

REPÚBLICA DE COLOMBIA



CORTE CONSTITUCIONAL -Sala Plena-

SENTENCIA C-500 DE 2023

Referencia: Expediente D-15215

Demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 1, 2 y 3, y los párrafos 5° y 6° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal y como fueron modificados por el 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*”

Demandantes:

Diego Eduardo López Medina
César Camilo Cermeño Cristancho

Magistrado Sustanciador:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de noviembre dos mil veintitrés (2023).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El 9 de marzo de 2023, los ciudadanos Diego Eduardo López Medina y César Camilo Cermeño Cristancho, en ejercicio de la acción pública prevista en los artículos 40.6, 241 y 242 de la Constitución Política, formularon demanda de inconstitucionalidad contra los numerales 1, 2 y 3, y los párrafos 5° y 6° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal y como fueron modificados por el 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”¹, por considerar que con ellos se desconocen los principios de equidad tributaria, (artículo 363 CP), buena fe y confianza legítima (artículo 83 CP), y el derecho a la propiedad privada (artículo 58 CP).

2. Mediante auto del 11 de mayo de 2022, el magistrado sustanciador resolvió (i) admitir la demanda; (ii) correr traslado del expediente a la Procuradora General de la Nación para que rindiera el concepto a su cargo; (iii) fijar en lista el proceso por el término de 10 días, en orden a permitir la intervención ciudadana; (iv) comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso, al Presidente de la República, y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; (v) e invitar a participar en relación con el asunto objeto de controversia a varias entidades, asociaciones y universidades del país².

3. Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

A. Texto normativo demandado

4. A continuación se transcriben las disposiciones demandadas, de acuerdo con su publicación en el Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022, subrayándose aquello que es objeto de acusación:

**«LEY 2277 DE 2022
(Diciembre 13)**

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

¹ Inicialmente se presentó escrito de demanda el 8 de marzo de 2023, pero los demandantes indicaron que dicho documento “no correspondía a su versión final” y solicitaron “se omita, para efectos de estudiar su admisibilidad, la versión de la demanda radicada en aquella fecha, solicitando fuera tenida en cuenta únicamente la radicada el 9 de marzo de 2023. Atendiendo la solicitud de los accionantes, así se procederá. Al respecto, ver demanda de inconstitucionalidad, fl. 1. En: <https://www.corteconstitucional.gov.co/secretaria/archivo.php?id=53583>.

² Las autoridades e instituciones invitadas a participar en este proceso fueron las siguientes: la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, al Ministerio de Minas y Energía, al Ministerio de Industria y Comercio, a la Comisión de Energía y Gas – CREG, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a la Asociación Nacional de Empresarios – ANDI, a la Asociación Colombiana de Zonas Francas de las Américas – AZFA, a la Asociación Nacional de Comercio Exterior – ANALDEX, a la Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica (ACOLGEN), a la Asociación Nacional de Empresas Generatoras (ANDEG), la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica (ASOCODIS), a la Fundación para la Educación Superior y el Desarrollo (Fedesarrollo), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y a los Decanos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, de la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás sede Tunja, de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Cartagena y de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario.

[...]

TÍTULO I

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS

[...]

CAPÍTULO II. IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA PERSONAS JURÍDICAS.

[...]

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

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

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

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

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

PARÁGRAFO 1o. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general del Artículo 240 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2o. Para los contribuyentes usuarios de zona franca que tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa será la establecida en el correspondiente contrato y no podrá aplicarse concurrentemente con la deducción de que trataba el Artículo 158-3 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 3o. Los contribuyentes usuarios de zonas francas que hayan suscrito un contrato de estabilidad Jurídica, no tendrán derecho a la exoneración de aportes de que trata el Artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

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

PARÁGRAFO 5o. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios gravable aplicable a zonas francas costa afuera; usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, usuarios industriales de servicios

portuarios de una zona franca, usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales; usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística del numeral 1 del Artículo 3o de la Ley 1004 de 2005 y a usuarios operadores, será del veinte por ciento (20%).

PARÁGRAFO 6o. Únicamente podrían aplicar lo dispuesto en el inciso 1 del presente Artículo, los usuarios industriales de zona franca que, en el año 2023 o 2024, acuerden su plan de internacionalización y anual de ventas, en el cual se establezcan objetivos máximos de ingresos netos por operaciones de cualquier naturaleza en el territorio aduanero nacional y los demás ingresos que obtenga el usuario industrial diferentes al desarrollo de su actividad para la cual fue autorizado, reconocido o calificado, durante el año gravable correspondiente.

Para tal fin deberán suscribir el acuerdo con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para cada uno de los años gravables.

En caso de no suscribir el acuerdo o incumplir los objetivos máximos de ingresos, la tarifa del impuesto de renta será la tarifa general indicada en el inciso 1 del Artículo 240 del Estatuto Tributario.

Lo dispuesto en el presente párrafo aplicará de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.

Los usuarios industriales de zona franca que se califiquen, autoricen o aprueben a partir del año 2025 deberán suscribir su plan de internacionalización y anual de ventas, para cada uno de los años gravables, a efectos de aplicar lo dispuesto en el inciso 1 del presente Artículo.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Lo dispuesto en el inciso 1 del presente Artículo aplicará a partir del primero (1) de enero de 2024. Para el año gravable 2023, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de los usuarios industriales será del veinte por ciento (20%). Los usuarios industriales que hayan tenido un crecimiento de sus ingresos brutos del sesenta por ciento (60%) en 2022 en relación con 2019 aplicarán la tarifa veinte por ciento (20%) hasta el año gravable 2025».

B. Pretensión y cargo de la demanda

5. Los demandantes solicitaron que se “declare[n] **INEXEQUIBLE[S]** los numerales 1, 2 y 3 del inciso primero, así como el párrafo 6°, del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, de acuerdo con la modificación realizada en el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, por afectar derechos constitucionales protegidos de usuarios industriales de Zonas Francas”³ y formularon, como pretensión subsidiaria, en caso de que la Corte no encontrase inconstitucional las normas demandadas, que se formularan tres modulaciones interpretativas, así:

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

³ Demanda de inconstitucionalidad, fl. 3.

Corte declare que el párrafo 5 del artículo 240-1 como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE**, únicamente bajo el entendido de que los usuarios industriales de zona franca que no pueden cumplir con el requisito de internacionalización se encuentran allí incluidos. O, la tercera, que la Corte declare que la expresión “Únicamente” contenida en el párrafo 6 del artículo 240-1 como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 es **EXEQUIBLE**, bajo el entendido de que los usuarios industriales de zona franca que no puedan cumplir con el requisito de internacionalización son beneficiarios de la tarifa del 20%”⁴.

