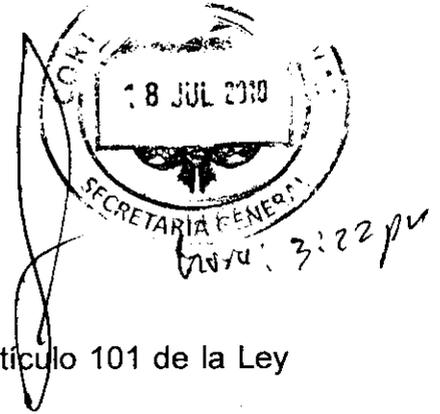


D-12811.
ok

Bogotá D.C., julio 18 de 2018

Honorables Magistrados
SALA PLENA
CORTE CONSTITUCIONAL
E.S.D.



Ref.: Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016

Lucy Cruz de Quiñones, identificada con C.C. No.41.581.364 expedida en Bogotá, en mi calidad de ciudadana colombiana, actuando en nombre propio y con fundamento en el artículo 40, numeral 6°, en armonía con el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, conforme con el decreto reglamentario 2067 de 1991, presento ante la Honorable Sala Plena de la Corte Constitucional **DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, norma publicada en el Diario Oficial 50.101 de diciembre 29 de 2016, en cuanto viola materialmente el principio y derecho de IGUALDAD para un grupo de zonas francas antiguas a quienes discrimina; y los principios de IRRETROACTIVIDAD, BUENA FE Y CONFIANZA LEGITIMA al desconocer derechos y situaciones jurídicas consolidadas de acceso a un incentivo tributario previamente reconocido, para ciertos agentes económicos ya declarados como zonas francas, tal como se expondrá en este escrito.

I. NORMA DEMANDADA

A continuación, transcribo la norma acusada en cuanto incluye en el ámbito de aplicación de la tarifa que rige "a partir de 1° de enero de 2017", del 20% a los usuarios de zonas francas reconocidos en el pasado, antes de la vigencia de la ley nueva, y, en simultánea, los excluye del grupo al cual mantiene la tarifa antigua del 15%, bajo un condicionamiento especial "que tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica" La norma dice textualmente:

"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.

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



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 párrafo 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."

II. NORMAS CONSTITUCIONALES VIOLADAS

La norma del artículo 101 tiene dos contenidos normativos evidentes: el primero, modifica la tarifa especial del impuesto sobre la renta para usuarios industriales y comerciales de zonas francas incrementándola al 20%, a partir de 1° de enero de 2017 y el segundo, mantiene la tarifa anterior del 15% solamente para los usuarios de zonas francas reconocidas que hubieran suscrito contratos de estabilidad jurídica y extiende esa tarifa del 15% a los usuarios de nuevas zonas francas, creadas después de la vigencia de la norma en el municipio de Cúcuta, por los años 2017, 2018 y 2019.

La proposición jurídica acusada viola específicamente los siguientes artículos del orden constitucional vigente:

Artículo 58. Modificado Acto Legislativo 01 de 1999, Artículo 1°. Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores. Cuando de la aplicación de una ley expedida por motivos de utilidad pública o interés social, resultare en conflicto los derechos de los particulares con la necesidad por ella reconocida, el interés privado deberá ceder al interés público o social. La propiedad es una función social que implica obligaciones. Como tal, le es inherente una función ecológica.

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

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

Artículo 2. Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la



dependencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y **demás derechos** y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.

Artículo 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, **recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades** sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano: (...)

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

III. COMPETENCIA DE LA CORTE E INEXISTENCIA DE COSA JUZGADA

La Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda en virtud del numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Nacional pues se trata de una demanda ciudadana contra una norma legal vigente.

Además, no hay cosa juzgada hasta la fecha, pues, aunque se presentó demanda de constitucionalidad en contra de, entre otros, dos apartes del artículo 101 (parágrafo 2 y 3), mediante sentencia C-002 de 2018, la Corte Constitucional se declaró inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo entre otros artículos sobre el 101(parcial) por "*ineptitud sustantiva de la demanda*". Luego, no se ha examinado el fondo de la cuestión.

