

C-304-19

Sentencia C-304/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia de la Corte Constitucional

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos mínimos

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Carga mínima de argumentación

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Ineptitud sustantiva de la demanda

CONGRESO-Fijación de la política tributaria

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 150.12 y 338 del Texto Superior, es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de las leyes. En ejercicio de esta atribución, y a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le corresponde al legislador crear los tributos, predeterminedar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, fijar los métodos y procedimientos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, previo cumplimiento de los requisitos previstos en la Constitución y la ley

COMPETENCIA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance

CONGRESO-Autoridad política para establecer estrategias de fomento/ESTRATEGIAS DE FOMENTO-Naturaleza/ESTRATEGIAS DE FOMENTO-Finalidad

Ahora bien, partiendo del artículo 334 de la Constitución, la Corte ha señalado que el Congreso tiene la libertad política para establecer medidas dirigidas a estimular ciertas actividades, lo que se conoce, por lo general, con el nombre de estrategias de fomento. Su origen corresponde a un examen económico y de conveniencia, en el que se decide dirigir recursos a un sector, o consagrar otro tipo de beneficios, por ejemplo, de carácter tributario,

con miras a impulsar un área de la economía o a ella en sí misma, y, por esa vía, lograr la satisfacción de los fines del Estado, entre ellos, la prosperidad general, el trabajo y la vida digna. En todo caso, como consecuencia de la facultad genérica de intervención en la economía, también es posible que se adopten medidas en el ámbito tributario sustentadas en razones sociales o de igualdad real y material

EXENCIONES, EXCLUSIONES Y BENEFICIOS FISCALES-Amplia potestad de configuración del Legislador

EXENCIONES, EXCLUSIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Jurisprudencia constitucional

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Competencia para dictar medidas

No obstante, las exenciones y exclusiones no son la única forma mediante la cual el legislador puede fomentar la inversión e impulsar el crecimiento económico. En efecto, en ejercicio de su libertad de configuración puede establecer otras medidas que, además de beneficiar al contribuyente, no dejen de lado el recaudo de recursos. Entre ellas, por ejemplo, el Congreso puede autorizar el pago progresivo o por etapas de un tributo, o incidir sobre sus supuestos cuantitativos reduciendo partidas que integran la base gravable o disponiendo la existencia de tarifas especiales -que excluya la ordinaria- para el cobro de un impuesto, tasa o contribución

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad/EXENCION TRIBUTARIA-Creación, modificación y supresión

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Facultad para modificar condiciones para beneficio tributario

POTESTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-No es absoluta

COMPETENCIA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

La atribución para introducir ajustes o modificar el contenido de este tipo de medidas, inclusive, para suprimirlas, de ninguna manera debe interpretarse como una facultad absoluta, pues existen límites previstos en la Constitución para evitar que los cambios tributarios afecten garantías superiores plasmadas en favor de los contribuyentes. En

particular, esta Corporación ha sostenido que al momento de evaluar la constitucionalidad de una norma que modifica o elimina un beneficio, debe asegurarse que la misma respete, al menos: (i) el principio de irretroactividad de la ley, como fundamento constitucional para la protección de las situaciones jurídicas consolidadas; (ii) el principio de confianza legítima, del cual se desprende la garantía o salvaguarda de las expectativas legítimas de los contribuyentes; (iii) el principio de igualdad, cuyo fin consiste en proscribir que las leyes fijen tratamientos tributarios diferenciados injustificados; y (iv) el principio de equidad tributaria, que refiere a una visión macro de la tributación y que apela a la justa distribución de las cargas fiscales entre los contribuyentes, según criterios de generalidad, uniformidad y progresividad, a partir del examen horizontal o vertical del sistema tributario.

DERECHOS ADQUIRIDOS EN MATERIA TRIBUTARIA-Consolidación

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-Consagración/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA-Interpretación

IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Objeto

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA-Alcance/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA-Reiteración de jurisprudencia

SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN MATERIA TRIBUTARIA

La Corte advierte que, se entiende que existe una situación jurídica consolidada, cuando el 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 beneficio

SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA EN MATERIA TRIBUTARIA-Elementos

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LEY TRIBUTARIA-Garantía en beneficio de los contribuyentes

En virtud del principio de irretroactividad (CP arts. 338 y 363), el Congreso de la República solo está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar leyes tributarias con efectos hacia el futuro, a fin de que sus decisiones no desconozcan situaciones jurídicas consolidadas en virtud de la legislación reformada, no solo en lo que corresponde al hecho generador del tributo, sino también al resto de sus elementos esenciales, e incluso, a los beneficios fiscales específicos que se hayan otorgado

PRINCIPIO DE LA BUENA FE-Función integradora en el ordenamiento y reguladora de las relaciones entre particulares y Estado/PRINCIPIOS DE LA BUENA FE Y CONFIANZA LEGITIMA EN MATERIA TRIBUTARIA-Reiteración de jurisprudencia

PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA-Alcance y protección

EXPECTATIVAS LEGITIMAS-Pueden ser modificadas por el legislador en virtud de sus competencias

En criterio de la Corte, como se expuso en las consideraciones generales de esta sentencia, para que exista una expectativa legítima en relación con un beneficio tributario, se exige, al menos, en primer lugar, que no se trate de un incentivo genérico, sino igualmente de un estímulo específico, respecto del cual se demanda una conducta concreta y directa por parte del contribuyente. En segundo lugar, se necesita que este haya realizado actos de ejecución a su cargo, pues de lo contrario no existiría un interés real y objetivo que proteger. Y, en tercer lugar, previo a la entrada en vigencia de la nueva ley, se requiere que el sujeto pasivo del tributo no haya satisfecho todas las condiciones contempladas en la normatividad derogada para ser titular del incentivo.

PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA-No supone la imposibilidad de modificar disposiciones tributarias/PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGITIMA-Finalidad

El principio de confianza legítima no implica que el legislador tenga prohibido reformar o cambiar las leyes tributarias que conceden exenciones y similares, su propósito es el de excluir las modificaciones de las reglas de juego que pueden llegar al extremo de establecer un tratamiento arbitrario, que se desampare a las personas que adecuaron su comportamiento al marco jurídico vigente, mediante actos de ejecución motivados por un estímulo específico. La confianza legítima surge entonces como un medio a través del cual

se concilia la tensión que surge entre, por un lado, el interés general que acompaña la imposición de tributos y, por el otro, las expectativas legítimas de los contribuyentes que se fundan en razones objetivas. De sostener lo contrario, con el fin de mantener en el tiempo cualquier de tipo de interés tributario, conduciría a un actuar contrario a la Constitución, pues se vaciaría de contenido las cláusulas que le confieren al órgano legislativo una amplia potestad para regular la política fiscal, petrificando el ordenamiento jurídico, en desmedro del bienestar colectivo

IGUALDAD-Triple papel en el ordenamiento constitucional/IGUALDAD COMO VALOR, PRINCIPIO Y DERECHO FUNDAMENTAL-Fundamento

IGUALDAD-Carece de contenido material específico/IGUALDAD-No protege ningún ámbito concreto de la esfera de la actividad humana sino que puede ser alegado ante cualquier trato diferenciado injustificado

IGUALDAD DE TRATO-Mandatos

PRINCIPIO DE IGUALDAD-Reglas según el grado de semejanza o identidad

JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Alcance/JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Criterio de comparación, patrón de igualdad o tertium comparationis

JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Etapas de su análisis y modalidades del test de igualdad según el grado de intensidad

TEST LEVE DE IGUALDAD-Alcance

TEST O JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Jurisprudencia constitucional

EQUIDAD TRIBUTARIA-Noción/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Relación con igualdad y generalidad/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Pondera la distribución de cargas y beneficios o la imposición de gravámenes entre contribuyentes para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados

PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance/EQUIDAD-Dimensión horizontal/EQUIDAD-Dimensión vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

ZONAS FRANCAS-Definición/ZONAS FRANCAS-Finalidad

Las zonas francas se encuentran definidas en el artículo 1° de la Ley 1004 de 2005, como las áreas geográficas delimitadas en el territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Sus fines se concretan (i) en servir de medio para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital; (ii) en promover el desarrollo de procesos industriales altamente productivos y competitivos; (iii) en estimular la generación de economías de escala; (iv) en activar la competitividad de las regiones; y (v) en ser un instrumento para simplificar los procedimientos de comercio de bienes y servicios, y facilitar su venta

ZONAS FRANCAS-Modalidades

ZONA FRANCA-Reglamentación

Todo el proceso en mención se consolidó con la expedición de la Ley 1004 de 2005, régimen vigente en materia de zonas francas, en el cual, (...). En el artículo 4 de la ley en cita, se autorizó al Gobierno Nacional para reglamentar “lo relativo a la autorización y funcionamiento de zonas francas permanentes o transitorias”, atribución que se ha venido ejerciendo en varios momentos y que, desde una perspectiva general, permite su clasificación en dos grandes compilaciones regulatorias. En primer lugar, el régimen anterior, el cual se integra por los Decretos 383 y 4051 de 2007, que modificaron el Decreto 2685 de 1999, y con la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN. Y, el régimen vigente, en el cual se incluye básicamente el Decreto 2147 de 2016, “Por el cual se modifica el régimen de zonas francas y se dictan otras disposiciones”

ZONAS FRANCAS-Regla de exclusividad

Las zonas francas se identifican por otros tres elementos o supuestos. En primer lugar, por la regla de la extraterritorialidad, concepto que implica que una mercancía almacenada en zona franca se entiende jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros, esto es, o bien que no ha llegado al Territorio Aduanero (...). En segundo lugar, por estar sometidas a

un régimen especial y excepcional, lo que significa que gozan de un tratamiento preferencial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, por virtud del cual solo se debe recurrir a las normas generales que se aplican en esas materias, siempre que de forma expresa no se disponga a su favor de una excepción o trato especial. Y, en tercer lugar, por ser un instrumento de impulso y de atracción a las inversiones, ya que, si bien su origen se vinculó con la industria de las exportaciones, hoy en día permite la realización de negocios con el resto del TAN, preservando reglas especiales para la nacionalización o importación de productos que vienen de una zona franca

ZONA FRANCA-Declaratoria

Más allá de los distintos requisitos que se exigen para cada modalidad de zona franca, son cinco las principales condiciones que se han impuesto en ambos regímenes para obtener una declaratoria favorable. Primero, se debe constituir una nueva persona jurídica o establecer una sucursal de sociedad extranjera. Segundo, se requiere acreditar la disponibilidad de los terrenos del área en donde se instalará la zona franca. Tercero, se debe presentar un Plan Maestro de Desarrollo General. Cuarto, se tienen que justificar las fuentes de financiación, junto con estudios técnicos, financieros, jurídicos, económicos y de mercado. Y, quinto, se debe acompañar un cronograma en donde se especifique el cumplimiento de los compromisos de inversión y de empleos que se proyectan generar.

PLAN MAESTRO DE DESARROLLO GENERAL DE LA ZONA FRANCA-Importancia

La modificación del Plan Maestro le otorga una importante flexibilidad al régimen de las zonas francas y lo adecúa a la realidad de un proyecto, a partir de las variaciones que puedan presentarse, y respecto de las cuales se exige una debida justificación, sin categorizarlas, ni limitarlas de forma explícita, por lo que se podrían invocar razones económicas, financieras, de política pública o, incluso, de fuerza mayor, evitando la inobservancia de lo acordado y, por ende, enervando las causales de pérdida de existencia de la zona franca

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA-Concepto/PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA TRIBUTARIA-Contenido

La seguridad jurídica entendida como la garantía del individuo de que no será objeto de

ataques, medidas o decisiones arbitrarias en su persona, en sus bienes o en sus derechos, al estar protegido por un marco normativo objetivo y expedido por autoridades legalmente constituidas, es igualmente aplicable en materia tributaria. Precisamente, en esta área, el citado principio opera en una triple dimensión: (i) en la certeza del derecho positivo que le es aplicable a los contribuyentes, en relación con cada hecho generador de un tributo; (ii) en la confianza de que el actuar de la administración pública se sujeta al principio de legalidad; y (iii) en la previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas tributarias

CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-Objetivo

SOLICITUD DE CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-Requisitos

CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA-Presupuestos que se deben cumplir

CORTE CONSTITUCIONAL-Examen de constitucionalidad

Referencia: Expediente D-12811

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones."

Demandante:

Lucy Cruz de Quiñones

Magistrado Ponente:

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Bogotá DC, diez (10) de julio de dos mil diecinueve (2019)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la ciudadana Lucy Cruz de Quiñones presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”

En auto del 21 de agosto de 2018, se admitió la demanda, se dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, se corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. De igual manera se dispuso comunicar la iniciación del presente proceso de constitucionalidad al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; al Departamento Nacional de Planeación, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); a la Contraloría General de la República; a la Organización PROCOLOMBIA; a la Cámara de Usuarios de Zonas Francas de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI); a la Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos y Comunicaciones (ANDESCO); a la Asociación Nacional de Comercio Exterior (ANALDEX); a la Asociación de Zonas Francas de las Américas (AZFA); al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las Facultades de Derecho de las siguientes Universidades; Externado, Javeriana, Sabana, Eafit de Medellín, del Valle y Nariño, para que, si lo consideraban conveniente, intervinieran en el proceso con el propósito de defender o impugnar la disposición acusada.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe el texto del precepto demandado, conforme con su publicación en el Diario Oficial No. 50.101 del 29 de diciembre de 2016:

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras

disposiciones.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

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 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%.

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.

1. Que las nuevas zonas francas cuenten con más de 80 hectáreas.
2. Que se garantice que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales o extranjeras.”

III. DEMANDA

3.1. Para comenzar, la accionante resalta que el precepto legal acusado tiene dos contenidos normativos específicos: el primero, por virtud del cual se modifica la tarifa especial del impuesto sobre la renta para usuarios industriales y comerciales de zonas francas, ya que se incrementa su valor al 20%, a partir del 1° de enero de 2017[1]; y, el

segundo, que mantiene la tarifa anterior del 15%[2], respecto de los usuarios de zonas francas reconocidas que hubieran suscrito contratos de estabilidad jurídica, cuyo valor se extiende a los usuarios de nuevas zonas francas, creadas entre los años 2017 a 2019 en el municipio de Cúcuta, siempre que ellas (i) cuenten con más de 80 hectáreas y (ii) se garantice que van a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales y extranjeras.

A partir de este acercamiento a la disposición acusada, la accionante expone tres cargos, a saber: (a) el desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley; (b) la defraudación de la confianza legítima y la buena fe; y (c) la violación de los principios de igualdad y equidad tributaria[3]. A continuación, se hará un resumen por separado de cada una de las acusaciones propuestas.

3.2. Desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley tributaria

Con ocasión de lo dispuesto en el artículo 363 de la Constitución, conforme al cual “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”, la accionante considera que debe declararse inexecutable el precepto legal acusado, toda vez que afecta a aquellas zonas francas constituidas y reconocidas bajo la ley anterior, en la que se dispuso una tarifa del 15% al impuesto de renta. En este sentido, en su criterio, no existe reparo alguno a la modificación de dicho elemento del tributo en relación con zonas francas cuya creación se origine con posterioridad al 1° de enero de 2017, ya que no cabe alegar un derecho a la intangibilidad de la ley fiscal, pero sí frente a las zonas declaradas en firme por actos administrativos anteriores a esa fecha, ya que respecto de ellas se aplica la prohibición de retroactividad de la ley tributaria.

Desde esta perspectiva, afirma que la norma acusada da por sentado que la existencia de un precepto legal que consagra un beneficio tributario aplicable a lo largo del tiempo, a quien accedió al mismo por cumplir unos requisitos específicos de incentivo previstos en ley, en relación con un impuesto de período de carácter anual, constituye, por fuera de cada período, “una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a ese tratamiento”[4], lo cual no deja de ser un grave error, porque confunde el mandato que prohíbe la antelación de la ley tributaria al período gravable (CP art. 338)[5], con el principio más amplio que excluye toda clase de retroactividad de la ley (CP art. 363)[6].

Así las cosas, la irretroactividad es la regla general prohibitiva y la especie, también

prohibitiva, es la protección del período, “que es una especificidad del principio de no retroactividad (...), que obra en favor de todos los contribuyentes para que las variaciones del tributo se conozcan desde el inicio del período, pero no toca el caso de los beneficios incentivadores, que tienen otra temporalidad y otras finalidades”[7]. Precisamente, frente a estos últimos, sostiene que “(...) el tiempo cuenta en relación con la ejecución de los requisitos o cumplimiento de la hipótesis normativa que da derecho a acceder al beneficio que tiene un modelo distinto al del común, por cumplir una finalidad útil para la sociedad. Son esos requisitos fácticos, debidamente evaluados y comprobados, los que hacen surgir una situación consolidada, por el término reconocido en la ley o en el reglamento, para el disfrute del incentivo, como ocurre[,] [en el caso concreto[,] [respecto de] los usuarios industriales y de servicios de zonas francas que ya hubiese constituido la zona en un área específica, realizado las inversiones, generado las plazas de empleo y llenado [el resto de] (...) requisitos para su reconocimiento.”[8]

La prohibición de retroactividad tiene entonces dos expresiones: (i) una que impide modificar las consecuencias jurídicas de actos o hechos consumados antes de la promulgación de la nueva ley; (ii) y otra que imposibilita negar los efectos presentes y futuros de circunstancias o beneficios ya consolidados con anterioridad a la expedición de la nueva norma.

Este último escenario es el que ocurre en el caso bajo examen, pues la tarifa del 15% de impuesto sobre la renta para las zonas francas creadas antes del 1° de enero de 2017, constituye un beneficio tributario consolidado, no susceptible de reforma, respecto de una conducta incentivada ya realizada.

Para explicar esta afirmación, la accionante expone que las zonas francas tienen un estatus jurídico especial reconocido por la Ley 1004 de 2005, en la que se dispuso la tarifa del impuesto sobre la renta del 15%, como parte de los beneficios derivados por sus obligaciones en la realización de inversiones de capital, en la promoción de la industria y en la generación de empleo.

El modelo se justificó por la necesidad del Estado de desarrollar el comercio exterior frente (i) a la competencia en la atracción de la inversión extranjera y (ii) los compromisos adquiridos por Colombia ante la Organización Mundial del Comercio (OMC), consistentes en

desmontar las subvenciones prohibidas, como los beneficios expresos a las exportaciones.

De esta manera, la tarifa del 15% se acordó como "(...) fruto de una larga concertación y ponderación de intereses públicos y privados, para mantener el estímulo tributario sin llegar al régimen de tasa cero o exención, que se consideró nocivo a la competencia internacional." [9] Sin embargo, como ya se dijo, se trató de un estímulo sujeto a un cúmulo de obligaciones, en especial de inversión y generación de empleo, de las cuales depende la existencia y autorización de la zona franca, cuyo esquema financiero se estructuró a partir de la tarifa especial ya mencionada, para una duración no mayor de treinta años, prorrogables por el mismo término [10]. De este modo, y sobre la base de su reconocimiento mediante acto administrativo en firme, tal elemento del tributo se consolidó como un beneficio adquirido no susceptible de alteración, pues de hacerlo, como ocurre en este caso, se incurre en una violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria.

En sus propias palabras, la accionante afirma que:

"(...) el grupo de destinatarios ya reconocidos y calificados por la autoridad competente, (...) estructuraron su esquema financiero en torno a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios vigente al tiempo de adquirir ese estatus, con una TASA DE RETORNO DE LA INVERSIÓN que permitía tributar y pagar la deuda y a los proveedores e inversionistas, con compromisos y metas previstas en el Plan Maestro y durante el plazo de operación autorizada. (...)

Los actos administrativos de reconocimiento del estatus y plazo de vigencia de la calidad de usuario de zona franca que oscilaban entre 15 y 30 años prorrogables por otros 30, obviamente aludían a la Ley 1004 de 2005 y verificaban el cumplimiento de los requisitos económicos y sociales para merecer el trato especial. De manera que los contribuyentes reconocidos como pertenecientes al grupo de usuarios con tarifa del 15% por actos administrativos en firme, incorporaron en sus derechos subjetivos un elemento cuantitativo fijo (tarifa de la ley vigente para impuesto sobre la renta como alícuota sobre las rentas anuales) durante el plazo de duración establecido en los actos administrativos correspondientes, vinculantes para la administración y los administrados.

Es así como se llega a establecer que un grupo relevante de destinatarios del beneficio del

15% que ya habían obtenido el reconocimiento de su estatus de usuarios de zonas francas industriales y de servicios con todas sus prerrogativas, tenían una situación jurídica consolidada que debía respetarse, puesto que la ley tributaria no debe ser retroactiva.

No es exactamente lo mismo modificar reglas de gravamen que modificar regímenes especiales de tributación con tarifas diferenciales, porque éstas últimas surgen como equitativas o retributivas del esfuerzo económico realizado por los beneficiarios para el cumplimiento de otros valores que la sociedad comparte. Por eso el deber de contribuir constitucionalmente consagrado en el artículo 95.9 se formula en condiciones de equidad. Entonces, cuando el Estado legislador establece una tarifa diferenciada por la exigencia de desarrollar ciertas conductas que considera socialmente meritorias y constitucionalmente relevantes como la generación de empleo, o el desarrollo regional, no cabe una argumentación de generalidad o uniformidad. Por el contrario, lo que se impone es revelar las diferencias de hecho relevantes para el trato tributario diferenciado que cumpla condiciones de equidad. Entonces, derogar un régimen hacia el futuro no es constitucionalmente censurable, como sí lo es modificar hacia el pasado las condiciones de la obligación tributaria, incluida la tarifa preferencial otorgada". (Énfasis conforme al texto original).

En consecuencia, para la accionante, el precepto legal acusado debería ser aplicado únicamente con efectos prospectivos[11], esto es, respecto de las zonas francas autorizadas con posterioridad a su entrada en vigencia. No obstante, como la alteración en la tarifa del impuesto sobre la renta también incluyó a las zonas francas ya reconocidas y en operación, es claro que se incurrió en una violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, al modificar un beneficio adquirido, a través de los actos administrativos que previamente autorizaron su funcionamiento.

3.3. Defraudación de la confianza legítima y la buena fe

Para justificar este cargo, la accionante resalta que, así como antes de la Ley 1819 de 2016 existían zonas francas declaradas mediante acto administrativo en firme, protegidas por el principio de irretroactividad de la ley tributaria, también se encontraba el fenómeno de otras zonas en trámite de calificación y aprobación, con la expectativa legítima de ser beneficiarios de la tarifa del 15% sobre la renta, cuyo valor no podía ser objeto de

modificación, sin la existencia de un régimen de transición que preservara la perdurabilidad de lo ofrecido, como respuesta a los principios de confianza legítima y de buena fe.

Textualmente, la actora afirma que: “El reproche de constitucionalidad (...) por defraudación a la confianza legítima, es la ausencia de mecanismos de protección para aquellos contribuyentes que previamente hicieron sus esfuerzos por cumplir las condiciones de la ley, [referentes a la declaratoria de zona franca], y[,] sin embargo, se encontraban tramitando la calificación, con antelación a la vigencia de la Ley 1819 de 2016”[12].

Sobre esta base, expone la vulneración de los principios en mención, cuyo origen deviene de lo previsto en el artículo 83 de la Constitución[13], en los siguientes términos:

“El actual marco normativo que regula los procedimientos de calificación para usuarios de zonas francas, contiene una serie de requisitos, que existían desde la expedición de las primeras normativas en la materia. Para obtener la calificación como usuario, el solicitante debe presentar un proyecto de inversión en el que conste la cuantía de la inversión que pretende realizar en la zona franca y el término de duración de la actividad. Para algunos tipos de usuarios se exigen montos específicos de inversión proyectados a mediano plazo, de considerable envergadura que oscilan entre los \$ 58.593.150.000 a los \$ 117.186.300.000; así como la creación de cierto número de empleos (se exige mínimo la creación de 50 empleos). (...)

El análisis de viabilidad del proyecto de inversión exigido por el procedimiento de calificación debe estar aparejado de una proyección en la órbita fiscal, pues la carga impositiva tiene correlación directa con la ecuación financiera del proyecto de inversión, regulado por los Decretos 383 y 4051 de 2007, en su momento (hoy por los Decretos 2147 de 2016 y 1546 de 2017). En ese sentido, la generalidad de proyectos estructurados de manera previa a la expedición de la Ley 1819 de 2016, tuvieron en cuenta como variable financiera la tasa impositiva del impuesto sobre la renta, vigente para la época, equivalente al 15%, tomando la financiación para adquirir los activos pesados y ejecutar las obras de ingeniería requeridas, con la proyección adecuada de la disponibilidad de recursos para amortizar el crédito, considerando el deber de tributación del 15%.

El aumento tarifario previsto por el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 no podía ser previsto por los contribuyentes que obtuvieron su calificación antes de [la vigencia de dicha

norma], ni por quienes la solicitaron en vísperas de su expedición, quienes tenían una expectativa legítima, razonable, cierta y fundada de la estabilidad del régimen tarifario vigente, que es, [como ya se dijo], (...) una de las variables que se tienen en cuenta a la hora de estructurar el proyecto de inversión con el cual se obtendrá la calificación de usuario de zona franca”[14].

La expectativa en la perdurabilidad de lo ofrecido por el Estado, se explica por la accionante, con fundamento en la inexistencia del deber de cancelar el impuesto sobre la renta para las zonas francas creadas con anterioridad a la Ley 1004 de 2005, en la que se acordó la tarifa del 15% para los usuarios de este esquema de inversión (con excepción de los usuarios comerciales), por los compromisos adquiridos con la OMC que prohibían otorgar subvenciones a las exportaciones, régimen que se mantuvo vigente por más de diez años, pese a que se venían realizando reformas tributarias cada dos[15].

3.4. Violación de los principios de igualdad y equidad tributaria

Previa invocación de los artículos 13 y 95.9 de la Constitución[16], la actora señala que la norma acusada consagra cuatro criterios disímiles para aplicar la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios: (i) primero, se prevé una especie de regla general, que sustituye y modifica el anterior artículo 240.1 del Estatuto Tributario, cuyo régimen opera a partir del 1° de enero de 2017 y que incrementa la tarifa del impuesto al 20%; (ii) segundo, de manera especial y excepcional se confiere la tarifa del 15%, previsto en el régimen derogado, para los usuarios de zonas francas que sean creadas entre los años 2017 a 2019, bajo el cumplimiento de estrictos requisitos, en el municipio de Cúcuta[17]; (iii) la misma tarifa de la ley anterior, se mantiene para los usuarios de zonas francas que, además del reconocimiento obligatorio, cuentan con contratos de estabilidad jurídica; y, finalmente, (iv) los usuarios comerciales mantienen la tarifa ordinaria consagrada en el artículo 240 del ET.

Para la accionante, las hipótesis identificadas con los numerales (ii), (iii) y (iv) no tienen reparo alguno. El problema surge respecto de lo previsto en la regla general, pues ella debió excluir de su aplicación a quienes ya tenían un acto administrativo de declaratoria de la zona franca, al tratarse de sujetos que no resultan asimilables a quienes por primera vez acceden a este régimen de comercio exterior. Por el contrario, su trato debió ser igual al

que se otorga a los usuarios con contratos de estabilidad jurídica, pues entre ellos se comparte el mismo esquema de soporte tributario, en términos de justicia y equidad.

En concreto, en el texto de la demanda, se afirma que:

“(…) a pesar de la existencia coetánea de contratos de estabilidad, en el régimen anterior, la verdad es que la ley siempre trató a los usuarios industriales de zonas francas de la misma manera, es decir[,] con una tarifa única del 15% a la luz del artículo 5 de la Ley 1004 de 2005 (...), por tener los mismos méritos necesarios para ser reconocidos como tales por la autoridad competente.

No se discute en este cargo el nivel de la nueva tarifa del 20% para las nuevas zonas francas, que cumplirán los requisitos con posterioridad a la norma y evaluarán las posibilidades que se les ofrecen en ese u otros sectores económicos. Tampoco se discute el mantenimiento de la tarifa antigua para los anteriores usuarios que, además, cuentan con contratos de estabilidad como una especie de seguro contra los cambios normativos. Lo que es objeto de este cargo es la discriminación o desigualdad manifiesta que se genera con esta medida a los usuarios antiguos con actos de reconocimiento y ya en operación desde hace algunos años, con el régimen al cual accedieron desde la ejecutoria de la resolución o acto de calificación, por razones de igualdad y equidad de trato tributario, que resultaban imperativas para el legislador.”[18]

Para justificar la similitud entre los sujetos que debieron ser excluidos de la regla general y quienes son beneficiarios con contratos de estabilidad, se hace referencia a cuatro criterios de comparación: (a) el nivel de inversiones y de generación de empleo; (b) el tipo de actividades fomentadas; (c) el trámite para el reconocimiento de la zona franca; y (d) el término de duración del beneficio tributario. Al referirse a cada uno de ellos, en resumen, se expuso que:

“1. Nivel de inversiones y generación de empleo. La solicitud de calificación debe hacer constar la cuantía de la inversión que los usuarios pretenden realizar en la zona franca y el término de duración. Para algunos tipos de usuarios se exigen montos específicos mínimos de inversión proyectados a mediano plazo, de [enorme] envergadura, pues oscilan entre los \$ 58.593.150.000 a \$ 117.186.300.000 (los contratos de estabilidad jurídica solo exigen un nivel de inversión de \$ 4.778.850.000, según el artículo 2 de la Ley 963 de 2005, es

decir, 150.000 UVT). La creación de empleos requerida es de 50 mínimo y en algunas actividades 150, con o sin contrato de estabilidad.

Así que el primer criterio de igualdad está dado por el nivel económico de onerosidad de las inversiones exigidas, que son las que permiten adquirir los activos fijos productivos, ejecutar una viabilidad financiera y acometer los demás actos esenciales para acceder al estímulo tributario, aplicables a cualquiera que deseara tener la característica de usuario de zona franca.

2. Tipología de las actividades incentivadas de acuerdo con los distintos usuarios. [Con excepción de los usuarios comerciales[[19]], los usuarios industriales de zonas francas siempre tuvieron un trato idéntico en materia de impuesto a la renta, al no existir diferencia alguna en el tipo de actividades a su cargo, sea que se tenga o no un contrato de estabilidad jurídica.] El problema de la reforma (...) es que desmembró ese grupo homogéneo de usuarios de zona franca para crear un subgrupo con la tarifa inferior, aunque realice las mismas actividades de los demás e incluso haya realizado menor inversión, siempre que cuente con contrato de estabilidad, en cuyo caso la tarifa será la 'establecida' en el correspondiente contrato.

3. Procedimiento de reconocimiento y plazo. [Se trata de un régimen común para todos los usuarios, en el que no tiene ninguna injerencia la existencia de un contrato de estabilidad]. Este procedimiento, (...) previa verificación del cumplimiento de los requisitos económicos y sociales (...), concluye con un acto administrativo que puede ser simultáneo con el reconocimiento del usuario único industrial y el del operador o estar precedido de una calificación hecha por este último y refrendada por la autoridad. En ese mismo acto de declaratoria del área geográfica solicitada para una zona franca se fija el plazo o término de vigencia de la declaratoria o del reconocimiento, así como los compromisos, cuya inejecución haría perder la calidad. El acto administrativo, expedido bajo el marco expresa de la Ley 1004 de 2005, incorpora un derecho a favor de los usuarios de zona franca relativo a la consecuencia tributaria del acto, consistente, según la ley citada, en un elemento cuantitativo fijo (tarifa del impuesto sobre la renta de la ley vigente establecida en el 15%) durante el plazo de reconocimiento otorgado. La calificación de la calidad de zona franca se otorga por un término que oscila entre 15 y 30 años prorrogables [por igual término].

4. Beneficio tributario. El análisis de viabilidad del proyecto de inversión exigido por el procedimiento de calificación debe estar aparejado con una proyección en la órbita de lo fiscal, pues la carga impositiva tiene correlación directa con la ecuación financiera del proyecto de inversión cuya viabilidad debe ser calificada por la autoridad. En ese sentido, la generalidad de proyectos estructurados de manera previa a la expedición de la Ley 1819 de 2016 tuvo en cuenta como variable financiera la tasa impositiva vigente para la época, equivalente al 15%, [sin que ello se haya visto afectado por la existencia o no de un contrato de estabilidad] (...)”[20].

“Ahora, como las zonas francas se reconocen por 15 años, prorrogables hasta por 30[,] los usuarios que tenían acto de reconocimiento y contrato de estabilidad pueden exigir la tarifa del 15% hasta 2031 como máximo, pero los que solo cuentan con actos administrativos firmes, y la calidad que les dio el acceso al régimen especial, según la nueva ley, aunque gocen del mismo plazo, cumplan los mismos requisitos y objetivos legales, quedan sometidos al incremento, lo que los desmejora respecto de los primeros y los somete a una competencia desigual para actividades similares”[21].

Para la accionante, la diferenciación de trato que introduce el legislador carece de justificación y, por ende, es contraria al principio de igualdad. En concreto, expone que:

“[N]o se advierte un fin legítimo para diferenciar a los unos o discriminar a los excluidos, por carencia de motivación específica a esa omisión. No se trata de desproteger a los usuarios con contratos respecto de la tarifa de sus zonas francas, sino no afectar a los demás que también ostentaban la calidad de usuarios de zona franca pero fundados en actos administrativos pretéritos no elevados a contratos. // La conclusión es que, si de lo que se trataba era de proteger las situaciones consolidadas nada justifica la exclusión del beneficio de tarifa del 15% para los usuarios calificados antes de 31 de diciembre de 2016 y nada justifica el mensaje de no respetar los efectos de actos ya reconocidos por el fisco que tienen efectos en la obligación tributaria anual, durante el plazo de reconocimiento fijado en el acto administrativo, razón por la cual [se quebranta el principio de igualdad]”[22].

3.5. Conclusión

Con fundamento en los tres cargos expuestos, la accionante solicita que la norma legal acusada sea declarada inexecutable. Con todo, sugiere la adopción de una modulación, en el

entendido de que la tarifa del 15% prevista en la Ley 1004 de 2005, se continúe aplicando a todos los casos de situaciones jurídicas consolidadas mediante actos administrativos en firme o providencia de reconocimiento de beneficios tributarios de la zona franca.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

4.1.1. La apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a este Tribunal que se inhiba de proferir una decisión de fondo y, en subsidio, que declare la exequibilidad de la disposición acusada, con fundamento en los siguientes argumentos:

4.1.2. Para la interviniente, la demanda no satisface la carga de suficiencia en dos de los tres cargos planteados. Así, en lo atañe a la defraudación de la confianza legítima y la buena fe, alega que se omite la consideración de la potestad de configuración del legislador en materia tributaria. En este sentido, en su criterio, “(...) basta con indicar en este punto que, si se siguiera la argumentación planteada en la demanda, el Congreso no podría modificar ningún tratamiento preferencial o incentivo tributario fijado por una norma anterior, pues con esa sola actuación defraudaría la confianza de sus beneficiarios, conclusión que no se muestra razonable. Es así como, la actora no demuestra que, a pesar de que el legislador tiene un amplio margen de configuración en materia tributaria, la confianza legítima debe constituir, en este caso, una limitación a esa actividad de producción normativa”[23].

En seguida, en lo que corresponde al cargo por violación del principio de igualdad, advierte que la demanda no demuestra ni expone las razones objetivas por las cuales debe considerarse que el legislador tenía la obligación de darles a los contribuyentes usuarios de zonas francas, con y sin contrato de estabilidad, el mismo tratamiento jurídico. Para la interviniente, “no basta con señalar que el trato entre ambos grupos es distinto, o presentar elementos que tienen en común, sino que se debe demostrar por qué estos demandan constitucionalmente un mismo trato”[24]. Dicha carga no se cumplió en el caso bajo examen[25], por lo que lo procedente es que la Corte se declare inhibida para pronunciarse de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda.

4.1.3. Al abordar la defensa material de la norma impugnada, considera que ninguno de los

cargos propuestos está llamado a prosperar. Para comenzar, en lo referente al desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley, la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirma que, contrario a lo que sostiene la demandante, la modificación de la tarifa no altera hacia el pasado las condiciones de la obligación tributaria, pues claramente el propio texto legal acusado dispone que su aplicación tendrá lugar “[a] partir del 1° de enero de 2017”, esto es, le otorga tan solo efectos hacía el futuro. Por lo demás, no existe norma alguna de rango constitucional que conmine al legislador a conservar beneficios preferenciales para los contribuyentes, por lo que no cabe hablar de situaciones jurídicas consolidadas por la existencia de una tarifa especial inferior a la ordinaria en materia de renta, así la misma se hubiese mantenido por un largo tiempo. Para la interviniente, “(...) [l]a existencia de una norma que consagra un beneficio tributario en un impuesto de período anual constituye, por fuera del respectivo período gravable, [en] una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a ese tratamiento”[26].

En línea con lo anterior, afirma que no puede perderse de vista que uno es el reconocimiento de un régimen especial y otro es el conjunto de beneficios que se desprenden del mismo, el cual no puede tener una vigencia indefinida. De suerte que, para los usuarios de zonas francas hay una simple expectativa, en este caso, a una tarifa del impuesto sobre la renta reducida, más no a una situación jurídica consolidada sobre la misma, la cual necesariamente debe ceder ante la voluntad del legislador, en ejercicio de su amplia libertad de configuración. Esta conclusión se refuerza con dos argumentos, por una parte, antes del actual esquema de tributación existía una exención total y, en su momento, no se cuestionó la introducción de la tarifa del 15%[27]; y por la otra, el hecho de que se apliquen contratos de estabilidad jurídica es una prueba de que el esquema tributario es susceptible de modificación[28].

De esta manera, para la interviniente, “(...) la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar tratamientos preferenciales de manera indefinida, sino que, por el contrario, ha establecido un deber general a cargo de los contribuyentes, de aportar mediante el pago de impuestos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Por lo tanto, carece de sustento constitucional exigir la perpetuidad, en este caso, de la tarifa del impuesto sobre la renta reducida, que el legislador, a buen criterio y juicio, y siguiendo las recomendaciones de una comisión de expertos, consideró conveniente ajustar en favor de principios y valores de mayor entidad”[29].

En este orden de ideas, resalta que la citada Comisión recomendó revisar los beneficios existentes en el impuesto de renta, al encontrar que producían inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía[30]. Tales criterios fueron adoptados con la reforma de la Ley 1819 de 2016, como se advierte en los antecedentes legislativos[31], en los cuales se aprecia la necesidad de implementar una nueva política fiscal en la materia, enfocada, entre otras, en la supresión o eliminación de la mayor parte de los tratamientos preferenciales existentes, y en concreto, respecto del asunto bajo examen, en el otorgamiento de un tratamiento unificado y equitativo para los usuarios industriales y de servicios de las zonas francas, cuyo régimen se vio distorsionado con la introducción del CREE, en aras de lograr un sistema tributario más competitivo, equitativo y eficiente[32].

4.1.4. En lo que corresponde al cargo por la defraudación de la confianza legítima, la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público señala que el acto administrativo que declara la existencia de una zona franca, no otorga el reconocimiento del beneficio (tarifa especial del impuesto sobre la renta) que se reclama en la demanda, pues este “(...) se evalúa año a año [mientras] se consolida el impuesto (...) y la tarifa aplicable”[33]. Por lo tanto, en su criterio, sostener lo contrario, “es tanto como decir que las tarifas aplicables a los contribuyentes en el régimen tributario especial, o, incluso, a los contribuyentes ordinarios, resultan inmodificables, lo cual no puede ser de recibo por este [Tribunal]”[34].