6. El concepto de la violación se centra fundamentalmente en una acusación de inconstitucionalidad, derivada de la presunta violación del artículo 83 superior, por el desconocimiento del principio de confianza legítima que, en criterio de los demandantes, conlleva la alteración de las condiciones tributarias que habían sido previamente fijadas por el Estado y acatadas por los usuarios industriales de zonas francas, toda vez que en virtud de la normatividad anterior a estos últimos se les creó la expectativa de que la tasa de impuesto sobre la renta sería del 20% y no del 35% hasta el año de 2029, y ahora, en razón a la reforma legal objeto de reproche, se les está sorprendiendo con la eliminación de dicho beneficio, así como imponiéndoles cargas imposibles de asumir para poder preservarlo.

7. Según se desprende de la demanda, en torno al alegado agravio a la confianza legítima, que constituye el eje de la censura, los promotores de la acción hacen gravitar argumentos relacionados con los efectos adversos que en materia de equidad tributaria y derechos adquiridos provoca el cambio intempestivo de las condiciones de tributación, a partir de lo cual estiman que también resultan transgredidos, por consecuencia, los artículos 363 y 58 de la Constitución⁵. A continuación se sintetizan sus planteamientos:

Cargo	Justificación de la Acusación
Violación de la confianza legítima de los antiguos usuarios industriales de zona franca por incremento de la	- Se argumenta que el Congreso de la República había establecido un escenario “de confianza legítima para los inversionistas” ⁶ , pues en esas áreas se garantizaba una tarifa del 20% en materia de impuesto sobre la renta, pero que ahora “con la Ley 2277 de 2022 se cambia todo este escenario vulnerando el derecho a la confianza legítima cubierto por el artículo 83 de la Constitución Política” ⁷ .

⁴ *Ibíd.*

⁵ A propósito del contenido de la demanda, es pertinente anotar que, en el libelo inicial, los promotores de la acción hicieron referencia a cuatro cargos, a saber: (i) vulneración del artículo 83 CP, (ii) vulneración del artículo 58 CP, (iii) vulneración del artículo 13 CP; y, (iv) violación de los artículos 365, 367 y 368 CP. Sin embargo, la demanda fue íntegramente inadmitida mediante auto del 18 de abril de 2023, por no reunir los requisitos de aptitud sustantiva. Más tarde, en el escrito de subsanación, los demandantes ajustaron parcialmente los cuestionamientos planteados y, en virtud del principio *pro actione*, por auto del 11 de mayo de 2023 el magistrado sustanciador resolvió “**ADMITIR** la demanda identificada con expediente D-15.215 interpuesta por los ciudadanos Diego Eduardo López César Camilo Cermeño Cristancho, contra los numerales 1., 2. y 3., y los párrafos 5 y 6 del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal y como fueron modificados por el 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’”. En ese sentido, y bajo la comprensión de que la Sala Plena es competente para interpretar la demanda y evaluar en última instancia cuáles reparos tienen vocación de ser analizados, siguiendo a pie juntillas la lógica de los argumentos esbozados por los demandantes ha de entenderse razonablemente que el cargo de inconstitucionalidad en esta ocasión se contrae a la mencionada infracción del artículo 83 CP y que las presuntas afectaciones relativas a los artículos 58 y 363 son accesorias a la acusación principal y concretan efectos de la misma, como se desarrollará más adelante en esta sentencia.

⁶ *Ibíd.*, fl. 23.

⁷ *Ibíd.*

Cargo	Justificación de la Acusación
<p>tarifa al impuesto sobre la renta (art. 83 CP). Impactos en materia de equidad tributaria y derecho de propiedad (arts. 363 y 58 CP) por el cambio normativo intempestivo contrario a la confianza legítima.</p>	<p>- Los demandantes resumen su cargo, así: “el Estado autorizó expresamente una política de Zonas Francas para incentivar la producción de bienes y servicios específicos para la economía interna del país. El legislador puede, de hecho, cambiar esa política, pero tiene que dejar indemne a todos ellos que la han cumplido de forma cabal y que, por determinación del propio Estado, no pueden internacionalizar su producción. La internacionalización de las Zonas Francas no puede cambiar los incentivos y beneficios concedidos a aquellos usuarios industriales que fueron reconocidos con anterioridad dentro de una política económica explícita de producción interna para el país”⁸.</p> <p>- Recalcan, recordando lo dicho por la Corte en la sentencia C-604/00, que “[e]l estado protege la confianza legítima tributaria cuando ‘el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc.’ ... ‘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’.”⁹</p> <p>- También establecen que “el estado puede cambiar sus leyes tributarias”, pero respetando la confianza legítima, que ubican en la durabilidad de la norma tributaria. Frente al cambio normativo, señalan que la Corte ha diseñado un test para determinar si desconoce la confianza legítima, asociándolo a las sentencias C-007/02 y C-235/19, y que consta de los siguientes elementos:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ “La norma anterior ha estado vigente por un muy largo periodo” ○ “No ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma” ○ “Su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables de suprimir el beneficio” ○ “Ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe” ○ “Que haya un periodo de transición” ○ “Que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma” ○ “Que el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él” <p>Estiman que, en este caso, no se supera dicho test, puesto que todos y cada uno de los escenarios antes descritos se incumplió.</p> <p>- Al establecerse en la disposición demandada la excepción para determinadas actividades en la aplicación de las nuevas condiciones, se dejaron por fuera “empresas y actividades que están exactamente en la misma situación y que no pueden, de forma alguna, cambiar su comportamiento para ajustarse a la nueva política de Zonas Francas planteada por la Ley”¹⁰. Esto constituye, en su concepto, una situación discriminatoria.</p> <p>- Sostienen que la disposición resulta inconstitucional también por la imposibilidad para algunos sujetos obligados, de realizar el requisito de internacionalización¹¹:</p>

⁸ Ibíd., fl. 24.

⁹ Ibíd.

¹⁰ Ibíd., fl. 32.

¹¹ Tabla tomada de la demanda, fls. 33-36.