IV. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN Y FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

- 4.1. **Resumen:** En cumplimiento de los requisitos establecidos por la Corte¹ sobre claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia en las razones de inconstitucionalidad para la admisión de este tipo de acciones, se formularán y **desarrollarán dos cargos separados de inconstitucionalidad.** A saber, **violación del derecho fundamental a la igualdad y equidad tributaria y violación de la irretroactividad; dentro de éste cargo se incluye la defraudación de la confianza legítima y buena fe, que se generaron con los incentivos consagrados en las leyes tributarias previas.**

A continuación, y sin perjuicio de la exposición detallada de los cargos, se ofrece un breve resumen del caso para exponer la cuestión y generar las

¹ Corte Constitucional. Sentencia C-1052/01. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.



“dudas mínimas” que la Corte requiere para asumir el estudio de la presente demanda.

La norma acusada establece una nueva tarifa del Impuesto sobre la Renta, para los usuarios de zonas francas “a partir de 1° de enero de 2017”, aplicable a todas las zonas francas antiguas o nuevas, con lo cual se irrespetan las condiciones legales de un grupo constituido que ya había sido reconocido y calificado como usuarios de zonas francas antes de esa fecha.

El régimen de usuario de zona franca consistía, por disposición expresa del artículo 5° de la Ley 1004 de 2005, en una tarifa especial del impuesto sobre la renta equivalente 15% y un régimen aduanero que no se modifica. La norma es inconstitucional porque al legislador le está prohibido en la Carta (art 363) darle efectos retroactivos a las leyes tributarias. De manera que sus decisiones deben ser compatibles con este principio y garantía de nuestro sistema tributario. Las situaciones consolidadas son intangibles en los elementos que las configuran y sus efectos, ya sean cualitativos o cuantitativos, de suerte que la ley nueva debería ordenar su aplicación a las nuevas zonas francas creadas o calificadas a partir de su entrada en vigor, considerando que los requisitos del incentivo disminuido se cumplirán después de su promulgación, pero no a aquellas calificadas antes de la entrada en vigencia de la norma.

La simple derogación de la tarifa y su consiguiente subrogación por una nueva no sería inconstitucional si se hubiera dejado claro que rige para la calificación de zonas francas en el futuro, ya que, pese al reconocimiento de la potestad legislativa para modificar las leyes, la intervención legal no puede ser ejercida para fomentar fines ilegítimos, prohibidos por la Carta. Y es por ello que se afirma que el margen de libre configuración del legislador no es absoluto, debido a que todas las competencias reconocidas en la Constitución de un Estado de Derecho deben sujeción material a las reglas y principios vinculantes que las limitan y de allí que surjan - más a menudo de lo que se quisiera- constantes divergencias entre lo que se dice en esas normas y los criterios materiales obligatorios que rigen su producción y validez. Ya no se discute que el control de los productos legislativos, ejercido por otro de los poderes públicos, constituya una “restricción a la decisión democrática del legislador”, como se pensaba en la época en que tuvo lugar la polémica del siglo XX, sino una garantía para asegurar la supremacía constitucional cuya guarda le corresponde a la Corte².

Ninguna norma tributaria puede, en ningún caso, ser retroactiva: ese es el paradigma constitucional. Esto debido a que se le prohíbe al legislador volver sobre actos que pertenecen al pasado, para darles una consecuencia distinta a la reconocida, toda vez que **nuestra Constitución prohíbe toda especie de retroactividad tributaria en el**

² Como dice Pisarello en su artículo “Ferrajoli y las tareas del garantismo”: *En el estado legislativo, podía entenderse que la actuación de los poderes constituidos, comenzando por los del legislador, gozaban de una fuerte presunción de legitimidad jurídica. En el estado constitucional, en cambio, las actuaciones y omisiones de los poderes constituidos, incluido el legislador, se tornan tendencialmente ilegítimas en relación con los exigentes contenidos recogidos en las constituciones avanzadas* En, Ferrajoli, Moreso y Atienza LA TEORÍA DEL DERECHO EN EL PARADIGMA CONSTITUCIONAL .Madrid 2008 p21



artículo 363, al mismo tiempo que ordena que las normas tributarias deben ser equitativas, progresivas y eficientes.