Por consiguiente, concluye que las acciones adelantadas para acceder al régimen de las zonas francas, y con ello a las prerrogativas especiales que se otorgan en materia tributaria, en vigencia de la ley anterior, no crean situaciones jurídicas consolidadas, ni expectativas legítimas, en la medida en que el impuesto y la tarifa se evalúan año a año, por lo que se trata de meras expectativas susceptibles de modificación, al amparo del principio básico de configuración normativa del legislador en materia tributaria, como en efecto ocurrió.

4.1.5. Finalmente, en lo referente al cargo por violación de los principios de igualdad y equidad tributaria, la interviniente insiste en que la demanda no satisface los supuestos que se exigen en este tipo de juicios, pues es necesario que se acredite que se está ante situaciones equiparables y que, por tal razón, se debe ofrecer el mismo trato; o, lo que es lo mismo, que no existe la más mínima distinción que justifique el tratamiento diferenciado.

Con base en lo anterior, sostiene que la demandante plantea que unos y otros contribuyentes, esto es, los que tienen un acto de reconocimiento anterior a la Ley 1819 de 2016 y los que suscribieron contratos de estabilidad jurídica, se hallan en una situación asimilable, por haber satisfecho los mismos requisitos y haber ejecutado las mismas labores para acceder al régimen especial, “pero no justifica cómo tales circunstancias se deben imponer sobre las diferencias que surgen entre los contribuyentes que suscribieron contratos de estabilidad jurídica versus los que no lo hicieron, para demandar el mismo tratamiento preferencial o su prolongación.”

En efecto, al suscribirse un contrato de estabilidad jurídica, el inversionista se asegura que el marco normativo determinante para su inversión, será el que le resulta aplicable por el término de vigencia de este negocio jurídico (entre 3 y 20 años), de suerte que, en caso de incumplimiento, se permite hacer uso de las acciones resarcitorias previstas en el ordenamiento jurídico, cuyo fin es restablecer el equilibrio contractual que originalmente se pactó. La seguridad se brinda por el contrato y no por la ley, por lo que es allí en donde surge una verdadera situación jurídica consolidada.

No ocurre lo mismo con el acto administrativo que declara la existencia de una zona franca, el cual, según la interviniente, “(...) se dirige a reconocer una situación particular, más no envuelve un propósito de estabilizar normas jurídicas. Vale decir, que dicho acto debe contener una información mínima, según lo dispone el artículo 50 del Decreto 2147 de 2016, la cual, en ningún caso, incluye la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable, ni, mucho menos, su estabilización normativa”[35]. En la práctica, “(...) el objeto del acto administrativo (...) es simplemente reconocer, con efectos declarativos, una situación jurídica particular, que da lugar a un régimen especial, al paso que el objeto fundamental y específico de un contrato de estabilidad jurídica, es precisamente fijar la permanencia de una norma o precepto legal para mantener su aplicación sin modificación en un tiempo determinado”[36].

4.2. Intervención del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

4.3. Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

4.3.1. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), actuando a través de apoderado judicial, pide declarar la exequibilidad de la norma demandada. Inicialmente, se

pronuncia sobre el cargo por desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley tributaria, en el que afirma que no cabe alegar la existencia de una situación jurídica consolidada sobre la tarifa del 15% que existía hasta el 31 de diciembre de 2016, por cuanto se trata de un elemento del tributo que –por esencia– es modificable, sobre todo cuando se advierte que su valor consagra un beneficio tributario en un impuesto de período anual que, por fuera del respectivo año gravable, constituye una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido al tratamiento especial. No puede entonces, en criterio del interviniente, existir un actuar retroactivo de la ley, cuando la modificación en el monto de la tarifa solo tiene aplicación a partir del 1° de enero de 2017.

4.3.2. En seguida, el apoderado refiere a la acusación por violación de los principios de igualdad y equidad tributaria, en cuyo análisis concluye que los sujetos identificados por la accionante no son comparables, pues la protección que se otorga a los usuarios con contratos de estabilidad jurídica proviene de forma directa de dicho vínculo, cuyo propósito es el de brindar seguridad y confiabilidad a las inversiones realizadas con base en determinadas normas jurídicas. Tal condición no es predicable de quienes tienen a su favor un acto administrativo de reconocimiento de una zona franca, respecto de los cuales no se previó un mecanismo de salvaguarda de la tarifa.

4.3.3. Adicional a lo expuesto, la DIAN agrega otros elementos de juicio. Así, en primer lugar, sostiene que “los tratamientos preferenciales no se pueden establecer de forma indeterminada, (...) [toda vez que] la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que, por el contrario, ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (...)”[37]. Por esta razón, el legislador puede válidamente modificar y eliminar los beneficios tributarios que el mismo otorgó en normas anteriores, sin que por ello se incurra en una violación de rango constitucional.

En segundo lugar, y en línea con lo anterior, señala que la reforma se inspiró en los conceptos de justicia y equidad, pues se consideró, a partir de varios estudios, que los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta eran excesivos y, además, distorsionaban las tasas efectivas de tributación con un efecto de inequidad horizontal. Como punto de partida, se aludió a que antes del año 2016, las sociedades pagaban en el

impuesto sobre la renta una tarifa del 40% (25% por renta y complementarios y 15% por CREE). Tal situación exigía suavizar la carga impositiva, ya que el país resultaba poco atractivo para la inversión. Con miras a lograr este objetivo, se buscó eliminar varios sistemas preferenciales, suprimir rentas exentas, gravar dividendos y ajustar la tarifa de regímenes especiales. La reducción en estos costos fiscales logró la disminución de la carga tributaria para la mayoría de los contribuyentes, al unificar los impuestos de renta y CREE.

Particularmente, en el caso de las zonas francas, la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria resaltaron varios fenómenos que exigían una revisión: (i) el costo fiscal asociado al beneficio en la renta[38]; (ii) las distorsiones por la existencia de zonas francas que debían pagar el CREE frente a las que estaban exentas de dicho tributo[39]; y (iii) los problemas de competencia en el mercado por las empresas beneficiadas por el simple hecho de operar en zonas francas[40]. Esta realidad condujo a la revisión de la tarifa, conservando en todo caso unas condiciones tributarias favorables (al menos 10 puntos por debajo del régimen ordinario), entendiendo que se incurrieron en unas inversiones que justifican mantener una tarifa preferencial.

Con base en lo expuesto, el apoderado de la DIAN concluye que con la reforma realizada se busca "(...) equilibrar las cargas públicas y proteger postulados constitucionales (...). Así, el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 [tan solo modifica] (...) una tarifa preferencial en el impuesto sobre la renta y complementarios, de período anual, que se mantiene para las personas jurídicas usuarias de zonas francas sin vulnerar derechos adquiridos, que amerite conservar ese tratamiento preferencial de manera indeterminada"[41].

4.4. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) solicita declarar la exequibilidad condicionada del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que "los contribuyentes que previamente a la expedición de la [citada] ley hubiesen consolidado las condiciones para acceder a la tarifa del 15% establecida por el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, mediante acto administrativo en firme, se les seguirá aplicando esta misma tarifa".

Para justificar la solicitud realizada, inicialmente, el interviniente destaca los requisitos que se deben acreditar para ser calificado como usuario operador; usuario industrial de bienes y

servicios de zona franca permanente; y usuario industrial de bienes y servicios de zona franca permanente especial. Tales exigencias, en general, se traducen en acreditar patrimonios y activos con montos considerables de inversión, aunado a la carga de generar empleos directos y de carácter formal.

La calificación como usuario de zona franca se sujeta a los requisitos de la ley vigente y se realiza mediante acto administrativo, el cual implica la obtención de una serie de beneficios, los cuales dan origen a una situación jurídica consolidada, no susceptible de modificación.

Por tal razón, a juicio del ICDT, “(...) el incremento en la tarifa del impuesto de renta para los usuarios de zonas francas del 15% al 20%, implica un exceso en el ejercicio del margen de configuración legislativa, y por ende, una violación a [los] principio[s] de irretroactividad y de confianza legítima, [pues] (i) se desconocen las situaciones jurídicas consolidadas configuradas por los actos administrativos de calificación de usuario de zona franca; y (ii) se desconocen las expectativas legítimas creadas con la norma derogada, en cuanto a que si se cumplen determinadas condiciones, se podía acceder a la tarifa de impuesto de renta reducida.”[42] Frente a esta última vulneración, el interviniente insiste en destacar que se defrauda la confianza legítima, toda vez que los contribuyentes “ejercieron durante un tiempo prolongado su libertad económica con la certidumbre de una ley tributaria que los cobijaba si cumplían con los requisitos legales, pero ahora se ven sorprendidos y asaltados en su buena fe con un incremento de la tarifa al 20%”[43].

Por último, en criterio del ICDT, el cargo por violación del principio de igualdad no está llamado a prosperar, puesto que los inversionistas con contratos de estabilidad jurídica se encuentran en una situación fáctica distinta respecto de quienes no cuentan con dicha garantía[44].

4.5. Intervención de la Asociación de Zonas Francas de las Américas

4.5.1. La Asociación de Zonas Francas de las Américas (AZFA) presenta un escrito a través del cual coadyuva la demanda, pronunciándose sobre los cargos que fueron formulados y sobre el valor que tienen las zonas francas para la economía del país.

4.5.2. Inicialmente, frente a la infracción de los principios de irretroactividad, confianza

legítima y buena fe, el interviniente señala que derogar un régimen hacia el futuro no es constitucionalmente censurable, lo que no es posible es modificar hacia el pasado las condiciones de la obligación tributaria, incluida la tarifa preferencial otorgada. Esto significa que la inconstitucionalidad no se predica de los agentes económicos nuevos que aspiren a ser calificados como zonas francas, porque ellos sí podrán conocer los efectos de su proyecto con la nueva tarifa del 20%. La violación a la Constitución se da respecto de los antiguos, pues se desconoce el otorgamiento de un beneficio, como situación jurídica consolidada, modificando los supuestos de la inversión que ya habían realizado y cuantificado en el tiempo.

Para la AZFA, la historia alrededor del impuesto sobre la renta para las zonas francas lleva a demostrar la confianza en la regulación ofrecida por el Estado:

(i) Así, según afirma, la tarifa del 15% prevista en la Ley 1004 de 2005 sustituía una especie de subsidio que existía en el impuesto de renta del “0” por ciento para las zonas francas (renta exenta), que venía de la Ley 109 de 1985[45]. Ello como resultado de unos compromisos suscritos con la OMC y con la finalidad de atraer inversión nacional y extranjera.

(ii) El legislador justificó el trato diferenciado en la necesidad de crear empleos y en captar nuevas inversiones[46], en aras de no conceder un privilegio contrario a las normas constitucionales. Por tal razón, las zonas francas compraron terrenos, aumentaron sus activos y dieron cumplimiento a todas las obligaciones que les fueron impuestas.

(iii) Incluso, con la reforma introducida con la Ley 1607 de 2012, se mantuvo la situación jurídica consolidada de las zonas francas antiguas, cuando se modificó la tarifa acumulada del impuesto sobre la renta, mediante la creación del CREE, el cual solo se aplicó para las nuevas zonas francas[47].

Con sujeción a esta descripción, considera que la norma acusada también vulnera la confianza legítima, ya que la “(...) previsibilidad sobre el impacto del tributo en un ambiente de incentivos preexistentes, es la clave de la seguridad jurídica del beneficiario, porque el incentivo está encaminado, por definición, a que muchos individuos tengan en cuenta los fines públicos. Y es por esa razón que los individuos tienen en cuenta base y tarifa a la hora de iniciar una actividad económica determinada, y por esa misma razón pueden hacer una

planificación económica a mediano plazo, sobre la cual asientan sus expectativas de retorno de utilidades en el proyecto incentivado. // Por lo tanto, si los ciudadanos ejecutan acciones concretas, asentados sobre el marco jurídico existente para el momento, debe el Estado proteger la confianza que generó (...) con la existencia de esa regulación.”[48]

4.5.3. En lo que refiere al cargo por violación de los principios de igualdad y equidad tributaria, la AZFA considera que está llamado a prosperar, toda vez que el cuestionamiento se dirige a demostrar el trato inequitativo frente a quienes ya tenían un acto de reconocimiento de la zona franca, y no firmaron un contrato de estabilidad jurídica, el cual nunca se consideró un elemento esencial para la inversión y para la vigencia del beneficio otorgado, cuya existencia se vinculó con el plazo de permanencia de la zona franca. Sobre este punto, expresamente, advierte que: “no es equitativo excluir [el beneficio del 15%] a los que no lograron contratar [la] estabilidad, pero cumplieron los requisitos económicos y sociales para merecer la calificación y el régimen especial [de zona franca], y tenían, [además], un plazo cierto de vigencia. (...) [P]ara ser considerado una zona franca o un usuario de ella los requisitos son los mismos con contrato o sin contrato”[49].

Para el interviniente, “(...) no existe un argumento sólido para desconocer el derecho que tienen el 89% de las zonas francas vigentes al año 2018, y proteger sólo al 11% que (...) contrataron la estabilidad jurídica.”[50] En términos gráficos, lo anterior se ilustra de la siguiente manera:

ZONAS FRANCAS EXISTENTES AL AÑO 2018

Unidades

Porcentaje

Zonas Francas con contrato de estabilidad jurídica

12

11%

Zonas Francas a tarifa del 20%

102

89%

Zonas Francas totales

114

100%

4.5.4. Por último, la AZFA señala que de las 114 zonas francas declaradas para el año 2018, 11 de ellas (equivalente al 10% de la población de zonas francas), fueron creadas en virtud de la Ley 109 de 1985 (con tarifa cero); el 61% de la población de zonas francas, correspondientes a 70 de ellas, fueron aprobadas con sujeción a la Ley 1004 de 2005, el 21% fue creado con ocasión de la Ley 1607 de 2012, y solo el 8% de la población de zonas francas ha sido autorizado con posterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016. A lo anterior agrega un estudio realizado por PROCOLOMBIA, la Cámara de Zonas Francas de la ANDI y la Universidad del Rosario, en el que se advierte que la mayoría de los usuarios de zonas francas decidieron acogerse a ese modelo por los incentivos tributarios.

En términos de inversión, resalta el interviniente que se pasó de US \$ 1.720 millones en el 2009 a US \$ 17.761 millones en el primer semestre de 2016, lo que superó los compromisos de inversión adquiridos con el gobierno desde el año 2012. En cuanto al empleo, advierte que las zonas francas son grandes plataformas que generan trabajo, pasando de 80.530 en el 2009 a 239.280 en el primer semestre de 2016.

4.6. Intervención del Centro Externadista de Estudios Fiscales

Por esta razón, es acertado el argumento que se expone para justificar el cambio, en el que se indica que: “la existencia de una norma que consagra un beneficio tributario en un impuesto de período anual constituye, por fuera del respectivo año gravable, una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a este tratamiento”[52], pues, como ya se dijo, la norma que dio origen a la tarifa especial no fijó un término específico para gozar de ese beneficio, lo que conlleva a concluir que no se trata de una situación jurídica consolidada, ni de una expectativa legítima. De ahí que, no cabe considerar que el precepto demandado tiene un efecto retroactivo, ya que lo que existe es una mera expectativa, por virtud de la cual la nueva tarifa del tributo puede aplicarse válidamente a partir del período siguiente al de su consagración, tal como lo ordena la disposición acusada, siguiendo lo previsto en los artículos 338 y 363 de la Constitución.

Esto significa que, en sus palabras, no es procedente defender la existencia de un beneficio cuya perduración, de seguirse la solicitud de la demanda, en la práctica se tornaría indefinido, atentando contra la potestad de configuración del legislador en materia fiscal, la

cual, en esencia, se ejerce en función de intereses más loables para el Estado, como lo son, “procurar la prosperidad general y propender por un régimen fiscal más homogéneo en pro de las finanzas públicas”[53].

Además, no puede considerarse que se vulnera la confianza legítima, cuando la reforma no implica una alteración súbita, imprevisible o desmesurada de las disposiciones tributarias. En efecto, por un lado, la necesidad de ajustar el sistema ya había sido advertida por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad[54]; y por el otro, la variación en la tarifa no trastoca la esencia de la especialidad de las zonas francas, en tanto que no atenta contra su sostenibilidad, la cual continúa consistiendo “(...) en una ficción jurídica de extraterritorialidad que les permite a sus usuarios el desarrollo de actividades industriales de bienes y de servicios o actividades comerciales, bajo una normativa especial tanto en materia tributaria, como aduanera y de comercio exterior, que facilita, por ejemplo, la introducción de mercancías desde el exterior sin someterlas a importación, lo que las exonera de los derechos e impuestos aplicables, entre muchas otras [normas] que hacen del régimen, aún con la tarifa del 20% (...), una institución considerablemente ventajosa fiscalmente”[55].

El interviniente cierra el examen de este cargo, advirtiendo que “(...) si el objetivo de los usuarios de las zonas francas era garantizar la permanencia de determinadas condiciones normativas, el legislador dispuso la Ley 963 de 2005 que instauró los contratos de estabilidad jurídica[,] estipulando que, si se alteraba algunas de las normas determinantes de la inversión, [ellos] (...) tendrían derecho a que se les continuara aplicando las mismas disposiciones por el término de duración del contrato respectivo”[56]. Esta alternativa estuvo a disposición de todos los usuarios, por lo que no cabe exigir una estabilidad que no se acordó, asumiendo los riesgos previsibles de un cambio normativo.

4.6.2. En segundo lugar, respecto de la violación de los principios de igualdad y equidad tributaria, el interviniente destaca que la situación de los sujetos analizados en la demanda no es comparable, ya que la exclusión de la tarifa del 20% para quienes tienen contrato de estabilidad jurídica, se justifica en la vigencia de dicho negocio jurídico, el cual supone que el inversionista estimó como esencial la tasa inicialmente ofrecida del 15% y, por ello, decidió acudir a este esquema jurídico de protección normativa. Quien no haya suscrito el citado contrato asumió los riesgos propios de una mera expectativa, al no considerar el

valor de la renta como aspecto trascendental de su negocio[57].

Por último, encuentra que el tratamiento diferenciado cumple con la finalidad de aumentar el recaudo fiscal a favor de las finanzas públicas y nivela las asimetrías existentes en el tratamiento del impuesto de renta, sin desconocer la especialidad del régimen de zonas francas como motor que incentiva el desarrollo de la economía.

4.7. Intervenciones ciudadanas

4.7.1. El ciudadano Juan David Barbosa Mariño remitió a la Corte un escrito en el que solicita que el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 sea declarado inexecutable o, en subsidio, que se condicione su alcance, bajo el entendido de que “(...) la tarifa del 15% prevista en la Ley 1004 de 2005 [se] continúe aplicando a todos los casos de situaciones jurídicas consolidadas antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016”. Para comenzar, en cuanto al principio de irretroactividad de la ley tributaria, señala que existe una situación jurídica consolidada para los usuarios de zonas francas, respecto de la tarifa del 15%, a partir del acto administrativo que les otorga tal calidad, cuya aprobación exige, entre otros requisitos, de un Plan Maestro y de estudios de factibilidad financiera y económica, que deben presentar los usuarios industriales al usuario operador, con la revisión del MINCIT o de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Decreto 2685 de 1999, art. 393.3).

Respecto de la confianza legítima y la buena fe, el interviniente afirma que su protección se sujeta a la existencia de razones objetivas, por las cuales se considera que una norma extiende de manera prolongada sus efectos en el tiempo, de suerte que los particulares acomodan su comportamiento a lo que en ella se prescribe[58]. Este requisito se cumple, respecto de la tarifa del 15%, tanto en el caso de los usuarios calificados, como en aquellos que se encontraban en dicho trámite antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, por los motivos que a continuación se exponen:

“(i) La tarifa es obligatoria. La tarifa del impuesto sobre la renta establecido por la Ley 1004 de 2005 en 15% para las personas jurídicas usuarios industriales de zona franca no era discrecional para la autoridad tributaria. Dicha disposición producía efectos jurídicos de pleno derecho (...) Por lo tanto, la autoridad no estaba facultada para gravar a una tarifa diferente a los usuarios de zona franca.

(ii) Ha generado efectos previsibles significativos. Dentro de la naturaleza de la declaratoria y calificación de las zonas francas y los usuarios industriales de estas, respectivamente, se evidencia la generación de efectos previsibles significativos dado que esta declaración y calificación son por un período determinado; y que específicamente la tarifa del 15% en el impuesto sobre la renta, en la medida en que los contribuyentes cumplan con los requisitos exigidos por la ley, los decretos reglamentarios y sea adecuadamente calificado, se constituye en parte de la declaratoria y calificación mismas.”[59]

4.7.2. La ciudadana María Eugenia Sánchez Estrada radicó escrito de coadyuvancia a la acción propuesta, en el que se pronuncia de manera puntual sobre la violación del principio de confianza legítima. En particular, sostiene que la tarifa del impuesto sobre la renta constituye un valor importante para calcular la tasa interna de retorno de la inversión realizada en las zonas francas, por lo que no cabía su modificación sin una razón que justifique el cambio y sin prever un mecanismo de transición o adaptación respecto de los contribuyentes que fueron afectados con la medida.

4.7.3. El ciudadano Ramiro Rodríguez López presentó un escrito en el que pide declarar la exequibilidad del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, al considerar que, por una parte, no se vulnera el principio de irretroactividad de la ley tributaria, por cuanto el mismo tan solo se refiere a la intangibilidad de los tributos liquidados en períodos anteriores, aspecto que no fue objeto de modificación en el precepto demandado. Y, por la otra, porque no se afectan los principios de igualdad y equidad tributaria, ya que se ajusta al Texto Superior la decisión de dar un trato diferente a los contribuyentes que ha suscrito con el Estado colombiano contratos de estabilidad jurídica en materia tributaria. Finalmente, para el interviniente, no se explican los supuestos para estimar que existe una violación a la confianza legítima, sobre todo dado el amplio margen de configuración legislativa con la que cuenta el Congreso para regular, modificar o derogar los beneficios tributarios.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

5.1. El Procurador General de la Nación solicita a esta Corporación declarar exequible el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, en relación con los tres cargos formulados en la demanda que motiva el presente proceso. En seguida, se procederá a exponer los

argumentos propuestos para desestimar cada una de las acusaciones realizadas.

5.2. En cuanto al supuesto desconocimiento del principio de irretroactividad de la ley tributaria, la Vista Fiscal señala que el propio precepto demandado establece que su vigencia y sus efectos se darán a partir del 1° de enero de 2017, lo que implica su pleno sometimiento a la regla de temporalidad de los impuestos de período, en los términos consagrados en los artículos 338 y 363 del Texto Superior. Así las cosas, bajo ninguna circunstancia la norma refiere a ciclos fiscales ya consolidados, de donde se pueda inferir la existencia de un actuar retroactivo[60].

5.3. Frente al cargo vinculado con la defraudación de la confianza legítima y la buena fe, el Procurador inicialmente refiere al alcance de la libertad de configuración normativa del legislador, por virtud de la cual se encuentra autorizado para crear e imponer obligaciones tributarias, así como para variar o modificar los elementos esenciales que hacen parte de cada uno de los tributos, teniendo en cuenta que los recursos que provienen de esta fuente, son los ingresos básicos con los que se financian los compromisos del Estado.

Desde esta perspectiva, en materia tributaria, el referido principio se expresa en la formación de razones objetivas para confiar o creer en la durabilidad o permanencia en el tiempo de la regulación contributiva, en vigencia de la cual los sujetos pasivos de un tributo tomaron decisiones o ajustaron su conducta respecto de los hechos generadores de la obligación. Esto significa que, en la práctica, los contribuyentes “(...) tienen parámetros que les indican que las probabilidades de cambios súbitos en las reglas tributarias no se han de presentar en corto o mediano plazo, tales como, la vigencia de la norma durante un largo período; no existir propuestas de reforma de la misma; su aplicación obligatoria para las autoridades, especialmente cuando [se trata] de exenciones o beneficios; y (...) [que, en su aplicación, se hayan] generado efectos previsibles a los sujetos pasivos, en cuanto que, de buena fe, estos han sujetado sus comportamientos a lo prescrito en la norma[,] atraídos (...) por los efectos jurídicos favorables que la misma norma ofrece”[61].

Ahora bien, la obligatoriedad del citado principio no implica que el legislador se encuentra imposibilitado para introducir reformas al tributo, lo que ocurre es que surge una carga que le obliga a proporcionar los medios para que los sujetos pasivos que resulten afectados con los cambios, puedan adaptarse a la nueva situación jurídica, “utilizando de manera

innovadora la libertad de configuración[,] (...) con cada caso concreto a regular”[62]. Entre tales medios se puede recurrir (i) a la adopción de períodos de transición; (ii) a no imponer barreras de acceso a la nueva regulación; (iii) a preservar el carácter especial de un régimen con medidas de ajuste razonables y equitativas; o (iv) a mantener vigente una exención o beneficio tributario, hasta que se complete el término concedido en la norma que se modifica o deroga.

Por lo demás, la Vista Fiscal destaca que existen regulaciones tributarias que fijan estímulos concretos delimitados en períodos definidos de tiempo, las cuales imponen una mayor carga para ser desmontadas, pues ellas tienen la capacidad de generar una confianza razonable y objetiva en su continuidad; contrario a lo que ocurre con aquellas otras reglamentaciones que prevén beneficios abiertos o no determinados en el tiempo, los cuales le permiten al legislador obrar con mayor libertad, al entender que no pueden existir normas tributarias pétreas, de suerte que en ellas solo se afecta la confianza legítima, si la carga tributaria que se impone resulta desproporcionada.

En el caso concreto, al no existir un período de vigencia del beneficio de la tarifa del 15%, su aumento responde al principio de autonomía legislativa, sin que se advierta una lesión al mandato de confianza legítima, toda vez que la carga resultante no es desproporcionada. Por el contrario, “(...) equilibra la obligación de tributar que [tienen] (...) todas las personas en Colombia, para responder a la apremiante necesidad de recursos [que demanda] el Estado, a raíz de la caída de los precios internacionales del petróleo, (...) teniendo en cuenta que la tarifa general del impuesto de renta para las personas jurídicas era, en los términos del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, del 33%, lo que significa que tienen una diferencia a su favor de 13% en materia de impuesto de renta”[63].

La proporción entre el incremento tarifario y el mantenimiento del régimen tributario especial, se expresa en (i) la ventaja competitiva que tienen frente a competidores de bienes y servicios que efectúan sus actividades con sujeción al sistema ordinario de renta; (ii) en lo referente a la exención en el pago de aranceles por las materias primas que importan[64]; (iii) en la posibilidad de extender la autorización de funcionamiento como zona franca, por un período igual al inicialmente concedido (generalmente de 30 años); y (iv) en que el alza se compensó con la exoneración del pago de los aportes parafiscales, en los términos del artículo 114.1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 65 de la

Ley 1819 de 2016[65].

De esta manera, el aumento en la tarifa de renta a los usuarios de zona franca es válido, razonable, equilibrado y proporcional, por lo que no viola el principio de confianza legítima. Su finalidad es equilibrar la obligación de tributar con la de mantener un régimen especial, “incluyendo lo concerniente a tener unas condiciones más favorables que las de sus competidores de bienes y servicios que realizan sus actividades comerciales en condiciones normales”[66].

5.4. Por último, en cuanto al cargo por vulnerar los principios de igualdad y equidad tributaria, el Procurador señala que los sujetos comparados son muy diferentes desde el punto de vista de su situación jurídica. En efecto, por un lado, se encuentran los usuarios de zonas francas que se rigen por la Ley 1004 de 2005; y por el otro, los usuarios que tributariamente se someten a las condiciones pactadas en contratos de estabilidad jurídica regulados por la Ley 963 de 2005. La diferencia radica en que los primeros quedaron sometidos a los cambios de la legislación tributaria, incluyendo lo referente al impuesto de renta; mientras que los segundos gozan de un título jurídico que los ampara frente a cualquier modificación. No cabe entonces alegar la vulneración de los principios en mención, cuando son mayores las diferencias que existen, que las similitudes, entre los sujetos comparados.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

6.1. Competencia

En virtud de lo previsto en el numeral 4 del artículo 241 del Texto Superior, la Corte es competente para conocer sobre la demanda de inconstitucionalidad planteada contra el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, toda vez que se trata de un precepto de carácter legal expedido con fundamento en las atribuciones consagradas en el numeral 1º del artículo 150 de la Constitución.

6.2. Estructura de la presente sentencia

Antes de proceder con la formulación del problema jurídico y en cuanto hace a la posibilidad de este Tribunal de emitir una decisión de fondo, siguiendo el escrito de intervención

radicado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es preciso, en primer lugar, que se examine si la demanda se ajusta a los mínimos argumentativos de los cuales depende la prosperidad del juicio abstracto de constitucionalidad respecto de normas de naturaleza legal[67], en virtud de su carácter predominantemente rogado y no oficioso[68].

En segundo lugar, en el evento de que las acusaciones realizadas cumplan con las cargas mínimas del juicio de constitucionalidad, se procederá con el examen propuesto, previo planteamiento del problema jurídico y de la fijación de las materias susceptibles de pronunciamiento.

Finalmente, y en tercer lugar, cabe aclarar que en la reciente Sentencia C-002 de 2018[69], esta Corporación se inhibió de pronunciarse sobre el parágrafo 2 y el parágrafo 4 del precepto legal acusado[70], en el primer caso, porque si bien en la demanda se aludió a una aparente vulneración del principio de confianza legítima, únicamente se expusieron razones de conveniencia, sin relevancia constitucional, referentes a un supuesto cambio en los compromisos suscritos con los inversionistas que tienen contratos de estabilidad jurídica[71]; y, en el segundo caso, porque al invocar un juicio de igualdad, no se cumplió con la carga mínima que se exige en la fundamentación de esta acusación, la cual impone exponer las razones por las cuales los contribuyentes comparados están en una situación análoga, en particular, en dicha oportunidad, por un lado, los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta ubicados en una zona franca en el municipio de Cúcuta, y por el otro, aquellos que se encontraban en dicha área pero en otros municipios del país[72]. Así las cosas, al no existir un pronunciamiento de fondo, en principio, cabe que esta Corporación se pronuncie sobre el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, siempre que exista una demanda en debida forma, ya que no se presenta el fenómeno de la cosa juzgada constitucional[73].

6.3. Cuestión Previa. Examen sobre la aptitud de la demanda

6.3.1. La Corte ha establecido de manera reiterada que aun cuando la acción de inconstitucionalidad es pública e informal, los demandantes tienen unas cargas mínimas que deben satisfacer para que se pueda promover el juicio dirigido a confrontar el texto de un precepto legal con la Constitución. Precisamente, el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 establece los siguientes requisitos que deben contener las demandas de

inconstitucionalidad: (i) el señalamiento de las normas acusadas, bien sea a través de su transcripción literal o de la inclusión de un ejemplar de una publicación oficial de las mismas; (ii) la indicación de las normas constitucionales que se consideran infringidas; (iii) la exposición de las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) cuando ello resultare aplicable, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y (v) la razón por la cual esta Corporación es competente para conocer de la demanda.

En lo referente a las razones de inconstitucionalidad, este Tribunal ha insistido en que el demandante tiene la carga de formular un cargo concreto de naturaleza constitucional contra la disposición acusada[74]. En este contexto, en la Sentencia C-1052 de 2001[75], la Corte señaló que las razones presentadas deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes.

Son claras cuando existe un hilo conductor en la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las que se soporta. Son ciertas cuando la acusación recae sobre una proposición jurídica real y existente, y no sobre una deducida por el actor o implícita. Son específicas cuando el actor expone las razones por las cuales el precepto legal demandado vulnera la Carta Fundamental. Son pertinentes cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no de estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia. Y son suficientes cuando la acusación no solo es formulada de manera completa, sino que, además, es capaz de suscitar en el juzgador una duda razonable sobre la exequibilidad de las disposiciones acusadas.

Así las cosas, antes de pronunciarse de fondo, la Corte debe verificar si los accionantes han formulado materialmente un cargo, pues de no ser así existiría una ineptitud sustantiva de la demanda que, conforme con la reiterada jurisprudencia de esta Corporación, impediría un pronunciamiento de fondo y conduciría a una decisión inhibitoria, ya que este Tribunal carece de competencia para adelantar de oficio el juicio de constitucionalidad. Sobre este punto, en la Sentencia C-447 de 1997[76], se sostuvo que:

“Si un ciudadano demanda una norma, debe cumplir no sólo formalmente sino también materialmente estos requisitos, pues si no lo hace hay una ineptitud sustancial de la demanda que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Corporación, impide que la

Corte se pronuncie de fondo. En efecto, el artículo 241 de la Constitución consagra de manera expresa las funciones de la Corte, y señala que a ella le corresponde la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los estrictos y precisos términos del artículo. Según esa norma, no corresponde a la Corte Constitucional revisar oficiosamente las leyes sino examinar aquellas que han sido demandadas por los ciudadanos, lo cual implica que el trámite de la acción pública sólo puede adelantarse cuando efectivamente haya habido demanda, esto es, una acusación en debida forma de un ciudadano contra una norma legal”.

Si bien por regla general el examen sobre la aptitud de la demanda se debe realizar en la etapa de admisibilidad, el ordenamiento jurídico permite que este tipo de decisiones se adopten en la sentencia[77], teniendo en cuenta que en algunas ocasiones no es evidente el incumplimiento de las exigencias mínimas que permiten adelantar el juicio de constitucionalidad, lo que motiva un análisis con mayor detenimiento y profundidad por parte de la Sala Plena[78].

6.3.2. Como se advierte del contenido de la demanda, se estiman vulnerados los artículos 13, 83, 95.9 y 363 del Texto Superior, de los que se desprenden los principios de irretroactividad, confianza legítima, igualdad y equidad tributaria. Como se señaló en el acápite de antecedentes, la actora divide su acusación en tres cargos:

- Así, en primer lugar, se alega la vulneración del artículo 363 de la Carta, conforme al cual “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Al respecto, la accionante afirma que debe declararse inexecutable el precepto legal acusado, toda vez que afecta a aquellas zonas francas constituidas y reconocidas bajo la ley anterior, en la que se dispuso una tarifa del 15% para el impuesto sobre la renta y complementarios. En su criterio, no existe reparo alguno a la modificación de dicho elemento del tributo en relación con las zonas francas cuya creación se origine con posterioridad al 1° de enero de 2017, ya que no cabe alegar un derecho a la intangibilidad de la ley fiscal, pero sí frente a las zonas declaradas en firme por actos administrativos anteriores a esa fecha, ya que respecto de ellas se aplica la prohibición de retroactividad de la ley.

Para la demandante, la citada prohibición tiene dos expresiones: (i) una que impide modificar las consecuencias jurídicas de actos o hechos consumados antes de la

promulgación de la nueva ley; (ii) y otra que imposibilita negar los efectos presentes y futuros de circunstancias o beneficios ya consolidados con anterioridad a la expedición de la nueva norma. Este último escenario es el que ocurre en el caso bajo examen, pues la tarifa del 15% de impuesto sobre la renta para las zonas francas creadas antes del 1° de enero de 2017, constituye un beneficio tributario consolidado, no susceptible de reforma, respecto de una conducta incentivada ya realizada.

Para explicar esta afirmación, la accionante expone que las zonas francas tienen un estatus jurídico especial reconocido por la Ley 1004 de 2005, en la que se dispuso la tarifa del impuesto sobre la renta del 15%, como parte de los beneficios derivados por sus obligaciones en la realización de inversiones de capital, en la promoción de la industria y en la generación de empleo. De esta manera, dicha tarifa se acordó como “(...) fruto de una larga concertación y ponderación de intereses públicos y privados, para mantener el estímulo tributario sin llegar al régimen de tasa cero o exención, que se consideró nocivo a la competencia internacional.”[79] Así, su esquema financiero se estructuró a partir de la tarifa especial ya mencionada, para una duración no mayor de treinta años, prorrogables por el mismo término. De este modo, y sobre la base de su reconocimiento mediante acto administrativo en firme, tal elemento del tributo se consolidó como un beneficio adquirido no susceptible de alteración, pues de hacerlo, como ocurre en este caso, se incurre en una violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria.

En consecuencia, para la accionante, el precepto legal acusado debería ser aplicado únicamente con efectos prospectivos[80], esto es, respecto de las zonas francas autorizadas con posterioridad a su entrada en vigencia. No obstante, como la alteración en la tarifa del impuesto sobre la renta también incluyó a las zonas francas ya reconocidas y en operación, es claro que se incurrió en una violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, al modificar un beneficio adquirido, a través de los actos administrativos que previamente autorizaron su funcionamiento.

- En segundo lugar, se invoca la violación del principio de confianza legítima cuyo origen se remonta a lo previsto en el artículo 83 de la Constitución. Para justificar este cargo, la accionante resalta que, así como antes de la Ley 1819 de 2016 existían zonas francas declaradas mediante acto administrativo en firme, protegidas por el principio de irretroactividad de la ley tributaria, también se encontraba el fenómeno de otras áreas en

trámite de calificación y aprobación, con la expectativa legítima de ser beneficiarios de la tarifa del 15% sobre la renta, cuyo valor no podía ser objeto de modificación, sin la existencia de un régimen de transición que preservara la perdurabilidad de lo ofrecido.

Textualmente, la actora afirma que: “El reproche de constitucionalidad (...) por defraudación a la confianza legítima, es la ausencia de mecanismos de protección para aquellos contribuyentes que previamente hicieron sus esfuerzos por cumplir las condiciones de la ley, [referentes a la declaratoria de zona franca], y[,] sin embargo, se encontraban tramitando la calificación, con antelación a la vigencia de la Ley 1819 de 2016”[81].

En adición a lo anterior, la demandante explica que la razón objetiva que justifica la confianza en la perdurabilidad de lo ofrecido, se encontraba en que la tarifa del 15% se mantuvo vigente por más de diez años, pese a que se venían realizando reformas tributarias cada dos.

- En tercer y último lugar, previa invocación de los artículos 13 y 95.9 del Texto Superior, la accionante señala que la disposición acusada desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria, ya que ella debió excluir de su aplicación a quienes ya tenían un acto administrativo de declaratoria de la zona franca, al tratarse de sujetos que no resultan asimilables a quienes por primera vez acceden a este régimen de comercio exterior. De ahí que, señala que su trato debió ser igual al que se otorga a los usuarios con contratos de estabilidad jurídica, pues entre ellos se comparte el mismo esquema de soporte tributario, en términos de justicia y equidad.

En concreto, en el texto de la demanda, se afirma que:

“(...) a pesar de la existencia coetánea de contratos de estabilidad, en el régimen anterior, la verdad es que la ley siempre trató a los usuarios industriales de zonas francas de la misma manera, es decir[,] con una tarifa única del 15% a la luz del artículo 5 de la Ley 1004 de 2005 (...), por tener los mismos méritos necesarios para ser reconocidos como tales por la autoridad competente.

No se discute en este cargo el nivel de la nueva tarifa del 20% para las nuevas zonas francas, que cumplirán los requisitos con posterioridad a la norma y evaluarán las posibilidades que se les ofrecen en ese u otros sectores económicos. Tampoco se discute el

mantenimiento de la tarifa antigua para los anteriores usuarios que, además, cuentan con contratos de estabilidad como una especie de seguro contra los cambios normativos. Lo que es objeto de este cargo es la discriminación o desigualdad manifiesta que se genera con esta medida a los usuarios antiguos con actos de reconocimiento y ya en operación desde hace algunos años, con el régimen al cual accedieron desde la ejecutoria de la resolución o acto de calificación, por razones de igualdad y equidad de trato tributario, que resultaban imperativas para el legislador.”[82]

Para justificar la similitud entre los sujetos que debieron ser excluidos de la regla general y quienes son beneficiarios con contratos de estabilidad, se hace referencia a cuatro criterios de comparación, los cuales se comparten en su integridad por ambos sujetos, esto es, (i) realizaron igual nivel de inversiones y de generación de empleo; (ii) están autorizados para llevar a cabo el mismo tipo de actividades; (iii) el trámite para el reconocimiento de la zona franca no admite distinciones; y (iv) el contenido de los estímulos, para efectos de calcular la proyección del negocio, es exactamente el mismo.