Cargo	Justificación de la Acusación	
	Usuario	¿Por qué resulta imposible el cumplimiento del requisito de internacionalización?
	Zonas Francas Costa Afuera	<p>Su objeto social debe ser exclusivo y se circunscribe a la (i) evaluación técnica, (ii) exploración, (iii) producción de hidrocarburos costa afuera, (iv) logística, (v) compresión, (vi) transformación, (vii) licuefacción de gas y (viii) demás actividades relacionadas con el sector de hidrocarburos costa afuera.</p> <p>Lo anterior implica que en su totalidad las operaciones de una Zona Franca Costa Afuera no incluyen la exportación del producto final, haciéndole imposible cumplir con el requisito de internacionalización.</p>
	Usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios	<p>Estos usuarios pueden realizar únicamente las siguientes actividades:</p> <p>Servicios de muellaje, servicios de uso de instalaciones portuarias, las actividades portuarias consagradas en el numeral 5.1 del artículo 5 de la Ley 1 de 1991, esto es: construcción, operación y administración de puertos, terminales portuarios; los rellenos, dragados y obras de ingeniería oceánica; y, en general, todas aquellas que se efectúan en los puertos y terminales portuarios, en los embarcaderos, en las construcciones que existan sobre las playas y zonas de bajamar, y en las orillas de los ríos donde existan instalaciones portuarias y los servicios de operador portuario previstos en las normas reglamentarias.</p> <p>Claramente, ninguna de estas operaciones permitiría que el usuario cumpliera con el requisito de internacionalización.</p>

Cargo	Justificación de la Acusación	
	Usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca	En el caso de estos usuarios, la imposibilidad no deriva de alguna clasificación legal específica, sino de la actividad concreta que se realiza. La prestación de servicios portuarios no corresponde a una actividad que sea posible exportar, ni cuyo resultado pueda ser aprovechado en otro país. En consecuencia, no resultaría factible que el Legislador exigiera a los prestadores de estos servicios el cumplimiento de requisitos de internacionalización para poder acceder a beneficio alguno.
	Usuarios industriales de zona franca permanente, cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles	En este punto se aprecia que la intención del Legislador al incluir a esta clase de usuarios, no fue excluir a un usuario que no pueda fáctica o regulatoriamente exportar, sino excluir a usuarios que por su naturaleza debería propender por satisfacer la demanda del mercado colombiano. Es decir, en este punto no se trata siquiera de una imposibilidad, sino de un deseo del Legislador.
	Usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística	Estos usuarios están autorizados únicamente a prestar servicios de logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación. Todas estas son operaciones de apoyo a otra actividad, ninguna de ellas prestándose por fuera de la zona franca. En consecuencia, es claro que estos usuarios no podrían cumplir con los requisitos de internacionalización por la naturaleza misma de su operación económica.
	Usuarios operadores	Es la persona autorizada para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una zona franca. Sus actividades se limitan a vigilar y controlar las mercancías y autorizar las operaciones de ingreso y salida de las mismas. Evidentemente esta descripción corresponde a una actividad que únicamente puede llevarse a cabo sobre el terreno geográficamente delimitado de la zona franca y resulta imposible su exportación y, en consecuencia, es imposible que se logre el cumplimiento del requisito de comercialización.
	Usuarios Industriales de servicios de generación de energía	Es el usuario de zona franca cuya actividad única es la generación de energía eléctrica, como se explicó anteriormente en el presente escrito. Debido a la regulación aplicable y a las limitaciones físicas de su actividad le es imposible exportar energía. En consecuencia, como en los demás casos descritos, le es imposible cumplir con el requisito de internacionalización.
Al respecto, los demandantes resaltan que algunas de las actividades, como la generación eléctrica, no producen bienes o servicios susceptibles de ser exportados, por limitaciones propias de la actividad económica. A pesar de ello, se sujetó el mantenimiento del beneficio tributario a		

Cargo	Justificación de la Acusación
	<p>condiciones imposibles de cumplir para quienes hasta el momento se habían beneficiado del régimen de zonas francas.</p> <p>- Para los demandantes, “Un alza en el impuesto de renta, imponer planes de internacionalización, umbrales de ventas y amenazas con expulsiones indirectas del régimen franco es inconstitucional pues afecta la inversión y la propiedad de forma permanente e irreversible de las personas jurídicas que ya eran usuarias de zonas francas”¹².</p> <p>- Destacan cómo la situación consolidada cuya protección reclaman consiste en que los usuarios antiguos de zonas francas “eran titulares de un beneficio tributario especial al desarrollar sus actividades en una zona franca pagando un 20% de impuesto de renta”. Señalan que “esa situación jurídica ya estaba consolidada”¹³.</p> <p>- También indicaron que “[u]n impuesto que no atienda a los costos de operación de los ciudadanos y niegue una ganancia, afecta la prohibición de expropiación (indirecta o regulatoria) sin indemnización que trae la Constitución”. Sobre esto, destacaron que el aumento de la tarifa del impuesto sobre la renta le quita “al empresario flujos de caja que eran parte de su concepción inicial de la inversión. Sin esos incentivos, la inversión hubiese sido antieconómica y no se hubiera producido”¹⁴.</p> <p>- Los demandantes sostienen que la “expropiación se da cuando la medida legislativa afecta sustancialmente el cálculo de valor de la inversión tributaria y desconoce los derechos adquiridos bajo el derecho colombiano”¹⁵.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sobre lo primero, reiteran que la afectación se da, pues las empresas ya tenían proyectados sus flujos de caja hasta 2029 teniendo en sus cálculos la tarifa reducida de renta. Entienden que “[e]stos flujos de caja han sido expropiados por el Estado con el aumento de la tarifa de impuesto sobre la renta del 20% al 35%”¹⁶. ○ Sobre el desconocimiento de derechos adquiridos, destaca que el “Legislador tiene ciertamente la competencia de subir los impuestos cuando desee, pero no puede desconocer el trato tributario justo y razonable para regímenes especiales con los que se comprometió de forma explícita y claro (sic)”¹⁷. En este caso, ubican la irrazonabilidad del incremento en que los usuarios generadores de energía no pueden satisfacer las nuevas condiciones impuestas en las normas demandadas, en lo relacionado con la vocación exportadora de lo producido.

C. Intervenciones

8. Durante el trámite se recibieron oportunamente nueve escritos de intervención¹⁸, los cuales serán agrupados a continuación de acuerdo con el

¹² *Ibíd.*, fl. 28.

¹³ *Ibíd.*

¹⁴ *Ibíd.*, fl. 30.

¹⁵ *Ibíd.*

¹⁶ *Ibíd.*, fl. 31.

¹⁷ *Ibíd.*

¹⁸ Dentro de término de fijación en lista allegaron intervenciones el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, el Ministerio de Minas y Energía, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, la Presidencia de la República, el Centro Externadista de Estudios Fiscales, la Asociación Nacional de Comercio Exterior –Analdex– y la Asociación de Empresarios de Colombia –ANDI–. Después de vencido el referido término, se recibió escrito de intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–.

sentido de solicitud formulada.

