada en vigencia de esa norma. La exención se otorgaba por un término de 30 años.

En esa ocasión la Corte determinó declarar la exequibilidad condicionada de la norma en el entendido de que quienes hubieran cumplido con los requisitos para acceder al beneficio podían mantenerlo durante la totalidad del término otorgado por la norma derogada. Para llegar a esa conclusión la Corte señaló lo siguiente:

“En materia tributaria, este Tribunal ha considerado que el principio de buena fe se deriva del principio de irretroactividad, bajo el entendido de que “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.”

Además, en sentencia C-604 de 2000 se indicó que su amparo se activa una vez **“el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc. [entonces] 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.”**

(...)

Se reitera entonces que el legislador cuenta con una amplia libertad de configuración en materia tributaria, empero debe ceñirse a los postulados superiores correspondientes. **Así, cuando decide eliminar una exención no puede desconocer situaciones jurídicas consolidadas a favor de los contribuyentes. Máxime cuando dicho beneficio tributario exige que los sujetos pasivos deban hacer unas inversiones, como en el presente caso ocurrió en materia de construcción, remodelación o ampliación de las edificaciones en las cuales se prestan servicios hoteleros, por lo cual una vez se hubieren cumplido los requisitos legales y reglamentarios no se puede variar la situación frente a la cual se encontraban los contribuyentes, puesto que una vez ellos asumieron una carga legítima para acceder a la exención de renta se concretó su posibilidad de disfrutar de tal beneficio tributario durante el tiempo determinado en la norma anterior, esto es, la Ley 788 de 2002 y su decreto reglamentario.**

En tal sentido, esa situación debía ser respetada por el Congreso al incorporar una modificación que afectaba el beneficio que ya venían disfrutando los contribuyentes bajo la legislación anterior y, por tanto, la disposición examinada desconoce el principio buena fe - derivado del principio de irretroactividad de la ley tributaria- de los contribuyentes que hubieren concretado su derecho con anterioridad a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, quienes ostentaban una situación jurídica consolidada sobre la exención de renta para establecimientos hoteleros nuevos o remodelados, al haber acreditado los presupuestos exigidos para acceder a dicha prebenda⁷¹.”

En el caso concreto, al igual que en el caso estudiado por la Corte en la sentencia citada, los usuarios de Zona Franca tuvieron que cumplir con unos requisitos de inversión y empleo. Estos compromisos en algunos casos llegan a ser de 3.012.550 UVT (es decir, COP \$ 127.768.270.600⁷²) y 150 empleos. Los costos son tan grandes que la norma exige que las compañías presenten estudios de factibilidad financiera para demostrar que los pueden cumplir⁷³. Estos estudios presentan proyecciones que fueron atadas a la obtención del beneficio de la tarifa especial de renta.

⁷¹ Corte Constitucional, Sentencia C-235 de 2019. M.P.: José Fernando Reyes Cuartas

⁷² Este valor se obtiene aplicando el valor de la UVT de 2023, es decir 1 UVT = COP\$ 42.412

⁷³ Decreto 2147 de 2016 artículo 26.

Así las cosas, en este caso también se viola el principio de irretroactividad de la Ley pues los usuarios de Zona Franca ya tenían una situación jurídica consolidada que el legislador no podía desconocer. Al ser tan evidentes las similitudes entre ambos casos, la Corte debería sostener su jurisprudencia y determinar que en este caso también se presentó una violación al principio de irretroactividad de la Ley Tributaria.

Por lo expuesto, solicitó a la honorable Corte declarar la inexecutable de los apartes citados, ya que como se demostró son violatorios de las normas constitucionales en la medida que:

- A. Atentan de forma abierta y evidente contra las obligaciones asumidas por Colombia en el marco de la OMC en contravía de los principios de la buena fe y *pacta sunt servanda*, ambos en el desarrollo de las relaciones internacionales.
- B. Establecen un trato desigual entre usuarios industriales de zonas francas que se encuentran en la misma situación fáctica sin que exista una justificación constitucional para ello, en vulneración del derecho a la igualdad.
- C. Establecen un trato desigual entre contribuyentes que se encuentran en la misma situación fáctica sin justificación constitucional al negar un beneficio a contribuyentes bajo el mismo supuesto de hecho que los que sí reciben el beneficio en vulneración de la equidad horizontal tributaria.

En subsidio, solicito se resuelva a declarar la executable condicionada de los apartes demandados en los términos expuestos, pues de lo contrario serían violatorios de las normas constitucionales en la medida que:

- D. Desconocen la situación jurídica consolidada configurada a favor de los usuarios de zonas francas calificados con anterioridad a la expedición de la Ley 2277 de 2022 en violación de la prohibición de dar efectos retroactivos a las normas tributarias.

V. PETICIÓN

Con fundamento en los argumentos anteriormente expuestos, respetuosamente solicito:

- A. **DECLARAR INEQUILIBRADA** los numerales 1, 2 y 3, el párrafo 6 y el párrafo transitorio del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, por medio del cual fue modificado el artículo 240-1 de Estatuto Tributario con relación a la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a los usuarios industriales de zonas francas.
- B. **EN SUBSIDIO, SE DECLARE LA EXECUTABILIDAD CONDICIONADA DE LA NORMA** en el entendido de no hacerla aplicable a aquellos usuarios que se calificaron con antelación a la entrada en vigencia de la norma demandada.

VI. NOTIFICACIONES

Las notificaciones las recibiré en la siguiente dirección: Carrera 11, No. 98-07 Piso 4°, Edificio Pijao, en Bogotá D. C. o a los correos gustavo.lorenzo@co.ey.com y nicolas.torres.forero@co.ey.com .

Honorables Magistrados,



GUSTAVO ADOLFO LORENZO ORTIZ

C.C. 79.354.172 de Bogotá D.C.

T.P. No. 85.417 del C.S. de la J.