A partir de lo anterior, concluye que, con el cambio de la tarifa, se puso en desventaja a quienes carecen de un contrato de estabilidad jurídica, pese a que el soporte del trato especial es el mismo, esto es, el acto administrativo que reconoce la zona franca. Para la accionante, la diferenciación de trato que introduce el legislador carece de justificación y, por ende, es contraria al principio de igualdad. Puntualmente, expone que:

“[N]o se advierte un fin legítimo para diferenciar a los unos o discriminar a los excluidos, por carencia de motivación específica a esa omisión. No se trata de desproteger a los usuarios con contratos respecto de la tarifa de sus zonas francas, sino no afectar a los demás que también ostentaban la calidad de usuarios de zona franca pero fundados en actos administrativos pretéritos no elevados a contratos. // La conclusión es que, si de lo que se trataba era de proteger las situaciones consolidadas nada justifica la exclusión del beneficio de tarifa del 15% para los usuarios calificados antes de 31 de diciembre de 2016 y nada justifica el mensaje de no respetar los efectos de actos ya reconocidos por el fisco que tienen efectos en la obligación tributaria anual, durante el plazo de reconocimiento fijado en el acto administrativo, razón por la cual [se quebranta el principio de igualdad]”[83].

Con base en el resumen realizado, se estudiará si los cargos propuestos cumplen con los

mínimos argumentativos del juicio de constitucionalidad en los términos del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, y según el desarrollo que sobre el particular ha efectuado este Tribunal desde la Sentencia C-1052 de 2001[84], conforme se explicó en el acápite 6.3.1 de esta providencia.

6.3.3. Inicialmente, la Sala Plena advierte que, al contrastar los antecedentes de este proceso, tan solo un interviniente consideró que la demanda formulada no cumple con la carga de suficiencia en dos de los tres cargos planteados[85]. Así, en lo atañe a la defraudación del principio de confianza legítima, alega que se omite la valoración del mandato básico de autonomía legislativa en materia tributaria. En tal virtud, en su criterio, “(...) la actora no demuestra que, a pesar de que [el Congreso] tiene un amplio margen de configuración en [esta área], [dicho principio] debe constituir, en este caso, una limitación a esa actividad de producción normativa”[86]. Y, en lo que corresponde al cargo por violación del principio de igualdad, sostiene que no se revelan las razones objetivas por las cuales debe considerarse que el legislador tenía la obligación de darles a los contribuyentes usuarios de zonas francas, con y sin contrato de estabilidad, el mismo tratamiento jurídico.

Para la Corte, tanto el cargo por violación del principio de irretroactividad, como los referentes a la vulneración de los principios de confianza legítima, igualdad y equidad tributaria, satisfacen las cargas de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, como se advierte por el resto de los intervinientes[87] y la Vista Fiscal. Ello es así, porque los argumentos permiten entender el objeto de la demanda y las razones que la explican, como lo exige la carga de claridad. Además, su alcance se justifica en una proposición jurídica real y existente que se encuentra prevista en el inciso 1° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, la cual modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tal como lo reclama la carga de certeza. Por último, la explicación de la accionante surge del empleo de premisas de naturaleza constitucional, con referencias a la jurisprudencia de este Tribunal, que permiten advertir no solo un ejercicio de confrontación normativa, sino también una duda razonable sobre la exequibilidad del precepto demandado, por lo que se acreditan las cargas de especificidad, pertinencia y suficiencia.

En particular, sobre la base de lo expuesto por el interviniente que alega el incumplimiento de esta última carga, la Sala Plena considera que no están llamadas a prosperar ninguna de

las alegaciones formuladas para justificar un fallo inhibitorio. En primer lugar, porque la valoración respecto del mandato de configuración normativa del legislador es propia del juicio de fondo, y no de la etapa previa referente al examen de la aptitud del cargo. Y, en segundo lugar, porque en términos del juicio de igualdad, la actora puso de presente los sujetos que se comparan (quienes tenían zonas francas declaradas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016 y los usuarios de dichas áreas que tienen contratos de estabilidad jurídica), las razones por las que deberían recibir el mismo trato (la existencia de un acto administrativo que origina los beneficios previstos en la ley, sin distinción, para ambos sujetos comparados); y la forma como se expresa la diferenciación (esto es, en una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta, en un caso del 15% y en el otro del 20%).

6.3.4. Ahora bien, a pesar de lo anterior, lo que si advierte la Corte es que el precepto demandado incluye varias normas jurídicas respecto de las cuales no se formula acusación alguna, pues la controversia se enfoca en el aumento de la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios que se regula, de manera puntual, en el inciso 1° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016.

“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 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%.

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. Sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo 1o, se exceptúan de la aplicación de este artículo, los usuarios de las nuevas zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 a diciembre de 2019, a los cuales se les seguirá aplicando la tarifa vigente del 15%, siempre y cuando, dichas nuevas zonas francas cumplan con las siguientes características:

1. Que las nuevas zonas francas cuenten con más de 80 hectáreas.
2. Que se garantice que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales o extranjeras.”

Nótese como, a partir de los cargos ya reseñados, se constata que la actora no cuestiona (i) el parágrafo 1º, en el que se señala que los usuarios comerciales de zonas francas tendrán la tarifa general del impuesto sobre la renta[88], ya que la acusación se centra de forma específica en la variación de ese tributo, en relación con los usuarios operadores y usuarios industriales de bienes y de servicios de dichas áreas, respecto de los cuales se predicaba la tarifa derogada del 15%, dispuesta en el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005[89]. De igual manera, (ii) tampoco formula cargo alguno contra el parágrafo 2, ya que -como ella misma lo afirma- el problema no radica en la protección de la citada tarifa del 15% para los usuarios de zonas francas con contratos de estabilidad jurídica, sino que, ese mismo trato, no se extiende a quienes mediante acto administrativo obtuvieron la declaratoria de una de tales áreas, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016. Textualmente, en uno de los apartes de la demanda, afirma que: “Tampoco se discute el mantenimiento de la tarifa antigua para los anteriores usuarios que, además, cuentan con contratos de estabilidad como una especie de seguro contra los cambios normativos.”[90]

Por lo demás, (iii) nada se dice respecto del parágrafo 3, en el que se preserva la obligación de realizar los aportes parafiscales derivados de una vinculación laboral, frente a los usuarios de zonas francas que suscribieron contratos de estabilidad jurídica[91]. Finalmente, (iv) no se observa cuestionamiento alguno en relación con el parágrafo 4, en el que se crea un régimen especial tarifario para las zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 a diciembre de 2019, a los cuales se les aplicará una tarifa del 15%, siempre que (1) cuenten con más de 80 hectáreas y (2) garanticen que van a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales o extranjeras. Según información

suministrada en la presente causa por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, “(...) [a] la fecha no se ha declarado ninguna zona franca en el municipio de Cúcuta bajo las condiciones establecidas en la Ley 1819 de 2016”[92].

Por virtud de lo anterior, y dado que frente a los párrafos en cita no se cumple con el requisito esencial de exponer las razones por las cuales se estiman inconstitucionales[93], este Tribunal concluye que, si bien la demanda permite adoptar un fallo de fondo, con ocasión de los cargos impetrados por desconocer los principios de irretroactividad, confianza legítima, igualdad y equidad tributaria, ello se predica, específicamente, de lo previsto en el inciso primero del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, esto es, sobre la expresión: “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%”, pues es su rigor normativo el que da lugar a reformar el régimen preexistente consagrado en el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, que contenía la tarifa del 15%. Por tal razón, en la parte resolutive de esta providencia, este Tribunal se declarará inhibido para proferir un pronunciamiento de fondo respecto de los párrafos 1°, 2°, 3° y 4° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, por ineptitud sustantiva de la demanda.

6.4. Problema jurídico y esquema de resolución

Para resolver este problema jurídico, la Corte se pronunciará inicialmente sobre los principios constitucionales de irretroactividad, confianza legítima, igualdad y equidad tributaria; luego de lo cual expondrá la noción, tipología y características de las zonas francas. En seguida, realizará una aproximación al principio de seguridad jurídica en materia fiscal y su relación con los contratos de estabilidad jurídica. Finalmente, una vez concluida la exposición de cada uno de estos temas, procederá a examinar la constitucionalidad de la norma legal demandada.

6.5. De los principios de irretroactividad, confianza legítima, igualdad y equidad tributaria

6.5.1. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 150.12 y 338 del Texto Superior[95], es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de las leyes. En ejercicio de esta atribución, y a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le

corresponde al legislador crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, fijar los métodos y procedimientos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, previo cumplimiento de los requisitos previstos en la Constitución y la ley.

Como lo ha señalado la Corte, se trata de un poder amplio de configuración, ya que el legislador goza de una alta dosis de discrecionalidad para regular la creación de gravámenes, configurar sus elementos esenciales e, incluso, para excluir a determinados contribuyentes de cargas impositivas[96]. Sin embargo, la jurisprudencia también ha advertido que no se trata de una potestad absoluta carente de límites, pues se somete, por una parte, al acatamiento de los principios razonabilidad y proporcionalidad que emanan del Texto Superior; y, por la otra, al deber de cimentar y desarrollar el sistema tributario con sujeción a los principios de igualdad, legalidad, certeza, justicia, equidad, eficiencia, irretroactividad, confianza legítima, buena fe y progresividad regulados en los artículos 13, 83, 95, 338 y 363 del Texto Superior[97]. En este orden de ideas, en la Sentencia C-913 de 2011, este Tribunal señaló que:

“No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte 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 (CP art. 95.9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundado, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (CP art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad”.

6.5.2. Ahora bien, partiendo del artículo 334 de la Constitución[98], la Corte ha señalado que el Congreso tiene la libertad política para establecer medidas dirigidas a estimular ciertas actividades, lo que se conoce, por lo general, con el nombre de estrategias de

fomento[99]. Su origen corresponde a un examen económico y de conveniencia, en el que se decide dirigir recursos a un sector, o consagrar otro tipo de beneficios, por ejemplo, de carácter tributario, con miras a impulsar un área de la economía o a ella en sí misma, y, por esa vía, lograr la satisfacción de los fines del Estado, entre ellos, la prosperidad general, el trabajo y la vida digna. En todo caso, como consecuencia de la facultad genérica de intervención en la economía, también es posible que se adopten medidas en el ámbito tributario sustentadas en razones sociales o de igualdad real y material.

En desarrollo de lo anterior, y conforme al principio básico de autonomía legislativa en materia tributaria, se entiende que el Congreso se encuentra habilitado para establecer exenciones, exclusiones o para aplicar cualquier otro tipo de beneficio tributario, que, como ya se dijo, no solo por razones de fomento sino también por motivos sociales o de igualdad real o material, se puedan considerar necesarios. En este sentido, este Tribunal ha manifestado que:

“Si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades [especiales] de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva”[100].

En este punto, cabe mencionar que, como se señaló en la Sentencia C-119 de 2018[101], la jurisprudencia se ha referido a los beneficios tributarios, para afirmar que estos entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos pasivos. Por su naturaleza son medidas limitadas, taxativas, específicas y personales[102], ya que suponen una relación estrecha entre el beneficiario (sujeto pasivo) y el gravamen, que, al menos, en principio, no puede ser trasladado a otro sujeto.

En la misma sentencia en cita, en relación con la tipología de los beneficios tributarios, se indicó que estos pueden manifestarse a través de exclusiones o exenciones a los tributos. Estas categorías, aunque comparten propósitos similares, no pueden ser entendidas como iguales. En concreto, en cuanto a las exenciones, se dijo que tienen lugar cuando una norma exonera del pago del tributo a determinados actos gravados, lo que significa que la

ley estipula que no se producirán las consecuencias (en forma total o parcial) del hecho generador[103]. En cambio, en lo que respecta a las exclusiones, se explicó que ellas se presentan en aquellos casos en los que no hay sujeción a un determinado gravamen, es decir, “cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y[,] por tanto[,] no son objeto de tributación”[104]. En la práctica, lo que ocurre es que no se causa o genera el impuesto.

No obstante, las exenciones y exclusiones no son la única forma mediante la cual el legislador puede fomentar la inversión e impulsar el crecimiento económico. En efecto, en ejercicio de su libertad de configuración puede establecer otras medidas que, además de beneficiar al contribuyente, no dejen de lado el recaudo de recursos. Entre ellas, por ejemplo, el Congreso puede autorizar el pago progresivo o por etapas de un tributo, o incidir sobre sus supuestos cuantitativos reduciendo partidas que integran la base gravable o disponiendo la existencia de tarifas especiales -que excluya la ordinaria- para el cobro de un impuesto, tasa o contribución[105].

Con todo, no puede asumirse que los beneficios que han sido concedidos para determinado grupo de contribuyentes o que se han otorgado en un específico momento histórico sean inmodificables o irreversibles por parte del propio legislador, en primer lugar, porque la Constitución no ha consagrado un derecho “a recibir o conservar [beneficios tributarios] sino que[,] por el contrario[,] ha establecido un deber general de contribuir mediante el pago de tributos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad (CP art. 95.9)”[106]; en segundo lugar, porque una aproximación en tal sentido le impediría al Estado adaptarse a las distintas coyunturas económicas y sociales que afecten a la colectividad; y en tercer lugar, porque tal postura supondría un quebrantamiento del principio democrático, pues se impediría, sin razón válida, la función general que tiene el Congreso de interpretar, reformar y derogar las leyes preexistentes (CP art. 150.1)[107].

En consecuencia, la decisión legislativa de cambiar o eliminar un beneficio tributario, por ejemplo, reduciendo su cobertura, variando los sujetos pasivos inicialmente beneficiados, modificando la base gravable o cambiando la tarifa del tributo, hace parte del ejercicio de una competencia autónoma atribuida por la Constitución al legislador, lo que implica que cualquier examen que se haga sobre el particular debe adelantarse de manera flexible, en

razón a la amplia la potestad de configuración normativa en materia tributaria. Con todo, la atribución para introducir ajustes o modificar el contenido de este tipo de medidas, inclusive, para suprimirlas, de ninguna manera debe interpretarse como una facultad absoluta, pues existen límites previstos en la Constitución para evitar que los cambios tributarios afecten garantías superiores plasmadas en favor de los contribuyentes. En particular, esta Corporación ha sostenido que al momento de evaluar la constitucionalidad de una norma que modifica o elimina un beneficio, debe asegurarse que la misma respete, al menos: (i) el principio de irretroactividad de la ley, como fundamento constitucional para la protección de las situaciones jurídicas consolidadas; (ii) el principio de confianza legítima, del cual se desprende la garantía o salvaguarda de las expectativas legítimas de los contribuyentes; (iii) el principio de igualdad, cuyo fin consiste en proscribir que las leyes fijen tratamientos tributarios diferenciados injustificados; y (iv) el principio de equidad tributaria, que refiere a una visión macro de la tributación y que apela a la justa distribución de las cargas fiscales entre los contribuyentes, según criterios de generalidad, uniformidad y progresividad, a partir del examen horizontal o vertical del sistema tributario. Por tal razón, en seguida, se procederá con la identificación del contenido de cada uno de los principios en mención.

6.5.3. Recogiendo criterios fijados en la jurisprudencia de la Corte debe entenderse que, en temas tributarios, no es dable solicitar, en general, la protección de derechos adquiridos, “pues (...) nadie puede pretender que un determinado régimen tributario lo rija por siempre y para siempre, esto es, que se convierta en inmodificable”[108]. A pesar de ello, en atención al artículo 363 del Texto Superior, que prohíbe la aplicación retroactiva de las leyes tributarias[109], la Corte ha protegido situaciones jurídicas consolidadas, o lo que es lo mismo, lo que la persona ha obtenido al amparo de la vigencia de un precepto anterior, que no puede ser modificado por una nueva normatividad, pues “la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la [disposición] vigente para el período fiscal respectivo y de acuerdo con las exigencias allí impuestas”[110].

De esta manera, en lo que respecta al principio de irretroactividad, no cabe duda de que la Constitución establece, con toda claridad, en el citado artículo 363, que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas de manera retroactiva, lo cual se complementa, como especie de dicho género, con el artículo 338 de la Carta, en el que se dispone que: “[l]as 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 partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

Nótese como, ambos mandatos proscriben de forma categórica cualquier efecto hacia el pasado de las leyes impositivas, por una parte, prohibiendo de manera expresa la retroactividad de la ley, es decir, la modificación de las consecuencias originadas en derecho respecto de hechos o situaciones que ya se encuentran consolidadas. Lo que significa: (i) que los efectos causados por una ley deben respetarse al momento en que se procede a su reforma con una nueva regulación, (ii) al igual que debe ampararse su reclamación en el futuro, cuando los supuestos que permiten el surgimiento de un derecho, ya se entienden incorporados al patrimonio de una persona. Y, por la otra, limitando la aplicación inmediata en el tiempo de las normas que refieren a impuestos de período, mediante la consagración de una regla constitucional, por virtud de la cual toda enmienda legal que se realice respecto de dicha categoría de impuestos, en principio, solo puede tener aplicación a partir de la vigencia fiscal que inicie después de su entrada en vigor[111].

Estas restricciones en la aplicación de los efectos de la ley en el tiempo, desde un punto de vista teleológico, tienen por finalidad la realización del principio de seguridad jurídica, como se resaltó por la Corte en la Sentencia C-430 de 2009[112], al señalar que: “(...) [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.” Por lo demás, permite programar el gasto y los medios con los que el contribuyente asume el costo fiscal a su cargo, permitiendo que las reglas tributarias se ajusten al mandato de justicia y equidad[113].

En cuanto a su alcance, el principio de irretroactividad de la ley tributaria, tanto en su género como en su especie, no solo proscribe las variaciones que se puedan presentar hacia el pasado respecto del hecho generador, sino también frente a cualquier otro

elemento de la obligación tributaria, e incluso, como lo ha advertido este Tribunal, protege los beneficios fiscales que ya se encuentren consolidados. Esta última consideración se destaca, entre otras, en las Sentencias C-1114 de 2003[114], C-635 de 2011[115], C-083 de 2018[116] y C-235 de 2019[117].

- En el primer caso, esto es, en la Sentencia C-1114 de 2003[118], se protegió la situación jurídica consolidada respecto de varios beneficios que traía la ley tributaria, como contraprestación directa y específica para los contribuyentes, a partir de la ejecución de una actuación concreta y determinada en el tiempo. Los casos amparados correspondían a: (i) una exención en los impuestos de renta y patrimonio por cinco años, para empresas comunitarias que se constituyeron o transformaron en sociedades comerciales; (ii) una exención en el impuesto de renta por 15 años, a favor de empresas generadoras de energía que se establecieron para prestar dicho servicio con base en el recurso hídrico y en la capacidad instalada inferior a veinticinco mil kilovatios; y (iii) una exención para los exportadores mineros que invirtieron un 5% del valor FOB de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación, para los cuales se preservó una exclusión en el pago de todo impuesto, por esa inversión, por un término de 30 años[119].

- En el segundo caso, esto es, en la Sentencia C-635 de 2011[120], se preservó la situación jurídica consolidada respecto de un beneficio que traía la ley, al excluir del impuesto de patrimonio el valor neto de las acciones producto de la creación de sociedades por acciones simplificadas y escisiones tributarias, frente al cambio que se introdujo con la Ley 1430 de 2010 (promulgada el 29 de diciembre de ese año), a través de la cual se disponía que quienes hayan realizado dichos procesos durante el 2010, debían sumar el resultado de lo obtenido, como parte de sus patrimonios líquidos al 1° de enero de 2011. Para la Corte, tal obligación solo podía imponerse frente a los trámites societarios adelantados con posterioridad a la entrada en vigor de la ley (es decir, a partir del 29 de diciembre de 2010), pues con anterioridad el beneficio tributario ya estaba consolidado, por lo que profirió una sentencia condicionada, en la que excluyó el efecto retroactivo prohibido en el ordenamiento constitucional[121].

- En el tercer caso, es decir, en la Sentencia C-083 de 2018[122], este Tribunal amparó la situación jurídica consolidada que, con ocasión de una omisión legislativa relativa, había sido suprimida del Estatuto Tributario, referente a la exención en el impuesto de renta por

un período máximo de 10 años o hasta la ejecución del proyecto, en relación con la utilidad derivada para los contribuyentes por la enajenación de predios destinados a programas de renovación urbana y provisión de espacios públicos, siempre y cuando dichos bienes fueran aportados a patrimonios autónomos creados con esa finalidad. En esta oportunidad, además de declarar la constitucionalidad de la norma acusada con un fallo aditivo, por razón del desconocimiento del principio de irretroactividad[123], la Sala Plena realizó una aproximación conceptual a la distinción que existe entre la situación jurídica consolidada y la expectativa legítima en torno a un beneficio tributario. Puntualmente, manifestó que:

A partir de esta conceptualización, la Corte identificó que la retroactividad de la ley no solo opera porque se afectan hacia el pasado las condiciones del hecho generador del tributo, sino también porque se suprimen o niegan los beneficios tributarios ya consolidados en el patrimonio del contribuyente, ya sea que ellos se puedan reclamar en un único momento o que su concreción se extienda en el tiempo y hacia el futuro. Precisamente, en otro de sus apartes, este Tribunal expuso que:

“El entendimiento que es objeto de censura, y que no fue desvirtuado por ninguno de los intervinientes en el proceso de constitucionalidad, resulta contrario al deber específico del legislador conforme al cual se le impone respetar las situaciones jurídicas que se hubiesen consolidado con anterioridad a la vigencia de una norma que suprime o modifica una exención tributaria, así la concreción de la misma esté pendiente de una condición que debe cumplirse en un plazo cierto fijado en la legislación anterior. Con ello se desconocen los mandatos constitucionales de la buena fe y la prohibición de dar efectos retroactivos a las normas tributarias que establezcan gravámenes o limiten los beneficios existentes.”

Esta línea jurisprudencial fue reiterada en la Sentencia C-119 de 2018[124], al sostener lo siguiente:

“[E]n temas de exenciones, se presenta una situación jurídica consolidada respecto de los periodos ya acontecidos o en el transcurso de la derogatoria de la legislación, frente a los cuales el titular puede exigir la materialización de su derecho en cualquier momento. De esta forma, ha señalado este Tribunal que el legislador solo está autorizado constitucionalmente para derogar o modificar leyes tributarias con efectos hacia futuro, a [f]in de que sus decisiones no desconozcan la consolidación de situaciones jurídicas

contempladas en la legislación vigente, en concreto, radicadas en cabeza de los contribuyentes y en relación con lapsos ya corridos o en transcurso, amparados por la exención.”[125]

Un aporte que realiza esta última providencia, en adición a lo que se señaló en la Sentencia C-083 de 2018, es la forma como se debe adelantar un juicio por violación del principio de irretroactividad. En concreto, sobre el particular, se dijo que:

“[El] juicio de constitucionalidad de una ley tributaria acusada de violar el principio de irretroactividad (art. 363 C.P.), presupone que se constate la existencia de una situación jurídica consolidada bajo el amparo del régimen fiscal anterior y su consecuente afectación por la ley posterior. En la jurisprudencia de esta Corte, este proceso analítico, por lo menos, implica que se verifique si la nueva ley tiene como consecuencia la modificación de un acto, hecho o situación sobre la cual la ley anterior ha surtido todos sus efectos. Así, por ejemplo, entre muchos otros supuestos, será inconstitucional la ley que crea el impuesto y que se aplica sobre hechos generadores ocurridos antes de su vigencia, o aquella que proyecta sus efectos sobre periodos ya acontecidos”

- En cuarto y último lugar, en la Sentencia C-235 de 2019[126], este Tribunal salvaguardó la situación jurídica consolidada, en relación con una exención en el impuesto sobre la renta por treinta años, creada a través de la Ley 788 de 2002, frente a los servicios hoteleros prestados en hoteles nuevos que se construyan por el contribuyente o que se remodelen y/o amplíen, en este último caso, teniendo como límite el valor de dichas actividades en el costo fiscal del inmueble. Al abordar el examen del caso concreto, esta Corporación distinguió a (i) los sujetos pasivos que ya habían efectuado la construcción de los hoteles o que habían procedido a ampliarlos o remodelarlos, respecto de (ii) quienes no habían acreditado dichos supuestos. En cuanto a los primeros, concluyó que, en efecto, se desconoció su situación jurídica consolidada, pues, con anterioridad a la expedición de la nueva ley[127], ya habían satisfecho los requisitos específicos y concretos de inversión que se exigían para tener derecho a la contraprestación ofrecida, la cual, al haber ingresado al peculio del contribuyente, ya no era susceptible de modificación por el legislador. Por el contrario, en lo que corresponde a los segundos, advirtió que simplemente se estaba en presencia de una mera expectativa, la cual no causaba derecho alguno. Por tal razón, se declaró la exequibilidad de la norma demandada, con un condicionamiento dirigido a

amparar las situaciones ya consolidadas[128].

Del conjunto de sentencias expuestas, es posible identificar varios elementos en común, que, sobre la base de un proceso de verificación, identificación y valoración de los beneficios tributarios, permiten distinguir en qué casos y en cuáles no, se está en presencia de situaciones jurídicas consolidadas[129].

Para el efecto, la Corte advierte que, se entiende que existe una situación jurídica consolidada, cuando el 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 beneficio.

Como se advierte de lo anterior, son varios los elementos que hacen parte de la noción expuesta. Primero, no se trata de un beneficio genérico que se otorgue a todos contribuyentes, sino de un beneficio específico respecto del cual deben acreditarse determinados requisitos. En efecto, un estímulo que no tiene un destinatario concreto no es susceptible de generar un derecho o una situación particular que se incorpore en el patrimonio del contribuyente, pues tal escenario se limitaría al de la fijación de una política económica, cuya valoración, por razones sociales, de recaudo o de sostenibilidad fiscal, permitiría cambios o modificaciones en el tiempo, con observancia del resto de principios constitucionales que rigen la materia (v.gr., una exención en el pago del IVA por la compra de pasajes aéreos)[130]. Segundo, el sujeto pasivo del tributo debe acreditar que, antes de la expedición de la nueva ley, cumplió con la totalidad de los requisitos particulares y concretos que se exigen para la concesión del beneficio conforme al régimen anterior[131], de no ser así, su situación será la propia de quien tiene una mera expectativa[132], o, dado el caso, una expectativa legítima, siempre que existan razones objetivas que permitan suponer la durabilidad del incentivo ofrecido[133]. Tercero, el beneficio debe otorgarse como una contraprestación directa al contribuyente, precisamente, con ocasión del cumplimiento de las exigencias específicas que se imponen a su cargo[134]. Cuarto, para

tener derecho al beneficio debe existir un período determinado dentro del cual puede accederse al mismo, lo que excluye la protección de políticas generales e impersonales que tengan una duración indefinida en el tiempo. Y, quinto, es indiferente que el provecho se otorgue para un único o varios períodos fiscales, ya que la única diferencia sería que, en este último caso, el beneficio debe perdurar hasta tanto no se agote el plazo previsto para hacerlo efectivo[135].

Al contrario de lo expuesto, un beneficio tributario no da lugar a una situación jurídica consolidada, entre otras, (i) cuando se trata de un incentivo genérico, pues allí –como ya se dijo– se está en presencia de una decisión de política fiscal y economía del Estado, susceptible de cambio por el legislador, según los requerimientos de cada momento; (ii) cuando el beneficio no se sujeta a una actuación determinada en el tiempo, sino que requiere de su acreditación permanente en cada vigencia fiscal, o lo que es lo mismo, el estímulo se concede tan solo por un período y en cada uno de ellos debe realizarse igual comportamiento para tener derecho a su reclamación (v.gr. lo que ocurre con los aportes a los fondos privados de pensiones o los pagos por medicina prepagada, para efectos de la liquidación del impuesto de renta); (iii) cuando no se cumple, antes de la expedición de la nueva ley, con los requisitos particulares y concretos que se exigen para la concesión del beneficio conforme al régimen anterior (como ya se explicó, lo que se generaría son meras expectativas o expectativas legítimas, según cada caso); y (iv) cuando el beneficio no depende de una contraprestación directa, ni tampoco se sujeta a un término para poder acceder al mismo, como ocurre, entre otros casos, (a) cuando simplemente se está en presencia de una política de fomento[136]; o (b) cuando se trata de un estímulo atado a la conservación de una condición en el contribuyente[137]; o (c) cuando el mismo 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 jurídica (v.gr. como ocurre con el régimen tributario especial que se brinda a las fundaciones).

En conclusión, en virtud del principio de irretroactividad (CP arts. 338 y 363), el Congreso de la República solo está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar leyes tributarias con efectos hacia el futuro, a fin de que sus decisiones no desconozcan situaciones jurídicas consolidadas en virtud de la legislación reformada, no solo en lo que

corresponde al hecho generador del tributo, sino también al resto de sus elementos esenciales, e incluso, a los beneficios fiscales específicos que se hayan otorgado, tal como se explicó en los párrafos precedentes.

6.5.4. Ahora bien, siguiendo lo previsto en el artículo 83 de la Constitución, conforme al cual las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la jurisprudencia ha señalado que, como consecuencia de ese mandato, en las relaciones que se establecen entre estos sujetos se incorpora el valor ético de la confianza, cuyo alcance, a partir de las actuaciones predecibles de las autoridades, le otorga a las personas la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo, que surtirá plenamente sus efectos o que, por lo menos, no será cambiada de forma abrupta. No se trata, como se dijo en la Sentencia C-119 de 2018[138], de tener la seguridad de que los hechos ya acontecidos no pueden ser afectados, tal como se predica de la institución de las situaciones jurídicas consolidadas, pues ellas, como ya se explicó, son protegidas por el principio de irretroactividad, sino de tener una expectativa objetiva y reforzada en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán reformadas de manera intempestiva. Este principio ha sido identificado con el nombre de confianza legítima[139].

Como se infiere de lo expuesto, es claro que este principio salvaguarda las expectativas fundadas en hechos concretos, objetivos e inequívocos que se derivan del comportamiento que producen las autoridades estatales, de tal manera que no protegen las simples especulaciones, la existencia general y abstracta de un mandato legal, o las interpretaciones subjetivas que pueda derivar una persona de determinada norma jurídica. En consecuencia, solo cuando con su actuar se ha generado una expectativa, que, por lo dicho con anterioridad, pueda considerarse realmente como legítima, el Estado queda sujeto a la prohibición de modificar de forma súbita las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que, por lo menos, les otorgue el tiempo y los medios necesarios para que ellos puedan ajustarse a la nueva normatividad[140].

Precisamente, en materia tributaria, en la Sentencia C-083 de 2018[141], la Corte se refirió a la protección de esta confianza, al sostener que:

“[A]l amparo del principio de buena fe, previsto en el artículo 83 constitucional, la Corte

también ha protegido las expectativas legítimas de los contribuyentes. En términos generales, bajo este presupuesto, se han salvaguardado constitucionalmente a los sujetos que, aun cuando no son titulares de un derecho, pues no alcanzaron a consolidar ninguna prerrogativa de conformidad con la legislación anterior, era razonable considerar que, de no haberse presentado un cambio súbito en el ordenamiento jurídico, los mismos estaban próximos a cumplir con los presupuestos para gozar del beneficio legal y, por lo mismo, su situación merecía algún tipo de protección especial.”[142]

Esta última referencia de la sentencia en cita resalta el hecho de que las expectativas legítimas de quienes aspiraban a acceder o gozar de un beneficio tributario, como una exención o una tarifa diferencial, también ha sido objeto de protección constitucional, cuando respecto del contribuyente se acredite la existencia de razones objetivas para confiar en la durabilidad de una medida legislativa. En estos casos, no se ha amparado la estabilidad del esquema fiscal, sino, por el contrario, el deber del Congreso de la República, ante el cambio significativo en la normatividad, de proporcionarle a los afectados, como ya se dijo, el tiempo y los medios necesarios para adaptarse a la nueva regulación[143].

A diferencia del escenario de la situación jurídica consolidada, en el que persona adquiere un estatus de protección respecto del beneficio tributario, porque cumplió con la totalidad de los requisitos particulares y concretos que se exigen para su otorgamiento conforme al régimen anterior, de suerte que se salvaguardan los períodos transcurridos o en curso de las reformas que se adopten por el legislador, lo que se ampara con las expectativas legítimas, son los lapsos que todavía no han comenzado a transcurrir, pero que, en virtud de la normatividad derogada, se desprende una expectativa objetiva y razonable de gozar de dicho beneficio fiscal[144].

De lo anterior se colige que, si bien el principio bajo estudio excluye los cambios abruptos que se adopten por el legislador en materia tributaria y exige, por esa razón, la incorporación de medidas de tránsito que preserven el valor ético de la confianza, lo cierto es que, al no existir una situación jurídica consolidada, el Congreso de la República no está obligado a conservar en el tiempo las expectativas legítimas de los contribuyentes[145]. En este escenario, así como dicha autoridad goza de un amplio margen de configuración para crear, derogar o modificar las normas tributarias, también lo conserva para definir las medidas que ayuden al contribuyente a que se adapte a su nueva realidad. Por esta razón,

entre otros, la Corte ha manifestado que, en ejercicio de dicha libertad, tales medios pueden consistir: “(i) en que haya un período de transición; o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su [conducta] a lo prescrito por la nueva norma; (...) (iii) [o en que] el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él (...)”[146].

Ahora bien, para que exista una expectativa legítima en relación con un beneficio tributario, se exige, al menos, en primer lugar, que no se trate de un incentivo genérico, sino igualmente de un estímulo específico, respecto del cual se demanda una conducta concreta y directa por parte del contribuyente. En efecto, las medidas generales y abstractas, que pueden ser satisfechas por todo sujeto pasivo, responden a políticas económicas y fiscales variables, propias de las simples expectativas. En segundo lugar, para acceder a dicho beneficio, se requiere que el contribuyente haya realizado actos de ejecución a su cargo, de lo contrario no existiría un interés real y objetivo que proteger. Y, en tercer lugar, como supuesto indispensable, se necesita que, previo a la entrada en vigencia de la nueva ley, el contribuyente no haya satisfecho todas las condiciones contempladas en la normatividad derogada para ser titular del incentivo[147]. En este escenario, únicamente la evidencia de razones objetivas, son las que justifican amparar la confianza que existía en que el régimen se mantendría vigente y por un período determinado de tiempo.

Tales razones se presentan, como lo ha indicado la Corte, cuando la norma que consagra el beneficio, por ejemplo, “(i) ha estado vigente por un (...) largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni ha propuesto sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, [o lo que es lo mismo], no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y (...) (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe”[148]. Además, como se señaló en la Sentencia C-007 de 2002[149] y se reiteró recientemente en la Sentencia C-119 de 2018[150], en tratándose de beneficios tributarios, el mismo debe tener un elemento de certidumbre vinculado con un período fijo de duración, pues su inexistencia no permite generar la confianza en la estabilidad de una regulación, al entender que las normas tributarias no son estáticas, ni intemporales, ni irreformables.

[E]n la Sentencia C-007 de 2002, esta [Corporación] se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 58 de la Ley 633 de 2000, que excluyó las rentas

provenientes del ejercicio de profesiones liberales de la exención otorgada a favor de las empresas asociativas de trabajo. La demanda planteaba la violación de varios preceptos constitucionales, entre ellos, el artículo 83 Superior, al considerar que la norma acusada había modificado las condiciones normativas bajo las cuales los interesados en realizar inversiones en empresas asociativas, adoptaron tal decisión confiando en la estabilidad del régimen tributario y, en especial, la de la exención. La Corte declaró la exequibilidad de la norma demandada, entre otras razones, por considerar que esta no era contraria al principio de confianza legítima, porque la exención sobre la que versaba no reunía las condiciones objetivas para que pudiera confiarse legítimamente, de buena fe, en su estabilidad. Este Tribunal arribó a esta conclusión a partir de las razones que se exponen a continuación.

En primer lugar, la exención fue prevista desde su origen a término indefinido, lo que quería decir que “no existía un periodo determinado para gozar del beneficio que pudiera suscitar la expectativa legítima de que en ese lapso este sería mantenido por el legislador”. En ese sentido, señaló que, “cuando consagra un término fijo, el legislador introduce un elemento de certidumbre respecto de la durabilidad de la exención porque estimula a los agentes económicos a que planifiquen sus decisiones en función del período durante el cual van a poder gozar de los beneficios que se derivan de la exención -lo cual no implica, que el Congreso no pueda en ningún caso modificar las normas que conceden exenciones durante un término cierto y explícito”. (Subrayado fuera del original).

Y, en segundo lugar, la Corte advirtió que, a pesar de que el periodo de vigencia de la exención no había sido breve, la norma legal demandada ya había sido sujeta a modificaciones. Con base en ello, concluyó que “no tiene el Congreso la obligación de mantener la exención inalterada ni de establecer un régimen de transición para que la nueva modificación, es decir, la ahora demandada, pueda entrar plenamente en vigor sin que se viole la Constitución”.

Con base en lo anterior, cabe concluir que, el principio de confianza legítima no implica que el legislador tenga prohibido reformar o cambiar las leyes tributarias que conceden exenciones y similares, su propósito es el de excluir las modificaciones de las reglas de juego que pueden llegar al extremo de establecer un tratamiento arbitrario, que se desampare a las personas que adecuaron su comportamiento al marco jurídico vigente,

mediante actos de ejecución motivados por un estímulo específico. La confianza legítima surge entonces como un medio a través del cual se concilia la tensión que surge entre, por un lado, el interés general que acompaña la imposición de tributos y, por el otro, las expectativas legítimas de los contribuyentes que se fundan en razones objetivas. De sostener lo contrario, con el fin de mantener en el tiempo cualquier de tipo de interés tributario, conduciría a un actuar contrario a la Constitución, pues se vaciaría de contenido las cláusulas que le confieren al órgano legislativo una amplia potestad para regular la política fiscal, petrificando el ordenamiento jurídico, en desmedro del bienestar colectivo[151]. En efecto, tal y como lo ha reiterado la jurisprudencia de la Corte, “[e]l principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable.”[152].

6.5.5. En lo que respecta a la igualdad, cabe mencionar que el citado mandato tiene un triple rol en el ordenamiento constitucional: (i) el de valor, (ii) el de principio y (iii) el de derecho[153]. En tanto valor, la igualdad es una norma que fija fines o propósitos, cuya realización es exigible a todas las autoridades públicas y en especial al legislador, en el desarrollo de su labor de concreción de los textos constitucionales. En su rol de principio, se ha considerado que dicha garantía opera como un mandato de optimización que dispone un deber ser específico, que admite su incorporación en reglas concretas derivadas del ejercicio de la función legislativa o que habilita su uso como herramienta general en la resolución de controversias sometidas a la decisión de los jueces. Finalmente, en tanto derecho, se manifiesta en una facultad subjetiva que impone deberes de abstención –como la prohibición de discriminación–, al mismo tiempo que exige obligaciones puntuales de acción, como ocurre con la consagración de tratos favorables para grupos puestos en situación de debilidad manifiesta.

Ahora bien, como lo ha resaltado este Tribunal, la igualdad carece de un contenido material específico, esto significa que “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”[154]. De ahí surge uno de los principales atributos que la identifica como lo es su carácter relacional.

En todo caso, vista la igualdad como principio, su contenido puede aplicarse a múltiples

ámbitos del quehacer humano, y no solo a uno o alguno de ellos. Esta circunstancia, en lo que corresponde a la igualdad de trato, comporta el surgimiento de dos mandatos específicos cuyo origen responde al deber ser que le es inherente, esto es, (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.