9. *Solicitudes de exequibilidad*¹⁹. Quienes defendieron la validez constitucional de las disposiciones acusadas señalaron que estas no vulneran el principio de confianza legítima, en tanto las modificaciones aplicadas al régimen tributario de las zonas francas se desarrollaron, de manera razonable, a partir del amplio margen de configuración legislativa del que goza el Congreso de la República frente a temas tributarios. Asimismo, se llamó la atención de que en este caso no se cumplen las condiciones establecidas en la jurisprudencia para reconocer escenarios de desconocimiento de la confianza legítima, destacando las reglas que al respecto estableció la Corte en las sentencias C-007 de 2002 y C-119 de 2018. Asimismo, se resaltó que existen razones válidas y justificadas para la modificación del régimen tributario de las zonas francas y que los cambios introducidos por las normas demandadas se pueden equiparar a aquellos validados por la Corte en la sentencia C-304 de 2019.

10. Recalaron que la medida busca devolver la vocación exportadora a las zonas francas y que la modificación en el régimen, lejos de constituir una medida de expropiación, busca realinear los incentivos para el uso de las mismas, estableciendo nuevas condiciones para el acceso a los tratamientos tributarios preferenciales. En este sentido, hicieron énfasis en que es esencial para el sistema tributario la posibilidad de modificar los esquemas de fomento y que no es razonable para un agente económico que se beneficia de una ventaja tributaria esperar que el sistema permanezca estático. Además, la carga que imponen las disposiciones demandadas no es tal, como para afectar la propiedad de los sujetos afectados por la medida.

11. Finalmente, argumentaron que el Legislador estaba facultado para escoger algunas actividades y agentes económicos para disponer para ellos tratamientos diferenciados, a la luz de las necesidades de fomento particulares para cada escenario. En este sentido, el Congreso de la República no estaba obligado a dispensar un mismo tratamiento para todos y cada uno de los usuarios de zona franca, menos cuando cada agente se encuentra en una posición distinta y particular respecto del propósito general de promoción de la actividad exportadora, razón legítima para el cambio normativo.

12. *Solicitudes de inexequibilidad*²⁰. Como argumentos para afirmar la inconstitucionalidad de las normas impugnadas se sostuvo que, si bien se reconoce la facultad del Legislador de reformar las normas tributarias para modificar beneficios y realinear incentivos, tal facultad no es ilimitada. En efecto, un límite para el ejercicio de esta prerrogativa se encuentra en el principio de confianza legítima, que en este caso se asocia a unas cargas y requisitos para la pertenencia al régimen de zonas francas y las ventajas tributarias que se asocian con el mismo, y que con las normas demandadas

¹⁹ Presentaron solicitudes de exequibilidad el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Minas y Energía y la Presidencia de la República.

²⁰ Allegó solicitud de inexequibilidad la Asociación Nacional de Comercio Exterior –Analdex–.

cambian de manera súbita, imprevista y fundamental. En efecto, sostienen que los agentes acomodaron su conducta a unas condiciones y requisitos que ahora se modifican, introduciendo la vocación exportadora como elemento esencial para el acceso a los beneficios tributarios, esto sin tener en cuenta que los agentes del mercado se ajustaron, realizando cuantiosas inversiones, al régimen de zonas francas para realizar unos propósitos completamente diferentes. El cambio introducido por las normas demandadas, analizada a la luz de las reglas de la sentencia C-235 de 2019, implica entonces una alteración del régimen de tal magnitud, que comporta una lesión de la confianza legítima y, por lo mismo, resulta contraria a la Constitución. Asimismo, se argumenta una lesión del principio de equidad que rige la legislación tributaria, en tanto se están imponiendo nuevas condiciones para los agentes que en muchos de los casos resultan imposibles de cumplir.

13. *Solicitudes de exequibilidad condicionada*²¹. Se presentaron dos posiciones respecto de la necesidad de un condicionamiento en este caso:

14. En primer lugar, se señaló que las normas demandadas suponen la afectación de una situación jurídica consolidada para los usuarios industriales de zona franca que se calificaron como tales antes de la entrada en vigencia de la ley. Asimismo, en este tránsito normativo no se estableció un escenario de transición para aquellas empresas que estaban en proceso de calificación como usuario industrial de zona franca al momento de la entrada en vigencia de la ley, todo lo cual implica la violación del artículo 83 de la Constitución Política. En este sentido, resulta necesario que la Corte condicione el alcance de las disposiciones acusadas, de modo que solo apliquen para aquellos usuarios industriales de zona franca que se hayan calificado después de la entrada en vigencia de la Ley.

15. De otro lado, se argumenta que el tratamiento diferencial propio del régimen de zonas francas constituye solo una mera expectativa, que el mismo no genera una situación jurídica consolidada para el contribuyente y que resulta previsible y razonable que el Legislador realice modificaciones al tratamiento fiscal asociado al régimen de zonas francas en ejercicio de su potestad tributaria, apelando a razones de política fiscal como es promover la exportación. Por ello, las normas demandadas no implican una violación a los principios de buena fe y confianza legítima, en tanto simplemente desarrollan una facultad de configuración en cabeza del Congreso que no tiene la potencialidad de lesionar las garantías constitucionales que estiman vulneradas los demandantes. Sin embargo, resulta necesario condicionar el alcance de las normas acusadas a fin de evitar un tratamiento dispar y contrario a la equidad entre los beneficiarios del régimen de zonas francas, pues no todos ellos pueden cumplir los requisitos exportadores y, por lo mismo, el juez constitucional debe disponer un condicionamiento en el que aquellos que no puedan desarrollar una actividad exportadora puedan seguir disfrutando del tratamiento tributario preferencial.

²¹ Solicitaron que se profiera una decisión de exequibilidad condicionada el Centro Externadista de Estudios Fiscales y la Asociación de Empresarios de Colombia –ANDI–.

D. Concepto de la Procuradora General de la Nación

16. La Procuradora General de la Nación solicitó a la Corte “ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia que se adopte en el proceso D-15143”, reiterando la solicitud de que se declarara la inexecuibilidad de los numerales 1, 2 y 3, así como del parágrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

17. Resaltó que las disposiciones acusadas desconocen el principio de buena fe debido a que alteran intempestivamente la concepción nacional de las zonas francas, al enfocar su actividad al fomento de las exportaciones. Esto implica, en opinión de la jefe del Ministerio Público, un cambio imprevisible y abrupto para los usuarios contribuyentes, frente al cual no podían reaccionar pues habían conducido su actividad de acuerdo a unos parámetros y requisitos muy distintos. Esta circunstancia implica la infracción de lo establecido en el artículo 83 constitucional y supone la incompatibilidad de lo demandado con la norma superior.

