



Bogotá, D.C., 15 de mayo de 2023

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Ciudad

Expediente: D-15143

Referencia: Acción pública de inconstitucionalidad interpuesta por Mauricio Piñeros Perdomo y otro contra el artículo 11 (parcial) de la Ley 2277 de 2022, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*.

Magistrada Ponente: Diana Fajardo Rivera

Concepto No.: 7196

De conformidad con el artículo 278.5 de la Constitución Política¹, rindo concepto en el asunto de la referencia.

I. Antecedentes

Los ciudadanos Mauricio Piñeros Perdomo y Nicolás Potdevin Stein interponen demanda de inconstitucionalidad contra los apartes que se transcriben enseguida del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022²:

“Artículo 11. Modifíquese el Artículo 240-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:
Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de zona franca. Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los usuarios industriales de zonas francas aplicarán las siguientes reglas:

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

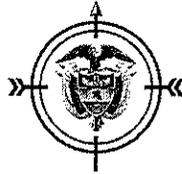
2. A la renta líquida gravable multiplicada por el resultado de dividir los ingresos diferentes de aquellos provenientes de exportación de bienes y servicios por la totalidad de los ingresos fiscales, excluyendo las ganancias ocasionales, le será aplicable la tarifa general del Artículo 240 del Estatuto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

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

Parágrafo 6°. Únicamente podrían aplicar lo dispuesto en el inciso 1 del presente Artículo, los usuarios industriales de zona franca que, en el año 2023 o 2024, acuerden su plan de internacionalización y anual de ventas, en el cual se establezcan objetivos

¹ “Artículo 278. El Procurador General de la Nación ejercerá directamente las siguientes funciones: (...) 5. Rendir concepto en los procesos de control de constitucionalidad”.

² El texto completo del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 puede consultarse en el Diario Oficial No. 52.247.



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, durante el año gravable correspondiente.

Para tal fin deberán suscribir el acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables. En caso de no suscribir el acuerdo o incumplir los objetivos máximos de ingresos, la tarifa del impuesto de renta será la tarifa general indicada en el inciso 1 del Artículo 240 del Estatuto Tributario.

Lo dispuesto en el presente párrafo aplicará de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional. Los usuarios industriales de zona franca que se califiquen, autoricen o aprueben a partir del año 2025 deberán suscribir su plan de internacionalización y anual de ventas, para cada uno de los años gravables, a efectos de aplicar lo dispuesto en el inciso 1 del presente Artículo (...).

Los accionantes solicitan que se declare la inexecutable de los apartes acusados y, por consiguiente, la reviviscencia de la normativa previa, por desconocer:

1. El *principio de legalidad y certeza tributaria*³, porque el Congreso de la República no fijó de manera clara y precisa el elemento diferenciador para aplicar las tarifas del 20% y 35% del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de zonas francas.

2. El *principio de buena fe*⁴, pues, al relacionar la tarifa diferencial de renta con las actividades de exportación de bienes y servicios, el legislador introdujo un cambio imprevisto en las condiciones de funcionamiento de las zonas francas que vulnera la confianza legítima de los empresarios, quienes, con base en la normativa comercial vigente⁵, fijaron sus actividades en dichos espacios, pero no tienen dentro de su mercado negocios en el exterior.

II. Consideraciones del Ministerio Público

A partir de la máxima según la cual *“no hay tributo sin representación”*, la Asamblea Nacional Constituyente de 1991 dispuso en los artículos 150.12 y 338 de la Carta Política que le corresponde al legislador *“establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales”*⁶.

En este sentido, con fundamento en las citadas disposiciones, se ha considerado que el Congreso de la República tiene la legitimidad suficiente para establecer y ordenar, con cierta libertad, los tributos requeridos para financiar los gastos e inversiones del Estado, dada su calidad de principal órgano de representación del pueblo. En efecto, se ha reconocido que el legislador tiene un amplio margen de configuración normativa en materia fiscal, a saber:

“Al tenor de lo dispuesto por el artículo 150, numeral 12, de la Carta Política, en concordancia con el artículo 338 ibídem, el Congreso tiene una amplia

³ Cfr. Artículo 338 de la Constitución Política.