Los antedichos mandatos, conforme al grado de semejanza o de identidad, se pueden precisar en cuatro reglas: (a) la de dar el mismo trato a situaciones de hecho idénticas; (b) la de dar un trato diferente a situaciones de hecho que no tienen ningún elemento en común; (c) la de dar un trato paritario o semejante a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las primeras sean más relevantes que las segundas; y (d) la de dar un trato diferente a situaciones de hecho que presenten similitudes y diferencias, cuando las segundas sean más relevantes que las primeras[155].

En todo caso, en atención a su carácter relacional, el análisis que surge de la invocación del principio de igualdad origina un juicio tripartito, ya que involucra el examen del precepto legal demandado, la revisión del supuesto o régimen jurídico respecto del cual se alega el trato diferenciado injustificado, y la consideración o examen sobre la vulneración o no de dicho mandato. Por ello, ante la dificultad que surge de este esquema de valoración, la Corte suele emplear herramientas metodológicas como el juicio integrado de igualdad[156].

Este se compone de dos etapas de análisis. 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 fin.

En atención a la amplia potestad de configuración normativa de que goza el legislador en materia tributaria, el juicio de igualdad suele realizarse a partir del nivel leve de intensidad, el cual supone establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, esto es, verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo para conseguir el primero[157].

En lo que refiere a los beneficios tributarios, conforme se dispuso en la Sentencia C-1021 de 2012[158], en respuesta al principio básico de autonomía del legislador en esta materia, el análisis referente al desconocimiento del principio de igualdad debe adelantarse, igualmente, a través de un juicio de intensidad leve. Sin embargo, se debe acudir al test intermedio, cuando se advierte la existencia de un “indicio de inequidad o arbitrariedad”, como lo precisó la Corte en la Sentencia C-183 de 1998[159], al sostener que:

“La intensidad del control de constitucionalidad al cual se sujeta el poder tributario, no quiere decir que éste carezca de límites y que, en ocasiones, aquél pueda revestir mayor severidad. 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 inexecutableidad, pues la finalidad del recaudo se inscribe dentro de los designios legítimos que la Constitución expresamente reconoce. La Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. 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”. (Resaltado fuera de texto)

En dichos casos, conforme se expuso en la misma Sentencia C-1021 de 2012 y se mencionó con anterioridad, le corresponde a la Sala Plena de la Corte evaluar: (i) si el fin buscado con

el tratamiento diferencial no sólo es legítimo sino importante; y (ii) si el medio empleado es adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin[160].

6.5.6. Finalmente, en cuanto al principio de equidad, la Corte ha advertido que su consagración como pilar del sistema tributario se encuentra en los artículos 95 y 363 del Texto Superior[161]. Este principio, aún cuando se relaciona con el mandato de igualdad, tiene una formulación autónoma que se vincula con la justa distribución en la imposición de las cargas fiscales a los contribuyentes, según criterios de generalidad, uniformidad y progresividad, a partir del examen horizontal o vertical del sistema tributario[162]. Sobre el particular, en la Sentencia C-734 de 2002[163], se dijo lo siguiente: “La equidad (...) es un 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”.

En lo que se atañe a su alcance y siguiendo lo expuesto previamente, en la jurisprudencia se ha reconocido una doble dimensión de este principio, por 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 estrecha con el mandato de progresividad y el principio de justicia tributaria[164]. En palabras de la doctrina:

“[U]n sistema observará el principio de equidad horizontal cuando las personas con un mismo nivel de bienestar, antes de impuestos, son tratadas de idéntica manera por el sistema tributario y quedan con igual nivel de bienestar después de pagar sus contribuciones. En este caso se habla de impuestos proporcionales. Por el contrario, los sistemas que respetan el principio de equidad vertical, llamados también progresivos, establecen pautas para dar un tratamiento diferencial a situaciones diferentes, de manera que a mayor bienestar mayor cuota de impuesto y viceversa”[165].

En idéntico sentido, en la Sentencia C-129 de 2018[166], esta Corporación expuso que:

“El componente horizontal de la equidad tributaria es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino del sistema impositivo en su conjunto[167].”

Por esta razón, en la Sentencia C-1107 de 2001[168], se dijo que mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección[169], 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 contribuyentes, radio de acción en el que opera como límite al ejercicio de la libertad de configuración normativa del legislador. Por ello, la Corte ha considerado que la equidad se predica y debe ser valorada del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto en específico. En este sentido, en la Sentencia C-776 de 2003[170], se señaló que:

“Esta Corporación también ha sostenido que, en términos generales, los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución ‘se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto en específico’[171], lo cual puede implicar ‘ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta’[172]. // (...) Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, [y se insiste en ello,] se predicen del sistema en su conjunto”[173].

Finalmente, dada la comparación que existe entre contribuyentes, el examen respecto de si se presenta o no una vulneración del principio de equidad suele auxiliarse en el test de razonabilidad o de proporcionalidad, como se expuso en la Sentencia C-129 de 2018[174]. No obstante, como paso previo para que ello ocurra y teniendo en cuenta lo señalado en esta providencia, es necesario que se acredite que los sujetos pasivos invocados admiten comparación (equidad horizontal) o que se omite valorar su capacidad de pago (equidad vertical); siempre que el análisis que se haga se realice sobre la base de la exposición del sistema tributario en su conjunto.

Con fundamento en lo expuesto y antes de proceder con el examen de la norma

demandada, es preciso analizar, como se indicó al momento de definir el esquema de resolución, los aspectos más importantes del régimen de zonas francas.

6.6. De la noción, tipología y características de las zonas francas

6.6.1. Las zonas francas se encuentran definidas en el artículo 1° de la Ley 1004 de 2005, como las áreas geográficas delimitadas en el territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior[175]. Sus fines se concretan (i) en servir de medio para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital; (ii) en promover el desarrollo de procesos industriales altamente productivos y competitivos; (iii) en estimular la generación de economías de escala; (iv) en activar la competitividad de las regiones; y (v) en ser un instrumento para simplificar los procedimientos de comercio de bienes y servicios, y facilitar su venta[176].

Las zonas francas se integran por distintos tipos de usuarios y responden a una triple categoría de modalidades. En cuanto al primer punto, se observa en la ley la existencia de cuatro tipos de usuarios, siempre que se trate de zonas francas permanentes o permanentes especiales: (1) el usuario operador, que atañe a la persona jurídica autorizada para dirigir, administrar, supervisar o desarrollar una o varias zonas francas, así como para calificar a sus usuarios[177]; (2) el usuario industrial de bienes, que corresponde a la persona jurídica instalada exclusivamente en una o varias zonas francas, autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes, a través del procesamiento de materias primas o de productos semielaborados; (3) el usuario industrial de servicios, que comprende a la persona jurídica autorizada para desarrollar, de forma exclusiva, en una o varias zonas francas, actividades de logística, transporte, telecomunicaciones, envase, empaque, turismo, asistencia médica y de salud, reparación, soporte de maquinaria, auditoría, administración, corretaje, etc.; y, (4) el usuario comercial, que refiere a la persona jurídica autorizada para desarrollar actividades de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes, en una o varias zonas francas.

Por su parte, en tratándose de zonas francas transitorias, los usuarios se clasifican en dos: (1) el usuario administrador y (2) el usuario expositor. Al primero le asiste, como persona jurídica, administrar y organizar un evento de carácter nacional o internacional; mientras

que, al segundo, le corresponde el papel de asistir o participar en el certamen mediante la presentación de una exposición a su cargo[178].

6.6.2. Como se advierte de lo expuesto, y en cuanto al segundo punto, las tres modalidades de zonas francas son: (a) las zonas francas permanentes; (b) las zonas francas permanentes especiales y (c) las zonas francas transitorias. En general, las zonas francas permanentes son aquellas en cuya área se instalan múltiples usuarios industriales o comerciales, previa calificación del usuario operador, las cuales gozan de un tratamiento especial de carácter tributario, aduanero y de comercio exterior. Por su parte, las zonas francas permanentes especiales se concretan en el área designada para un único usuario industrial, en las que se otorgan iguales beneficios tributarios, aduaneros y de comercio exterior. Finalmente, las zonas francas transitorias se designan como el área en donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter nacional o internacional, que revistan importancia para la economía y/o el comercio internacional, y que gozan de un trato especial en las mismas materias ya reseñadas[179]. La vigencia de esta última modalidad es limitada en el tiempo, pues se prevé que su plazo "(...) incluirá la duración del evento, un período previo hasta de tres (3) meses y uno posterior hasta de seis (6) meses, prorrogable este último por una sola vez y hasta por el mismo término"[180].

6.6.3. En línea con lo anterior, cabe destacar que el régimen de zonas francas en Colombia se estableció en 1958 con la creación de la Zona Franca Industrial y Comercial de Barranquilla. Luego, en los años 70's, entraron en funcionamiento las Zonas Francas de Buenaventura, Cartagena, Cúcuta, Palmaseca y Santa Marta. Con la Ley 109 de 1985, estas zonas se definieron como establecimientos públicos del orden nacional encargados de fomentar el comercio exterior, estimular la generación de empleo y de divisas, y promover el desarrollo regional. En 1991 se inició su privatización y se crearon nuevas zonas francas en Bogotá, Rionegro, Palmira y La Tebaida. Un punto importante fue la expedición del Decreto 2233 de 1996, pues en él se les otorgó el estatus de extraterritorialidad, lo que significó la exoneración de impuestos a las importaciones[181].

Todo el proceso en mención se consolidó con la expedición de la Ley 1004 de 2005, régimen vigente en materia de zonas francas, en el cual, como ya se dijo, se las definió con un espacio territorial, para el desarrollo de actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, sometidas a un régimen especial de carácter tributario, aduanero

y de comercio exterior. En el artículo 4 de la ley en cita, se autorizó al Gobierno Nacional para reglamentar “lo relativo a la autorización y funcionamiento de zonas francas permanentes o transitorias”, atribución que se ha venido ejerciendo en varios momentos y que, desde una perspectiva general, permite su clasificación en dos grandes compilaciones regulatorias. En primer lugar, el régimen anterior, el cual se integra por los Decretos 383 y 4051 de 2007, que modificaron el Decreto 2685 de 1999, y con la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN. Y, el régimen vigente, en el cual se incluye básicamente el Decreto 2147 de 2016, “Por el cual se modifica el régimen de zonas francas y se dictan otras disposiciones”[182].

Para efectos de la presente sentencia y dado que se alega la existencia de situaciones jurídicas consolidadas conforme al régimen de declaración de las zonas francas, el estudio que a continuación se adelantará por la Sala Plena se centrará en el régimen anterior, con remisiones a los temas que se mantienen igual, o que se ajustaron en el régimen vigente. Los puntos por desarrollar serán la regla de exclusividad, las características de las zonas francas, los supuestos para su declaratoria, el contenido del acto administrativo que autoriza su funcionamiento, las causales de pérdida de dicho estatus, la revisión de lo acordado, el trato especial que otorga, el plazo de duración y algunos aspectos estadísticos actuales sobre su composición.

6.6.4. El primer elemento por destacar de las zonas francas, en lo que atañe a los usuarios, es la regla de exclusividad, por virtud de la cual estos deben instalarse dentro del área geográfica que fue delimitada, exigiendo, en principio, que las actividades industriales sean desarrolladas allí, lo que no ocurre con las actividades comerciales que, además de dicha área, pueden llevarse a cabo en el Territorio Aduanero Nacional. Esta regla, como se observa, fija el tipo de acciones que se pueden desempeñar, los espacios geográficos habilitados para el efecto y las limitaciones que surgen, según la modalidad de zona franca que se haya aprobado. Al respecto, en el régimen anterior, el artículo 17 del Decreto 4051 de 2007 disponía que:

“Artículo 17. Modifícase el artículo 393-22 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 1° del Decreto 383 de 2007, el cual quedará así: Artículo 393-22. Exclusividad. Las personas jurídicas que soliciten la calificación como Usuario Industrial de Bienes y Usuario Industrial de Servicios, deberán estar instalados exclusivamente en las áreas declaradas

como Zona Franca y podrán ostentar simultáneamente las dos calidades.

El servicio ofrecido por el Usuario Industrial de Servicios deberá ser prestado exclusivamente dentro o desde el área declarada como Zona Franca siempre y cuando no exista desplazamiento físico fuera de la Zona Franca Permanente de quien presta el servicio.

La persona jurídica que solicite la calificación como Usuario Comercial no podrá ostentar simultáneamente otra calificación[,] pero el desarrollo de su objeto social no está circunscrito al área declarada como Zona Franca.

La persona jurídica autorizada como Usuario Operador no podrá ostentar simultáneamente otra calificación ni podrá tener ninguna vinculación económica o societaria con los demás usuarios de la Zona Franca[,] en los términos señalados en los artículos 450 y 452 del Estatuto Tributario y 260 a 264 del Código de Comercio.”

Este mismo esquema se replica –con algunos ajustes– en el régimen vigente, en respuesta a la diversidad empresarial de zonas francas, como se constata en el artículo 6 del Decreto 2147 de 2016[183].

6.6.5. La regla de la exclusividad busca darle preponderancia a una de las características de las zonas francas, consistente en que su operación tiene lugar dentro de un área geográfica delimitada, por lo que los terrenos tienen que cumplir con ciertas condiciones, entre ellas, de extensión (v.gr., en el Decreto 4051 de 2007 se señaló que una zona franca permanente no puede ser inferior a 20 hectáreas[184]). Por lo demás, como ya se dijo, nótese que los usuarios industriales deben actuar dentro o desde la zona franca, mandato que se exceptúa para los usuarios comerciales, quienes pueden tener actividades en el resto del país.

Adicional a la característica mencionada en el párrafo anterior, cabe destacar que las zonas francas se identifican por otros tres elementos o supuestos. En primer lugar, por la regla de la extraterritorialidad, concepto que implica que una mercancía almacenada en zona franca se entiende jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros, esto es, o bien que no ha llegado al Territorio Aduanero Nacional (en adelante TAN) o que salió del mismo para todos los supuestos propios de dicho régimen. Textualmente, el artículo 1° de la Ley 1004 de

2005 dispone que: “(...) Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del Territorio Aduanero Nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.”. En segundo lugar, por estar sometidas a un régimen especial y excepcional, lo que significa que gozan de un tratamiento preferencial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, por virtud del cual solo se debe recurrir a las normas generales que se aplican en esas materias, siempre que de forma expresa no se disponga a su favor de una excepción o trato especial. Y, en tercer lugar, por ser un instrumento de impulso y de atracción a las inversiones, ya que, si bien su origen se vinculó con la industria de las exportaciones, hoy en día permite la realización de negocios con el resto del TAN, preservando reglas especiales para la nacionalización o importación de productos que vienen de una zona franca[185].

6.6.6. Con base en el régimen anterior, la declaratoria de una zona franca estaba a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), previo concepto favorable sobre su viabilidad y de la aprobación del Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca, por parte de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas[186]. En el régimen vigente, la declaratoria se encuentra sujeta al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (en adelante MINCIT), mediante un trámite aún más complejo de verificación, que abarca no solo a la Comisión Intersectorial, sino también al Departamento Nacional de Planeación, a la DIAN y al Ministerio relacionado con la inversión[187].

La citada Comisión Intersectorial se integra por (i) el Ministro de Comercio, Industria y Turismo, o su delegado, quien lo presidirá; (ii) el Ministro de Hacienda y Crédito Público, o su delegado; (iii) el Director del Departamento Nacional de Planeación, o su delegado; (iv) el Director General de la DIAN, o su delegado; y (v) un representante del Presidente de la República[188].

Más allá de los distintos requisitos que se exigen para cada modalidad de zona franca, son cinco las principales condiciones que se han impuesto en ambos regímenes para obtener una declaratoria favorable. Primero, se debe constituir una nueva persona jurídica o establecer una sucursal de sociedad extranjera. Segundo, se requiere acreditar la disponibilidad de los terrenos del área en donde se instalará la zona franca. Tercero, se debe presentar un Plan Maestro de Desarrollo General. Cuarto, se tienen que justificar las fuentes de financiación, junto con estudios técnicos, financieros, jurídicos, económicos y

de mercado. Y, quinto, se debe acompañar un cronograma en donde se especifique el cumplimiento de los compromisos de inversión y de empleos que se proyectan generar. Dentro de estos requisitos, la Sala Plena referirá únicamente a los tres últimos.

En primer lugar, el Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca se define como “(...) [el] [d]ocumento que contiene la iniciativa de inversión que se pretende desarrollar en la zona franca y que debe estar encaminada a asegurar la generación, construcción y transformación de infraestructura física, estructura de empleo, competitividad y producción de bienes y servicios, con el fin de generar impactos o beneficios económicos y sociales, mediante el uso de buenas prácticas de gestión empresarial”[189]. Tal como se infiere de su conceptualización, se trata de un soporte que les permite a las autoridades competentes determinar, si la solicitud de declaratoria de zona franca se ajusta o no a los fines que a través de ella se persiguen.

En segundo lugar, las fuentes de financiación y los estudios técnicos, económicos, financieros, jurídicos y de mercado evalúan la favorabilidad de la zona franca, a partir de supuestos, tales como, la localización del proyecto; los condicionamiento ambientales; los procesos industriales o de servicios a desarrollar; la proyección de ventas; la generación de economías de escala, la descripción de la región; los supuestos económicos que pueden afectar el proyecto; las fuentes de recursos a utilizar; la estructura contable a largo plazo; la situación jurídica de los terrenos; la participación esperada en los mercados; la estrategia de mercadeo, etc.[190] En el punto referente al examen financiero, como ya se dijo, se deben presentar los supuestos económicos vinculados con el proyecto, los cuales -tanto en el régimen anterior como en el régimen vigente- se concretan en la proyección -a corto y largo plazo- de la “inflación, devaluación, tasas esperadas del costo del capital y tasa de interés prevista de la deuda o de su pasivo”[191]. En ninguno momento se hace referencia a un concepto vinculado con los beneficios especiales tributarios de las zonas francas.

En tercer lugar, el cronograma en el que se especifique el cumplimiento de los compromisos de inversión y de trabajos directos, según la modalidad de zona franca, se dirige a verificar que esta figura cumpla con el fin primordial que justifica su existencia, referente a ser “un instrumento de creación de empleo y [de] captación de nuevas inversiones de capital”[192].

En este orden de ideas, se aprecia que, por ejemplo, en el régimen anterior, para ser usuario industrial o comercial de una zona franca, se imponían estas condiciones:

“12. Tratándose de personas jurídicas que acrediten activos totales inferiores a quinientos salarios mínimos mensuales legales vigentes (500 SMMLV) no se exigirán requisitos en materia de nueva inversión y generación de empleo.

13. Tratándose de personas jurídicas que acrediten activos totales entre quinientos salarios mínimos mensuales legales vigentes (500 SMMLV) y cinco mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.000 SMMLV), compromiso de generar mínimo veinte (20) nuevos empleos directos y formales a la puesta en marcha del proyecto.

14. Tratándose de personas jurídicas que acrediten activos totales entre cinco mil y un salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.001 SMMLV) y treinta mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (30.000 SMMLV), compromiso de realizar una nueva inversión por cinco mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (5.000 SMMLV) dentro de los tres (3) años siguientes a la calificación y de generar mínimo treinta (30) nuevos empleos directos y formales a la puesta en marcha del proyecto.

15. Tratándose de personas jurídicas que acrediten activos totales por un monto superior a treinta mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (30.000 SMMLV), compromiso de realizar una nueva inversión por once mil quinientos salarios mínimos mensuales legales vigentes (11.500 SMMLV) dentro de los tres (3) años siguientes a la calificación y de generar mínimo cincuenta (50) nuevos empleos directos y formales a la puesta en marcha del proyecto.”[193]

No obstante, existían reglas especiales en la materia, como se constata con las zonas francas permanentes especiales de servicios. Así, en el artículo 6 del Decreto 4051 de 2007 se establecía que:

“5. Tratándose de personas jurídicas que pretendan la declaratoria de existencia de Zonas Francas Permanentes Especiales exclusivamente de Servicios, deberán cumplir, dentro de los tres (3) años siguientes a la declaratoria con los requisitos de nueva inversión y empleo

según se determina a continuación:

- Nueva inversión por un monto superior a diez mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (10.000 SMMLV), y hasta cuarenta y seis mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (46.000 SMMLV) y la creación de quinientos (500) o más nuevos empleos directos y formales, o

- Nueva inversión por un monto superior a cuarenta y seis mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (46.000 SMMLV) y hasta noventa y dos mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (92.000 SMMLV), y la creación de trescientos cincuenta (350) o más nuevos empleos directos y formales, o

- Nueva inversión por un monto superior a noventa y dos mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (92.000 SMMLV) y la creación de ciento cincuenta (150) o más nuevos empleos directos y formales.”[194]

En el régimen vigente se mantienen igualmente los requisitos de inversión y de empleo, categorizados a partir de los servicios y de la actividad que se lleva a cabo en cada zona franca[195].

6.6.7. Una vez satisfechos los requisitos expuestos, y examinadas las razones de conveniencia, la autoridad competente declara la existencia de una zona franca a través de un acto administrativo de contenido particular.

Su contenido se limita a la identificación del proyecto, sobre la base de los datos que fueron suministrados para cumplir con los requisitos impuestos para su declaratoria y que constituyen, hacia el futuro, los soportes que deben guiar la actuación del área constituida. En ningún momento se advierte, ni en el régimen anterior, ni el régimen vigente, el reconocimiento explícito o implícito de algún tipo de beneficio de carácter tributario, como contrapartida directa por las inversiones realizadas o los empleos creados.

En el régimen anterior, el artículo 59-9 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN disponía

que:

“Artículo 59-9. Contenido del acto administrativo de declaratoria de existencia de una zona franca. El acto administrativo que declara la existencia de un área geográfica como zona franca deberá contener de manera expresa, lo siguiente: a) Localización y área del terreno; b) Descripción del proyecto; c) Número y fecha del documento de aprobación del plan maestro de la zona franca permanente o zona franca permanente especial emitido por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas; d) Número y fecha del concepto favorable sobre la viabilidad de la declaratoria de existencia de la zona franca permanente o zona franca permanente especial expedido por parte de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas; e) Requisitos del área; f) Requisitos generales y especiales para la declaratoria de existencia de la zona franca permanente o zona franca permanente especial, según corresponda; g) Requisitos y criterios para la autorización del usuario operador; h) El término de la declaratoria; i) Autorización del usuario operador; j) Reconocimiento del usuario industrial cuando se trate de una zona franca permanente especial; k) Código de identificación de la zona franca ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; l) La obligación de constituir garantía bancaria o de seguros dentro del término de quince (15) días siguientes a la ejecutoria del acto administrativo; m) Forma en que se notificará el acto administrativo y el recurso que procede contra el mismo; n) Indicación de la remisión de copias. // El acto administrativo de declaratoria de existencia de la zona franca deberá ser remitido a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos correspondiente, al Departamento Nacional de Planeación, al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y a la administración de impuestos y/o aduanas de la jurisdicción donde se encuentre localizada la zona franca declarada. // Parágrafo. Cuando se trate de la declaratoria de una zona franca permanente especial de servicios que no involucre movimiento de carga y su trabajo se realice parcial o totalmente fuera de la zona franca, deberá especificarse que se trata de un esquema de teletrabajo o de cualquier otro que permita realizarlo a distancia y que se cumple con el porcentaje de empleos generados a discapacitados o madres cabeza de familia.”

En el régimen vigente, el artículo 50 del Decreto 2147 de 2016 señala que:

“Artículo 50. Contenido del acto administrativo de declaratoria de existencia de una zona franca. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo emitirá el acto administrativo de declaratoria de existencia de una zona franca. Dicho acto deberá contener, como mínimo, lo

siguiente: 1. Localización y área del terreno; 2. Descripción del proyecto; 3. Número y fecha del acta de aprobación del Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca y emisión del concepto favorable sobre la viabilidad de la declaratoria de existencia de la zona franca por parte de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas; 4. Cumplimiento de los requisitos del área; 5. Cumplimiento de los requisitos generales y especiales para la declaratoria de existencia de la zona franca; 6. Indicación de los compromisos de inversión y empleo; 7. Requisitos y criterios para la autorización del usuario operador; 8. Autorización del usuario operador; 9. Reconocimiento del usuario industrial cuando se trate de una zona franca permanente especial; 10. El término de la declaratoria de la zona franca; 11. La obligación de constituir la garantía en los términos y condiciones en los que deba otorgarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 88 del presente decreto; 12. Forma en que se notificará el acto administrativo y el recurso que procede contra el mismo; 13. Indicación de la remisión de copias. // Copia del acto administrativo de declaratoria de existencia de una zona franca deberá ser remitida a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos correspondiente, a la Dirección de Gestión de Aduanas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas con jurisdicción territorial sobre la zona franca declarada, para efectos de la aprobación de la garantía de que trata el artículo 88 del presente decreto, y el otorgamiento del código de identificación de la zona franca y la actualización del RUT. // La calidad de usuario industrial de las zonas francas permanentes especiales se adquiere una vez se notifique el acto administrativo de reconocimiento expedido por Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. En el mismo acto administrativo, se deberá autorizar al usuario operador.”

6.6.8. En ambos regímenes, el incumplimiento de los compromisos asumidos en el Plan Maestro de Desarrollo General, aunado a la falta de realización de las inversiones proyectadas, así como de creación de los trabajos formales en el número dispuesto por el ordenamiento jurídico, constituyen causales autónomas de pérdida de existencia de la zona franca, que se articulan con otras, como lo son, las referentes a la preservación del área específica o a la obtención del número mínimo de usuarios (en el caso de las zonas francas permanentes). En general, cabe señalar que, mientras las inversiones se deben ejecutar en un plazo de tres (3) años, en la mayoría de las modalidades de zonas francas; los empleos se sujetan en su permanencia a la duración de cada una de ellas. Textualmente, en el régimen anterior, se disponía que:

“Artículo 10. Modificase el artículo 393-8 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 1° del Decreto 383 de 2007, el cual quedará así: Artículo 393-8. Pérdida de la declaratoria de existencia de Zona Franca Permanente y de la Zona Franca Permanente Especial. La declaratoria de existencia de la Zona Franca Permanente y de la Zona Franca Permanente Especial se perderá cuando ocurra uno de los siguientes eventos: // ZONA FRANCA PERMANENTE: a) Cuando no se efectúe y no se mantenga el cerramiento del ciento por ciento (100%) del área declarada como Zona Franca Permanente antes del inicio de las operaciones propias de la actividad de Zona Franca; // b) Cuando no se cumpla con el Plan Maestro de Desarrollo; c) Cuando al finalizar el quinto año siguiente a la declaratoria de existencia de la Zona Franca Permanente, no existan al menos cinco (5) Usuarios Industriales de Bienes o Servicios vinculados que hayan realizado una nueva inversión que sumada sea igual o superior a cuarenta y seis mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (46.000 SMMLV), o cuando no se mantengan al menos cinco (5) Usuarios Industriales de Bienes o Servicios por el término de la declaratoria de Zona Franca Permanente. // ZONA FRANCA PERMANENTE ESPECIAL: a) Cuando no se efectúe y no se mantenga el cerramiento del ciento por ciento (100%) del área declarada como Zona Franca Permanente Especial antes del inicio de las operaciones propias de la actividad de Zona Franca; // b) Cuando al finalizar el tercer año siguiente a la declaratoria de existencia de la Zona Franca Permanente Especial no se haya ejecutado el ciento por ciento (100%) de la nueva inversión incluyendo la instalación de activos fijos de producción tales como maquinaria y equipo para el desarrollo del proceso productivo y montaje de los demás bienes necesarios para la ejecución del proyecto; c) Cuando al finalizar el tercer año siguiente a la declaratoria de existencia de la Zona Franca Permanente Especial no se haya cumplido con el requisito de nuevos empleos directos y formales o vinculados según los parágrafos 1°, 2° y 4° del artículo 393-3; d) Cuando después del segundo año siguiente a la puesta en marcha del proyecto no se mantenga mínimo el noventa por ciento (90%) del total de nuevos empleos directos y formales vinculados al proceso productivo; e) Cuando la institución prestadora de salud no solicite dentro del término establecido en el presente decreto o se le niegue la acreditación nacional o internacional, según sea el caso, de conformidad con el parágrafo 3° del artículo 393-3.

Establecida alguna de las causales previstas en este artículo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales requerirá al Usuario Operador para que en el término máximo de tres (3) meses contados a partir de la fecha del recibo del requerimiento subsane las causales

de incumplimiento. // Vencido dicho término sin que se acredite ante dicha entidad el cumplimiento de los requisitos se dejará sin efecto la declaratoria de existencia de la Zona Franca y la autorización al Usuario Operador mediante acto administrativo contra el cual únicamente procede el recurso de reposición que deberá interponerse dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación y resolverse dentro de los dos (2) meses siguientes. // Ejecutoriado el acto administrativo que deja sin efectos la declaratoria de existencia de la Zona Franca Permanente y la autorización al Usuario Operador, se deberá definir la situación jurídica de las mercancías en los términos señalados en el artículo 409-2 del presente decreto.”[196]

6.6.9. Un aspecto novedoso que introduce el Decreto 2147 de 2016, el cual resulta aplicable a todas las zonas francas, incluso las declaradas con anterioridad, por virtud del efecto retrospectivo de la norma, es la atribución para solicitar modificaciones al Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca.

La norma reconoce que en la práctica es posible que los proyectos sufran cambios derivados de múltiples factores, incluso a veces ajenos a la acción del inversionista, por lo que ahora se podrá presentar una solicitud a la Comisión Intersectorial de Zonas Francas para modificar dicho documento, en los siguientes puntos: (i) número total de empleos; (ii) número de empleos a distancia; (iii) monto de inversión; (iv) número de usuarios instalados; (v) actividad económica; (vi) cronogramas de compromisos de inversión y empleo; e (vii) instalación de activos fijos.

Todo cambio debe estar debidamente justificado y demostrado técnicamente y, en el caso del número de usuarios, inversión y empleo, no se podrá realizar cambios inferiores a los requerimientos mínimos exigidos para cada tipo o modalidad de zona franca. Si la variación recae sobre la actividad económica, el Decreto permite una ampliación de esta, siempre que tenga relación con la actividad inicialmente autorizada.

Quien radique una solicitud de modificación del Plan Maestro de Desarrollo General deberá presentar un plan de acción y si se trata de nuevos plazos, la Comisión Intersectorial podrá autorizar una prórroga sujeta a un nuevo cronograma, para lo cual se tienen que cumplir con dos requisitos: (1) debe tratarse de casos extraordinarios; y (2) debe motivarse en hechos posteriores a la declaratoria de la zona franca, debidamente demostrados y

justificados.

La modificación del Plan Maestro le otorga una importante flexibilidad al régimen de las zonas francas y lo adecúa a la realidad de un proyecto, a partir de las variaciones que puedan presentarse, y respecto de las cuales se exige una debida justificación, sin categorizarlas, ni limitarlas de forma explícita, por lo que se podrían invocar razones económicas, financieras, de política pública o, incluso, de fuerza mayor, evitando la inobservancia de lo acordado y, por ende, enervando las causales de pérdida de existencia de la zona franca[197].

6.6.10. Como previamente se mencionó, una de las características de las zonas francas es que están sometidas a un régimen especial y excepcional, lo que significa que gozan de un tratamiento preferencial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, por virtud del cual solo se debe recurrir a las normas generales que se aplican en esas materias, siempre que de forma expresa no se disponga a su favor de una excepción o trato especial. En general, y sin el propósito de realizar un estudio detallado sobre el particular, en la actualidad, el régimen de trato más favorable, incluye -entre otras- las siguientes ventajas[198]:

VENTAJAS TRIBUTARIAS

Impuesto de renta del 20% para usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios operadores. Se exceptúan (1) los usuarios comerciales que tributan a la tarifa general (33%), (2) los usuarios con contratos de estabilidad jurídica (tarifa del 15%) y (3) los usuarios de nuevas zonas francas, creadas entre los años 2017 a 2019 en el municipio de Cúcuta (tarifa del 15%), siempre que ellas (a) cuenten con más de 80 hectáreas y (b) se garantice que van a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales y extranjeras.

Eliminación de los parafiscales y el CREE, con ocasión de lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.

No causación de IVA y aranceles sobre bienes extranjeros que ingresan a la zona

franca, según el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005.

No causación del IVA para materias primas, insumos y bienes terminados adquiridos en el TAN necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios de las zonas francas, conforme con el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005 y el artículo 481, lit., e) del Estatuto Tributario.

La salida de bienes de la zona franca a mercados extranjeros se considera una exportación, la cual esta exenta del IVA y permite al exportador solicitar su devolución cuando se haya incurrido en dicho tributo (Estatuto Tributario, art. 481, lit., a).

VENTAJAS ADUANERAS

Es permitido el procesamiento parcial de bienes o servicios entre usuarios de una zona franca con empresas del TAN[199].

Las exportaciones de bienes al TAN (proceso de nacionalización), sin cuotas o limitaciones, dan lugar al pago de derechos de aduana que se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, según el artículo 112 del Decreto 2147 de 2016.

Se permite el almacenamiento ilimitado de mercancías sin pago de IVA o arancel, mientras permanezca en zona franca.

Las exportaciones que se realicen desde zona franca a terceros países se benefician de los acuerdos comerciales internacionales celebrados por Colombia.

OTRAS VENTAJAS

No existen compromisos de exportación.

Es posible autorizar operaciones sin declaración aduanera.

El principio de exclusividad es flexible, por lo que se permite desarrollar algunas actividades fuera de zonas francas.

Es posible modificar el Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca.

Como se advierte de lo anterior, el trato más favorable no es estático sino dinámico, por lo que su construcción se somete a las decisiones de política tributaria, aduanera y de comercio exterior que se adopten por las autoridades competentes. Sin embargo, lo esencial de este tratamiento y lo que le otorga su razón de ser, es la circunstancia de que brinda condiciones especiales y excepcionales a las personas que han adquirido el estatus de usuarios de zonas francas, al fin de justificar la inversión y los compromisos adquiridos, básicamente, a través del Plan Maestro de Desarrollo General.

6.6.11. Por razón del tipo y valor de las obligaciones que se asumen, las zonas francas tienen un plazo amplio y extenso de duración[200], tanto en el régimen anterior, como en el régimen vigente. Es, específicamente, en el acto administrativo de declaratoria en el que se fija su término de permanencia, según los parámetros dispuestos en el ordenamiento jurídico.

Sobre el particular, en el régimen anterior, se señalaba que:

“Artículo 392-2. Término de la declaratoria de existencia y de autorización y calificación de los usuarios. La declaratoria de existencia de una Zona Franca se efectuará mediante resolución motivada que expedirá la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y su duración, no podrá exceder de treinta (30) años, prorrogables hasta por el mismo término.

El término de autorización del Usuario Operador y el de calificación de los Usuarios Industriales de Bienes, Usuarios Industriales de Servicios y de los Usuarios Comerciales, no podrá exceder al autorizado para la Zona Franca.”[201]

Por su parte, en el régimen vigente, el artículo 23 del Decreto 2147 de 2016 establece que:

“Artículo 23. Término de la declaratoria de existencia y prórroga. El término de La declaratoria de existencia de una zona franca será:

1. Cuando se trate de una zona franca permanente el término inicial no podrá exceder de treinta (30) años, que podrá ser prorrogado hasta por treinta (30) años más, independientemente del término inicialmente autorizado.

2. Cuando se trate de una zona franca permanente especial el término inicial no podrá exceder de treinta (30) años. No obstante, y en los casos donde el término inicialmente autorizado sea menor, el término restante para completar los treinta (30) años se podrá solicitar como prórroga. En el evento de que el término inicial autorizado haya sido de treinta (30) años, no habrá lugar a otorgar prórroga alguna.

El término de autorización del usuario operador y el de calificación para los usuarios industriales y usuarios comerciales no podrán exceder el autorizado para la zona franca.

La Comisión Intersectorial de Zonas Francas, al momento de estudiar las solicitudes de prórroga, evaluará que se cumplan las finalidades a que hace referencia el artículo 2° de la Ley 1004 de 2005.”[202]

6.6.12. Con base en la información solicitada en este proceso[203], el MINCIT certificó que, para el 5 de agosto de 2018, el total de zonas francas declaradas en Colombia es de 114, de las cuales 43 son permanentes y 71 permanentes especiales. Gráficamente se ilustra de la siguiente manera:

Del total de zonas francas, el acto de declaratoria corresponde a[204]:

ACTO DE DECLARATORIA

ZONAS FRANCAS

Régimen preexistente a los Decretos 383 y 4051 de 2007 y a la Ley 1004 de 2005

11

Régimen consagrando en los Decretos 383 y 4051 de 2007 (denominado en esta sentencia como régimen anterior)

99

Régimen dispuesto en el Decreto 2147 de 2016 (denominado en esta sentencia como régimen vigente)

4

ZONAS FRANCAS EN TOTAL

114

El crecimiento en usuarios de zonas francas del año 2009 a 2016, se ilustra en el siguiente cuadro[205]:

TIPO DE USUARIO

2009

2010

2011

2012

2013

2014

2015

2016

Industriales

419

506

563

635

625

650

686

726

Comerciales

192

183

146

128

121

120

119

TOTAL

611

689

731

781

753

771

806

845

En punto a la inversión, las zonas francas han mostrado un crecimiento, pasando de US \$ 1.720 millones en el 2009 a US \$ 17.761 millones en primer semestre de 2016[206]. En cuanto al empleo, también se dio un aumento de carácter significativo, pues se pasó de 80.530 en el 2009 a 239.280 en el primer semestre de 2016[207]. En términos estadísticos, el 53% de las áreas declaradas como zonas francas pertenecen al sector industrial, 34% al sector de servicios y 13% al sector agroindustrial[208].

6.7. Del principio de seguridad jurídica en materia tributaria y de los contratos de estabilidad jurídica

6.7.1. La seguridad jurídica entendida como la garantía del individuo de que no será objeto de ataques, medidas o decisiones arbitrarias en su persona, en sus bienes o en sus derechos, al estar protegido por un marco normativo objetivo y expedido por autoridades legalmente constituidas, es igualmente aplicable en materia tributaria. Precisamente, en esta área, el citado principio opera en una triple dimensión: (i) en la certeza del derecho positivo que le es aplicable a los contribuyentes, en relación con cada hecho generador de un tributo; (ii) en la confianza de que el actuar de la administración pública se sujeta al principio de legalidad; y (iii) en la previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas tributarias.

En esta última dimensión, es claro que el mandato en estudio se relaciona de forma directa

con los principios de irretroactividad y de confianza legítima, que actúan como mandatos orientadores del sistema tributario, según se explicó con anterioridad. No obstante, la variabilidad de la legislación fiscal, sometida a permanentes cambios que hacen difícil su conocimiento, aunado al valor que para el contribuyente existe en la previsibilidad del tributo, en especial, en lo que refiere a la planificación de actividades económicas, ha llevado al legislador a crear nuevas instituciones, que permiten el desarrollo de una dimensión complementaria en la aplicación del principio de seguridad jurídica. Una de tales instituciones son los contratos de estabilidad jurídica, que, si bien fueron derogados con el artículo 166 de la Ley 1607 de 2012, hoy en día siguen vigentes, únicamente en lo que corresponde a aquellos que se suscribieron con anterioridad a la entrada en vigor de la citada norma[209].

6.7.2. La regulación de estos contratos se sujeta a lo previsto en la Ley 963 de 2005, en la que se señala que su objeto es promover inversiones nuevas y ampliar las ya existentes en el territorio nacional[210]. A través de este negocio el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban que, si durante su vigencia se modifica en forma adversa a alguna de las normas que hayan sido identificadas por ellos como determinantes de la inversión, tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas disposiciones, por el plazo de duración del respectivo contrato[211]. Así las cosas, uno de los requisitos formales de este acto jurídico es que debe indicarse de manera expresa y taxativa las normas y sus interpretaciones vinculantes realizadas por vía administrativa, que sean consideradas claves y determinantes en la inversión[212].