18. De otro lado, señaló que la alegada afectación del derecho de propiedad no ocurre, puesto que no está comprobado el efecto confiscatorio de las medidas. Asimismo, destacó que el aumento de la tarifa para los usuarios de zona franca, en caso de eliminación del beneficio por no poder acceder al mismo, solo implicaría que estarían gravadas en su renta a la tarifa general, por lo que es cuestionable que tal circunstancia equivalga a una medida expropiatoria.

19. También destacó que el impacto de las normas demandadas respecto de algunos sujetos con dificultades para exportar no implica la vulneración del principio de equidad tributaria, especialmente porque su naturaleza, actividad y tratamiento los hacen diferentes y, por lo mismo, susceptibles de un tratamiento tributario disímil.

II. CONSIDERACIONES

A. Competencia

20. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241.4 de la Constitución, la Corte es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, dado que la norma demandada se inserta en una ley de la República.

B. Primera cuestión preliminar: el fenómeno de la cosa juzgada

21. Previo a la formulación de cualquier problema jurídico a partir de los cargos planteados por los promotores de la acción, es preciso verificar si en esta oportunidad se configura el fenómeno de la cosa juzgada, habida consideración de un reciente pronunciamiento de esta Sala en relación con la constitucionalidad de las disposiciones demandadas en el presente proceso.

22. Lo anterior, por cuanto en la sentencia C-384 de 2 de octubre de 2023, proferida por la Sala Plena dentro del expediente D-15143 mientras el asunto *sub júdice* surtía el respectivo trámite, se estudió una demanda de inconstitucionalidad promovida en contra de los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 y se declaró su exequibilidad condicionada en los siguientes términos:

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

Segundo. Declarar **EXEQUIBLES** los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6 del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por el segundo cargo analizado en esta oportunidad, en el entendido de que el régimen tarifario del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 continuará rigiendo para los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder al mismo antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022.»²²

23. El instituto jurídico procesal de la cosa juzgada tiene fundamento en el artículo 243 superior, a cuyo tenor “[l]os fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional. Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución”.

24. De forma reiterada y pacífica, la Corte Constitucional ha sostenido que, en virtud del citado precepto constitucional, las determinaciones contenidas en las sentencias adquieren el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas, y como consecuencia de ello se genera una restricción para emprender un nuevo juicio en torno a una materia que ha sido previamente decidida. Bajo esa comprensión, “la cosa juzgada tiene como función negativa, prohibir a los funcionarios judiciales conocer, tramitar y fallar sobre lo resuelto, y como función positiva, dotar de seguridad a las relaciones jurídicas y al ordenamiento jurídico”²³.

25. La justificación respecto de los efectos que emanan de la configuración de la cosa juzgada se halla, tal como ha subrayado este tribunal, “(i) en la protección de la seguridad jurídica que impone la estabilidad y certidumbre de las reglas que rigen la actuación de autoridades y ciudadanos, (ii) en la salvaguarda de la buena fe que exige asegurar la consistencia de las decisiones de la Corte, (iii) en la garantía de la autonomía judicial al impedirse que luego de juzgado un asunto por parte del juez competente y siguiendo las reglas vigentes pueda ser nuevamente examinado y, (iv) en la condición de la

²² Corte Constitucional, comunicado de prensa n.º 36 del 2 de octubre de 2023.

²³ Corte Constitucional, sentencia C-774 de 2001.

Constitución como norma jurídica en tanto las decisiones de la Corte que ponen fin al debate tienen, por propósito, asegurar su integridad y supremacía”²⁴.

26. La jurisprudencia constitucional ha identificado diferentes tipologías o modalidades conforme a las cuales se verifica la configuración del fenómeno de la cosa juzgada en atención al objeto del control, a los cargos analizados y al alcance del pronunciamiento efectuado por la Corte con anterioridad. Así, ha distinguido entre cosa juzgada *absoluta* y *relativa* –que podrá ser, a su vez, explícita o implícita–, y entre cosa juzgada *formal* y *material*²⁵.

27. En lo que atañe específicamente a los efectos de las sentencias en que se ha declarado la exequibilidad condicionada de la disposición legal objeto de censura, esta corporación ha precisado que, en caso de constatarse que los cargos que sustentan la acusación son los mismos abordados en el pasado –esto es, si el concepto de violación se soporta en la invocación de los mismos parámetros constitucionales y se aducen en las mismas razones–, entonces la decisión que corresponde adoptar es la de estarse a lo resuelto en la sentencia que con anterioridad resolvió la cuestión a la que se contrae la impugnación²⁶.

28. En tal sentido, la Corte ha enfatizado que la verificación del fenómeno de la cosa juzgada en el escenario descrito se adelanta a partir de los siguientes requisitos: “(1) que el texto normativo acusado sea el mismo que ya fue objeto de control; (2) que se haya declarado su exequibilidad o exequibilidad condicionada en una sentencia anterior; (3) que esa declaratoria haya sido fundamentada en las mismas razones de fondo que se invocan en una nueva oportunidad; y (4) que no se presente ninguno de los motivos que han sido señalados por la Corte para enervar los efectos de la cosa juzgada”²⁷, esto es, “(i) un cambio en el parámetro de control, derivado de la incorporación de nuevos mandatos relevantes a la Constitución Política, incluido el bloque de constitucionalidad; (ii) una modificación en el significado material o en la comprensión de los mandatos relevantes, derivada de cambios sociales, políticos o económicos significativos; o (iii) la variación en el contexto normativo en que se inserta la norma objeto de control”²⁸.

²⁴ Corte Constitucional, sentencia C-007 de 2016, reiterada en la sentencia C-103 de 2023.

²⁵ En ese sentido, esta corporación ha distinguido entre la cosa juzgada *absoluta* y *relativa*. Siguiendo lo expuesto en la sentencia C-059 de 2023 –que reitera las sentencias C-774 de 2001, C-039 de 2021, C-334 de 2017 y C-007 de 2016– se tiene que la primera ocurre cuando tras verificar la providencia anterior se infiere el estudio no está limitado por la propia decisión y, por tanto, que la norma “*se entiende examinada respecto a la integralidad de la Constitución*”; al paso que la segunda se presenta cuando “*el juez constitucional limita los efectos de la decisión dejando abierta la posibilidad de formular un cargo distinto al examinado en [el fallo] anterior*”. Esta última, la cosa juzgada relativa, podrá ser *explícita* o *implícita*, según si en la parte resolutive establece expresamente que la decisión se circunscribe a los cargos allí planteados, o si tal delimitación del estudio se extrae de las consideraciones de la parte motiva, aunque no se consigne en la parte resolutive.