⁴ Cfr. Artículo 83 de la Constitución Política.

⁵ Cfr. Leyes 170 de 1994 y 1004 de 2005.

⁶ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-602 de 2015 (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

competencia para establecer tributos, para determinar quiénes habrán de pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables.

Esa atribución genérica incluye, entonces, el ejercicio de todas las competencias inherentes a ella, tales como determinar la clase de tributo a imponer, los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de recaudo, las condiciones en que ello se llevará a cabo y los eventos en que no habrá lugar a dicho pago, para lo cual habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad⁷.

Sin embargo, en la jurisprudencia constitucional se ha precisado que la referida libertad de configuración no es absoluta, porque encuentra límites, entre otros, en el respeto de los siguientes mandatos constitucionales:

(i) El *principio de legalidad y certeza tributaria*⁸, el cual impone que el Congreso de la República defina con claridad los elementos de los tributos en la ley, teniendo en cuenta que la Carta Política establece una rigurosidad diferencial en tratándose de impuestos, tasas y contribuciones⁹.

(ii) El *principio de buena fe*¹⁰, que ordena evitar cambios abruptos en la legislación cuando existan razones objetivas para presumir la “*durabilidad de la regulación*”, con el fin de salvaguardar la confianza legítima de las personas¹¹;

(iii) Los *principios de igualdad y equidad tributaria*¹², los cuales prohíben al legislador establecer tratos diferenciales que no respondan a una razón suficiente y, por ende, que sean desproporcionados¹³; y

⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-333 de 2017 (M.P. Iván Humberto Escruera Mayolo).

⁸ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-891 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

⁹ Al respecto, en el artículo 338 de la Constitución Política se establece que: (i) “*la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos*”; y (ii) “*la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos*”.

¹⁰ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-304 de 2021 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

¹¹ En este sentido, en el artículo 83 Superior se establece que “*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*”.

¹² Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa) y C-056 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

¹³ Constitución Política: “*Artículo 13. 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*”. // “*Artículo 95. (...) 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*”. // “*Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”.



(iv) El *principio de irretroactividad de la ley tributaria*¹⁴, según el cual está prohibido modificar las consecuencias originadas en derecho ante situaciones fiscales consolidadas¹⁵.

En esta ocasión, se resalta que, en virtud del principio de legalidad y certeza tributaria, el Congreso de la República debe fijar en la ley *“los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”* (artículo 338 Superior), dado que se trata de una especie de tributo que no tiene una destinación específica y, por ello, en su adopción se requiere de la mayor legitimidad democrática posible. De ahí que, en tratándose de impuestos, la Asamblea Nacional Constituyente prohibiera expresamente delegar la ordenación de dichos elementos en el Gobierno Nacional a diferencia, por ejemplo, de las tasas o las contribuciones en relación con las cuales es posible diferir a la reglamentación la definición de sus tarifas¹⁶.

Entonces, la inconstitucionalidad por infracción del principio de legalidad y certeza se presenta cuando no es posible dilucidar el contenido estructural del impuesto a partir de los textos legales y, por consiguiente, no existe claridad sobre los elementos de la obligación tributaria. Ciertamente, dicho mandato superior exige que en la ley exista un *“parámetro que defina el marco de acción de la actividad de la administración, bien sea porque el mismo ha sido previsto por el Legislador, o bien porque se derive de un parámetro objetivo y verificable, generalmente obtenido de la ciencia económica”*¹⁷.

Pues bien, el Ministerio Público considera que la demanda de la referencia está llamada a prosperar, porque las expresiones normativas acusadas al ordenar las tarifas del impuesto sobre la renta para los usuarios de zonas francas desconocen el principio de legalidad y certeza, así como impiden la optimización del principio de buena fe, conforme pasa a explicarse.

Para empezar, se destaca que los apartes normativos acusados incorporan una tarifa de renta del 20% para los usuarios industriales ubicados en zonas francas respecto de los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios, condicionando su aplicación a la suscripción y cumplimiento de un *“plan de internacionalización y anual de ventas”* a celebrar con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Así, se tiene que, en caso de no consentir con dicho acuerdo o desacatar sus disposiciones, se aplicará la tarifa ordinaria de renta del 35% en relación con dichas entradas financieras.