Las condiciones esenciales que regían la suscripción de este contrato estaban previstas en el artículo 4 de la citada Ley 963 de 2005, en donde además de la identificación de la inversión (no inferir a 150.000 UVT), junto con el deber de asumir el pago de una prima[213], se exigía, precisamente, la estipulación de las normas básicas en la decisión de invertir. Dentro de ellas no se excluyó las referentes a los incentivos especiales en materia de zonas francas, como se advierte de lo previsto en el artículo 11 del estatuto en mención[214].

Reunidos los requisitos exigidos legalmente, los contratos empezaban a regir desde su firma y permanecerán vigentes durante el término de duración establecido en el contrato, el cual no podrá ser inferior a tres años, ni superior a 20. Esto implica que, en materia

tributaria, quienes hayan suscrito este negocio jurídico serán beneficiarios de un régimen de estabilización fiscal, protegiéndoles de la permanente variabilidad de sus normas, en desarrollo del principio de seguridad jurídica.

Con base en las consideraciones previamente expuesta, se pasará al examen del asunto bajo estudio.

6.8. Examen de constitucionalidad de la norma demandada

6.8.1. Como se advirtió previamente al realizar el examen sobre la aptitud de la demanda, la accionante considera que el inciso 1° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, en el que se dispone que: “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%”, es contrario a los artículos 13, 83, 95.9 y 363 del Texto Superior, que consagran los principios de irretroactividad, confianza legítima, equidad e igualdad tributaria. Tal como ya se expuso, la actora divide su acusación en tres cargos y, a partir de dicha clasificación, se procederá a su examen en concreto. No obstante, antes de abordar la definición de esta controversia, la Corte estima necesario referirse a la evolución que ha tenido el impuesto sobre la renta respecto de los usuarios de zona franca.

6.8.2. Como se mencionó con anterioridad en esta providencia, el total de zonas francas (que corresponde a 114) ha tenido un origen distinto en cada acto de declaratoria:

ACTO DE DECLARATORIA

ZONAS FRANCAS

Régimen preexistente a los Decretos 383 y 4051 de 2007 y a la Ley 1004 de 2005

11

Régimen consagrando en los Decretos 383 y 4051 de 2007 (denominado en esta sentencia como régimen anterior)

Régimen dispuesto en el Decreto 2147 de 2016 (denominado en esta sentencia como régimen vigente)

4

ZONAS FRANCAS EN TOTAL

114

Para las zonas antiguas o preexistentes (11 en su totalidad), el régimen del impuesto sobre la renta y complementarios se consagró en el artículo 15 de la Ley 109 de 1985, en el que se dispuso que: “Las personas jurídicas usuarias de las zonas francas industriales que cumplan con lo establecido en [dicha] ley y en las disposiciones que la desarrollen, estarán exentas del impuesto de renta y complementarios correspondientes a los ingresos obtenidos con las actividades industriales realizadas en la zona”.

Tal régimen de exención se modificó con la Ley 1004 de 2005, estableciendo un tratamiento distinto en materia tributaria para los usuarios de zona franca. El antecedente de esta normatividad se encuentra en la decisión de la OMC de no prorrogar más allá del 31 de diciembre de 2006, el plazo de transición que le permitía a los Estados aplicar de manera temporal subvenciones a las exportaciones, para este caso, la renta exenta de las zonas francas[215]. En la discusión del proyecto que dio lugar a la expedición de la citada ley, por una parte, se aprecia que la idea original consistía en fijar una tarifa del 25%, la cual por razones de competitividad fue descartada en el Congreso[216]; y por la otra, se aclara que se debatió la situación de los usuarios de las zonas francas antiguas o preexistentes, frente a los cuales se decidió eliminar el estímulo de la exención en la renta, por motivos vinculados con la preservación del principio de igualdad[217]. Tal modificación no fue controvertida.

Como se ha advertido en esta providencia, la Ley 1004 de 2005 estableció en su artículo 5 una adición al Estatuto Tributario con el artículo 240-1, en el cual se señaló que:

“Artículo 5. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de Zona Franca. Fíjase a partir del 1° de enero de 2007, en un quince por

ciento (15%) la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarios de Zona Franca. // Parágrafo. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de Zona Franca será la tarifa general vigente”.

Nótese que se estableció una tarifa preferencial a favor de los usuarios de las zonas francas, con excepción de los usuarios comerciales quienes quedaron sujetos a la tarifa general. En ese momento, al igual que hoy en día, tal tarifa en el TAN era del 33%. Por otra parte, no se advierte en dicha norma, ni en ninguna otra de las que integran la Ley 1004 de 2005, que el beneficio en comento haya sido previsto como una contraprestación directa por las inversiones realizadas o los empleos creados en dichas zonas.

Durante la vigencia de este régimen se constata que fueron creadas 99 zonas francas, llegando a una suma aproximada de 845 usuarios. A pesar de ello, la situación de los contribuyentes sí tuvo variaciones en el tiempo, en concreto, con la expedición de la Ley 1607 de 2012[218], pues en ella se consagró dos tipos de tributación para las empresas usuarias ubicadas en las zonas francas, con la misma excepción de los usuarios comerciales: (i) una para los usuarios existentes o con solicitud en trámite previo al 31 de diciembre de 2012, y (ii) otro para las nuevas zonas francas o las que presentaron la solicitud luego de esa fecha. Expresamente, el parágrafo 3 del artículo 20 de la ley en comento dispuso que:

“Artículo 20. Créase, a partir del 1o de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley. (...)

Parágrafo 3o. Las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, sujetos a la tarifa de impuesto sobre la renta establecida en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, continuarán con el pago de los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el

artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables, y no serán responsables del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).”

Según se infiere de la norma en cita, para el primer tipo de usuarios, esto es, los existentes o con solicitud en trámite previo al 31 de diciembre de 2012, se mantuvo el mismo régimen tributario anterior a la reforma de la Ley 1607 del año en cita, en cuanto al pago del impuesto de renta y los tributos parafiscales y de seguridad social. Para el segundo grupo, se modificó el esquema de tributación, pues los nuevos usuarios tenían que pagar, además del 15% establecido en la Ley 1004 de 2005, referente a la tarifa del impuesto de renta y complementarios, el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) que se fijó en el 9% de las utilidades para los años 2013, 2014 y 2015 y en el 8%, en adelante. Como alivio, y en contraprestación a este impuesto, los usuarios quedaron exentos de los tributos parafiscales del ICBF, SENA y salud para trabajadores con ingresos inferiores a 10 SMLMV.

No se aportó un número aproximado de zonas francas que quedaron ubicadas en cada tipo de tributación. Sin embargo, tomando en cuenta la fecha de la resolución de declaratoria podría considerarse que en el primer grupo se situaron alrededor de 81 zonas francas y, en el segundo, un dígito cercano a 29[219]. En todo caso, cabe aclarar que la variación en la tributación se produjo en un término de 11 años, lo que supone un tiempo prolongado de vigencia en la preservación de un mismo esquema fiscal. Tal giro estuvo acompañado de una política de distinción tributaria, ya que se previó un trato específico para los nuevos usuarios de zonas francas, respecto de los usuarios existentes o con solicitud en trámite previo al 31 de diciembre de 2012, para quienes se preservó el mismo régimen anterior a la reforma de la Ley 1607 del año en cita. Y, finalmente, si bien la creación del CREE no modificó el impuesto sobre la renta y complementarios, pues no se trata del mismo tributo, como en varias oportunidades lo ha advertido la Corte[220], lo cierto es que entre sí guardan una relación estrecha, al compartir elementos comunes, como sucede con varios de los componentes que integran la base gravable. Por ello, aun cuando no puede decirse que con la citada ley se produjo un impacto directo en el impuesto sobre la renta y complementarios, sí es posible afirmar que se originó un cambio en el esquema de tributación aplicable a la obtención de rentas de los nuevos usuarios de zonas francas.

La modificación específica y puntual en el impuesto en comento se produjo con la expedición del precepto demandado, esto es, con el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, en el que se establece que, a partir del 1° de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas usuarias de zonas francas, con excepción de los usuarios comerciales, será del 20%.

Gráficamente, la situación actual es la siguiente:

AÑO 2019

Contribuyente

Tarifa General

(33%)

Tarifa

Especial

General

(20%)

Excepción a la Tarifa Especial (15%)

Personas jurídicas del TAN

X

Usuarios comerciales de Zonas Francas

X

Usuarios de Zonas Francas

X

Usuarios de Zonas Francas creadas en Cúcuta entre 2017 y 2019

X

Usuarios de Zonas Francas con contratos de estabilidad jurídica

X

Tal como se constata en los antecedentes legislativos y fue mencionado por varios de los intervinientes en este proceso, (1) el primer antecedente de esta reforma se ubicó en el informe de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, la cual sugirió ampliar la base del impuesto sobre la renta y complementarios, entre otras, con la eliminación o reducción de los privilegios tributarios, toda vez que se consideró que ellos producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía, más aun, cuando en el caso de las zonas francas, ellas compiten directamente con empresas ubicadas en el TAN[221]; mientras que, el segundo antecedente, (2)

corresponde a la necesidad de dar un tratamiento unificado y equitativo a los usuarios de las zonas francas, cuyo régimen de tributación, como ya se vio, dio lugar a un trato diferenciado con la creación del CREE. En este sentido, se propuso obtener un sistema tributario más competitivo, ecuánime y eficiente[222].

Adicional a lo expuesto, con la Ley 1819 de 2016 también se unificó el trato aplicable en materia de exoneración de aportes parafiscales establecido con ocasión del mencionado impuesto CREE, pues todos los usuarios de zonas francas, sin importar la fecha de su constitución, quedaron excluidos del pago del citado concepto, con excepción de los que suscribieron contratos de estabilidad jurídica. Expresamente, el artículo 65 de la ley en comento señala que:

“Artículo 65. Adiciónese el artículo 114-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 114-1. Exoneración de aportes. Estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. (...)

Parágrafo 3. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que liquiden el impuesto a la tarifa prevista en el inciso 1o del artículo 240-1 tendrán derecho a la exoneración de que trata este artículo.

Parágrafo 4. Los contribuyentes que tengan rentas gravadas a cualquiera de las tarifas de que tratan los parágrafos 1o, 2o, 3o y 4o del artículo 240 del Estatuto Tributario, y el inciso 1o del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, tendrán derecho a la exoneración de aportes de que trata este artículo siempre que liquiden el impuesto a las tarifas previstas en las normas citadas. Lo anterior sin perjuicio de lo previsto en el parágrafo 3o del artículo 240-1.”

Según información del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el monto del impuesto, al pasar de una tarifa del 15% al 20%, ascendió de \$ 193.622 millones por el año gravable 2016 a \$ 246.293 millones por el año gravable 2017[223]. Finalmente, nótese como el régimen vigente conserva las situaciones consolidadas de quienes suscribieron contratos de

estabilidad jurídica.

Al respecto, si bien como se aclaró con anterioridad dicho esquema comercial fue derogado en el año 2012, se mantiene la vigencia de aquellos actos que hayan sido suscritos con anterioridad a tal suceso. Por tal razón, de forma expresa en los antecedentes legislativos de la Ley 1819 de 2016, se expuso que el Estado debía honrar los compromisos frente a quienes estabilizaron la tarifa del 15%^[224], lo que condujo a la aprobación del parágrafo 2 del artículo 101 en estudio, en el que se preservó dicha tarifa especial.

De acuerdo con datos del MINCIT^[225], un total de “doce (12) zonas francas tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica” respecto del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, conforme a la tarifa señalada en la Ley 1004 de 2005, con ello, a juicio de la citada autoridad, “se garantiza a los inversionistas que los suscribieron que[,] si durante la vigencia del contrato se modifica en forma adversa a éstos alguna de las normas identificadas en los acuerdos de voluntad como determinantes de la inversión, en su mayoría, normas tributarias, se les continúen aplicando en su literalidad dichas normas por el término de duración del contrato”^[226]. El siguiente cuadro ilustra la situación descrita:

INFORMACIÓN

ZONAS FRANCA CON CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA

No. CONTRATO EJ

NOMBRE DE LA EMPRESA

PROYECTO DE INVERSIÓN

Duración del contrato -años-

(Si aplica)

01 de 2008

CERVECERÍA DEL VALLE S.A.

Construcción y puesta en funcionamiento de una planta cervecera en Yumbo.

20

11 de 2008

ZONA FRANCA ARGOS S.A.

Proyecto de montaje de una línea de producción de cemento gris.

20

01 de 2009

GYPLAC S.A..

Construcción y operación de una planta de producción de placas de yeso - cartón utilizadas en el sector de la construcción.

15

21 de 2009

BIOCOMBUSTIBLES SOSTENIBLES DEL CARIBE BIOSC S.A.

Construcción de una planta de biodiesel que opera a transesterificación de aceites y gas para 100,000 toneladas año.

13,5

05 de 2010

CERAMICA SAN LORENZO INDUSTRIAL DE COLOMBIA S.A.

Construcción de una planta industrial para la producción de pisos y revestimientos

cerámicos, es decir, baldosas cerámicas esmaltadas para ser usadas como acabados de la construcción tanto en interiores como exteriores de la vivienda, tales como baños, cocinas, áreas sociales, etc.

15

07 de 2010

COLOMBINA DEL CAUCA S.A.

Ampliación de la planta, adecuación, montaje y operación de una nueva línea de galletería dulce, construcción de la infraestructura requerida y adquisición y puesta en marcha del molino de trigo, con el fin de atender la creciente demanda de sus productos, fortalecer sus líneas de producción y desarrollar nuevos negocios con tecnología de punta.

10

09 de 2010

ECODIESEL COLOMBIA S.A.

Término de Zona Franca, Resolución expedida el 27 de junio de 2008

10 de 2010

REFINERÍA DE CARTAGENA S.A.

Ampliación y modernización de la refinería de Cartagena para aumentar la capacidad de refinación, optimizar la conversión a productos valiosos y aumentar la confiabilidad de la operación.

13

13 de 2010

INTEXZONA S.A. (Antes INTEXMODA S.A.)

Construcción de la Zona Franca Permanente INTEXMODA ubicada en Cota Cundinamarca.

Término de Zona Franca, Resolución expedida el 25 de febrero de 2008

01 de 2011

CLÍNICA PORTOAZUL S.A.

Desarrollar el complejo en salud en la Costa Atlántica.

Término de Zona Franca, Resolución expedida el 2 de diciembre de 2009

01 de 2016

BIOENERGY ZFPE

Producción y comercialización de etanol, y la cogeneración de energía, así como el aprovechamiento comercial de algunos de los sub-productos derivados del proceso agrícola-industrial de la caña de azúcar, tales como cogeneración de energía, levadura, gas carbónico, compost, vinaza, entre otros.

Supeditada al término que resta de la vigencia de la Resolución 01933 del 1 de marzo de 2010, expedida por la DIAN, mediante la cual se declara la existencia de la Zona Franca Permanente Especial denominada Zona Franca Permanente Especial Bioenergy

02 de 2014

CARVAJAL PULPA Y PAPELES ZFPE

Aumentar la capacidad de producción de la planta en resmillas y extender su actividad al suministro de insumos para la industria papelera (Dióxido de Cloro), en el marco de una Zona Franca Permanente Especial.

8

Como se advierte de lo anterior, la excepción a la tarifa especial de las zonas francas, por

virtud de la cual se les conserva la tasa del 15%, no tiene una duración indefinida en el tiempo, sino que, por el contrario, se sujeta a lo que se haya sido acordado en el contrato, cuyo plazo máximo es de 20 años. Una vez finalizado dicho término, estas zonas francas deberán someterse a la tarifa del 20%, como régimen especial y exceptuado de estas áreas[227].

6.8.3. Con sujeción a lo expuesto, cabe recordar que, en el primer cargo, la accionante alega la infracción del artículo 363 del Texto Superior, conforme al cual “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Como ya se dijo, afirma que debe declararse inexecutable el precepto legal acusado, toda vez que afecta a aquellas zonas francas constituidas y reconocidas bajo la ley anterior, en la que se dispuso una tarifa del 15% para el impuesto sobre la renta y complementarios. En su criterio, no existe reparo alguno a la modificación de dicho elemento del tributo en relación con las zonas francas cuya creación se origine con posterioridad al 1° de enero de 2017, ya que no cabe alegar un derecho a la intangibilidad de la ley fiscal, pero sí frente a las zonas declaradas en firme por actos administrativos anteriores a esa fecha, ya que respecto de ellas se aplica la prohibición de retroactividad de la ley.

Para la demandante, la citada prohibición tiene dos expresiones: (i) una que impide modificar las consecuencias jurídicas de actos o hechos consumados antes de la promulgación de la nueva ley; (ii) y otra que imposibilita negar los efectos presentes y futuros de circunstancias o beneficios ya consolidados con anterioridad a la expedición de la nueva norma. Este último escenario es el que ocurre en el caso bajo examen, pues la tarifa del 15% de impuesto sobre la renta para las zonas francas creadas antes del 1° de enero de 2017, constituye un beneficio tributario consolidado, no susceptible de reforma, respecto de una conducta incentivada ya realizada.

En consecuencia, para la accionante, el precepto legal acusado debería ser aplicado únicamente con efectos prospectivos, esto es, respecto de las zonas francas autorizadas con posterioridad a su entrada en vigencia. No obstante, como la alteración en la tarifa del impuesto sobre la renta también incluyó a las zonas francas ya reconocidas y en operación, es claro que se incurrió en una violación del principio de irretroactividad de la ley tributaria, al modificar un beneficio adquirido, a través de los actos administrativos que previamente autorizaron su funcionamiento.

Un grupo de intervinientes solicita a la Corte declarar la exequibilidad de la disposición demandada[228], con fundamento en las siguientes razones: (i) la modificación de la tarifa no altera hacia el pasado las condiciones de la obligación tributaria, pues claramente el propio texto legal acusado dispone que su aplicación tendrá lugar “[a] partir del 1° de enero de 2017”, esto es, le otorga tan solo efectos hacia el futuro; (ii) no existe norma alguna de rango constitucional que conmine al legislador a conservar beneficios preferenciales para los contribuyentes, de ahí que no cabe hablar de situaciones jurídicas consolidadas, por la existencia de una tarifa especial inferior a la ordinaria en materia de renta; (iii) las normas que consagran un estímulo tributario en un impuesto de período anual constituyen, por fuera del respectivo año gravable, una mera expectativa para el contribuyente; (iv) no es posible asimilar el otorgamiento de un régimen especial con el conjunto de beneficios que se derivan del mismo, este último no puede tener una vigencia indefinida, como en la práctica ocurriría en el asunto bajo examen; (v) los usuarios de zonas francas tienen derecho a un impuesto con una tarifa reducida, más no a una situación consolidada respecto de su monto, cuyo valor se sujeta a la libertad de configuración del legislador; (vi) el cambio tarifario se explica por la sugerencia de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria de eliminar o reducir los privilegios tributarios, toda vez que se consideró que ellos producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía, aunado a la necesidad de dar un tratamiento unificado a los usuarios de las zonas francas, cuyo régimen venía fraccionado con la Ley 1607 de 2012, a partir de la introducción del CREE; y por último, (vii) el esquema tributario de la renta ya había sido objeto de reformas alterando la tarifa, en un primer paso eliminando la exención total, luego incluyendo una tasa para cubrir los aportes parafiscales (por la vía del CREE) y, en todo caso, permitiendo su congelación con contratos de estabilidad jurídica.

Por el contrario, otro grupo de intervinientes coadyuva las pretensiones de la demanda, para lo cual, además de lo expuesto por la accionante, afirman que: (i) la calificación de un usuario de zona franca se sujeta a los requisitos previstos en la ley y se realiza mediante acto administrativo, el cual implica la obtención de una serie de beneficios, los cuales dan origen a una situación jurídica consolidada no susceptible de modificación; y, además, (ii) con la reforma de la Ley 1607 de 2012, nótese que se mantuvo la situación jurídica consolidada de las zonas francas antiguas y las expectativas legítimas de las que estaban en trámite, por lo que tan solo se impuso el CREE frente a las nuevas, regla que debería operar en el mismo sentido en el presente caso[229].

Finalmente, el Procurador General de la Nación solicita declarar exequible la norma demandada, al estimar que su vigencia y sus efectos se dan a partir del 1° de enero de 2017, lo que implica su pleno sometimiento a la regla de temporalidad de los impuestos de período, en los términos consagrados en los artículos 338 y 363 del Texto Superior. Por lo demás, el precepto acusado no refiere a ciclos fiscales ya consolidados, como criterio para inferir un eventual actuar retroactivo.

A juicio de la Corte, para solucionar este cargo y todos los demás, es preciso recordar que, cuando se cuestiona al legislador por haber supuestamente excedido sus competencias para fijar la política tributaria, el examen de constitucionalidad que le compete realizar a este Tribunal debe adelantarse de forma flexible, en razón a la amplia libertad de configuración que le asiste al Congreso en materia tributaria; y, así mismo, circunscribirse a determinar si la potestad legislativa se ejerció en el marco de los parámetros instituidos en la Constitución, comoquiera que, en estos casos, "(...) no le corresponde a esta Corporación establecer si lo reglado por el Congreso es o no lo más adecuado entre toda la gama de opciones normativas, sino en determinar si lo establecido se ajusta a los parámetros constitucionales." [230].

Sobre esta base, y conforme se señaló en las consideraciones generales de esta providencia, el principio de irretroactividad se expresa, por una parte, a partir del mandato genérico del artículo 363 de la Carta, por virtud del cual (i) los efectos causados por una ley deben respetarse al momento en que se procede a su reforma con una nueva regulación, (ii) al igual que debe ampararse su reclamación en el futuro, cuando los supuestos que permiten el surgimiento de un derecho, ya se entienden incorporados al patrimonio de una persona. Y, por la otra, limitando la aplicación inmediata en el tiempo de las normas que refieren a impuestos de período, mediante la regla de origen constitucional contenida en el inciso 3 del artículo 338 del Texto Superior, según la cual toda enmienda legal que se realice respecto de dicha categoría de impuestos, en principio, solo puede tener aplicación a partir de la vigencia fiscal que inicie después de su entrada en vigor.

En el caso concreto, como lo advierten varios intervinientes y la Vista Fiscal, no se desconoce la citada regla de los impuestos de período, toda vez que el inciso 1° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, es inequívoco en señalar que, a pesar de que el citado estatuto entró en vigencia el 29 de diciembre del año en cita [231], sus efectos –en lo que atañe al

aumento de la tarifa al 20% del impuesto sobre la renta y complementarios para los usuarios de zonas francas- solo se producirían a partir del “1° de enero de 2017”, esto es, en la siguiente vigencia fiscal. Por lo demás, tampoco se observa en ninguno de los mandatos de la ley acusada que ella produzca algún tipo de consecuencia sobre las declaraciones tributarias ya realizadas, de suerte que la reforma, en este punto, no infringe la prohibición de retroactividad de las leyes fiscales.

No obstante, como se deriva del resumen de la demanda, lo que en ella se cuestiona es la otra variante del principio genérico de irretroactividad, pues, en palabras de la actora, se desconoce un beneficio tributario ya consolidado para los usuarios de zonas francas declaradas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016. Tal privilegio corresponde a la tarifa del 15%, consagrada en el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, para la cual debieron realizar inversiones, generar empleo y lograr la aprobación del Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca.

Ahora bien, como se explicó en esta providencia, en materia de beneficios tributarios, se entiende que existe una situación jurídica consolidada, cuando el 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 estímulo 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 otorga 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 dicho beneficio.

De esta categorización realizada por la Corte, como se mencionó, se destacan los siguientes elementos: Primero, no se trata de un beneficio genérico que se otorgue a todos contribuyentes, sino de un beneficio específico respecto del cual deben acreditarse determinadas condiciones. Segundo, el sujeto pasivo del tributo debe demostrar que, antes de la expedición de la nueva ley, cumplió con la totalidad de los requisitos particulares y concretos que se exigen para la concesión del beneficio conforme al régimen anterior. Tercero, el incentivo debe otorgarse como una contraprestación directa al contribuyente, precisamente, con ocasión del cumplimiento de las exigencias específicas que se imponen a su cargo. Cuarto, para tener derecho al beneficio debe existir un período determinado

dentro del cual puede accederse al mismo, lo que excluye la protección de políticas generales e impersonales que tengan una duración indefinida en el tiempo. Y, quinto, es indiferente que el provecho se otorgue para un único o varios períodos fiscales, ya que la única diferencia sería que, en este último caso, el beneficio debe perdurar hasta tanto no se agote el plazo previsto para hacerlo efectivo.

A partir de lo anterior, un beneficio tributario no da lugar a una situación jurídica consolidada, entre otras, (i) cuando se trata de un incentivo genérico; (ii) cuando el beneficio no se sujeta a una actuación determinada en el tiempo, sino que requiere de su acreditación permanente en cada vigencia fiscal; (iii) cuando no se cumple, antes de la expedición de la nueva ley, con los requisitos particulares y concretos que se exigen para la concesión; y (iv) cuando el beneficio no depende de una contraprestación directa, ni tampoco se sujeta a un término para poder acceder al mismo, como ocurre, por ejemplo, (a) cuando simplemente se está en presencia de una política de fomento; o (b) cuando se trata de un estímulo atado a la conservación de una condición en el contribuyente; o (c) 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 jurídica.

En el asunto sub-judice, es claro que, como lo afirma la accionante, para 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[232]. 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 zona[233].

Sin embargo, ni en el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005 (que consagró en su momento la tarifa del 15%)[234], ni en las normas que refieren a los supuestos económicos vinculados con el proyecto -tanto en el régimen anterior como en el vigente-[235], ni en los actos administrativos de declaratoria de las zonas francas[236], se dispone que el cumplimiento

de dichos requisitos tenga como contrapartida directa el otorgamiento de un beneficio tributario específico.

De esta manera, por lo menos, no se advierte el cumplimiento de dos de los cinco requisitos previamente mencionados. En efecto, por una parte, no se trata de un estímulo específico y, por la otra, no surge como contribución directa al contribuyente, con ocasión del cumplimiento de unas exigencias individuales y concretas que se imponen a su cargo. Lo anterior ocurre, en esencia, porque el 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.

En este sentido, como se mencionó en el acápite 6.6.10 de esta providencia, son varias las ventajas que se confieren en las materias que ya han sido reseñadas, sin que las mismas se reduzcan a la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios. Para mayor claridad, se réplica de nuevo el cuadro expuesto con anterioridad:

VENTAJAS TRIBUTARIAS

Impuesto de renta del 20% para usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios operadores. Se exceptúan (1) los usuarios comerciales que tributan a la tarifa general (33%), (2) los usuarios con contratos de estabilidad jurídica (tarifa del 15%) y (3) los usuarios de nuevas zonas francas, creadas entre los años 2017 a 2019 en el municipio de Cúcuta (tarifa del 15%), siempre que ellas (a) cuenten con más de 80 hectáreas y (b) se garantice que van a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales y extranjeras.

Eliminación de los parafiscales y el CREE, con ocasión de lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.

No causación de IVA y aranceles sobre bienes extranjeros que ingresan a la zona franca, según el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005.

No causación del IVA para materias primas, insumos y bienes terminados adquiridos en el TAN necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios de las zonas francas, conforme con el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005 y el artículo 481, lit., e) del Estatuto Tributario.

No causación del IVA por compras y ventas entre usuarios industriales de bienes y de servicios, siempre que estas operaciones sean necesarias para el desarrollo de su objeto social, bien sea que se realicen dentro de la misma zona o en otra diferente (Estatuto Tributario, art. 481, lit., e).

La salida de bienes de la zona franca a mercados extranjeros se considera una exportación, la cual está exenta del IVA y permite al exportador solicitar su devolución cuando se haya incurrido en dicho tributo (Estatuto Tributario, art. 481, lit., a).

VENTAJAS ADUANERAS

Es permitido el procesamiento parcial de bienes o servicios entre usuarios de una zona franca con empresas del TAN[237].

Las exportaciones de bienes al TAN (proceso de nacionalización), sin cuotas o limitaciones, dan lugar al pago de derechos de aduana que se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, según el artículo 112 del Decreto 2147 de 2016.

Se permite el almacenamiento ilimitado de mercancías sin pago de IVA o arancel, mientras permanezca en zona franca.

Las exportaciones que se realicen desde zona franca a terceros países se benefician de los acuerdos comerciales internacionales celebrados por Colombia.

OTRAS VENTAJAS

No existen compromisos de exportación.

Es posible autorizar operaciones sin declaración aduanera.

El principio de exclusividad es flexible, por lo que se permite desarrollar algunas actividades fuera de zonas francas.

Es posible modificar el Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca.

Esto significa que los requisitos que se imponen para acceder a una zona franca (entre ellos, las inversiones) no suponen, ni en este caso, ni en ningún otro, la posibilidad de entender que respecto de todas las ventajas transcritas existe una situación jurídica consolidada, pues lo que se otorga es 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 diferencial, por ejemplo, en la ficción jurídica que implica entender que sus áreas están excluidas del TAN, para efectos de la importación y exportación de las mercancías que ingresan a dichas zonas. Sin ir más lejos, en el estudio que se suministra por la AZFA[238], y que se citó en el acápite de antecedentes, si bien el 26.25% de los encuestados exteriorizan que optaron por instalarse en una zona franca por los beneficios tributarios, el 17,81% aluden a los beneficios para importar, el 15,83% pone de presente la disminución de los costos logísticos, el 13,13% refiere a las facilidades para exportar, etc.[239]

Así las cosas, la tarifa especial del impuesto sobre la renta y complementarios para los usuarios de zonas francas no puede considerarse como un beneficio que dé lugar a una situación jurídica consolidada, sino como una ventaja, como muchas otras, que hacen de parte de un régimen especial y excepcional al cual tienen derecho y que, como parte de una política fiscal diferencial, puede ser susceptible de modificación y ajustes por parte del Congreso de la República, como ya se dijo, siempre que no se elimine o desnaturalice la especialidad que le es propia, teniendo en cuenta las cargas de razonabilidad y proporcionalidad. Precisamente, como lo señalan varios intervinientes, en un primer momento se trataba de una renta exenta (Ley 109 de 1985), luego se ajustó en una tarifa del 15% (Ley 1004 de 2005), y, por último, se unificó su régimen en la tasa general especial

o diferencial del 20% (norma legal demandada), con las excepciones ya mencionadas en esta sentencia[240]. Por lo demás, a pesar de no tener un impacto directo en el impuesto sobre la renta y complementarios, como ya se advirtió, cabe resaltar que, en el esquema de tributación general aplicable a la obtención de la renta de los nuevos usuarios de zonas francas, se agregó el valor del CREE (Ley 1607 de 2012), el cual se unificó con el primero de los tributos en mención con la Ley 1819 de 2016[241].

Así las cosas, si bien la tarifa del 15% no fue modificada en 11 años, en el caso concreto, el cambio en su valor, a pesar de los 5 puntos que se agregan, preserva la ventaja y el tratamiento diferencial respecto del sistema ordinario de liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios, cuyo monto, para el año 2019, les corresponde a las personas jurídicas a una tasa del 33%, esto es, 13 puntos por debajo[242]. Adicionalmente, se conservan múltiples ventajas aduaneras, tributarias y de comercio exterior, entre las cuales, como se ilustró en el cuadro ya reseñado, se destacan las siguientes: (i) la no causación del IVA para materias primas y bienes terminados adquiridos en el TAN necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios de las zonas francas; (ii) la no causación del IVA por compras y ventas entre usuarios industriales de bienes y de servicios, siempre que estas operaciones sean necesarias para el desarrollo de su objeto social, bien sea que se realicen dentro de la misma zona o en otra diferente; (iii) la posibilidad de realizar un procesamiento parcial de bienes o servicios entre usuarios de una zona franca con empresas del TAN; y (iv) el almacenamiento ilimitado de mercancías sin pago de IVA o arancel, mientras permanezca en zona franca.

Este Tribunal es consciente que las modificaciones que se hacen a las normas tributarias afectan a algunos individuos y benefician a otros, ya que las políticas de intervención en la economía no son neutrales. Por el contrario, ellas persiguen fines concretos y particulares de interés general, por lo que alteran las condiciones fiscales y económicas de los contribuyentes. Si bien se han protegido situaciones jurídicas consolidadas, tal circunstancia no es la que ocurre en el asunto bajo examen, pues no cabe asimilar el otorgamiento de un régimen especial con el alcance de las múltiples ventajas que se derivan del mismo, cuyo contenido puede ampliarse, reducirse o modificarse por razones económicas o de conveniencia fiscal, en los términos señalados en esta providencia. Por lo anterior, la Corte concluye que la acusación propuesta no está llamada a prosperar.

6.8.4. En cuanto al segundo cargo, la accionante invoca la violación del principio de confianza legítima. Para justificar este cargo, resalta que, así como antes de la Ley 1819 de 2016 existían zonas francas declaradas en acto administrativo en firme, también se encontraba el fenómeno de otras áreas en trámite de calificación, con la expectativa legítima de ser beneficiarios de la tarifa del 15% sobre la renta, cuyo valor no podía ser objeto de modificación, sin la existencia de un régimen de transición que preservara la perdurabilidad de lo ofrecido. Textualmente, afirma que: “El reproche de constitucionalidad (...) por defraudación a la confianza legítima, es la ausencia de mecanismos de protección para aquellos contribuyentes que previamente hicieron sus esfuerzos por cumplir las condiciones de la ley, [referentes a la declaratoria de zona franca], y[,] sin embargo, se encontraban tramitando la calificación, con antelación a la vigencia de la Ley 1819 de 2016”[243]. En adición a lo anterior, explica que la razón objetiva que justifica la confianza en lo prometido, se encontraba en que la tarifa del 15% se mantuvo vigente por más de 10 años, pese a que se venían realizando reformas cada dos.

Un grupo de intervinientes solicita a la Corte declarar la exequibilidad de la disposición demandada[244], con fundamento en las siguientes razones: (i) como la tarifa del impuesto se evalúa año por año, al ser la renta un tributo de período, no es posible alegar la existencia de una expectativa legítima; (ii) la Ley 1004 de 2005 no dispuso el tratamiento fiscal a favor de los usuarios de zonas francas por un tiempo determinado, lo que indica que era previsible que se realizaran cambios en su contenido; y, finalmente, (iv) la norma no se mantuvo inalterable en el tiempo, aunado a que la preservación de privilegios, incluido el previsto para las zonas francas, fue objeto de cuestionamiento por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad.

Finalmente, el Procurador General de la Nación se opone a la prosperidad de la demanda, al considerar que, por no existir un período de vigencia del beneficio de la tarifa del 15%, su aumento responde al principio de autonomía legislativa, sin que se advierta una lesión de la confianza legítima, ya que la carga resultante no es desproporcionada. Por el contrario, “(...) equilibra la obligación de tributar que [tienen] (...) todas las personas en Colombia, para responder a la apremiante necesidad de recursos [que demanda] el Estado, a raíz de la caída de los precios internacionales del petróleo, (...) teniendo en cuenta que la tarifa general del impuesto de renta para las personas jurídicas era, en los términos del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, del 33%, lo que significa que tienen una diferencia a su favor

de 13% en materia de impuesto de renta”[246].

De esta manera, el aumento en la tarifa de renta a los usuarios de zona franca es válido, razonable, equilibrado y proporcional, por lo que no viola el principio de confianza legítima. Su finalidad es equilibrar la obligación de tributar con la de mantener un régimen especial, “incluyendo lo concerniente a tener unas condiciones más favorables que las de sus competidores de bienes y servicios que realizan sus actividades comerciales en condiciones normales”[247].

En criterio de la Corte, como se expuso en las consideraciones generales de esta sentencia, para que exista una expectativa legítima en relación con un beneficio tributario, se exige, al menos, en primer lugar, que no se trate de un incentivo genérico, sino igualmente de un estímulo específico, respecto del cual se demanda una conducta concreta y directa por parte del contribuyente. En segundo lugar, se necesita que este haya realizado actos de ejecución a su cargo, pues de lo contrario no existiría un interés real y objetivo que proteger. Y, en tercer lugar, previo a la entrada en vigencia de la nueva ley, se requiere que el sujeto pasivo del tributo no haya satisfecho todas las condiciones contempladas en la normatividad derogada para ser titular del incentivo.

En este escenario, la confianza legítima es objeto de protección, siempre que existan razones objetivas en que el régimen se mantendría vigente y por un período determinado de tiempo. Tales razones se presentan, como lo ha indicado la Corte, cuando la norma que consagra el beneficio, por ejemplo, “(i) ha estado vigente por un (...) largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni ha propuesto sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, [o lo que es lo mismo], no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y (...) (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe”[248]. Por lo demás, como se señaló en la Sentencia C-007 de 2002[249] y se reiteró recientemente en la Sentencia C-119 de 2018[250], en tratándose de incentivos tributarios, el mismo debe tener un elemento de certidumbre vinculado con un período fijo de duración, pues su ausencia no permite generar la confianza en la estabilidad de una regulación, al entender que las normas tributarias no son estáticas, ni intemporales, ni irreformables.

En asunto sub-examine, siguiendo la explicación realizada en el estudio del cargo anterior, este Tribunal encuentra que, por una parte, en relación con los usuarios de zonas francas declaradas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, no cabe alegar la existencia de una expectativa legítima respecto de la tarifa del 15% del impuesto sobre la renta y complementarios contenida en el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, toda vez que no se trata de un estímulo específico que exija una conducta concreta y directa por parte del contribuyente, al ser parte de la configuración legal de un régimen especial y excepcional, en el que el trato diferencial que se confiere no se reduce a un único concepto, sino a múltiples ventajas que se otorgan en materia tributaria, aduanera y de comercio, cuyo alcance puede ser objeto de ajustes por parte del legislador, siempre que se mantenga la característica de la especialidad, tal como ocurre con la norma demandada. En la práctica, así como no es posible alegar la consolidación de una situación jurídica frente a la tarifa por los rasgos distintivos particulares del régimen de las zonas francas, mucho menos es posible vincular dicho incentivo a un fenómeno de protección derivado de la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo.

Por lo demás, en relación con estos mismos sujetos, así como frente a quienes se encontraban en trámite de obtener la declaratoria de una zona franca con anterioridad a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, no se advierte que se acrediten la totalidad de los supuestos que dan lugar a la configuración de las razones objetivas, como soporte para la fijación de la confianza legítima.

En efecto, si bien la tarifa del 15% en vigencia de la Ley 1004 de 2005 siempre fue obligatoria para las autoridades administrativas, y ella generó efectos previsibles significativos, como lo sería la declaratoria de al menos 99 zonas francas, llegando a una suma aproximada de 845 usuarios, como lo advierte uno de los intervinientes[251], no es menos cierto que, por una parte, a lo largo de la historia del tributo, más allá de que no haya sufrido variaciones puntuales en los últimos 11 años[252], como se indicó en el acápite 6.8.2 de esta providencia, el régimen tarifario del impuesto de renta para las citadas áreas del comercio exterior ha estado sometido a cambios legales (v.gr., con un esquema de renta exenta) y, por la otra, porque la disposición que creó la tarifa en mención no señaló un plazo o término definido de duración, como consecuencia de la circunstancia de que su origen no se vinculó con una contraprestación directa y específica, sino con la consagración de un régimen especial y excepcional, de suerte que no cabe alegar la

existencia de una confianza en su estabilidad, cuando las normas tributarias no son estáticas, ni intemporales. Tal característica no solo se predica del régimen ordinario de renta, sino también de las normas generales que integran un sistema especial.