Por otra parte, la jurisprudencia constitucional ha caracterizado la cosa juzgada *formal* y *material*. La primera tiene lugar cuando una misma disposición o enunciado legal ya ha sido objeto de escrutinio y se somete de nuevo a control; mientras que la segunda se da cuando se evidencia que disposiciones jurídicas diferentes tienen sin embargo un idéntico contenido normativo y respecto de una de ellas ya se ha examinado su validez constitucional.

²⁶ Corte Constitucional, sentencia C-059 de 2023.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Corte Constitucional, sentencia C-233 de 2021

29. Pues bien, sobre la base de las anteriores consideraciones, la Sala advierte que en virtud de la sentencia C-384 de 2023 en esta ocasión se configura parcialmente el fenómeno de cosa juzgada constitucional, toda vez que la decisión allí adoptada se fundó en el análisis de reparos que también son propuestos por los demandantes dentro del presente proceso.

30. En efecto, dentro del expediente D-15143, en el marco del cual se profirió la sentencia C-384 de 2023, la Corte conoció de una demanda contra los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 en la que se formularon dos cargos, a saber: la violación a los principios de legalidad y de certeza tributaria (artículo 338 CP) y la vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima (artículo 83 CP). Respecto de este segundo reproche –que es el que resulta relevante de cara al asunto bajo examen–, el allí demandante esgrimió, en concreto, que el Legislador modificó de forma súbita e imprevisible las características del trato diferencial para los usuarios industriales de zonas francas, al supeditar la aplicación del beneficio tributario únicamente a los ingresos provenientes de operaciones de exportación de bienes y servicios²⁹.

31. Tras el estudio de mérito sobre el particular, en la citada providencia la Corte determinó que “a pesar de que el nuevo esquema de tarifa preferencial del impuesto sobre la renta para usuarios de zonas francas no resultaba contrario a los principios de buena fe y confianza legítima de nuevos contribuyentes, aquellos que ya habían sido calificados como usuarios industriales y que habían cumplido con la contraprestación exigida para el acceso a la tarifa preferencial en el régimen anterior sí estarían soportando su infracción, al haber sido sorprendidos por un cambio súbito e imprevisible de las condiciones fundamentales para el acceso al beneficio y no haber gozado de condiciones adecuadas para acomodar su actividad a los nuevos requisitos introducidos por las normas demandadas”³⁰. En consecuencia, resolvió declarar la exequibilidad condicionada de las disposiciones cuestionadas en los términos indicados *ut supra*, con el fin de garantizar la estabilidad de las condiciones para aquellos contribuyentes que estuvieran beneficiados por el esquema tributario anterior a la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022.

32. Como se expuso en los antecedentes de la presente sentencia, el cargo formulado por los demandantes dentro del expediente D-15215, que ocupa ahora la atención de la Sala, alude a la violación del artículo 83 CP por el desconocimiento de la confianza legítima de los antiguos usuarios industriales de zonas francas a causa del incremento intempestivo de la tarifa al impuesto sobre la renta. Los argumentos que sustentan la mencionada acusación, ciertamente, guardan correspondencia sustancial con uno de los ejes objeto de pronunciamiento en la referida sentencia C-384 de 2023.

33. Así las cosas, y de conformidad con los requisitos decantados por la jurisprudencia constitucional, no cabe duda en cuanto a que respecto del cargo

²⁹ Corte Constitucional, comunicado de prensa n.º 36 del 2 de octubre de 2023.

³⁰ *Ibidem*.

por infracción de los principios de buena fe y confianza legítima contemplados en el artículo 83 superior, se configura en el *sub júdice* el fenómeno de cosa juzgada a raíz de lo decidido en la sentencia C-384 de 2023, comoquiera que (1) los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 –textos normativos aquí acusados– son los mismos que ya fueron objeto de control; (2) anteriormente se declaró la exequibilidad condicionada de dichas disposiciones en la sentencia a que se ha hecho alusión; (3) aquella declaratoria fue fundamentada en las mismas razones de fondo que invocan los actores en esta oportunidad; y, finalmente, (4) en esta ocasión es evidente que no se concreta ninguno de los supuestos con la virtualidad de romper la cosa juzgada, teniendo en cuenta que la decisión a partir de la cual se estructura este fenómeno fue proferida muy recientemente, apenas el 2 de octubre del año que avanza.

34. En consideración a lo expuesto, la Sala procederá a estarse a lo resuelto en la sentencia C-384 de 2023 en relación con el cargo propuesto en la demanda bajo radicación D-15215, fundado a la vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima (artículo 83 CP), respecto de los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fueron modificados por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

35. Ahora bien, como se señaló en precedencia, los demandantes también hacen referencia en su argumentación a los efectos que el cambio normativo repentino de las condiciones tributarias apareja en el ámbito de los derechos a la propiedad (artículo 58 CP) y a un trato tributario equitativo (artículo 363 CP). Puntualmente, alegaron que aquellos usuarios industriales de zonas francas que producen para el mercado interno y que conforme a la regulación anterior a la reforma podían acceder al beneficio de una tasa preferencial de impuesto sobre la renta del 20%, ahora, por la variación introducida en las normas acusadas, no sólo sufren una expropiación de derechos adquiridos al amparo de la legislación anterior que termina por impactar sensiblemente sus inversiones, sino que además, en razón a las características de las actividades que realizan, enfrentan una imposibilidad material para adaptarse a los nuevos incentivos a la internacionalización en orden a preservar el régimen tarifario especial en materia de renta.

36. La Sala observa que, de acuerdo con la lógica de la demanda, estas alegaciones no constituyen cargos de inconstitucionalidad autónomos, sino que expresan presuntas afectaciones o impactos que se generan como consecuencia de la inusitada alteración de los términos de tributación para un sector de usuarios industriales de zonas francas que venían siendo cobijados por un beneficio relativo a la tasa impositiva y que, tras modelar sus negocios a los requerimientos del Estado, esperaban de buena fe que éste respetara la estabilidad de sus condiciones. Dicho de otro modo, el presunto desconocimiento del derecho a la propiedad privada y de la equidad tributaria que esgrimen los demandantes resultaba accesorio o secundario a la vulneración al principio de confianza legítima.

37. La anterior constatación hace pertinente que la Corte haga referencia a la figura de la *sustracción de materia*, teniendo en cuenta la determinación adoptada en la sentencia C-384 de 2023.