Sobre el plan de internacionalización y anual de ventas, el Congreso de la República dispuso que será reglamentado por el Gobierno Nacional, teniendo en cuenta que en este se deberán establecer los *“objetivos máximos de ingresos netos por*

¹⁴ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-878 de 2011 (M.P. Juan Carlos Henao Pérez).

¹⁵ Sobre el particular, se tiene que el artículo 338 Superior establece que *“las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”*. A su turno, el artículo 363 Constitucional señala que *“las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”*.

¹⁶ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-278 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

¹⁷ *Ibidem*.



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

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”.

Al respecto, el Ministerio Público advierte que, ignorando que se encontraba ordenando un impuesto en lugar de una tasa o contribución, el Congreso de la República delegó en el Gobierno Nacional la regulación de la operación diferencial de la tarifa del tributo, pues los parámetros señalados en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 en torno al plan de internacionalización y anual de ventas no le permite a los usuarios industriales ubicados en zonas francas determinar la tarifa del impuesto de renta (20% o 35%) que se aplicará sobre sus ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios¹⁸.

En concreto, la referida disposición hace referencia a los *“objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional”*, pero no estipula los límites de aquellos o siquiera los criterios para la determinación de los topes de los montos de las entradas respectivas, quedando en plena libertad el Gobierno Nacional para fijarlos a pesar de que de su acuerdo y cumplimiento dependerá la aplicación de la tarifa especial del 20%¹⁹.

En este orden de ideas, se advierte que el Congreso de la República desconoció *“el principio constitucional de legalidad tributaria, por cuanto no fijó de manera clara y precisa el elemento diferenciador para aplicar las tarifas del 20% o el 35%, es decir, no desarrolló su plena competencia”* normativa. En efecto, por medio de la referencia que incorpora al plan de internacionalización y anual de ventas y la orden de reglamentación del mismo por parte del ejecutivo, la condición que determinará la aplicación de alguna de aquellas tarifas no quedó estipulada en la ley, *“quitando la legitimidad”* del impuesto que se genera cuando todos sus elementos son definidos con certeza en el cuerpo normativo adoptado por los representantes del pueblo²⁰.

Así las cosas, se comparte la posición de los intervinientes que, a partir del examen de la literalidad de las expresiones cuestionadas, concluyen que *“los usuarios industriales de zona franca no están en la capacidad de saber la tarifa del impuesto sobre la renta que les aplicará”*, porque *“la tarifa queda condicionada a la voluntad de la administración de suscribir un plan de internacionalización anual de ventas, plan que será reglamentado por la misma administración sin limitación alguna”*. Efectivamente, *“la tarifa quedó supeditada al actuar propio de la administración y no*

¹⁸ En la Sentencia C-891 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), la Corte Constitucional reiteró que *“los órganos de representación popular están obligados a determinar, de manera clara y suficiente, los elementos estructurales del impuesto, a fin de garantizar tanto la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, como la eficacia en el recaudo del tributo: En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa”*.

¹⁹ Ahora, la Procuraduría advierte que si se reconociera que la aplicabilidad de la tarifa diferencial es un aspecto técnico que requiere de actualización constante, o es un elemento específico que escapa a la generalidad de la ley en razón a la naturaleza jurídica de las zonas francas y de los diferentes usuarios que intervienen en ella, lo cierto es que para que dicho diferimiento a las autoridades gubernamentales resulte válido, la ley debe delimitar el marco para el efecto, situación que en el caso bajo estudio, no es verificable en el texto legal. Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-278 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

²⁰ Cfr. Intervención del Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomás.



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

a lo definido por el Congreso de la República”, desconociendo “el principio constitucional de certeza tributaria”²¹.

Además, si bien la Procuraduría no estima que las expresiones acusadas constituyan *per se* un desconocimiento abierto del principio de buena fe, debido a que en el último inciso del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 se estableció un régimen provisional de protección a las expectativas legítimas de los contribuyentes beneficiados con tarifas diferenciales modificadas por el cuerpo dispositivo²², lo cierto es que los apartes cuestionados no optimizan dicho mandato superior, al menos, desde una perspectiva comercial. Lo anterior, porque, al regular un aspecto eminentemente fiscal, alteran intempestivamente la concepción nacional de las zonas francas.