Por tal razón, hasta el año 2012, se brindó la posibilidad de suscribir contratos de estabilidad jurídica, con el fin de salvaguardar la aplicación de las normas que se consideraron claves para una inversión, en caso de cualquier cambio adverso, más allá de que el asunto concluyese, eventualmente, en un litigio de responsabilidad contractual[253]. Esta oportunidad que se concedió por igual a todos los usuarios de zonas francas (con excepción de aquellos que lograron tal status luego de su derogatoria), tan solo fue utilizada por 12 de dichas áreas, en cuyos negocios se advierte expresamente la invocación como objeto de protección del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, o lo que es lo mismo, del artículo 5 de la Ley 1004 de 2005. Esta posibilidad estuvo vigente por un lapso de al menos siete años.

En adición a lo anterior, cabe aclarar que, no es lo mismo el término de duración de una ventaja o estímulo tributario que el plazo de autorización para la existencia de una zona Franca. El primero depende de lo que señale directamente el Congreso, en virtud de los principios de legalidad y certeza tributaria; mientras que, el segundo, se sujeta a la declaración y valoración de una autoridad administrativa, a partir del examen de cada caso concreto y teniendo como límite el tope de treinta (30) años, prorrogables hasta por el mismo término, según lo dispuesto por vía de reglamento[254]. Como ya se ha dicho, y se insiste en ello, en ninguna disposición se consagra de manera expresa una regla de estabilidad de las ventajas del régimen especial de las zonas francas, ni en materia tributaria, ni aduanera, ni de comercio exterior.

Pese a que se señala que la existencia de la tarifa del impuesto en el 15% ha sido un elemento clave para calcular el valor de retorno de las inversiones realizadas, tal circunstancia carece de la suficiencia necesaria para inferir de ella la consolidación de una confianza legítima que obligue el otorgamiento de medidas de transición o de tránsito entre el cambio normativo. Ello es así, por un lado, porque el régimen de zonas francas (Decreto 2147 de 2016, art. 27) permite solicitar la modificación del Plan Maestro de Desarrollo General, por ejemplo, realizando ajustes en los cronogramas de inversión y empleo, o en la instalación de activos fijos, que permitan responder a factores ajenos que, en el fondo,

comprometan la situación financiera del inversionista; y por el otro, porque si bien el aumento de la tarifa impacta económicamente al sujeto pasivo del tributo, no deja de ser cierto que tal medida se compensó, al menos en parte, con la eliminación para todos los usuarios de zonas francas del pago de los tributos o aportes parafiscales[255].

Por último, aun cuando efectivamente en el momento en que se introdujo el CREE, la Ley 1607 de 2012 distinguió entre (i) los usuarios existentes o con solicitud en trámite previo al 31 de diciembre de 2012 y (ii) los usuarios de nuevas zonas francas o que presentaron su solicitud luego de la citada fecha, excluyendo tan solo a los primeros del pago del referido impuesto, tal decisión de política fiscal no puede entenderse como obligatoria, ni como parte de un mandato constitucional, ya que su soporte responde a un examen de conveniencia por parte del Congreso frente a la cobertura o extensión de un tributo. Nótese como, esa misma valoración, pero con un resultado en sentido contrario, se presentó cuando se expidió la Ley 1004 de 2005, en la que se decidió imponer a todas las zonas francas la tarifa del 15%, invocando, en la práctica, razones de igualdad, a pesar de que ya existían 11 de dichas áreas que gozaban de un régimen de renta exenta[256].

Por el conjunto de razones expuestas, la Corte concluye que la acusación formulada tampoco está llamada a prosperar.

6.8.5. En el tercer y último cargo, la accionante señala que la disposición acusada desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria, ya que ella debió excluir de su aplicación a quienes ya tenían un acto administrativo de declaratoria de zona franca, al tratarse de sujetos que no resultan asimilables a quienes por primera vez acceden a este régimen de comercio exterior. De ahí que, señala que su trato debió ser igual al que se otorga a los usuarios con contratos de estabilidad jurídica, pues entre ellos se comparte el mismo esquema de soporte tributario, en términos de justicia y equidad.

Para justificar la similitud entre los sujetos que debieron ser excluidos de la regla general y quienes son beneficiarios con contratos de estabilidad, se hace referencia a cuatro criterios de comparación, los cuales se comparten en su integridad por ambos sujetos, esto es, (i) realizaron igual nivel de inversiones y de generación de empleo; (ii) están autorizados para llevar a cabo el mismo tipo de actividades; (iii) el trámite para el reconocimiento de la zona franca no admite distinciones; y (iv) el contenido de los estímulos, para efectos de

calcular la proyección del negocio, es exactamente el mismo.

A partir de lo anterior, concluye que, con el cambio de la tarifa, se puso en desventaja a quienes carecen de un contrato de estabilidad jurídica, pese a que el soporte del trato especial es el mismo, esto es, el acto administrativo que reconoce la zona franca. Para la accionante, la diferenciación de trato que introduce el legislador carece de justificación y, por ende, es contraria al principio de igualdad.

Un grupo de intervinientes solicita a la Corte declarar la exequibilidad de la disposición demandada[257], con fundamento en las siguientes razones: (i) los sujetos que se comparan no se hallan en un entorno asimilable, pues quien suscribió un contrato de estabilidad jurídica tiene una situación consolidada, que surge del pacto realizado con el Estado, cuyo alcance es -precisamente- preservar la estabilidad de determinadas normas jurídicas claves en su inversión. Esta situación no se extiende al acto administrativo que declara una zona franca, el cual solo reconoce una situación particular, que no envuelve el propósito de estabilizar preceptos normativos; y (ii) el tratamiento diferencial cumple con la finalidad de aumentar el recaudo fiscal a favor de las finanzas públicas y nivela las asimetrías existentes en el tratamiento del impuesto de renta, sin desconocer la especialidad del régimen de zonas francas.

Por el contrario, otro grupo de intervinientes coadyuva las pretensiones de la demanda[258], para lo cual, además de lo expuesto por la accionante, afirman que los contratos de estabilidad jurídica nunca se consideraron como un elemento esencial para la inversión y para la vigencia del beneficio otorgado, cuya existencia se vinculó con el plazo de permanencia de la zona franca.

Finalmente, el Procurador General de la Nación considera que el cargo no está llamado a prosperar, pues los sujetos comparados son diferentes desde el punto de vista de su situación jurídica. En efecto, por un lado, se encuentran los usuarios de zonas francas que se rigen por la Ley 1004 de 2005; y por el otro, los usuarios que tributariamente se someten a las condiciones pactadas en los contratos de estabilidad jurídica regulados por la Ley 963 de 2005. La diferencia radica, como se advierte en la norma acusada, en que los primeros quedaron sometidos a los cambios de la legislación tributaria, incluyendo lo referente al impuesto de renta; mientras que los segundos gozan de un título jurídico que

los ampara frente a cualquier modificación. No cabe entonces alegar la violación de la igualdad ni de la equidad tributaria (CP arts. 13, 95 y 363), cuando son mayores las diferencias que existen, que las similitudes, entre los sujetos comparados.

A juicio de este Tribunal, como primer elemento del juicio de igualdad, es necesario entrar a verificar si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza, esto es, si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales. Únicamente cuando se cumple con este requisito, es que cabe entrar a examinar si la diferencia de trato está constitucionalmente justificada, analizando, según el grado de intensidad del test que resulte aplicable, el fin buscado por la medida, el medio empleado y la relación entre el medio y el fin.

En el asunto bajo examen, la accionante propone un caso fundado en un aparente problema de trato desigual entre iguales. En su criterio, la norma acusada debió excepcionar de su aplicación, esto es, de la obligatoriedad de la tarifa del 20%, a las zonas francas que ya tenían un acto administrativo de declaratoria con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, al tratarse de sujetos que resultan asimilables a los usuarios que tienen contratos de estabilidad jurídica, pues entre ellos se comparte no solo el mismo modelo de inversiones y de generación de empleo, sino también el tipo de actividades, el trámite de reconocimiento como área de comercio exterior y el contenido de los estímulos, para efectos de calcular la proyección del negocio.

Si bien en estos puntos existen coincidencias entre los sujetos comparados, en cuanto son requisitos genéricos que se exigen para obtener la declaratoria de una zona franca permanente o una zona franca permanente especial, o que se derivan de dicho reconocimiento, tal como se anotó en el acápite 6.6 de esta providencia, lo cierto es que -como lo indican la mayoría de los intervinientes y la vista fiscal- son mayores las diferencias que se advierten entre los sujetos comparados, lo que justifica el otorgamiento de un trato diferente.

La diferencia radica en que, si bien los primeros tienen un acto administrativo que declara su situación como titulares o beneficiarios de un régimen especial y excepcional en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, el cual implica el reconocimiento en el acceso a un esquema puntual de inversión, como lo son las zonas francas, en ninguno de sus

preceptos, ni en el tenor de dicho acto, se otorga de forma expresa o implícita una estabilidad normativa en lo que corresponde a su contenido[259], lo que permite su variación o ajuste por el legislador, siempre que –cotejado con el régimen general– se preserve la característica de su especialidad; los segundos, por el contrario, gozan de un título jurídico que los ampara frente a los cambios en la ley, incluida la ley tributaria, en el sentido de preservar la vigencia de las normas que se hayan acordado como definitivas para el impulso o desarrollo de un negocio, con el fin de obtener la realización del principio de seguridad jurídica respecto de los ajustes fiscales que, durante el tiempo acordado en el contrato de estabilidad jurídica (mínimo tres y máximo 20 años[260]), se adopten por el Congreso de la República[261].

La circunstancia expuesta explica por qué el legislador les mantuvo a los usuarios de zonas francas que hubieran celebrado contratos de estabilidad en vigencia de la Ley 963 de 2005, la tarifa del 15% establecida en el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005; y se la subió a los demás usuarios, incluidos los que venían siéndolo al momento en que entró en vigor la Ley 1819 de 2016.

Para la Corte, es claro que no puede exigirse un trato paritario o igual, cuando, de inicio, la situación jurídica de los sujetos comparados los pone claramente en orillas distintas. Nótese que quienes suscribieron con el Estado contratos de estabilidad, lo hicieron, muy seguramente, porque previeron como esencial dicha tarifa del 15% para la realización de sus inversiones en la zona franca y para ello se brindaron con una herramienta jurídica de protección de alcance temporal, como lo es el citado negocio jurídico. Este régimen ampara precisamente la modificación normativa, aspecto medular que no se replica con ningún otro instrumento consagrando en el sistema jurídico. No sobra insistir en que, como se advirtió en el estudio realizada por la AZFA, aun cuando el 26.25% de los encuestados exteriorizan que eligieron instalarse en una zona franca por los beneficios tributarios, el 73.75% invocaron una razón distinta.

En este orden de ideas, cabe asumir que quienes no suscribieron un contrato de estabilidad y cuentan con el solo acto administrativo de declaratoria de la zona franca con anterioridad a la modificación de la Ley 1004 de 2005, no consideraron la tarifa del 15% como fundamental para su inversión, lo cual es razonable si se estima que esa ventaja en el impuesto de renta era componente más, e incluso de menor entidad de los que ofrece la

especialidad del régimen de las zonas francas, en la medida en que no define su naturaleza jurídica. Por ello, se trata de una mera expectativa susceptible de modificación, como ya se ha señalado en esta providencia.

Por lo demás, el incremento diferencial en la tarifa de 5 puntos, para el caso de los usuarios con un acto administrativo de declaratoria previo a la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, como se dijo con anterioridad, en cierta medida, se compensa con la exención en el pago de los aportes parafiscales, lo cual no ocurre con los beneficiarios de contratos de estabilidad jurídica, respecto de los cuales se mantiene la obligación de su asumir su cancelación, tal como lo dispone el artículo 65 del estatuto en cita. Aunado a lo anterior, no sobra recordar que la concesión del régimen de seguridad jurídica que brinda el citado negocio jurídico es esencialmente onerosa, por lo que en cada contrato consta el valor de la retribución por acceder a ese régimen (también llamado inversión) y el monto de la prima de estabilidad a la cual refiere el artículo 5 de la Ley 963 de 2005[262].

Por el conjunto de razones expuestas, este Tribunal concluye que el cargo por violación del principio de igualdad no está llamado a prosperar, decisión que se extiende en los mismos términos frente a la invocación del mandato de equidad tributaria, por una parte, porque desde una perspectiva horizontal, como la que aquí se invoca, la diferencia que se presenta en la distribución de las cargas públicas tiene una razón válida que la sustenta; y por la otra, porque para poder acreditar la violación del principio bajo estudio, según la jurisprudencia reiterada de esta Corporación[263], el examen que debe realizarse tiene que partir de una evaluación del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto en específico, y menos aún, de uno solo de sus componentes, sobre todo cuando el régimen especial de las zonas francas cuenta con un número relevante de ventajas en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.

6.9. Síntesis

En esta oportunidad, la Corte se pronunció sobre una demanda interpuesta contra el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, referente a la tarifa del impuesto de renta para los usuarios de zonas francas. Inicialmente, al abordar el estudio sobre la aptitud de la acusación realizada, concluyó que los cargos expuestos se predicen con exclusividad del inciso 1°, por virtud del cual: “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%”. Por esta razón, ante el incumplimiento de la carga de exponer las razones por las cuales los textos legales acusados se estiman inconstitucionales (Decreto 2067 de 1991, art. 2, núm. 3), este Tribunal decidió declararse inhibido para proferir un pronunciamiento de fondo respecto de los parágrafos 1°, 2°, 3° y 4° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Al abordar el estudio de fondo frente al inciso 1° y con fundamento en los cargos expuestos, esta Corporación descartó la violación del principio de irretroactividad de ley tributaria, al considerar que, además de que la norma acusada es inequívoca en señalar que sus efectos –en lo que atañe al aumento de la tarifa al 20% del impuesto sobre la renta y complementarios para los usuarios de zonas francas, respecto del 15% previsto en el régimen anterior consagrado en la Ley 1004 de 2005– solo se producirían a partir del “1° de enero de 2017”, esto es, en la siguiente vigencia fiscal; y que no se advierte en alguno de sus mandatos que ella produzca algún tipo de consecuencia sobre las declaraciones tributarias ya realizadas; tampoco está llamada a prosperar la acusación realizada por la accionante, para quien se vulnera la prohibición de retroactividad por el incremento en la tarifa del impuesto de renta, al señalar que se afecta una situación jurídica consolidada derivada para las zonas francas creadas antes de la fecha en cita, consistente en desconocer un beneficio tributario incorporado en su patrimonio, respecto de una conducta incentivada ya realizada.

En efecto, a juicio de este Tribunal, la tarifa especial del impuesto sobre la renta y complementarios para los usuarios de zonas francas no puede considerarse como un beneficio que dé lugar a una situación jurídica consolidada, sino como una ventaja, como muchas otras, que hacen de parte de un régimen especial y excepcional al cual tienen derecho y que, como parte de una política fiscal diferencial, puede ser susceptible de valoración, cambios y ajustes por parte del Congreso de la República, 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.

Esto significa que los requisitos que se imponen para acceder a una zona franca (entre ellos, las inversiones) no suponen, ni en este caso, ni en ningún otro, la posibilidad de

entender que respecto de todas las ventajas que surgen de su declaratoria exista una situación jurídica consolidada, pues lo que se otorga es el derecho a gozar o acceder a 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 diferencial, por ejemplo, en la ficción jurídica que implica entender que sus áreas están excluidas del Territorio Aduanero Nacional (TAN), para efectos de la importación y exportación de las mercancías que ingresan a dichas zonas. En el caso concreto, el cambio en la tarifa, a pesar de los 5 puntos que se agregan, preserva la ventaja y el tratamiento diferencial respecto del sistema ordinario de liquidación del impuesto, cuyo monto, para el 2019, les corresponde a las personas jurídicas a una tasa del 33%, esto significa que su valor se encuentra 13 puntos por debajo. Adicionalmente, se conservan múltiples ventajas aduaneras, tributarias y de comercio, entre las cuales, se advierten, (i) la no causación del IVA para materias primas y bienes terminados adquiridos en el TAN necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios de las zonas francas; (ii) la no causación del IVA por compras y ventas entre usuarios industriales de bienes y de servicios, siempre que estas operaciones sean necesarias para el desarrollo de su objeto social, bien sea que se realicen dentro de la misma zona o en otra diferente; (iii) la posibilidad de realizar un procesamiento parcial de bienes o servicios entre usuarios de una zona franca con empresas del TAN; y, entre otras, (iv) el almacenamiento ilimitado de mercancías sin pago de IVA o arancel, mientras permanezca en zona franca.

También se concluyó que la norma demandada no desconoce el principio de confianza legítima con el aumento de la tarifa en 5 puntos, pues al tratarse de un elemento que no se vinculó con una contrapartida directa y específica de quien accede a una zona franca, sino de una ventaja más dentro de un régimen especial y excepcional en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, no cabía alegar la existencia de una expectativa legítima en su conservación, al ser parte de un beneficio cuyo alcance puede ser objeto de ajustes por el legislador, como ya se mencionó, siempre que se conserve la característica esencial del trato especial y diferencial a su favor. En la práctica, así como no es posible alegar la consolidación de una situación jurídica frente a la tarifa por los rasgos distintivos particulares del régimen de las zonas francas, mucho menos es posible vincular dicho incentivo a un fenómeno de protección derivado de la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo. Además, vistos los supuestos que dan lugar al afianzamiento de una expectativa legítima, entre otras, se advirtió que, a lo largo de la

historia del tributo, más allá de que no haya sufrido variaciones puntuales en los últimos 11 años, el régimen tarifario del impuesto de renta para las citadas áreas ha estado sometido a cambios legales, aunado a la falta de fijación de un término legal de duración de la ventaja consagrada en la Ley 1004 de 2005.

Finalmente, la Corte encontró que tampoco se vulneró los principios de igualdad y equidad tributaria, pues los usuarios de zonas francas declaradas mediante acto administrativo con anterioridad a la vigencia de la Ley 1819 de 2016, si bien comparten elementos en común con los usuarios de dichas áreas que tienen contratos de estabilidad jurídica, son mayores las diferencias que se advierten entre ellos, lo que explica el otorgamiento de un trato diferente.

La distinción radica en que, si bien los primeros tienen un acto administrativo que declara su situación como titulares o beneficiarios de un régimen especial y excepcional en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, el cual implica el reconocimiento en el acceso a un esquema puntual de inversión, como lo son las zonas francas, en ninguno de sus preceptos, ni en el tenor de dicho acto, se otorga de forma expresa o implícita una estabilidad normativa en lo que corresponde a su contenido, lo que permite su variación o ajuste por el legislador, siempre que -cotejado con el régimen general- se preserve la característica de su especialidad; los segundos, por el contrario, gozan de un título jurídico que los ampara frente a los cambios en la ley, incluida la ley tributaria, en el sentido de preservar la vigencia de las normas que se hayan acordado como definitivas para el impulso o desarrollo de un negocio, con el fin de obtener la realización del principio de seguridad jurídica respecto de los ajustes fiscales que, durante el tiempo acordado en el contrato de estabilidad jurídica (mínimo tres y máximo 20 años), se adopten por el Congreso. Por lo demás, no se viola el mandato de equidad tributaria, por una parte, porque desde una perspectiva horizontal, la diferencia que se presenta en la distribución de las cargas tributarias tiene una razón válida que la sustenta; y por la otra, porque para poder acreditar la violación del principio bajo estudio, según la jurisprudencia reiterada de esta Corporación, el examen que debe realizarse tiene que partir de una evaluación del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto en específico, y menos aún, de uno solo de sus componentes, sobre todo cuando el régimen especial de las zonas francas cuenta con un número relevante de ventajas en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.

Por consiguiente, y con fundamento en las razones expuestas, la Corte concluyó que el inciso 1° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, no contradice los principios de irretroactividad, confianza legítima, igualdad y equidad tributaria.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- Declararse INHIBIDA para emitir un pronunciamiento de fondo respecto de los parágrafos 1°, 2°, 3° y 4° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Segundo.- Declarar EXEQUIBLE el inciso 1° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, respecto de los cargos analizados.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y archívese el expediente.

GLORIA STELLA ORTÍZ DELGADO

Presidente

CARLOS LIBARDO BERNAL PULIDO

Magistrado

Con aclaración de voto

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

Ausente con permiso

MARTHA VICTORIA SACHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

CARLOS BERNAL PULIDO

A LA SENTENCIA C-304/19

POTESTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-No es absoluta
(Aclaración de voto)

JUICIO DE PONDERACION-Aplicación (Aclaración de voto)

SEGURIDAD JURIDICA-Cede ante potestad del legislador de modificar o derogar las leyes
(Aclaración de voto)

PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA-Vulneración (Aclaración de voto)

Referencia: D-12811

Magistrado Ponente:

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

En atención a la decisión adoptada, de forma mayoritaria, por la Sala Plena de la Corte Constitucional en la Sentencia C-304 de 2019, me permito presentar Aclaración de Voto, amparado en las siguientes consideraciones:

1. Comparto las consideraciones entorno al fundamento constitucional del principio de irretroactividad de la ley tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución. Sin embargo, disiento en cuanto al alcance que la Sala Plena le otorga, mayoritariamente, al principio en cuestión.
2. Aunque es cierto que las restricciones en la aplicación de los efectos de la ley tributaria en el tiempo tienen por finalidad la realización del principio de seguridad jurídica, la prohibición de retroactividad de las leyes tributarias no es una regla absoluta. El legislador siempre conserva su competencia para modificar las leyes tributarias.
3. A mi juicio, la tensión que suscita la protección del principio de seguridad jurídica, por un lado, y la competencia del legislador para configurar las leyes tributarias, por el otro, se debe analizar a partir de un juicio de ponderación que determine la viabilidad de la aplicación retroactiva de la ley tributaria.
4. De esa manera es plausible concluir que, (i) en la medida en que la protección del principio de seguridad jurídica no implica per se la prohibición de aplicación retroactiva de

la ley tributaria, (ii) una prohibición absoluta para aplicar retroactivamente la ley tributaria implica una limitación irrazonable y desproporcionada de la libertad de configuración legislativa, más aun si se tiene en cuenta el contexto económico, de suyo variable, en el que están inmersas las disposiciones tributarias. Por tanto, la disposición acusada afectaría de manera desproporcionada la seguridad jurídica de los contribuyentes si, y solo si, prevé de manera abrupta e intempestiva un cambio en la aplicación de los beneficios consagrados.

5. Como quiera que en el asunto sub judice el legislador no fijó un término especial para la aplicación del beneficio consagrado en la disposición objeto de control, consistente en la tarifa del 15% del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas que sean usuarios de zonas francas, es adecuado que el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, introduzca cambios en su aplicación cuando sea necesario por razones de política fiscal.

Con el debido respeto,

Carlos Bernal Pulido

Magistrado

[1] Dicha regla se consagra en el inciso 1° del artículo objeto de demanda, al disponer 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%.” Énfasis por fuera del texto original.

[2] El precepto anterior, incorporado por la Ley 1004 de 2005, “por la cual se modifican <sic> un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones”, disponía que: “Artículo 5o. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 240-1. Fíjase a partir del 1o de enero de 2007, en un quince por ciento (15%) la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarios de Zona Franca. (...)”.

[3] Si bien en principio la accionante parece categorizar su demanda en dos cargos, una lectura integral de la misma permite concluir que, en efecto, lo que se exponen son tres

acusaciones independientes y distintas.

[4] Folio 7 del expediente.

[5] El inciso 3 del artículo 338 de la Constitución 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”.

[6] Como ya se dijo, en el aparte pertinente, la norma en cita dispone lo siguiente: “(...) Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

[7] Folio 7 del expediente. Énfasis por fuera del texto original.

[9] Folio 10 del expediente.

[10] En este punto, la accionante cita el Decreto 383 de 2007, en el artículo 1, en cuya parte pertinente dispone que: “Artículo 392-2. Término de la declaratoria de existencia y de autorización y calificación de los usuarios. La declaratoria de existencia de una Zona Franca se efectuará mediante resolución motivada que expedirá la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y su duración, no podrá exceder de treinta (30) años, prorrogables hasta por el mismo término. // El término de autorización del Usuario Operador y el de calificación de los Usuarios Industriales de Bienes, Usuarios Industriales de Servicios y de los Usuarios Comerciales, no podrá exceder al autorizado para la Zona Franca.”

[11] Folio 7 del expediente.

[12] Folio 15 del expediente.

[13] “Artículo 83. 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 aquéllos adelanten ante estas.” Al referir al contenido de los principios de confianza legítima y buena fe, la actora mencionó los apartes de varias providencias, entre las cuales cabe destacar lo señalado en las Sentencias C-131 de 2004 y C-007 de 2002. En la primera, se expresó que “el principio de la confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que

regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un período de transición para que ajusten sus comportamientos a una nueva situación jurídica”. Y, en la segunda, se dijo que: “Lo anterior no quiere decir que las normas tributarias, no puedan ser derogadas o modificadas, sino que cuando lo sean, ‘el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación’, lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él”. Énfasis por fuera del texto original.

[14] Folio 19 del expediente. Énfasis por fuera del texto original.

[15] En uno de los apartes de la demanda, se proporciona la siguiente explicación: “(...) La primera regulación normativa sobre zonas francas se dio mediante la Ley 105 de 1958 ‘por la cual se crea la Zona Franca de Barranquilla y se autoriza la creación de otras’ en la que se estipuló en el artículo 4° que estarían exentas del pago de impuestos, contribuciones o gravámenes nacionales, departamentales y municipales. // Posteriormente, para la década de los 70 se crearon las Zonas Francas de Buenaventura, Cartagena, Cúcuta, Palmaseca y Santa Marta. En 1981 se expide la Ley 47 ‘Estatuto Orgánico de las zonas francas industriales y comerciales, se reviste de facultades extraordinarias al Presidente de la República y se dictan otras disposiciones’, contemplando un régimen de exenciones en su artículo 7°, según el cual: ‘Las zonas francas como establecimientos públicos, estarán exentas del pago de impuestos, contribuciones, gravámenes y tasas de carácter nacional, salvo el impuesto a las ventas de que tratan los Decretos-Leyes 1988 y 2368 de 1974 y las demás normas legales y reglamentarias sobre la materia’. // Dicha regulación fue derogada por el artículo 41 de la Ley 109 de 12 de diciembre de 1985 ‘por la cual se establece el estatuto de zonas francas’ que en su artículo 15 consagró la exención de impuestos de renta y complementarios para las personas jurídica usuarias de las zonas francas industriales. // Solo hasta el año 2005, mediante la expedición de la Ley 1004, y con el objetivo de cumplir con los compromisos internacionales con la Organización Mundial del Comercio (OMC) que proscribían todo tipo de subvenciones a las exportaciones, se migró de un régimen de exención a uno de tarifa diferencial, consagrado en el artículo 5 de la Ley

1004, que fijó la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para usuarios de zona franca en quince puntos porcentuales (15%). // Así, la tarifa del impuesto (15%) se mantuvo vigente durante más de diez años, lo que demuestra fehacientemente [la existencia de una expectativa legítima], máxime cuando en nuestro país el promedio de expedición de reformas tributarias es de dos años, y sin embargo esta norma se mantuvo estable, lo que le otorgaba mayor credibilidad para actuar en razón de ella”. Folio 17 del expediente.

[16] “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. // El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. // El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que[,] por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.” “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”.

[17] “1. Que las nuevas zonas francas cuenten con más de 80 hectáreas. // 2. Que se garantice que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales o extranjeras”.

[18] Folio 24 del expediente. Énfasis por fuera del texto original.

[19] Este usuario siempre ha tenido la tarifa general del impuesto a la renta, según se afirma en la demanda, por su escasa contribución a la inversión y al empleo, y por tener la posibilidad de comercializar sus bienes en una o varias zonas francas del país.

[20] Folios 25 y 26 del expediente.

[21] Folio 28 del expediente.

[22] Folio 33 del expediente.

[23] Folio 364 del expediente.

[24] *Ibíd.*

[25] Textualmente, se manifiesta que: “[S]i bien la actora propone algunos elementos de semejanza entre los sujetos comparados, no aborda las diferencias que justamente surgen entre éstos por la suscripción o no de contratos de estabilidad frente a la permanencia de la tarifa del impuesto sobre la renta. Tampoco expone las razones precisas por las que no se justifica constitucionalmente un trato distinto, pese a dichas diferencias. Por lo tanto, resulta improcedente aplicar el test de igualdad en este caso, toda vez que se incumplió con el requisito de suficiencia que se exige de forma especial cuando se trata de un cargo por violación del derecho a la igualdad (...)”. *Ibíd.*

[26] Folio 365 del expediente.

[27] Textualmente, se expuso que: “[N]o se puede olvidar que, como bien lo menciona la actora, el régimen precedente a la vigencia de la tarifa del 15%, contemplaba un régimen de exención total, que se debió desmontar por razones de política fiscal del momento, para llegar a una tarifa que permitiera mantener el estímulo tributario, pero dentro de los parámetros y compromisos internacionales imperantes en ese momento. Es decir, que el aumento, y la intención de aumento de la tarifa, ya ha tenido lugar en otras oportunidades, sin reclamar la subsistencia de los tratamientos de manera indefinida, so pretexto de proteger supuestas situaciones jurídicas consolidadas o expectativas legítimas”. Folio 365 del expediente.

[28] Sobre el particular, se dijo lo siguiente: “[L]a circunstancia de que, entre otros, la tarifa del impuesto sobre la renta pudiera ser objeto de estabilización a través de contratos de estabilidad jurídica, supone que la misma fuera susceptible de modificarse en el futuro, cuyos efectos solo serían predicables de quienes ya hubieren accedido al régimen en vigencia de la misma. De manera que, aun quienes accedieron a dicho régimen en vigencia de una regulación, podían y pueden ser sujetos de modificaciones a la misma, sin que con ello se vulnere sus derechos constitucionales. De allí las ventajas del mecanismo de estabilidad jurídica para los contribuyentes que accedieron a él y la protección establecida en la norma acusada en función del mismo (...)”. *Ibíd.*

[29] Folio 267 del expediente.

[30] En particular, se transcribe el siguiente aparte del Comité de Expertos, para el cual los beneficios tributarios en el impuesto de renta, “además de tener un costo fiscal importante, que no parece verse compensado por mayor inversión y generación futura de ingresos, (...) producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de los recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, como por ejemplo los extendidos a las empresas editoriales, al turismo y a actividades agropecuarias, o, aún peor, a empresas específicas (frentes a otras que compiten directamente con ellas) por hecho de operar en zonas francas o estar amparadas por contratos de estabilidad jurídica. (...)”. Folio 367 del expediente. Énfasis realizado por la interviniente.

[31] En la exposición de motivos se resaltó que: “El gran problema de los amplios beneficios en el impuesto de renta es que producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía. En el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) que presenta cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se realiza una estimación parcial del costo de los beneficios (...) otorgados en los impuestos de renta e IVA. Según los cálculos consignados en el MFMP de los períodos gravables 2011, 2012 y 2013, estos beneficios continúan teniendo un costo importante de alrededor del 0.7% del PIB por año (un poco más de \$ 5 billones en la actualidad).” Por lo demás, se cita igualmente la evaluación realizada por la Comisión de Expertos, en la que, como ya se dijo, se advierte que los beneficios tributarios “(...) producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, (...) o aún peor, a empresas específicas (frentes a otras que compiten directamente con ellas) por el hecho de operar en zonas francas (...)”. Gaceta del Congreso 894 del 19 de octubre de 2016. Folio 367 del expediente. Énfasis realizado por la interviniente.

[32] Sobre el particular, se transcriben dos apartes de la exposición de motivos. En el primero de ellos, se alude a la unificación del impuesto sobre la renta y al tratamiento unificado respecto de usuarios de zonas francas, en los siguientes términos: “(...) 2.2.1.1. Reunificar el impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. La coexistencia del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad CREE que, como se explicó con anterioridad, recaen en casi todos sus aspectos sobre la misma base gravable (i.e. la obtención de

rentas), ha generado altos costos de cumplimiento y fiscalización, en la medida en que ambos impuestos se liquidan en distintas declaraciones y generan distintas obligaciones formales que deben ser cumplidas en distintas fechas. Es así como se busca atender dichos inconvenientes, mediante la reunificación de los dos impuestos. // la Reunificación propuesta busca conservar las virtudes de tener un solo impuesto sin dejar de lado las virtudes del CREE; en particular[.] (...) 4. Con la propuesta de unificación, el régimen de zonas francas continúa estando beneficiado y su tratamiento unificado, al tiempo que se consagra el mismo tratamiento para todos los usuarios industriales y de servicios de zona franca. // En este sentido, dichos usuarios de zonas francas, salvo los comerciales, quedan sometidos a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios, menos 10 puntos porcentuales. Consecuentemente, quedan exonerados del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV. Ahora bien, los usuarios de zona franca que tengan contrato de estabilidad jurídica vigente, se regirán por las condiciones allí previstas y, cuando fuere el caso, continuarán pagando los aportes parafiscales”. En el segundo, se hace explícita la razón que justifica la unificación, al señalar que: “(...) La razón de esta modificación tiene como objeto unificar el régimen para los usuarios de zonas francas que a la fecha estaban divididos en 2 grupos: Antes de la Ley 1607 de 2012, quienes no pagaban el Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE y debían realizar los aportes parafiscales y después de la Ley 1607 de 2012, quienes si pagaban CREE y estaban exonerados de los parafiscales. Con esta reforma, todos los usuarios de zonas francas quedan sometidos, para efectos del impuesto sobre la renta, a la tarifa general, menos 10 puntos porcentuales y están exonerados de pagar los aportes parafiscales”. Gaceta del Congreso 894 del 19 de octubre de 2016. Folio 367 del expediente. Énfasis realizado por la interviniente.

[33] Folio 369 del expediente.

[34] *Ibídem*.

[35] Folio 372 del expediente.

[36] *Ibídem*.

[37] Folio 182 del expediente.

[38] Para ese entonces, año 2016, las estimaciones más recientes de la DIAN señalaban que el costo fiscal de la tarifa reducida de las zonas francas ascendió a \$ 200 mil millones de pesos para el año gravable 2012 y a \$ 128 mil millones para el 2013. Se aclaró que la reducción obedeció a la disminución en la tarifa de renta del régimen ordinario.

[39] En el informe de la Comisión se señala que: “Adicional al costo fiscal que genera, el régimen de zonas francas produce otras distorsiones (OCDE, 2015). Por ejemplo, el régimen que aplica a las zonas francas creadas antes y después de 2013 es diferente. En efecto, el CREE aplica para las que se crearon después de esa fecha, no para las anteriores. Así mismo, el régimen favorable para las zonas francas uni-empresariales no es accesible para las empresas de menor tamaño debido a la imposibilidad de cumplir con las metas de inversión y generación de empleo para acceder al mismo. [Además], muchas empresas en zona franca no desarrollan procesos productivos sino apenas pequeñas transformaciones a productos ya elaborados”. Folio 186 del expediente.

[40] En este punto, se cita el mismo pasaje transcrito en la nota a pie 31, que desarrolla parte de la intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

[42] Folio 225 del expediente.

[43] Folio 226 del expediente.

[44] En el concepto se aclara la posición de algunos integrantes del Instituto que no acompañaron la tesis mayoritaria en este punto, para quienes sí se presenta una violación del principio de igualdad, “(...) puesto que los requerimientos para conceder una exención deben ser los mismos para todos los que pretendan acceder al tratamiento de favor, al momento en que se concede la exención, sin que resulte razón suficiente del tratamiento diferenciado la suscripción posterior de un contrato de estabilidad tributaria, puesto que este constituye un hecho diferente, en el que frente a las obligaciones de inversión que establece la normativa obliga al Estado a mantener las normas vigentes que se hayan determinado expresamente al momento de suscripción del contrato.” Folio 228 del expediente.

[45] “Por la cual se establece el Estatuto de las Zonas Francas”. En el artículo 15 se dispuso que: “Artículo 15. De la exención de impuestos de renta y complementarios. Las personas

jurídicas usuarias de las zonas francas industriales que cumplan con lo establecido en la presente ley y en las disposiciones que la desarrollen, estarán exentas del impuesto de renta y complementarios correspondientes a los ingresos obtenidos con las actividades industriales realizadas en la zona. // Para que la exención de que trata el presente artículo sea reconocida por la Dirección General de Impuestos Nacionales, la declaración de renta de estas personas jurídicas deberá acompañarse del concepto del Ministerio de Desarrollo Económico previsto en el artículo noveno (9º) de esta ley; de la certificación del Banco de la República o del establecimiento de crédito debidamente autorizado sobre la venta de divisas, a que se refiere el artículo once (11) de la presente ley, caso este en el cual dicha certificación deberá ser avalada por el Banco de la República, y de los demás requisitos exigidos para las declaraciones de renta.”

[46] Ley 1004 de 2005, art. 2.

[47] “Artículo 20. Créase, a partir del 1o de enero de 2013, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley. (...) Parágrafo 3o. Las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, sujetos a la tarifa de impuesto sobre la renta establecida en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, continuarán con el pago de los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables, y no serán responsables del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE).” Énfasis realizado por el interviniente.

[48] Folio 292 del expediente.

[49] Folio 293 del expediente.

[50] *Ibíd.*

[51] Folio 234 del expediente.

[52] *Ibíd.*

[53] *Ibíd.*

[54] Sobre el particular, se cita el siguiente aparte del Informe Final: “La composición del impuesto entre personas jurídicas y naturales es altamente desbalanceada. En efecto, muy pocas personas naturales contribuyen al impuesto y la carga recae sobre un número reducido de personas jurídicas, siendo ésta excesivamente elevada para las empresas que no tienen privilegios específicos (ej., zonas francas, contratos de estabilidad jurídica que mantienen ventajas ya derogadas) o exenciones sectoriales”. COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA, Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público, Bogotá, 2015, p. 45.

[55] Folio 236 del expediente.

[56] *Ibíd.*

[57] En este punto, cabe destacar el siguiente aparte de la intervención: “[E]s de asumir que quienes no suscribieron (...) contratos [de estabilidad jurídica] y cuentan con el solo acto administrativo de reconocimiento de la calidad de usuario con anterioridad la modificación de la norma, no vislumbraron esa tarifa del 15% como esencial frente a su inversión, lo cual es razonable si se estima que la tarifa especial en el impuesto sobre la renta es un componente más, e incluso de menor entidad de la especialidad del régimen franco que no define la naturaleza del mismo; de ahí, que la tarifa del 15% se erigiere para estos últimos sujetos en una mera expectativa susceptible de modificación. En este orden, no es lo mismo tener una expectativa de eventual permanencia de las condiciones de un determinado régimen que suscribir un contrato para asegurar la vigencia temporal de una norma considerada como esencial para la inversión. Nótese que ello marca una diferencia importante entre ambos grupos de usuarios que enerva las similitudes relevantes invocadas por la actora en su test de igualdad”. Folio 239 del expediente.

[58] En este punto, según el interviniente, cabe citar la Sentencia C-007 de 2002, la cual, en sus palabras, señala que: “Se podría predicar la existencia de dichas ‘razones objetivas’

cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamiento a lo que ella prescribe”. Folios 281 y 282 del expediente.

[59] Folio 382 del expediente.