38. Como de vieja data lo ha sostenido esta corporación, para adelantar el control de constitucionalidad sobre un precepto legal es condición de posibilidad que el mismo se encuentre vigente, esté produciendo efectos jurídicos o tenga la virtualidad de producirlos, pues de lo contrario, si la disposición en cuestión ha desaparecido del sistema jurídico o no tiene la vocación de generar efectos, entonces no tiene caso llevar a cabo un juicio de validez constitucional, en la medida en que no hay manera de que por su causa pueda verse comprometida la integridad y supremacía de la Constitución³¹. En otras palabras, cuando se presenta el fenómeno de sustracción de materia resulta inocho cualquier pronunciamiento por parte de este tribunal³², lo cual “implica que la Corte deba, ineludiblemente, declararse inhibida de pronunciarse de fondo sobre las materias puestas a su consideración”³³.

39. En criterio de la Sala, en esta oportunidad se produce una sustracción de materia en relación con las presuntas afectaciones derivadas –o por consecuencia– que plantean los promotores de la acción, a la luz de lo resuelto en la sentencia C-384 de 2023. En vista de que la decisión de exequibilidad condicionada que profirió la Corte determinó que el régimen tarifario anterior continuará rigiendo para los contribuyentes que hayan cumplido los requisitos para acceder al mismo antes de la entrada en vigor de la Ley 2277 de 2022, el beneficio tributario se conserva hoy para los usuarios industriales de zonas francas a propósito de quienes se reclama en la demanda bajo estudio. Por tanto, en el estado actual de cosas, y puesto que lo accesorio ha de seguir la suerte de lo principal, lo resuelto por esta corporación en relación con el nuevo régimen impositivo conlleva un desvanecimiento de los efectos lesivos identificados por los demandantes, los cuales han quedado conjurados en virtud de la modulación efectuada en los precisos términos de la sentencia C-384 de 2023. En efecto, si los sujetos que venían amparados por la normatividad anterior gozaban de una tasa de renta reducida y el fallo de exequibilidad condicionada les ha garantizado, en razón de la salvaguarda del principio de confianza legítima, la posibilidad de mantener esas mismas condiciones, entonces en este momento no se ven abocados a raíz del cambio de legislación a soportar el subsecuente incremento a la tarifa del impuesto que estiman expropiatorio, ni a adaptar sus negocios a esquemas de internacionalización para prevenir una mayor carga fiscal.

40. Dadas estas circunstancias, ante el acaecimiento del fenómeno de sustracción de materia se pone de manifiesto que a esta Corte no le es dado pronunciarse de fondo en relación con las presuntas afectaciones derivadas –o por consecuencia– atinentes al desconocimiento de la equidad tributaria y de los derechos adquiridos, razón por la cual, aparte de estarse a lo resuelto en la

³¹ Corte Constitucional, sentencia C-457 de 1993.

³² Corte Constitucional, sentencia C-558 de 1996.

³³ Corte Constitucional, sentencia C-512 de 2019.

sentencia C-384 de 2023 frente al cargo por violación del principio de confianza legítima, la Sala se declarará inhibida de emitir un pronunciamiento respecto de la presunta infracción a los artículos 58 y 363 de la Constitución

C. Segunda cuestión preliminar: sustracción de materia respecto de la pretensión subsidiaria

41. Los demandantes formularon una pretensión subsidiaria a la de declarar la inexecutable de los numerales 1, 2 y 3 y del párrafo 6° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, en su redacción del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022. En ese sentido, en el libelo inicial solicitaron a esta corporación que, en caso de no declarar inconstitucionales las disposiciones mencionadas, se efectuara una serie de modulaciones interpretativas respecto de las mismas y, adicionalmente, propusieron declarar la exequibilidad condicionada del párrafo 5° *ibidem*, bajo el entendido de que los usuarios industriales de zonas francas que no pueden cumplir con el requisito de internacionalización se encuentran comprendidos dentro de los supuestos allí previstos, a saber: zonas francas costa afuera; usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales de servicios portuarios, usuarios industriales de servicios portuarios de una zona franca, usuarios industriales de zona franca permanente especial cuyo objeto social principal sea la refinación de combustibles derivados del petróleo o refinación de biocombustibles industriales; usuarios industriales de servicios que presten los servicios de logística del numeral 1 del Artículo 3o de la Ley 1004 de 2005 y a usuarios operadores. Esto, con el fin de que también aquellos usuarios industriales de zonas francas, pese a no cumplir con el requisito de internacionalización, puedan acceder a una tarifa del impuesto sobre la renta del 20%.

42. Aunque la Sala no accederá a la pretensión principal de proferir una decisión de inexecutable, debido a que, como ya se anotó, lo que corresponde en esta oportunidad es estarse a lo resuelto en la sentencia C-384 de 2023, frente a la pretensión subsidiaria se advierte que tampoco es procedente un análisis de mérito en torno al párrafo 5° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, pues el cuestionamiento respecto de esta última norma es también accesorio a la acusación central y abrevia íntegramente de los planteamientos que la sustentan, al punto que la argumentación desplegada por los actores se aprecia insuficiente para estructurar un cargo de inconstitucionalidad desligado de los reparos concernientes a la repentina alteración de la regulación tributaria.

43. En efecto, la propuesta de emitir un condicionamiento en relación con el párrafo 5° a que se alude, dirigida a obtener una tarifa preferencial del impuesto de renta, no se comprende independientemente del reclamo referido al cambio súbito que supuso la reforma tributaria en cuanto a las condiciones impositivas favorables para los usuarios industriales de zonas francas que producen para el mercado interno. De acuerdo con lo expuesto en el acápite anterior, si para este sector de contribuyentes que venían cobijados por la norma anterior actualmente se preserva el beneficio relativo a la tasa del impuesto

sobre la renta, gracias a la exequibilidad condicionada declarada por esta Corte en los términos de la sentencia C-384 de 2023, entonces carecería de sentido introducir un condicionamiento adicional en el párrafo 5° que disponga exactamente el mismo trato ya dispensado a esos mismos sujetos, a través de su inclusión junto a las hipótesis para las cuales el Legislador otorgó el antedicho beneficio.

44. De modo que, aunque respecto del párrafo 5° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, no es posible predicar la configuración del fenómeno de cosa juzgada –en la medida en que no existe identidad de objeto, pues el enunciado legal sobre el que recaería el juicio es distinto–, lo cierto es que el alcance del fallo anterior dictado por la Sala Plena en relación con los numerales 1, 2 y 3, y el párrafo 6° del mismo artículo hace caer en el vacío la pretensión subsidiaria de los demandantes, toda vez que el condicionamiento que sugieren está abiertamente orientado a que a un grupo determinado de sujetos se les haga extensivo un tratamiento jurídico del cual ya gozan.