En concreto, al limitar la tarifa diferencial de renta en las zonas francas a las actividades de exportación de bienes y servicios, los apartes cuestionados generan cambios imprevisibles para las expectativas de los usuarios de aquellas, dado que: (a) en la lista de finalidades de dichos espacios señaladas en la normativa sobre la materia (Ley 1004 de 2005²³) no se encontraba como actividad principal la comercialización de mercancías al exterior, y (b) una medida de esa clase puede llegar a calificarse como una subvención prohibida por la Organización Mundial del Comercio²⁴, según las disposiciones del “Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias” (ASMC), aprobado por Colombia mediante la Ley 170 de 1994²⁵.

En punto de ello, se concuerda con los ciudadanos que en sus conceptos enviados al proceso de la referencia advierten que las expresiones enjuiciadas introducen un “cambio abrupto” en la legislación, el cual “no era previsible bajo ningún punto de vista en razón a que: (i) la promoción de exportaciones no es uno de los objetivos de las zonas francas; y (ii) supeditar beneficios a la realización de exportaciones constituye una violación al ASMC y Ley 170 de 1994”²⁶.

Así las cosas, el Ministerio Público le solicitará a la Corte Constitucional que declare la inexecutable de las expresiones acusadas del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 y, por ende, se disponga la reviviscencia de la normativa tributaria previa²⁷. Ello, porque la enmienda del artículo 240-1 del Estatuto Tributario examinada no se

²¹ Intervención del Instituto Colombiano de Derecho tributario y Aduanero. Igualmente, ver las intervenciones de la Asociación Nacional de Comercio Exterior (ANALDEX), la Universidad de Los Andes, así como de la Asociación Nacional de Empresarios-ANDI.

²² “Artículo 96. (...) Los contribuyentes que hubieren acreditado las condiciones para acceder a las tarifas diferenciales y demás beneficios tributarios derogados o limitados mediante la presente ley, podrán disfrutar del respectivo tratamiento durante la totalidad del término otorgado en la legislación bajo la cual se consolidaron las respectivas situaciones jurídicas, en cuanto ello corresponda”.

²³ “Por la cual se modifica un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones”.

²⁴ En punto de ello, se recuerda que en el año 2003 la Organización Mundial del Comercio le advirtió a Colombia que debía ajustar el régimen de zonas francas para usuarios industriales debido a que el mismo configuraba una subvención prohibida a causa de que establecía exenciones de impuestos condicionadas a la exportación de bienes y, precisamente, en cumplimiento de los compromisos internacionales el país adoptó la Ley 1004 de 2005 que eliminó de la lista de finalidades principales de dichos espacios el comercio exterior.

²⁵ “Por medio de la cual se aprueba el Acuerdo por el que se establece la ‘Organización Mundial de Comercio (OMC)’, suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, y sus acuerdos multilaterales anexos”.

²⁶ Intervención del Instituto Colombiano de Derecho tributario y Aduanero.

²⁷ La anterior redacción del artículo 240-1 del Estatuto Tributario establecía que, “a partir del 1o 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%”.



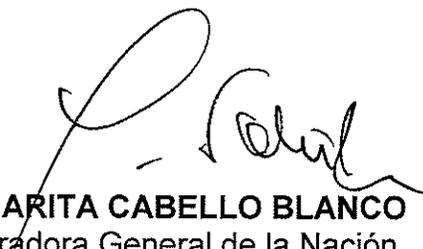
**PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION**

aviene al principio de certeza contenido en el artículo 338 Superior, ni optimiza el mandato de buena fe (artículo 83 Constitucional).

III. Solicitud

Por las razones expuestas, la Procuraduría General de la Nación le solicita a la Corte Constitucional que declare la **INEXEQUIBILIDAD** de los numerales 1°, 2° y 3°, así como del párrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”*.

Atentamente,



MARGARITA CABELLO BLANCO
Procuradora General de la Nación

Proyectó: Diana Pilar Pulido Gómez – Asesora Grado 19.

Revisó y aprobó: Juan Sebastián Vega Rodríguez – Procurador Auxiliar para Asuntos Constitucionales. JSVR