[60] Textualmente, señala que: “[L]a tarifa del impuesto de renta a cargo de los usuarios de las zonas francas fue regulado para ser aplicado a partir del período tributario que comenzó después de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 –teniendo presente que el período del impuesto de renta va del 1° de enero al 31 de diciembre de cada anualidad y las correspondientes situaciones jurídicas se consolidan el último día de cada año–, lo que se ajustó a lo previsto en el artículo 338 de la Carta Política y, a fortiori, a lo regulado en el artículo 363 Superior, teniendo en cuenta que dicha norma entró a regir el 29 de diciembre de 2016 y respetó las situaciones jurídicas consolidadas hasta el 31 de diciembre de ese año en materia de tarifa del impuesto de renta a cargo de los usuarios de las zonas francas, ya que, como se indicó, el período tributario del impuesto de renta es anual y, para el presente caso, el nuevo período posterior a la promulgación de la referida ley comenzó el 1° de enero de 2017. En este sentido, se respetan las situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria, así se trate de zonas francas en operación y para usuarios ya reconocidos. // Por (...) lo anteriormente expuesto, se observa que lo regulado en materia de tarifa del impuesto de renta a cargo de usuarios de zonas francas en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 no compromete el principio de irretroactividad de la ley tributaria”. Folio 409 del expediente.

[61] Folio 411 del expediente.

[62] Folio 412 del expediente.

[64] Ley 1004 de 2005, art. 1. La norma en cita dispone que: “La Zona Franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías

ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.” Énfasis por fuera del texto original.

[65] “Artículo 65. Adiciónese el artículo 114-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 114-1. Exoneración de aportes. Estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. (...) Parágrafo 3o. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que liquiden el impuesto a la tarifa prevista en el inciso 1o del artículo 240-1 tendrán derecho a la exoneración de que trata este artículo.”

[66] Folio 415 del expediente.

[67] Decreto 2067 de 1991, arts. 2 y 6.

[68] En la Sentencia C-104 de 2016, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, se manifestó que: “el control de constitucionalidad de las leyes es una función jurisdiccional que se activa, por regla general, a través del ejercicio del derecho de acción de los ciudadanos, para lo cual se exige la presentación de una demanda de inconstitucionalidad, sin perjuicio de los casos en los que la propia Constitución impone controles automáticos, como ocurre con las leyes aprobatorias de tratados internacionales o las leyes estatutarias.”

[69] M.P. Carlos Bernal Pulido.

[70] Las normas en cita, al regular la tarifa del impuesto sobre la renta para los usuarios de zonas francas, disponen que: “(...) Parágrafo 2. Para los contribuyentes usuarios de zona franca que tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa será la establecida en el correspondiente contrato y no podrá aplicarse concurrentemente con la deducción de que trataba el artículo 158-3 de este Estatuto. // (...) // Parágrafo 4. Sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo 1o, se exceptúan de la aplicación de este artículo, los usuarios de las nuevas zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 a

diciembre de 2019, a los cuales se les seguirá aplicando la tarifa vigente del 15%, siempre y cuando, dichas nuevas zonas francas cumplan con las siguientes características: 1. Que las nuevas zonas francas cuenten con más de 80 hectáreas. // 2. Que se garantice que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales o extranjeras.”

[71] Textualmente, se dijo que: “Con relación al párrafo 2º, el cargo por violación del principio de confianza legítima se fundamenta en un supuesto ‘cambio en los compromisos adquiridos con los inversionistas’. Este argumento carece de relevancia constitucional, en la medida en que tiene origen en una razón de conveniencia, producto de interpretar que la disposición pudiera desconocer un supuesto contrato de estabilidad jurídica celebrado entre el Estado y un contribuyente. En consecuencia, el cargo no cumple con el requisito de pertinencia”.

[72] Al respecto, se explicó que: “con relación al cargo por violación del principio de igualdad en contra del párrafo 4º, para la Sala, no se satisface la exigencia de fundamentación que exige. En especial, la demanda no plantea las razones por las cuales los contribuyentes que se ubican en las zonas francas del municipio de Cúcuta se encuentran en una situación análoga a la de otros contribuyentes, beneficiarios de zonas francas que se ubican en otros municipios del país.”

[73] Sobre el particular, en la Sentencia C-666 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, se explicó que: “[L]a (...) esencia de toda inhibición (...) consiste, por definición, en que la administración de justicia no se pronuncia, esto es, no falla, no decide, no juzga. Y, si no juzga, carece de toda lógica atribuir al acto judicial en que se consagra tal determinación (...) el carácter, la fuerza y el valor de la cosa juzgada, que de suyo comporta la firmeza y la intangibilidad de lo resuelto”.

[74] Al respecto, se pueden consultar las sentencias C-447 de 1997, C-509 de 1996 y C-236 de 1997.

[75] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[76] M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[77] Decreto 2067 de 1991, art. 6.

[78] Sobre el particular, la Corte ha dicho que: “[Si] bien el momento procesal ideal para pronunciarse sobre la inexistencia de cargos de inconstitucionalidad es la etapa en la que se decide sobre la admisibilidad de la demanda, por resultar más acorde con la garantía de la expectativa que tienen los ciudadanos de recibir un pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad de las disposiciones demandadas por ellos, esta decisión también puede adoptarse al momento de proferir un fallo, pues es en esta etapa procesal en la que la Corte analiza con mayor detenimiento y profundidad las acusaciones presentadas por los ciudadanos en las demandas de inconstitucionalidad”. Sentencia C-874 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil. En el mismo sentido se pueden consultar las Sentencias C-954 de 2007, C-623 de 2008, C-894 de 2009, C-055 de 2013 y C-281 de 2013. En esta última expresamente se expuso que: “Aun cuando en principio, es en el auto admisorio donde se define si la demanda cumple o no con los requisitos mínimos de procedibilidad, ese primer análisis responde a una valoración apenas sumaria de la acción, llevada a cabo únicamente por cuenta del magistrado ponente, razón por la cual, la misma no compromete ni define la competencia del pleno de la Corte, que es en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley (CP art. 241-4-5).” M.P. Mauricio González Cuervo.

[79] Folio 10 del expediente.

[80] Folio 7 del expediente.

[81] Folio 15 del expediente.

[82] Folio 24 del expediente. Énfasis por fuera del texto original.

[83] Folio 33 del expediente.

[84] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[85] El Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

[86] Folio 364 del expediente.

[87] Intervenciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; el Instituto Colombiano de Derecho Tributario; la Asociación de Zonas Francas de las Américas; el Centro Externadista de Estudios Fiscales; y los ciudadanos Juan David Barbosa Mariño, María Eugenia Sánchez Estrada y Ramiro Rodríguez López.

[88] Estatuto Tributario, art. 240. La norma en cita dispone que: “Artículo 240. Tarifa general para personas jurídicas. <Artículo modificado por el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> <Inciso modificado por el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.”

[89] La norma en cita igualmente consagraba que los usuarios comerciales tendrían la tarifa general sobre el impuesto de renta. Al respecto, establecía que: “Artículo 5. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de Zona Franca. Fíjase a partir del 1o de enero de 2007, en un quince por ciento (15%) la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarios de Zona Franca. // Parágrafo. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de Zona Franca será la tarifa general vigente”. Énfasis por fuera del texto original.

[90] Folio 24 del expediente.

[91] Conforme con la transcripción realizada, el parágrafo 3 remite al artículo 114-1 del Estatuto Tributario, con el fin de señalar que los usuarios en comentario “no tendrán derecho a la exoneración de aportes” que allí se consagra. En este sentido, la norma en cita señala que: “Artículo 114-1. Exoneración de aportes. Estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, las

sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes.”

[92] Folio 104 del expediente.

[93] Decreto 2067 de 1991, art. 2, núm. 3. La norma en cita dispone que: “Artículo 2. Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán: (...) 3. Las razones por las cuales dichos textos se estiman violados. (...)”.

[94] Cabe aclarar que esta norma dispuso su aplicación a partir del 1° de enero de 2007.

[95] Las normas en cita disponen que: “Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.” “Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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. // 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. // 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.”

[96] Véanse, entre otras, las Sentencias C-222 de 1995, C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-664 de 2009, C-748 de 2009, C-913 de 2011 y C-198 de 2012.

[97] Los preceptos en mención señalan que: “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. // El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados. // El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.” “Artículo 83. 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.” “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. // Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

[98] La norma en cita, en el aparte pertinente, dispone que: “Artículo 334. La dirección general de la economía estará a cargo del Estado. Este intervendrá, por mandato de la ley, en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados, para racionalizar la economía con el fin de conseguir en el plano nacional y territorial, en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo y la preservación de un ambiente sano. Dicho marco de sostenibilidad fiscal deberá fungir como instrumento para alcanzar de manera progresiva los objetivos del Estado Social de Derecho. En cualquier caso el gasto público social será prioritario. // El Estado, de manera especial, intervendrá para dar pleno empleo a los recursos humanos y asegurar, de manera progresiva, que todas las personas, en particular las de menores ingresos, tengan acceso efectivo al conjunto de los bienes y servicios básicos. También para promover la productividad y competitividad y el desarrollo armónico de las regiones. (...)”.

[99] Sentencia C-478 de 1998, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[100] Sentencia C-007 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[101] M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[102] En la Sentencia C-083 de 2018, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, se dijo que los beneficios tributarios tienen un carácter: “(i) excepcional, pues la Constitución no ha consagrado un derecho a recibir o conservar exenciones [u otro tipo de beneficios], sino que, por el contrario, ha establecido un deber general de contribuir, mediante el pago de tributos, al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (C.P art. 95.9); (ii) taxativo, ya que para gozar del beneficio el contribuyente tiene que encajar en los supuestos normativos que, por voluntad del legislador, se sustraen de la obligación de tributar; y, (iii) personal, en tanto (...) [su alcance] tiene un destinatario concreto y, por lo tanto, queda prohibida toda forma de analogía, extensión o traslado del beneficio fiscal”.

[103] Particularmente, en la Sentencia C-587 de 2014, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, se señaló que: “Concretamente, a través de las exenciones tributarias, (...) si bien en principio, respecto del contribuyente, se concreta el hecho generador del tributo, éste se excluye de manera anticipada de la obligación impositiva, por disposición legal. Para esta Corporación, la exención tributaria no es un fin en sí mismo, su propósito es el de obrar como instrumento de estímulo fiscal para lograr fines como los siguientes: (i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre; (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo; (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social; así como (v) una mejor distribución de la renta global”.

[104] Sentencia C-119 de 2018, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[105] Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

[106] Sentencia C-007 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[107] Al respecto, en la Sentencia C-478 de 1998, M.P. Alejandro Martínez Caballero, la Corte, al referir a las políticas de fomento en materia tributaria, resaltó que: “(...) el Congreso puede derogar una política de fomento que anteriormente había adoptado, puesto que no sólo la Carta le confiere expresamente esa posibilidad (CP art. 150.1) sino que se

trata de una lógica consecuencia del principio democrático y de la soberanía popular (CP arts. 1 y 3), que hacen que las potestades legislativas, siempre y cuando no violen normas superiores, deben ser consideradas inagotables. El legislador actual no puede atar al legislador del mañana, pues esto anularía el principio democrático, ya que unas mayorías ocasionales, en un momento histórico, podrían subordinar a las mayorías del futuro”. Por ende, bien puede una nueva mayoría, en desarrollo del principio democrático, modificar y contradecir las regulaciones legales precedentes en materia de fomento, con el fin de adaptarlas a las nuevas realidades históricas, con base en el juicio político de conveniencia que estas nuevas mayorías efectúen. Asumir cualquier otra interpretación conduce a la conclusión de que los beneficios concedidos para una determinada actividad o grupo de personas se tornan en irreversibles, tesis que esta Corporación no ha admitido ni siquiera en materia laboral, por cuanto petrifica el ordenamiento jurídico y no le permite adaptarse a las distintas coyunturas económicas y sociales. Además, esta tesis de la irreversibilidad de ciertos beneficios afecta el principio democrático, por cuanto las regulaciones legales de las mayorías del pasado terminan erosionando la libertad política de las mayorías del presente. Y, finalmente, en materia de política de fomento, esa concepción de la irreversibilidad de las medidas de estímulo conduce, como bien lo señala uno de los intervinientes, a una corporativización y privatización del Estado, pues los recursos públicos tendrían que ser obligatoriamente distribuidos en favor de grupos ya predeterminados, sin que la ley pudiera modificar ese reparto”.

[108] Sentencia C-393 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz,

[109] La norma en cita, en el aparte pertinente, dispone que: “(...) Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

[110] Sentencia C-393 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

[112] M.P. Juan Carlos Henao Pérez.

[113] Sentencia C-635 de 2011, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

[114] M.P. Jaime Córdoba Triviño.

[115] M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

[116] M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[117] M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

[118] M.P. Jaime Córdoba Triviño.

[119] En la sentencia en cita se manifestó que: “[i] El artículo 209, inciso segundo, del Estatuto Tributario, consagra una exención tributaria por 5 años a favor de las empresas comunitarias que se constituyan o transformen en sociedades comerciales. En este caso se trata de una exención configurada como un estímulo para aquellas empresas comunitarias que satisfagan la exigencia de constituirse o transformarse en sociedades comerciales. Se está por tanto ante una situación consolidada que debe ser respetada por el legislador pues resulta contrario a la Carta que después de que una empresa comunitaria asuma el costo de constituirse o transformarse en sociedad comercial, contando como contraprestación con una exención al impuesto de renta a su cargo, luego, de manera intempestiva, se limite o extinga esa exención. // [ii] El artículo 211 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 13 de la Ley 633 de 2000, en su parágrafo 4, consagra una exención tributaria por 15 años a favor de las empresas generadoras que se establezcan para prestar el servicio público con la finalidad exclusiva de generar y comercializar energía eléctrica con base en el aprovechamiento del recurso hídrico y de capacidad instalada inferior a veinticinco mil kilovatios. Como puede advertirse, aquí se está también en presencia de una exención establecida como un estímulo económico pues aquella no beneficia a todas las empresas generadoras de energía eléctrica sino aquellas que se establezcan y aprovechen el recurso indicado en la norma y que no excedan la capacidad allí establecida. También esta situación merece protección ya que no resulta compatible con la Carta que, después de asumir el costo implícito en el establecimiento de una empresa de energía eléctrica con la garantía de que se accederá a una exención tributaria bajo determinadas condiciones, ésta sea luego limitada o extinguida por la ley. // [iii] El artículo 235 de la Ley 685 de 2001 consagra una exención para los exportadores mineros que inviertan no menos de un 5% del valor FOB de sus exportaciones anuales en proyectos forestales destinados a la exportación. También en este caso se trata de una exención establecida como una contraprestación económica pues para acceder a ella los exportadores mineros deben invertir un porcentaje de sus exportaciones anuales en proyectos forestales. Por lo tanto, se está ante una situación consolidada que debe ser respetada ya que igual resulta contrario a la Carta que

una vez que tales exportadores han realizado una cuantiosa inversión para acceder a una exención, ésta sea limitada o extinguida. (...) De lo expuesto se concluye lo siguiente: (...) La limitación de las exenciones consagradas en el inciso segundo del artículo 209 y en el párrafo 4º del artículo 211 del Estatuto Tributario y en el artículo 235 de la Ley 685 de 2001, resultan compatibles con la Carta (...), siempre que se respeten las situaciones jurídicas de carácter particular y concreto consolidadas bajo su vigencia pues, de lo contrario, se vulnerarían los principios de buena fe y seguridad jurídica. // En este punto, la Corte debe precisar que el respeto de esas situaciones procede durante los términos indicados en las normas que las consagran pues, vencidos esos plazos, ya no puede haber lugar a ellas y el Estado recupera el derecho a recaudar las sumas correspondientes a los tributos sobre las rentas hasta entonces exentas. Lo contrario conduciría a afirmar la existencia de un derecho adquirido a una exención tributaria, postura que siempre ha rechazado la Corte dada su incompatibilidad con los fundamentos constitucionales del sistema tributario. // Con estas precisiones, la Corte declarará exequibles los artículos 14 y 118, en lo demandado, de la Ley 788 de 2002.”

[120] M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

[121] En la parte resolutive de la sentencia, se señaló que: “Primero.- Declarar EXEQUIBLES los incisos 4º, 5º, 6º y 7º (demandados) del artículo 10 de la Ley 1430 de 2010, en el entendido de que los procesos de escisión, la constitución de sociedades por acciones simplificadas y la responsabilidad solidaria a que se refieren sólo pueden comprender los actos ocurridos a partir del 29 de diciembre de 2010.”. Por su parte, en las consideraciones se expuso lo siguiente: “Es importante precisar que la Ley 1370 de 2009 -creadora del gravamen-, impulsó la constitución de Sociedades por Acciones Simplificadas, así como las escisiones societarias, al excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio el valor poseído en acciones y aportes de sociedades nacionales, de manera que ese beneficio tributario se adquirió respecto de hechos económicos debidamente consolidados bajo el imperio de la citada ley y, por lo mismo, no podría ser desconocidos por la aplicación retroactiva de una ley posterior que eliminara el beneficio.”

[122] M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[123] En la parte resolutive se dispuso que: “Declarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA del

parágrafo primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que los contribuyentes que previamente a la expedición de la ley hubiesen consolidado las condiciones para acceder al beneficio tributario previsto en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, podrán aplicar la exención tributaria al momento de la enajenación de los predios, en los términos allí establecidos, a pesar de la derogatoria expresa de esa disposición por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.”

[124] M.P. Alejandro Linares Cantillo. Esta sentencia se pronunció sobre el cambio en las reglas para el pago en el impuesto sobre la renta de las empresas constituidas en virtud de la Ley 1429 de 2010, prevista para impulsar la formalización y la generación de empleo, básicamente se trataba de una degradación inversa por el término de cinco años en la tarifa del tributo, empezando desde 0% hasta llegar al 75% de la tasa ordinaria. Al resolver el caso concreto, este Tribunal advirtió que el beneficio no había sido derogado, por lo que no se afectó la existencia de una situación jurídica consolidada. También encontró que no cabía invocar la vulneración de la confianza legítima, pues si bien existía la firme convicción acerca de la durabilidad del beneficio en las condiciones inicialmente pactadas, al no tratarse de un derecho adquirido, el legislador sí podía, como ocurrió, ajustar las condiciones para hacerlo efectivo, a través de la adopción de una medida transitoria. Sin embargo, al encontrar que el cambio tenía la virtualidad de afectar el período gravable en curso, concluyó que, al estar de por medio un impuesto de período, se debía aplicar la regla consagrada en el inciso 3 del artículo 338 de la Constitución, la cual, como ya se dijo, exige que toda enmienda legal que se realice respecto de dicha categoría de impuestos, solo puede tener aplicación a partir de la vigencia fiscal que inicie después de su entrada en vigor. Por ello, en la parte resolutive concluyó que: “Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados en la presente sentencia, el parágrafo 3º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, bajo el entendido de que el régimen de transición de progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta para las pequeñas empresas beneficiarias de lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, solo se aplica a partir del año gravable 2017.”

[125] Énfasis por fuera del texto original.

[126] M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

[127] Ley 1819 de 2016, art. 100.

[128] Precisamente, en la parte resolutive se dispuso que: “Declarar EXEQUIBLE el párrafo 1º del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que los contribuyentes que hubieren cumplido las condiciones para acceder a la exención de renta prevista en el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 -que adicionó el artículo 207-2 del Estatuto Tributario-, podrán disfrutar de dicho beneficio durante la totalidad del término otorgado en esa norma.” Ello con fundamento, entre otras, en las siguientes razones que fueron expuestas en el acápite de síntesis: “Habida cuenta que los efectos de la Ley 788 de 2002 se extendían por un lapso determinado a partir de la entrada en operación del establecimiento hotelero, los contribuyentes que hubieren reunido los requisitos para acceder a dicha prerrogativa entre el 1º de enero de 2003 y el 29 de diciembre de 2016 - fecha de promulgación y de entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016- ostentan una situación jurídica consolidada consistente en la renta exenta por el tiempo fijado en la primera normativa, por ende debe concluirse que en relación con esos sujetos no era posible variar las condiciones del beneficio tributario en tanto eran acreedores del mismo, en virtud de los principios de buena fe e irretroactividad. // No ocurre lo mismo, frente a quienes cumplieron los requisitos entre el 30 de diciembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, comoquiera que la expedición de la Ley 1819 de 2016 no desconoció el principio a la confianza legítima, por cuanto al no haber acreditado los requisitos con anterioridad a la expedición de la norma acusada, el legislador tenía la posibilidad de modificar las condiciones de cobro del tributo sin afectarlos, pues aunque se encontraban dentro del periodo cubierto por la Ley 788 de 2002, aquellos no habían concretado su situación, máxime teniendo en cuenta que la situación de los contribuyentes no reúne los presupuestos jurisprudenciales para determinar conculcado el mentado principio”.

[129] Cabe aclarar que las últimas sentencias sobre la materia fijan con mayor claridad los supuestos que dan lugar a considerar la existencia de una situación jurídica consolidada, pues en las primeras el debate todavía refería a la teoría de los derechos adquiridos e involucraba los conceptos de buena fe y confianza legítima.

[130] Al respecto, en la Sentencia C-604 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz, se dijo lo siguiente: “En consecuencia, al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, para efectos de determinar si se han

vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia.”

[131] Tal circunstancia se puso de presente en las Sentencias C-083 de 2018 y C-235 de 2019. Expresamente, en la primera de ellas, se señaló que: “(...) el contribuyente que antes de la expedición de la nueva ley ha cumplido con todas las condiciones contempladas en el régimen anterior, tiene una situación consolidada que no puede ser desconocida (...)”.

[132] Como se mencionó en la Sentencia C-235 de 2019, M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

[133] Como se resaltó en la Sentencia C-119 de 2018, M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[134] Dicha exigencia se acreditó en todos los casos expuestos: En la Sentencia C-1114 de 2003, con la constitución o transformación de empresas comunitarias en sociedades comerciales, con el establecimiento de las empresas generadoras de energía como prestadoras de dicho servicio y con el empleo de recursos de las exportaciones mineras en proyectos forestales. En la Sentencia C-635 de 2011, con la escisión de sociedades y la creación de sociedades simplificadas por acciones. En la Sentencia C-083 de 2018, por la afectación de predios a procesos de renovación urbana. Y, en la Sentencia C-235 de 2019, por la creación de nuevos hoteles o por la remodelación y/o ampliación de los existentes. En esta misma línea, en la Sentencia C-604 de 2000 se indicó que 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, éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo [regulado] en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas”.

[135] Así se observa en todas las declaraciones de exequibilidad condicionada que, con anterioridad, fueron transcritas en esta providencia.

[136] Por ejemplo, si se decide por el legislador consagrar una tarifa diferencial en el impuesto de renta para los organismos deportivos, sin contraprestación alguna, con la finalidad de fortalecer el acceso a la recreación y al deporte de los ciudadanos.

[137] Tal es el caso de los trabajadores asalariados frente a los cuales se otorga una renta exenta del 30%, sobre el valor total de los pagos laborales recibidos. Así lo dispuso la Corte en la Sentencia C-393 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

[138] M.P. Alejandro Linares Cantillo

[139] En la Sentencia C-478 de 1998, M.P. Alejandro Martínez Caballero, se expuso que: “[L]a teoría de la confianza legítima, que esta Corporación ha reconocido como constitucionalmente relevante, en la medida en que constituye una proyección de la buena fe que debe gobernar la relación entre las autoridades y los particulares (CP art. 83), [ha sido incorporada a la categoría de principio], que fue desarrollado por la jurisprudencia alemana, recogido por el Tribunal Europeo de Justicia en la sentencia del 13 de julio de 1965, y aceptado por doctrina jurídica (...) autorizada, [conforme al cual se] pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a [los] cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación.”

[140] *Ibíd.*

[141] M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

[142] Énfasis por fuera del texto original.

[143] Sentencias C-478 de 1998, C-007 de 2002, C-083 de 2018 y C-119 de 2018.

[144] *Ibíd.*

[145] Sentencia C-341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

[146] Sentencia C-007 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Así, por ejemplo, En la sentencia C-1215 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil, este Tribunal analizó la constitucionalidad del artículo 52 de la Ley 633 de 2000, que derogó el beneficio tributario de la deducción del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, pero dispuso un régimen de transición, orientado a permitir que quienes ya se hubiesen hecho acreedores al beneficio conservaran su derecho a solicitarlo en el período gravable siguiente. En esta ocasión, el demandante alegó que la norma acusada era contraria al principio de irretroactividad de la ley tributaria, en tanto desconocía la situación jurídica en proceso de consolidación respecto del plazo de cinco años que le concedía la ley anterior para solicitar el beneficio fiscal mencionado. Al respecto, luego de amparar la regla de entrada en vigencia de la ley tributaria respecto de impuesto de período y de encontrar afectada la confianza legítima de los contribuyentes, la Corte declaró la exequibilidad del precepto demandado, “bajo el entendido de que su aplicación será para el siguiente período fiscal y que se respetará el plazo inicial de cinco años fijado por el artículo 115-1 del Estatuto Tributario para el ejercicio del descuento tributario a que allí se hace mención”. En las consideraciones expuestas, previa referencia a la Sentencia C-926 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz, la Corte señaló que: “El mismo análisis cabe en la presente oportunidad, porque no obstante que el legislador había determinado en cinco años el plazo que hasta 1998 era indefinido, ello no quiere decir que, respetando la situación consolidada en cabeza de quienes se hubiesen hecho acreedores al beneficio con anterioridad y por virtud de la cual deben tener la oportunidad para hacerlo efectivo, el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, no pueda variar el plazo cuando existan razones que así lo justifiquen. Sin embargo, si bien en este caso, respecto del plazo fijado con anterioridad, el legislador no se enfrenta a una situación jurídica consolidada, si debe respetar la confianza legítima que se ha generado en los beneficiarios, confianza que radica en que el plazo habrá de ser razonable en función de su suficiencia para que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término. // Como quiera que ya la Corte se había pronunciado sobre la razonabilidad del plazo de cinco años no podría el legislador, sin desconocer la confianza legítima, reducir ese plazo.” Énfasis por fuera del texto original.

[147] Precisamente, tal como se transcribió con anterioridad, en la Sentencia C-083 de 2018, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, se dijo que: “Cuando el contribuyente, con anterioridad a la expedición de la nueva ley, no ha cumplido con las condiciones contempladas en la normatividad que se modifica, pero, en atención a consideraciones objetivas, puede alentar la confianza legítima de que la misma se mantendría por un determinado periodo, lo que lo llevo a efectuar actos de ejecución que tienen entre sus supuestos el referido beneficio tributario, tiene derecho a que se contemple un régimen de transición que de manera razonable le permita adecuarse a la nueva realidad.”

[148] Sentencia C-341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

[149] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[150] M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[151] Ver sentencias C-903 de 2011, C-785 de 2012, entre otras.

[153] Sentencias T-406 de 1992, T-881 de 2002, C-818 de 2010 y C-250 de 2012.

[154] Sentencia C-818 de 2010, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto. Esta providencia ha sido reiterada en varias oportunidades como se destaca en las Sentencias C-250 de 2012 y C-743 de 2015.

[155] Sentencias C-862 de 2008, C-818 de 2010, C-250 de 2012, C-015 de 2014, C-239 de 2014, C-240 de 2014, C-811 de 2014 y C-329 de 2015.

[156] Sentencia C-093 de 2001, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[157] Cabe aclarar que la jurisprudencia ha desarrollado este juicio a partir de tres niveles de intensidad: estricto, intermedio y leve. Para determinar cuál es el grado de intensidad adecuado en el examen de un asunto sometido a revisión, este Tribunal ha fijado una regla y varios criterios. Como se advirtió en la Sentencia C-104 de 2016, M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez, la regla consiste en reconocer que al momento de ejercer el control de constitucionalidad se debe aplicar un test leve, que es el ordinario. Este se limita -como ya se dijo- a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, valga decir, verificar si dichos fin y medio no están

constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo para conseguir el primero. Este test ha sido aplicado en casos en que se estudian materias económicas, tributarias o de política internacional, o en aquellos en que está de por medio una competencia específica definida en cabeza de un órgano constitucional, o cuando, a partir del contexto normativo del precepto demandado, no se aprecia prima facie una amenaza frente al derecho sometido a controversia. La aplicación de un test estricto, como la más significativa excepción a la regla, tiene aplicación cuando está de por medio el uso de un criterio sospechoso, a los cuales alude el artículo 13 de la Constitución, o cuando la medida recae en personas que están en condiciones de debilidad manifiesta, o que pertenecen a grupos marginados o discriminados. También se ha utilizado cuando la diferenciación afecta de manera grave, prima facie, el goce de un derecho fundamental. Este test ha sido categorizado como el más exigente, ya que busca establecer si el fin es legítimo, importante e imperioso y si el medio es legítimo, adecuado y necesario, es decir, si no puede ser remplazado por otro menos lesivo. Este test incluye un cuarto aspecto de análisis, referente a si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales. Entre los extremos del test leve y del test estricto, se ha identificado el test intermedio, que se aplica por este Tribunal cuando se puede afectar el goce de un derecho no fundamental, cuando existe un indicio de arbitrariedad que puede afectar la libre competencia económica o en aquellos casos en que la medida podría resultar potencialmente discriminatoria en relación con alguno de los sujetos comparados, lo que incluye el uso de las acciones afirmativas. Este test examina que el fin sea legítimo e importante, porque promueve intereses públicos valorados por la Constitución o por la magnitud del problema que el legislador busca resolver, y que el medio sea adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin.

[158] M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

[159] M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[160] Al pronunciarse sobre el principio de igualdad tributaria, en la Sentencia C-129 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado, la Corte aclaró que, además de la regla general del test leve que se debe aplicar en materia tributaria y de la exigencia del test intermedio en los casos en que se advierte un indicio de inequidad o arbitrariedad en el otorgamiento de

un beneficio tributario, es exigible el test estricto para evaluar las amnistías tributarias, por su aparente disparidad con los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria. Expresamente, al recapitular las subreglas en cita, la Corte expuso que: “[C]omo regla general se ha utilizado un juicio (...) leve para evaluar la constitucionalidad de medidas legislativas en materias económicas, tributarias o de política internacional. No obstante, también ha utilizado un test intermedio cuando existe la posibilidad de una inequidad o arbitrariedad en la norma acusada. Excepcionalmente, la Corte ha usado un test estricto de proporcionalidad para evaluar las amnistías tributarias, pues estas suponen un trato diferenciado entre los contribuyentes que se encuentren en una misma situación fáctica, lo que puede conducir a una violación del derecho a la igualdad y a los principios de justicia y equidad tributaria que rigen el sistema tributario, con lo cual se afecta el orden justo.”

[161] Las normas en cita disponen que: “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 (...)”. Énfasis por fuera del texto original.

[162] Véase, entre otras, las Sentencias C-748 de 2009 y C-1021 de 2012.

[163] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[164] Sentencia C-748 de 2009, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

[165] ALVIAR, Oscar, ROJAS, Fernando, Elementos de finanzas públicas en Colombia, Temis, Bogotá, 1989, p. 242.

[166] M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[167] “El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del

contribuyente.” Sentencia C-643 de 2002, MP Jaime Córdoba Triviño.

[168] M.P. Jaime Araujo Rentería.

[169] Así se reconoce, por ejemplo, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art. 26) y en la Convención Americana de Derechos Humanos (art. 24).

[170] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[171] Sentencia C-412 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero. En esta sentencia, la Corte declaró la exequibilidad de una norma en la que se contemplaba un tratamiento tributario diferente respecto del pago del impuesto al consumo sobre productos nacionales y extranjeros.

[172] *Ibidem*.

[173] Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto que: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Sentencia C-409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

[174] Puntualmente, se dijo que: “La herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de equidad tributaria es el test de razonabilidad o de proporcionalidad, por medio del cual se ha estudiado (i) el fin que busca el legislador al establecer el tributo; (ii) el medio empleado para tal fin; y (iii) la relación existente entre el

medio y el fin. El análisis de la equidad ha mostrado especificidades propias derivadas de los contenidos normativos escrutados en cada caso concreto y de la relación conceptual con el principio de justicia tributaria como síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Por eso, la jurisprudencia ha precisado el método y ha admitido distintos niveles de intensidad que atiendan a esas particularidades y permitan un estudio integral de las normas tributarias. [Por ejemplo] (...) en la Sentencia C-060 de 2018 la Corte usó este escrutinio para concluir que las amnistías tributarias comprometían, prima facie, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones. Esta situación generaría un trato inequitativo a personas con la misma capacidad económica. En ese sentido, la validez constitucional de una amnistía no debe estar fundamentada únicamente en el logro de mayores ingresos fiscales o en el aumento de la eficiencia y eficacia del recaudo, sino en una justificación que supere las condiciones de un juicio estricto de proporcionalidad.”

[175] Con anterioridad a la presente ley, las zonas francas fueron previstas como establecimientos públicos del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Véase, al respecto, la Ley 109 de 1985, art. 1.

[176] Ley 1004 de 2005, art. 2.

[177] En el caso de las zonas francas permanentes, el trámite de declaración se encuentra a cargo del usuario operador y es él, con posterioridad, el que asigna la calidad de usuarios industriales de bienes, de usuarios industriales de servicios o de usuarios comerciales, en el área designada para el efecto. Ello se aprecia, en el régimen anterior, en el artículo 18 del Decreto 4051 de 2007, y en el régimen actual, en el artículo 79 del Decreto 2147 de 2016. Textualmente, ambas normas señalan que: “Decreto 4051 de 2007. Artículo 18. Modifícase el artículo 393-23 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 1° del Decreto 383 de 2007, el cual quedará así: Artículo 393-23. Calificación de usuarios de Zona Franca Permanente. La calidad de Usuario Industrial de Bienes, de Usuario Industrial de Servicios o de Usuario Comercial se adquiere con la calificación expedida por el Usuario Operador, quien deberá enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, copia del acto de

calificación correspondiente dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a su expedición. // La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro de los seis (6) meses siguientes al acto de calificación y en ejercicio del control posterior podrá dejar sin efecto la calificación de los usuarios cuando se establezca que no cumplieron con los requisitos exigidos, mediante acto administrativo contra el cual únicamente procede el recurso de reposición que deberá interponerse dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación y resolverse dentro de los dos (2) meses siguientes. (...). “Decreto 2147 de 2016. Artículo 79. Calificación de usuarios de zona franca permanente. La calidad de usuario industrial de bienes y/o de servicios o de usuario comercial se adquiere con la calificación expedida por el usuario operador. // El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en ejercicio del control posterior, podrá dejar sin efecto la calificación de los usuarios cuando se establezca que no cumplieron con los requisitos exigidos, mediante acto administrativo, contra el cual únicamente procede el recurso de reposición que se interpondrá en la oportunidad y con las formalidades exigidas en la Ley 1437 de 2011. (...).” Para realizar esta calificación, el régimen anterior otorgaba un plazo de cinco años siguientes a la declaratoria de zona franca, momento para el cual se debía tener como mínimo cinco usuarios industriales de bienes y/o servicios (Decreto 4051 de 2007, art. 5) en el régimen actual, se mantiene la misma regla (Decreto 2147 de 2016, art. 29).

[178] El artículo 4 del Decreto 2147 de 2016 los define de la siguiente manera: “El usuario administrador es la entidad administradora del área para la cual se solicita la declaratoria de zona franca transitoria. El usuario administrador deberá estar constituido como persona jurídica, con capacidad legal para organizar eventos de carácter nacional o internacional, así como para desarrollar actividades de promoción, dirección y administración del área. // El usuario expositor es la persona que con ocasión de la celebración de un evento de carácter nacional o internacional adquiere, mediante vínculo contractual con el usuario administrador, la calidad de expositor. Para la realización de sus actividades, el usuario expositor deberá suscribir con el usuario administrador un contrato en el cual se determinen los términos y condiciones de su relación.”

[179] Decreto 2147 de 2016, art. 3.

[180] Decreto 2147 de 2016, art. 58. La misma regla se encontraba prevista en el régimen anterior en el Decreto 383 de 2007, art. 410-5. El punto referente a la duración de las zonas

francas permanentes y zonas francas permanentes especiales se abordará más adelante.

[181] DIAN, Zonas Francas, Evolución en Colombia, Jornadas de Capacitación del Departamento de Cambios Internacionales, 2015.

[182] En el artículo 140 se derogaron expresamente todas las normas reglamentarias anteriores en materia de zonas francas, La norma en cita dispone que: “Artículo 140. Derogatorias. Deróguense a partir de la vigencia dispuesta en el artículo anterior las siguientes disposiciones, de acuerdo a las condiciones que a continuación se determinan: // Transcurridos quince (15) días comunes a partir del día siguiente a la publicación del presente decreto, quedarán derogadas las siguientes normas: // Artículo 392, parágrafo 1 del artículo 392-1, artículos 392-2 a 392-3, 393-5, 393-7 a 393-25, 393-27 a 393-33, literales m, o, p, q, r, s, t, u, v, x, aa, bb, cc del artículo 409, literales e, j, r, s, u, v, w del artículo 409-1, 410-6 a 410-10, numerales 1.1, 1.6 a 1.12, 1.14, 1.16 a 1.19 del artículo 488, numerales 1.4, 1.5, 2.1 del artículo 489 del Decreto 2685 de 1999, y los Decretos 1767 de 2013, 753 de 2014, 2682 de 2014, 1300 de 2015, 2129 de 2015, 1275 de 2016 y 1689 de 2016. // Este Decreto regula íntegramente las materias previstas en él, por consiguiente, de conformidad con lo establecido en el artículo 3° de la Ley 153 de 1887, en concordancia con los numerales 2 y 3 del artículo anterior, quedan derogadas todas las disposiciones de naturaleza reglamentaria sobre zonas francas.” Énfasis por fuera del texto original. Recientemente, el Decreto 2147 de 2016 fue adicionado con el Decreto 1054 de 2019, con miras a reglamentar la prórroga del término de declaratoria de existencia de las zonas francas.

[183] “Artículo 6. Exclusividad en zonas francas. Las personas jurídicas que soliciten la calificación como usuario industrial de bienes y/o usuario industrial de servicios, deberán estar instalados exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca y garantizar que el desarrollo de su objeto social y la actividad generadora de renta se produzca exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca, salvo el procesamiento parcial por fuera de zona franca previsto en el artículo 97 del presente decreto. // El servicio ofrecido por el usuario industrial de servicios deberá ser prestado exclusivamente dentro o desde el área declarada como zona franca. En todo caso, no podrá haber desplazamiento fuera de la zona franca de quien presta el servicio. // Parágrafo 1. El usuario industrial podrá

contar con oficinas de los órganos de gobierno o administración fuera del área declarada como zona franca, para lo que podrá incurrir en costos y gastos, siempre que tengan una relación directa con el ingreso generado por la actividad para la cual fue calificado, cumpliendo en todo caso las condiciones y límites contenidos en la normatividad tributaria para su reconocimiento. Las inversiones y los empleos generados por estas oficinas no se tendrán en cuenta para acreditar los compromisos de inversión y empleo, según la zona franca de que se trate. // Parágrafo 2. Los bienes que adquiera el usuario industrial bajo el régimen franco para la prestación de los servicios previstos en el numeral 5-1 del artículo 5° de la Ley 1ª de 1991, y los servicios de operador portuario previstos en las normas reglamentarias, se podrán utilizar por fuera del área declarada como zona franca permanente especial de servicios portuarios de que trata el artículo 38 del presente decreto, siempre y cuando se usen para la ejecución de las actividades de la zona franca permanente especial de servicios portuarios declarada. // Parágrafo 3. El usuario industrial de bienes y/o servicios de una zona franca permanente costa afuera podrá tener y utilizar embarcaciones de apoyo y los equipos que sean indispensables para el traslado de los hidrocarburos entre las áreas costa afuera y las áreas continentales o insulares declaradas como zona franca, tales como oleoductos, gasoductos, buques y terminales. Así mismo los podrá utilizar, en las mismas condiciones, para realizar actividades de traslado de mercancías siempre y cuando tengan relación directa con las actividades de exploración, desarrollo y producción, para las cuales fue declarada la zona franca. // Parágrafo 4. Cuando se solicite la declaratoria de existencia de una zona franca permanente especial de servicios que no involucre movimiento de carga, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo excepcionalmente podrá autorizar que los empleados realicen su labor fuera del área declarada como zona franca permanente especial, bajo cualquier sistema que permita realizar el trabajo a distancia y que involucre mecanismos de procesamiento electrónico de información y el uso permanente de algún medio de telecomunicación para el contacto entre el trabajador a distancia y la empresa, siempre que la Comisión Intersectorial de Zonas Francas haya emitido su concepto favorable. // En este evento, la persona jurídica deberá acreditar ante la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, mediante estudios de factibilidad técnica, económica, financiera y de mercado, que por la naturaleza de la actividad requiere de este esquema. // De igual forma, se deberá acreditar que al menos el cincuenta por ciento (50%) de estos empleos corresponde a población vulnerable de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 1° del artículo 3° de la Ley 1221 de 2008 o de

las normas que la modifiquen, adicionen o sustituyan. // Parágrafo 5. En casos excepcionales debidamente justificados constitutivos de hechos notorios, y por el tiempo que dure la emergencia, el usuario operador podrá autorizar la salida temporal de los vehículos enunciados a continuación: Ambulancias, vehículos de bomberos, vehículos de rescate, vehículos de emergencias y similares, en calidad de socorro o auxilio, para afectados por desastres, calamidad pública o emergencias operacionales; para atender las necesidades de recuperación, rehabilitación y reconstrucción por el impacto de estos eventos; o para prevenir los mismos.”