45. Así las cosas, en vista de los términos en que fue planteado el cargo contra el citado párrafo 5° por parte de los promotores de la acción, y en tanto no es posible realizar una lectura de dicha disposición haciendo abstracción del condicionamiento introducido por esta corporación de forma sobreviniente a la presentación de la demanda, se evidencia que los reparos sobre la norma en mención han quedado subsumidos en la modulación y, por ende, también de cara a este aspecto se patentan el fenómeno de sustracción de materia, de manera que no es posible establecer la existencia de un cuestionamiento de inconstitucionalidad frente al cual quepa un pronunciamiento por parte de este tribunal dentro de los precisos contornos que marca la demanda. Esto, porque al revestirse de estabilidad las condiciones tributarias que la regulación pretérita les otorgaba a los antiguos usuarios industriales zonas francas, desaparece en definitiva el interés jurídico de éstos en ser incluidos entre los supuestos a los que la referida norma les concede una tarifa reducida de renta.

46. Lo expuesto basta para concluir que a la Sala Plena no le queda camino distinto al de declararse inhibida de emitir un pronunciamiento de fondo en relación con el párrafo 5° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, a lo que procederá en la parte resolutive de esta providencia.

D. Síntesis de la decisión

47. La Sala Plena estudió una demanda de inconstitucionalidad dirigida contra los numerales 1, 2 y 3, y los párrafos 5° y 6° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal y como fueron modificados por el 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”.

48. Los demandantes plantearon, esencialmente, un cargo de inconstitucionalidad sustentado en la vulneración del artículo 83 de la Constitución. Manifestaron que la alteración intempestiva de las condiciones tributarias que amparaban a los usuarios industriales de zonas francas lesiona el principio de confianza legítima de que son titulares, habida cuenta de que la regulación anterior había generado en ellos la expectativa de que la tasa de impuesto sobre la renta sería del 20% hasta el año de 2029, y ahora, por virtud de las disposiciones demandadas, se les sorprendió con la eliminación de dicho beneficio, al tiempo que se les impusieron cargas imposibles de asumir para poder preservarlo. Alegaron, además, que dicha modificación súbita e imprevisible de las reglas de tributación genera impactos negativos en materia de equidad tributaria y derechos adquiridos, con lo que se terminan desconociendo, por consecuencia, los artículos 363 y 58 de la Constitución

49. Previo a formular un problema jurídico, como primera cuestión preliminar la Corte se concentró en verificar la configuración del fenómeno de la cosa juzgada, teniendo en cuenta que recientemente, en la sentencia C-384 de 2 de octubre de 2023, esta corporación examinó la constitucionalidad de los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, y resolvió declararlos exequibles en el entendido de que el régimen tarifario del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 continuará rigiendo para los contribuyentes que hubiesen cumplido las condiciones para acceder al mismo antes del 13 de diciembre de 2022, fecha de entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022.

Tras reiterar la jurisprudencia constitucional sobre la mencionada figura jurídico procesal, la Sala encontró que, en efecto, en esta ocasión existe cosa juzgada a la luz de lo decidido en la citada sentencia C-384 de 2023, toda vez que (1) los numerales 1, 2 y 3 y el párrafo 6° del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022 –textos normativos aquí acusados– son los mismos que ya fueron objeto de control; (2) anteriormente se declaró la exequibilidad condicionada de dichas disposiciones en la sentencia a que se ha hecho alusión; (3) aquella declaratoria fue fundamentada en las mismas razones de fondo que invocan los actores en esta oportunidad; y, finalmente, (4) en esta ocasión es evidente que no se concreta ninguno de los supuestos con la virtualidad de romper la cosa juzgada, teniendo en cuenta que la decisión a partir de la cual se estructura este fenómeno fue proferida muy recientemente, apenas el 2 de octubre del año que avanza. Por lo tanto, determinó que en esta ocasión corresponde a la Corte estarse a lo resuelto en aquella providencia con respecto al cargo por violación del principio de confianza legítima.

50. A su vez, la Sala precisó que las alegaciones atinentes al desconocimiento de la equidad tributaria (artículo 363 superior) y de los derechos adquiridos (artículo 58 superior) no constituyen cargos de inconstitucionalidad autónomos, sino que expresan presuntas afectaciones o impactos que se generan como consecuencia de la vulneración al principio de confianza legítima (artículo 83 superior). En ese sentido, dada la existencia de cosa juzgada frente al cargo identificado como eje de la demanda, se constató que se produce una sustracción de materia en relación con aquellas presuntas afectaciones derivadas –o por

consecuencia–, puesto que al salvaguardarse en la sentencia C-384 de 2023 el principio de confianza legítima, los efectos negativos puntuales que esgrimen los accionantes han quedado conjurados, en virtud de la modulación efectuada por esta corporación.

Como segunda cuestión preliminar, la Sala analizó si la pretensión subsidiaria de los demandantes, consistente en solicitar que se declare la exequibilidad condicionada del parágrafo 5° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, reúne las condiciones para que este tribunal profiera un fallo de mérito. Al respecto, advirtió que, aunque respecto del mencionado parágrafo no se estructura la cosa juzgada, lo cierto es que el cuestionamiento contra el mismo es también accesorio a la acusación principal, tanto así que no se comprende independientemente del reclamo referido al cambio súbito que supuso la reforma tributaria, en cuanto a las condiciones impositivas favorables para los usuarios industriales de zona franca que producen para el mercado interno. Así, evidenció que el hecho sobreviniente de que se haya proferido la sentencia C-384 de 2023 con posterioridad a la presentación de la demanda bajo estudio da lugar a una sustracción de materia, en la medida en que dentro de los términos del condicionamiento dictado por esta Corte se entienden subsumidos los reparos formulados contra el parágrafo 5°, respecto de los cuales, en consecuencia, la Sala concluyó que debe inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo.

51. En consideración a lo expuesto, la Sala procederá a estarse a lo resuelto en la sentencia C-384 de 2023 respecto al cargo por violación del artículo 83 de la Constitución y se inhibirá de emitir pronunciamiento de fondo respecto de la presunta infracción a los artículos 58 y 363 de la Constitución, así como en relación con el parágrafo 5° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022.

III. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Primero.- ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-384 de 2023 respecto al cargo por violación del artículo 83 de la Constitución, formulado contra los numerales 1, 2 y 3 y el parágrafo 6° del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal y como fueron modificados por el artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Segundo.- DECLARARSE INHIBIDA de emitir un pronunciamiento de fondo respecto de la presunta infracción a los artículos 58 y 363 de la Constitución, así como en relación con el parágrafo 5° del artículo 240-1 del

Estatuto Tributario, tal como fue modificado por del artículo 11 de la Ley 2277 de 2022, “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, en razón al fenómeno de sustracción de materia.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada
Ausente con excusa

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ
Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada
Con impedimento aceptado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ
Secretaria General