[184] Decreto 4051 de 2007, art. 4. Esta misma regla se consagra en el artículo 28 del Decreto 2147 de 2016.

[185] En el artículo 112 del Decreto 2147 de 2016 se señala que: “Artículo 112. Derechos e impuestos aplicables a la importación. Las mercancías que se importen desde una zona franca, incluidos los productos obtenidos en dicha zona, deben valorarse en el estado que presenten al momento de la valoración, considerando el valor total de las mercancías tal como se importan, de conformidad con las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC y normas reglamentarias. Para la valoración en aduana de las mercancías importadas después de su reparación, se aplicará el mismo trato que a aquellas que resulten de una transformación o elaboración. // Los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas. Los demás derechos e impuestos a la importación se liquidarán conforme lo determinen las normas aplicables vigentes. El impuesto sobre las ventas se liquidará en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario y normas que lo reglamenten. // En los casos de mercancías transformadas, elaboradas, manufacturadas o remanufacturadas, procesadas, acondicionadas o reparadas en zona franca por un proceso industrial, la base gravable para la aplicación de los derechos de aduana se determinará sobre el valor FOB de cada uno de los bienes y de las materias primas e insumos extranjeros que hacen parte y/o participaron en el proceso productivo del bien final terminado, adicionando los gastos de entrega hasta el lugar de importación en el territorio aduanero nacional. Los derechos de aduana que deben liquidarse corresponderán a los de la subpartida arancelaria del bien final. // Cuando en la producción, elaboración o transformación, reparación, reacondicionamiento o reconstrucción del bien final se hubieren incorporado materias primas o insumos que se encuentren incluidos en el Sistema Andino de Franjas de Precios, deberán liquidarse los derechos de aduana correspondientes a las

subpartidas arancelarias de las materias primas o insumos extranjeros que participen en su fabricación. // Parágrafo 1. Las mercancías originarias de países con los que Colombia tenga acuerdos comerciales vigentes, que hayan sido incorporadas en el producto terminado que luego se importa al territorio aduanero nacional, mantienen su carácter de originarias a efectos del pago de los derechos de aduana conforme a lo establecido en el respectivo acuerdo, cuando dichos productos cumplan con los requisitos de origen exigidos, y tengan una desgravación arancelaria. En este caso, el certificado de integración debe contener una relación expresa de las mercancías originarias y conservarse como documentos soporte las correspondientes pruebas de origen de dichas mercancías. // Parágrafo 2. Para efecto de lo previsto en el inciso tercero del presente artículo, se entiende como lugar de importación el establecido en el artículo 7° de la Decisión 571 de la Comunidad Andina, que lo define como el lugar de introducción al territorio aduanero de la Comunidad Andina, es decir, aquél en el que la mercancía deba ser sometida por primera vez a formalidades aduaneras, referidas estas a la recepción y control de los documentos de transporte en el momento del arribo.”

[186] El artículo 2 del Decreto 4051 de 2007, en el aparte pertinente, disponía que: “Artículo 2. Modifícase el artículo 392-1 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 1° del Decreto 383 de 2007, el cual quedará así: Artículo 392-1. Concepto sobre la viabilidad de declarar la existencia de Zonas Francas Permanentes y criterios para aprobar el Plan Maestro de Desarrollo General. Para emitir concepto favorable sobre la viabilidad de declarar la existencia de una Zona Franca Permanente y para aprobar el Plan Maestro de Desarrollo General de Zona Franca, la Comisión Intersectorial de Zonas Francas tendrá en cuenta al momento de evaluar el Plan Maestro de Desarrollo General de Zona Franca, que el proyecto cumpla a cabalidad con los fines establecidos en el artículo 2° de la Ley 1004 de 2005, así como su impacto Regional. // Aprobado el Plan Maestro de Desarrollo General de Zona Franca y emitido el concepto favorable sobre la viabilidad de declarar la existencia de una Zona Franca Permanente por parte de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales previa verificación del cumplimiento de los restantes requisitos emitirá el acto administrativo correspondiente. (...)”.

[187] El artículo 49 del Decreto 2147 de 2016 establece que: “Artículo 49. Trámite de la solicitud de declaratoria de una zona franca. Previo a la radicación de la solicitud de declaratoria de existencia de una zona franca, el inversionista deberá reunirse con la

Secretaría Técnica de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas con el propósito de realizar una verificación documental de que la solicitud cuenta con la información requerida, sin que ello implique un análisis detallado del contenido de los documentos y anexos. Una vez la Secretaría Técnica realice la verificación documental, el interesado podrá radicar el proyecto ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. // Una vez radicada la solicitud, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo enviará copia de la misma al Departamento Nacional de Planeación, y solicitará concepto a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en relación con los siguientes aspectos: 1. Concepto de comportamiento tributario, aduanero y cambiario, de la persona jurídica solicitante, de sus socios o accionistas, de las personas naturales o jurídicas que ejerzan el control individual o conjunto de la persona jurídica solicitante, directo o indirecto, de los miembros de la junta directiva, de los representantes legales, de los administradores y del usuario operador. 2. Impacto fiscal del proyecto de inversión. // La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales dispondrá de cuarenta y cinco (45) días calendario contados a partir de la fecha de radicación de la solicitud en dicha entidad, para emitir el concepto. En el caso en que requiera confirmar información fuera del territorio nacional, el plazo para emitir su concepto se extenderá hasta treinta (30) días calendario adicionales. // El concepto a que hace referencia el numeral 1 del presente artículo será de carácter vinculante y en caso de ser desfavorable el concepto será notificado al solicitante por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y contra este procederán los recursos de reposición y apelación ante la misma entidad. Los recursos se tramitarán de conformidad con lo dispuesto en la Ley 1437 de 2011 o la que la sustituya, modifique o adicione. La interposición de los recursos suspenderá el trámite de la solicitud de la declaratoria de una zona franca de que trata el presente artículo. Las notificaciones del concepto y de los recursos se realizarán de conformidad con lo establecido en los artículos 656 a 666 del Decreto 390 de 2016. Adoptada la decisión se dará traslado de los actos administrativos al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para que prosiga la actuación administrativa. // La reglamentación sobre el alcance y trámite de este concepto deberá ser expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución de carácter general. // Una vez recibido el concepto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo solicitará al Departamento Nacional de Planeación un concepto acerca del impacto económico del proyecto de inversión. // Luego de recibida la solicitud de concepto de impacto económico por parte del Ministerio de

Comercio, Industria y Turismo, el Departamento Nacional de Planeación dispondrá de un (1) mes para expedir el concepto, y en caso de requerir información adicional esta última entidad podrá por una sola vez solicitar directamente al inversionista los documentos o información que se deban complementar, allegar, aclarar o ajustar; dicho requerimiento debe ser copiado al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. El término para la expedición del concepto se suspenderá desde la comunicación del requerimiento hasta tanto el solicitante aporte la información en debida forma. // Igualmente, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, una vez radicada la solicitud, requerirá concepto al Ministerio del ramo de que haga parte la inversión, entidad que tendrá plazo de un (1) mes para emitir su pronunciamiento desde la fecha de la petición efectuada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. // El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo también podrá, cuando lo considere procedente, solicitar concepto técnico a otras entidades respecto de sus competencias, el cual deberá emitirse por parte de esas entidades dentro de los quince (15) días hábiles siguientes al recibo del requerimiento. // El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo efectuará revisión y verificación de la solicitud de declaratoria de existencia de la zona franca y sus documentos soportes, y realizará una visita técnica al área de terreno donde se pretende la declaratoria, con el propósito de determinar la continuidad del área y que los predios son aptos para la declaratoria de existencia de zona franca, para lo cual tendrá dos (2) meses contados a partir de la radicación de la solicitud. // Una vez efectuado el análisis de la solicitud y adelantada la visita técnica, de advertirse que el proyecto no cumple con los requisitos legales, se requerirá al solicitante, indicándole los documentos o informaciones que se deban complementar, allegar, aclarar o ajustar. // Si el solicitante no presenta la totalidad de los documentos o informaciones requeridas en el término de un (1) mes a partir de comunicado el requerimiento, se entenderá que ha desistido de la solicitud. En este caso se expedirá acto administrativo que declare el desistimiento de la misma, el cual será notificado personalmente al solicitante y se ordenará el archivo del expediente, contra el cual únicamente procede recurso de reposición de conformidad con lo dispuesto en la Ley 1437 de 2011 o la que la sustituya, modifique o adicione, sin perjuicio de que la respectiva solicitud pueda ser nuevamente presentada con el lleno de los requisitos legales. // Una vez verificado si el proyecto cumple o no con los requisitos legales, la Secretaría Técnica de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas deberá elaborar y enviar el informe técnico de evaluación con destino a la Comisión Intersectorial de Zonas Francas. Dicho informe deberá señalar claramente si el solicitante

cumple con los requisitos para la declaratoria de zona franca, así como los conceptos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el Departamento Nacional de Planeación y demás entidades consultadas, para lo cual tendrá un plazo de quince (15) días hábiles. // La Comisión Intersectorial de Zonas Francas podrá conformar un grupo técnico integrado por funcionarios del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo para que, previamente a la aprobación del Plan Maestro de Desarrollo General, revise el informe técnico de evaluación del proyecto presentado por la Secretaría Técnica de la Comisión Intersectorial. Este grupo técnico tiene como función apoyar la decisión que deben tomar los miembros de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas. // El informe técnico de evaluación elaborado por la Secretaria Técnica de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas deberá ser remitido a los miembros del Grupo Técnico con una antelación mínima de ocho (8) días calendario a la celebración de la sesión de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas. // La Comisión Intersectorial de Zonas Francas evaluará la solicitud y emitirá concepto sobre la viabilidad de la declaratoria de existencia de la zona franca y decidirá sobre la aprobación del Plan Maestro de Desarrollo General. // La decisión de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas se notificará al peticionario en los términos previstos en la Ley 1437 de 2011, contra la cual solo procede el recurso de reposición que se interpondrá en la oportunidad y con las formalidades exigidas en la norma citada. // Aprobado el Plan Maestro de Desarrollo General y emitido el concepto favorable sobre la viabilidad de declarar la existencia de una zona franca, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, previa comprobación del cumplimiento de los requisitos legales, emitirá el acto administrativo correspondiente. (...)"

[188] Decreto 2147 de 2016, art. 20.

[189] Decreto 2147 de 2016, art. 1. Una definición similar se encontraba consagrada en el régimen anterior, como se advierte de lo previsto en el artículo 1 del Decreto 4051 de 2007, según el cual: "Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca. Documento que contiene una iniciativa de inversión encaminada a asegurar la generación, construcción, y transformación de infraestructura física, estructura de empleo, competitividad y producción de bienes y servicios con el fin de generar impactos y/o beneficios económicos y sociales mediante el uso de buenas prácticas de gestión empresarial."

[190] En el régimen actual se encuentran previstos en el artículo 8 del Decreto 2147 de 2016. Por su parte, en el régimen anterior, su desarrollo se hallaba en la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN.

[191] Decreto 2147 de 2016, art. 8; Resolución 4240 de 2000, art. 38-2.

[192] Ley 1004 de 2005, art. 2.

[193] Decreto 4051 de 2007, art. 19.

[194] No se trataba de las únicas reglas especiales, pues también se requerían condiciones particulares en el caso de las zonas francas agroindustriales y de aquellas que provenían de sociedades portuarias.

[195] Véase, al respecto, el Decreto 2147 de 2016, arts. 29 y subsiguientes.

[196] Decreto 4051 de 2007, art. 10. En el régimen vigente, en términos similares, los artículos 52 y 53 del Decreto 2147 de 2016, distinguiendo las hipótesis de pérdida para el caso de las zonas francas permanentes, respecto de las zonas francas permanentes especiales, establece que: “Artículo 52. Pérdida de la declaratoria de existencia de zona franca permanente. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo declarará la pérdida de la declaratoria de existencia de la zona franca permanente cuando ocurra uno de los siguientes eventos: 1. Cuando no se efectúe el cerramiento del ciento por ciento (100%) del área declarada como zona franca permanente antes del inicio de las operaciones propias de la actividad de zona franca o este no se mantenga durante la vigencia de la zona franca. // 2. Cuando al finalizar el quinto año de la declaratoria de existencia de la zona franca permanente los usuarios industriales de bienes y/o servicios o el usuario operador no hayan realizado una nueva inversión en los términos y condiciones previstos en el numeral 1 del artículo 29 del presente decreto. // 3. Cuando al finalizar el quinto año de la declaratoria de existencia de la zona franca permanente no existan al menos cinco (5) usuarios industriales de bienes y/o servicios calificados. // 4. Cuando a partir del inicio del sexto año desde la declaratoria y durante el resto del término de existencia de la zona franca no se mantenga la existencia de por lo menos cinco (5) usuarios industriales de bienes o servicios. // 5. En los casos en que sea concedida la prórroga de que trata el artículo 27 de este decreto, y una vez vencido el plazo de la misma, no se haya dado cumplimiento a los compromisos

dentro de los términos señalados. // 6. Cuando no cumplan los compromisos de inversión y empleo aprobados en el Plan Maestro de Desarrollo General. // 7. Cuando el proyecto desarrollado se desvíe sustancialmente de lo aprobado en el Plan Maestro de Desarrollo General. // 8. Cuando no se mantenga la disponibilidad del uso del área declarada como zona franca permanente, en los términos establecidos en el numeral 8.8.5 del artículo 26 del presente decreto. // 9. Cuando no se cumplan los compromisos de inversión o empleo aprobados en la Resolución de declaratoria de las zonas francas permanentes costa afuera. // 10. Cuando se pierdan los permisos, concesiones o autorizaciones que deben otorgar otras entidades que le impidan operar. (...)" "Artículo 53. Pérdida de la declaratoria de existencia de zona franca permanente especial. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo declarará la pérdida de la declaratoria de existencia de la zona franca permanente especial cuando ocurra uno de los siguientes eventos: 1. Cuando no se efectúe el cerramiento del ciento por ciento (100%) del área declarada como zona franca permanente especial antes del inicio de las operaciones propias de la actividad de zona franca o este no se mantenga durante la vigencia de la zona franca. // 2. Cuando al finalizar el tercer año siguiente a la declaratoria de existencia de la zona franca permanente especial, no se haya ejecutado el ciento por ciento (100%) de la nueva inversión para la ejecución del proyecto, según lo establecido en los artículos 32 a 38 del presente decreto. // 3. Cuando al finalizar el tercer año siguiente a la declaratoria de existencia de la zona franca permanente especial no se haya cumplido con los compromisos de nuevos empleos directos y vinculados según la clase de zona franca permanente especial de que se trate, conforme lo establecido en los artículos 32 a 34, 37 y 38 del presente decreto. // (...) 4. Cuando no mantenga el noventa 90% de los nuevos empleos directos a los que se comprometió en el correspondiente Plan Maestro de Desarrollo General, a partir del segundo año siguiente a la puesta en marcha del proyecto. // 5. En los casos en que sea concedida la prórroga de que trata el artículo 27 de este decreto, y una vez vencido el plazo de la misma, no se haya dado cumplimiento a los compromisos dentro de los términos señalados. // 6. Cuando la institución prestadora de salud no inicie el proceso de acreditación dentro del término establecido en el artículo 37 de este decreto o se le niegue dicha acreditación. // 7. Cuando el proyecto desarrollado se desvíe sustancialmente de lo aprobado en el Plan Maestro de Desarrollo General. // 8. Cuando no se mantenga la disponibilidad del uso del área declarada como zona franca permanente especial, en los términos establecidos en el numeral 8.8.5 del artículo 26 del presente decreto. // 9. Cuando se pierdan los permisos, concesiones o autorizaciones que

deben otorgar otras entidades que le impidan operar. (...)"

[197] Sobre el particular, el artículo 27 del Decreto 2147 de 2016 dispone que: "Artículo 27. Modificaciones al Plan Maestro de Desarrollo General y procedimiento. La Comisión Intersectorial de Zonas Francas podrá autorizar las modificaciones debidamente justificadas al Plan Maestro de Desarrollo General en aspectos referidos al número total de empleos, número de empleos a distancia, el monto de inversión, número de usuarios instalados, actividad económica, cronogramas de compromisos de inversión y empleo e instalación de los activos fijos de producción, y modificaciones al plan de promoción de internacionalización de la zona franca, los cuales deberán estar debidamente justificados y demostrados técnicamente. // Las modificaciones referidas a número de usuarios, montos de inversión y empleo no podrán ser inferiores a los requerimientos mínimos establecidos en el presente decreto, según la zona franca de que se trate. En cuanto a las modificaciones en la actividad económica, deberá referirse a una ampliación de la misma y estar relacionada con la actividad que se autorizó con la declaratoria de existencia como zona franca. // En estos casos, el usuario operador o el usuario industrial de la zona franca permanente especial, según corresponda, deberán presentar un plan de acción con actividades específicas tendientes a garantizar el cumplimiento de los compromisos dentro de los nuevos plazos. // En tal sentido, la Comisión Intersectorial de Zonas Francas podrá autorizar una prórroga para el cumplimiento de dichos compromisos, por un plazo que se estime procedente, en casos extraordinarios, por hechos o actos posteriores a la declaratoria de existencia de zona franca, los cuales deberán estar debidamente justificados y demostrados técnicamente. // Las modificaciones al Plan Maestro de Desarrollo General, diferentes a los elementos indicados en el primer inciso de este artículo, podrán realizarse sin necesidad de autorización previa de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, pero deberán garantizar el cumplimiento de las finalidades establecidas en el artículo 2° de la Ley 1004 de 2005. Dichos cambios únicamente deberán ser informados de manera previa a la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, siempre que no se modifiquen los elementos que sirvieron de base para la declaratoria de existencia de la zona franca. // La solicitud de modificación del Plan Maestro de Desarrollo General deberá presentarse por escrito ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo por parte del representante legal de la zona franca, cumpliendo con los requisitos señalados en el presente decreto. // El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo efectuará la revisión y verificación de la solicitud de modificación y sus documentos soportes, para lo cual tendrá dos (2) meses contados a

partir de la radicación de la solicitud, y de ser necesario realizará una visita técnica a la zona franca. Una vez efectuado el análisis de la solicitud, de advertirse que no cumple con los requisitos legales, se requerirá al solicitante, indicándole los documentos o informaciones que se deban complementar, allegar, aclarar o ajustar. // Si el solicitante no presenta la totalidad de los documentos o informaciones requeridos en el término de un (1) mes a partir del comunicado del requerimiento, se entenderá que ha desistido de la solicitud. En este caso se expedirá acto administrativo que declare el desistimiento de la misma, el cual será notificado personalmente al solicitante y se ordenará el archivo del expediente, contra el cual únicamente procede recurso de reposición de conformidad con lo dispuesto en la Ley 1437 de 2011 o la que la sustituya, modifique o adicione, sin perjuicio de que la respectiva solicitud pueda ser nuevamente presentada con el lleno de los requisitos legales. // Una vez verificado si la solicitud cumple o no con los requisitos legales, la Secretaría Técnica de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas deberá elaborar y enviar el Informe Técnico de Evaluación con destino a la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, en el cual se deberá señalar claramente si la solicitud cumple con los requisitos para la modificación del Plan Maestro de Desarrollo General, para lo cual tendrá un plazo de quince (15) días hábiles. // El informe técnico de evaluación elaborado por la Secretaría Técnica de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, deberá ser remitido a los miembros del Grupo Técnico con una antelación mínima de ocho (8) días calendario a la celebración de la sesión de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas. // La Comisión Intersectorial de Zonas Francas evaluará la solicitud y emitirá concepto sobre la modificación del Plan Maestro de Desarrollo General. // La decisión de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas se notificará al peticionario en los términos previstos en la Ley 1437 de 2011 o la que la sustituya, modifique o adicione, contra la cual solo procede el recurso de reposición que se interpondrá en la oportunidad y con las formalidades exigidas en la norma citada. // Aprobada la modificación del Plan Maestro de Desarrollo General, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, previa comprobación del cumplimiento de los requisitos legales, cuando haya lugar a ello emitirá el acto administrativo correspondiente. (...)"

[198] Para la elaboración de este cuadro, más allá del soporte normativo, se tuvo en cuenta los siguientes documentos: - DIAN, Zonas Francas, Evolución en Colombia, Jornadas de Capacitación del Departamento de Cambios Internacionales, 2015. - MINCIT, Régimen de Zonas Francas, 2014. - GOMEZ RESTREPO, Hernando José, MITCHELL RESTREPO, Daniel, GALLO, Gheidy, Régimen de Zona Franca Colombiano, 2014. - BARBOSA MARIÑO, Juan

David, SÁNCHEZ NEIRA, Luis Orlando, El régimen de Zonas Francas en Colombia, Revista 58, ICDT, 2008. – HOYOS, Juan Camilo, LÓPEZ PALACIO, Juan Guillermo, El régimen de Zonas Francas en Colombia: Una aproximación a los principales cambios del Decreto 2147 de 2016 y el impacto de la reforma tributaria estructural, Revista 76, ICDT, 2017.

[199] El artículo 97 del Decreto 2147 de 2016 establece que: “Artículo 97. Procesamiento parcial. El proceso industrial de bienes o servicios a que hace referencia el numeral 1 del artículo 116 del presente decreto debe corresponder a actividades que fomenten el encadenamiento productivo, y en todo caso no podrá ser superior al 40% del costo de la producción total de los bienes o servicios en el año fiscal. Para el efecto, los usuarios industriales deben identificar en su contabilidad los costos asociados al proceso industrial que se generen en el territorio aduanero nacional. // Parágrafo 1. Los usuarios autorizados o calificados antes de la entrada en vigencia del presente decreto podrán realizar procesamiento parcial por fuera de la zona franca en un porcentaje mayor al indicado en el inciso anterior. Sin embargo, el usuario operador deberá presentar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales un informe semestral sobre los usuarios calificados o autorizados que realicen procesamiento parcial fuera de la zona franca por encima del 40% del costo de producción total de los bienes o servicios en el año fiscal. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reglamentará el contenido del informe. // En caso de autorizarse una prórroga del término de la declaratoria de existencia de la zona franca, aplicará el límite del 40% establecido en el inciso primero del presente artículo a partir de la fecha de inicio de dicha prórroga. // Parágrafo 2. Para los usuarios que se autoricen o califiquen después de la entrada en vigencia del presente decreto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá excepcionalmente autorizar temporalmente en casos de fuerza mayor y/o caso fortuito debidamente justificados un procesamiento parcial por fuera de la zona franca en un porcentaje superior al 40%.”

[201] Decreto 383 de 2007, art 1º, el cual modifica, entre otros, el artículo 392-2 del Decreto 2685 de 1999.

[202] Las finalidades que aquí se mencionan corresponden a los objetivos que se deben buscar con una zona franca, tal como se mencionó, en esta sentencia, al iniciar la explicación sobre ellas.

[203] Auto del 21 de agosto de 2018.

[204] Según información del MINCIT suministrada con fundamento en el Auto del 21 de agosto de 2018.

[205] Datos suministrados por AZFA, según publicación del reporte anual estadístico a enero de 2017. Folio 317 del expediente.

[206] *Ibídem.* Folio 312 del expediente.

[207] *Ibídem.* Folio 319 del expediente.

[208] *Ibídem.* Folio 321 del expediente.

[209] Precisamente, en el párrafo 2 del precepto en cita se dispone que: “Los contratos de estabilidad jurídica en ejecución a la fecha de promulgación de la presente ley continuarán su curso en los precisos términos acordados en el contrato hasta su terminación”.

[210] Ley 963 de 2005, art. 1°.

[211] *Ibídem.*

[212] Ley 963 de 2005, art. 3.

[213] El artículo 5 establece que: “Artículo 5. Prima en los contratos de estabilidad jurídica. El inversionista que suscriba un Contrato de Estabilidad Jurídica pagará a favor de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, una prima que se definirá sobre las normas tributarias que el Gobierno Nacional determine que sean sujetas de estabilización. // Para ello, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público gestionará, en un término de tres meses a partir de la aprobación de la Ley del PND, la elaboración y puesta en marcha de una metodología de definición de primas que refleje cada uno de los riesgos asumidos por la Nación y las coberturas solicitadas por los inversionistas.”

[214] “(...) No se podrá conceder la estabilidad prevista en la presente ley sobre normas relativas a: el régimen de seguridad social; la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decrete bajo estados de excepción; los

impuestos indirectos; la regulación prudencial del sector financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos”.

[215] En la ponencia para primer debate en comisiones conjuntas se expuso que: “Al igual que Colombia, algunos de estos países tienen la obligación de modificar sus incentivos y adecuarlos a lo dispuesto por la OMC. Sin embargo, esta obligación la tienen que hacer efectiva a partir del año 2010 en comparación con el desmonte del incentivo colombiano que se hará efectivo a partir del 1 de enero de 2007. Países como Honduras, Haití o Nicaragua no tienen obligación de desmonte alguno por su condición de países con menor desarrollo relativo.” Gaceta del Congreso No. 840 del 29 de noviembre de 2005.

[216] En las Actas de Plenaria que constan en la Gaceta No. 18 del 30 de enero de 2006, se advierte la siguiente intervención del Senador Gabriel Ignacio Zapata Correa: “El artículo 5° es donde se precisa con claridad la tarifa que se establece a partir del 1° de enero del 2007, para los usuarios de Zona Franca, inicialmente el Gobierno Nacional había radicado el proyecto con el 25% como tarifa única, luego de unos estudios que fueron entregados al Gobierno, por la Universidad de los Andes y que luego el gobierno nos hizo conocer a los ponentes allí luego de un amplio estudio comparativo de los países de Centroamérica y de Suramérica que tienen estas figuras y que han crecido en sus exportaciones y en sus inversiones tanto nacionales como extranjeras, ese estudio concluyó que para compensar los beneficios que en muchos países de Centroamérica en materia de impuestos de renta son totalmente exentos los inversionistas, que aun en impuestos de carácter locales también son exentos, la tarifa máxima que debería establecerse sería la del 15%.”

[217] En las ponencias para segundo debate -tanto en Senado como en Cámara- se expuso que: “Se aplica la tarifa del 15 % de impuesto sobre la renta para todos los usuarios de Zonas Francas, menos los usuarios comerciales, con lo cual se elimina el artículo 9° aprobado por las comisiones, por considerar que una tarifa baja para todos los usuarios tiene menos riesgos desde el punto de vista constitucional, es más transparente y equitativa, que lo que traía el proyecto aprobado en primer debate, según el cual se mantenía el tratamiento para los viejos usuarios, los nuevos industriales quedaban con una tarifa del 15% y los nuevos operadores a la tarifa general. Con la propuesta incluida en esta ponencia todos los usuarios, nuevos y antiguos, quedan con una tarifa del 15% para el impuesto sobre la renta (...).” Gacetas del Congreso Nos. 890 y 894 del 12 y 13 de

diciembre de 2005, respectivamente.

[218] “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.”

[219] Información suministrada por el MINCIT con ocasión del Auto de pruebas del 21 de agosto de 2018.

[220] Sentencia C-393 de 2016, M.P. Alberto Rojas Ríos, y Sentencia C-235 de 2019, M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

[221] En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 se resaltó que: “El gran problema de los amplios beneficios en el impuesto de renta es que producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía. En el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) que presenta cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se realiza una estimación parcial del costo de los beneficios (...) otorgados en los impuestos de renta e IVA. Según los cálculos consignados en el MFMP de los períodos gravables 2011, 2012 y 2013, estos beneficios continúan teniendo un costo importante de alrededor del 0.7% del PIB por año (un poco más de \$ 5 billones en la actualidad).” Por lo demás, aludiendo a la Comisión de Expertos, se dijo que los beneficios tributarios “(...) producen grandes inequidades y distorsiones en la asignación de recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, (...) o aún peor, a empresas específicas (frentes a otras que compiten directamente con ellas) por el hecho de operar en zonas francas (...)”. Gaceta del Congreso 894 del 19 de octubre de 2016. Énfasis realizado por la interviniente.

[222] Sobre el particular, tal como se efectuó en el acápite de antecedentes, se transcriben dos apartes de la exposición de motivos. En el primero de ellos, se alude a la unificación del impuesto sobre la renta y al tratamiento unificado respecto de usuarios de zonas francas, en los siguientes términos: “(...) 2.2.1.1. Reunificar el impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad CREE. La coexistencia del impuesto sobre la renta y complementarios y del impuesto sobre la renta para la equidad CREE que, como se explicó con anterioridad, recaen en casi todos sus aspectos sobre la misma base gravable (i.e. la obtención de rentas), ha generado altos costos de cumplimiento y fiscalización, en la medida en que ambos impuestos se liquidan en distintas

declaraciones y generan distintas obligaciones formales que deben ser cumplidas en distintas fechas. Es así como se busca atender dichos inconvenientes, mediante la reunificación de los dos impuestos. // la Reunificación propuesta busca conservar las virtudes de tener un solo impuesto sin dejar de lado las virtudes del CREE; en particular[.] (...) 4. Con la propuesta de unificación, el régimen de zonas francas continúa estando beneficiado y su tratamiento unificado, al tiempo que se consagra el mismo tratamiento para todos los usuarios industriales y de servicios de zona franca. // En este sentido, dichos usuarios de zonas francas, salvo los comerciales, quedan sometidos a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios, menos 10 puntos porcentuales. Consecuentemente, quedan exonerados del pago de aportes parafiscales y salud, correspondientes a sus trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV. Ahora bien, los usuarios de zona franca que tengan contrato de estabilidad jurídica vigente, se regirán por las condiciones allí previstas y, cuando fuere el caso, continuaran pagando los aportes parafiscales". En el segundo, se hace explícita la razón que justifica la unificación, al señalar que: "(...) La razón de esta modificación tiene como objeto unificar el régimen para los usuarios de zonas francas que a la fecha estaban divididos en 2 grupos: Antes de la Ley 1607 de 2012, quienes no pagaban el Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE y debían realizar los aportes parafiscales y después de la Ley 1607 de 2012, quienes si pagaban CREE y estaban exonerados de los parafiscales. Con esta reforma, todos los usuarios de zonas francas quedan sometidos, para efectos del impuesto sobre la renta, a la tarifa general, menos 10 puntos porcentuales y están exonerados de pagar los aportes parafiscales". Gaceta del Congreso 894 del 19 de octubre de 2016. Énfasis por fuera del texto original.

[223] Información suministrada por el MHCP con ocasión del Auto de pruebas del 21 de agosto de 2018. Folio 89 del expediente.

[224] Gaceta del Congreso No. 1159 del 19 de diciembre de 2016.

[225] Información suministrada por el MINCIT con ocasión del Auto de pruebas del 21 de agosto de 2018. Folio 105 del expediente.

[226] *Ibíd.*

[227] Con ocasión del Auto de pruebas del 21 de agosto de 2018, el MINCIT suministró copio

de los contratos de estabilidad jurídica ya mencionados, en los que se aprecia, expresamente, como norma estabilizada el artículo 240-1 del Estatuto Tributario o el artículo 5 de la Ley 1004 de 2005, que corresponden a la misma disposición.

[228] Intervenciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; la DIAN; el Centro Externadista de Estudios Fiscales; y el ciudadano Ramiro Rodríguez López.

[229] Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario; la Asociación de Zonas Francas de las Américas; y los ciudadanos Juan David Barbosa Mariño y María Eugenia Sánchez Estrada.

[230] Sentencia C-333 de 2017, M.P. Iván Humberto Escruería Mayolo.

[231] El artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 dispone que: “Artículo 376. Vigencias y derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación, [y] deroga todas las disposiciones que le sean contrarias (...)”. Al respecto, cabe aclarar que la publicación del citado texto legal se cumplió en el Diario Oficial No. 50.101 del 29 de diciembre de 2016.

[232] Véase, al respecto, el acápite 6.6.6 de esta providencia.

[233] En todo caso, vale destacar que algunas zonas francas no deben cumplir requisitos de inversión y empleo, como se destaca en el artículo 19 del Decreto 4051 de 2007 (régimen anterior), en el que se expresa que: “12. Tratándose de personas jurídicas que acrediten activos totales inferiores a quinientos salarios mínimos mensuales legales vigentes (500 SMMLV) no se exigirán requisitos en materia de nueva inversión y generación de empleo.”

[234] “Artículo 5. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de Zona Franca. Fíjase a partir del 1° de enero de 2007, en un quince por ciento (15%) la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarios de Zona Franca. // Parágrafo. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de Zona Franca será la tarifa general vigente”.

[235] Decreto 2147 de 2016, art. 8. (régimen vigente). Resolución 4240 de 2000 de la DIAN, art. 38-2. (régimen anterior). En ambos preceptos, como ya se advirtió, en el punto referente al examen financiero, se dijo que los supuestos económicos vinculados con el proyecto, se concretan en la proyección –a corto y largo plazo– de la “inflación, devaluación, tasas esperadas del costo del capital y tasa de interés prevista de la deuda o de su pasivo”.

[236] Lo anterior, según transcripción realizada en el acápite 6.6.7 de esta providencia, respecto de los artículos 59-9 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN (régimen anterior) y 50 del Decreto 2147 de 2016 (régimen vigente).

[237] El artículo 97 del Decreto 2147 de 2016 establece que: “Artículo 97. Procesamiento parcial. El proceso industrial de bienes o servicios a que hace referencia el numeral 1 del artículo 116 del presente decreto debe corresponder a actividades que fomenten el encadenamiento productivo, y en todo caso no podrá ser superior al 40% del costo de la producción total de los bienes o servicios en el año fiscal. Para el efecto, los usuarios industriales deben identificar en su contabilidad los costos asociados al proceso industrial que se generen en el territorio aduanero nacional. // Parágrafo 1. Los usuarios autorizados o calificados antes de la entrada en vigencia del presente decreto podrán realizar procesamiento parcial por fuera de la zona franca en un porcentaje mayor al indicado en el inciso anterior. Sin embargo, el usuario operador deberá presentar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales un informe semestral sobre los usuarios calificados o autorizados que realicen procesamiento parcial fuera de la zona franca por encima del 40% del costo de producción total de los bienes o servicios en el año fiscal. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reglamentará el contenido del informe. // En caso de autorizarse una prórroga del término de la declaratoria de existencia de la zona franca, aplicará el límite del 40% establecido en el inciso primero del presente artículo a partir de la fecha de inicio de dicha prórroga. // Parágrafo 2. Para los usuarios que se autoricen o califiquen después de la entrada en vigencia del presente decreto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá excepcionalmente autorizar temporalmente en casos de fuerza mayor y/o caso fortuito debidamente justificados un procesamiento parcial por fuera de la zona franca en un porcentaje superior al 40%.”

[238] Asociación de Zonas Francas de las Américas.

[239] Ilustración gráfica que se aprecia en el acápite 4.5.4 de esta providencia.

[240] Usuarios comerciales, usuarios con contratos de estabilidad jurídica y usuarios de zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 y diciembre de 2019, con ciertas condiciones especiales de hectáreas del área y de número de inversionistas.

[241] Se insiste en que si bien el CREE y el impuesto sobre la renta y complementarios nunca fueron el mismo tributo, como lo señaló la Corte en varios pronunciamientos, lo cierto es que entre sí guardan una estrecha relación, al compartir elementos comunes, como sucede con varios de los componentes que integran la base gravable. Por ello, se dispuso su unificación en un solo impuesto, como se exteriorizó en los antecedentes de la Ley 1819 de 2016.

[242] Estatuto Tributario, art. 240.

[243] Folio 15 del expediente.

[245] Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario; la Asociación de Zonas Francas de las Américas; y los ciudadanos Juan David Barbosa Mariño y María Eugenia Sánchez Estrada.

[246] Folio 414 del expediente.

[247] Folio 415 del expediente.

[248] Sentencia C-341 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

[249] M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

[250] M.P. Alejandro Linares Cantillo.

[251] Intervención del ciudadano Juan David Barbosa Mariño.

[252] Lo anterior, sobre la base de que el CREE no tuvo un impacto directo en el impuesto sobre la renta y complementarios, como ya se ha dicho en esta providencia.

[253] Sentencia C-320 de 2006, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

[254] Decreto 383 de 2007, art. 1°. (régimen anterior). Decreto 2147 de 2016 (régimen vigente).

[255] Ley 1819 de 2016, art. 65.

[256] Como se dijo, en las ponencias para segundo debate –tanto en Senado como en Cámara– se expuso que: “Se aplica la tarifa del 15 % de impuesto sobre la renta para todos los usuarios de Zonas Francas, menos los usuarios comerciales, con lo cual se elimina el artículo 9° aprobado por las comisiones, por considerar que una tarifa baja para todos los usuarios tiene menos riesgos desde el punto de vista constitucional, es más transparente y equitativa, que lo que traía el proyecto aprobado en primer debate, según el cual se mantenía el tratamiento para los viejos usuarios, los nuevos industriales quedaban con una tarifa del 15% y los nuevos operadores a la tarifa general. Con la propuesta incluida en esta ponencia todos los usuarios, nuevos y antiguos, quedan con una tarifa del 15% para el impuesto sobre la renta (...)”. Gacetas del Congreso Nos. 890 y 894 del 12 y 13 de diciembre de 2005, respectivamente.

[257] Intervenciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público; el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; el Centro Externadista de Estudios Fiscales; el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y el ciudadano Ramiro Rodríguez López.

[258] Intervención la Asociación de Zonas Francas de las Américas; y los ciudadanos Juan David Barbosa Mariño y María Eugenia Sánchez Estrada.

[259] Así se advirtió en el acápite 6.6 de esta providencia.

[260] Ley 963 de 2005, art. 6.

[261] Tal como se explicó en el acápite 6.7 de esta providencia.

[262] Tal como se transcribió con anterioridad, la norma en cita establece que: “Artículo 5. Prima en los contratos de estabilidad jurídica. El inversionista que suscriba un Contrato de Estabilidad Jurídica pagará a favor de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, una prima que se definirá sobre las normas tributarias que el Gobierno Nacional determine que sean sujetas de estabilización. // Para ello, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público

gestionará, en un término de tres meses a partir de la aprobación de la Ley del PND, la elaboración y puesta en marcha de una metodología de definición de primas que refleje cada uno de los riesgos asumidos por la Nación y las coberturas solicitadas por los inversionistas.”

[263] Véase, entre otras, las Sentencias C-409 de 1996 y C-776 de 2003.