El reproche, que lleva a solicitar el control de constitucionalidad de la ley, surge por la pretensión de la norma de abarcar en el incremento “a partir de 1° de enero de 2017” a **todas las zonas francas, incluidas las que cuentan con actos administrativos firmes de reconocimiento, con un plazo fijo de vigencia, con todas las prerrogativas concedidas en su día por el legislador y declaradas en acto administrativo.** El legislador no contaba con esa opción legislativa discrecional, de manera que el objeto de este juicio constitucional es controlar un contenido normativo contrario a la norma de prohibición constitucional de retroactividad tributaria.

De otro lado, el asunto que se plantea versa sobre una norma cierta, vigente y existente en el artículo 101 acusado, no es un ejercicio artificial sobre una interpretación incierta: la ley establece una tarifa del impuesto sobre la renta, del 20% en sustitución de la del 15% y excepciona de esa regla **otros casos distintos a los de las zonas francas con situaciones consolidadas, quienes hasta 31 de diciembre de 2016, accedieron al régimen de usuarios industriales de zonas francas bajo ciertas condiciones.**

De esta manera, el primer problema jurídico constitucional consiste en determinar si es admisible cambiar o ignorar el modelo constitucional de irretroactividad de la ley tributaria al prescribir, como lo hace el artículo 101, sin ningún atenuante, que la nueva tarifa aplica a las zonas francas constituidas “a partir de enero 1° de 2017” sin considerar el tiempo en que fueron ejecutados los requisitos del incentivo y el reconocimiento administrativo en favor de usuarios reconocidos con antelación a la expedición de la norma, bajo otro régimen tarifario.

Para resolver el problema, en el desarrollo del cargo se traen otras facetas de la seguridad jurídica e irretroactividad, como la buena fe y la confianza legítima defraudadas y se plantean contenidos del principio de irretroactividad aceptados por la doctrina, que se ponen en relación con el caso de las zonas francas en el país. Ocurre que los contribuyentes que accedieron a la tarifa antigua, efectuaron inversiones cuantiosas, económicamente significativas, requeridas para ser admitidos como usuarios industriales o de servicios de zona franca, confiando en que el Estado respetaría el régimen previsto en la ley 1004 de 2005.

El legislador de 2005 indujo al contribuyente de buena fe, a actuar de cierta manera, bajo la promesa de un régimen tributario cierto y conocido de zonas francas. Sin embargo, cuando los hechos estuvieron cumplidos y reconocidos por el Estado, a través de actos administrativos de reconocimiento de la calidad o del estatus³ de usuarios industriales y de servicios de zonas francas, las condiciones tributarias fueron sorpresivamente alteradas mediante el artículo acusado, con lo cual se defraudó la confianza legítima de todos los sujetos que, antes de la

³ Estatus es la condición de un sujeto, prevista por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de estas. El estatus parte de un hecho propio o de un acontecimiento, pero requiere de un reconocimiento o acto de un tercero, a través de un instrumento jurídico declarativo.



modificación legal, se comportaron como lo indicaba la ley del régimen franco, a fin de obtener un estímulo claro y duradero, en el impuesto sobre la renta, recogido en los actos administrativos perfectos.

De otro lado, ya en torno a la violación de la igualdad, un aparte del párrafo segundo del artículo 101 de la ley 1819 de 2016 enuncia un solo caso de "situaciones consolidadas" de zonas francas con sus derechos y deberes tributarios establecidos, para el cual sí se aplicaría la ley antigua: los usuarios de zonas francas con contratos de estabilidad jurídica, figura jurídica originada en la Ley 963 de 2005, que cobijaba distintas normas (comerciales, laborales, tributarias o de otra naturaleza), identificadas como determinantes de la inversión.

En este cargo se comprueba una desigualdad negativa, proveniente de la exclusión de un grupo de contribuyentes usuarios de zonas francas antiguas, del grupo que queda protegido por un trato respetuoso con la ley vigente al tiempo de celebrar el contrato de estabilidad jurídica (protección que es correcta, no sobra decirlo). La exclusión recae sobre aquellos contribuyentes que simplemente cuentan con actos administrativos firmes, cuando ambos recibieron reconocimiento como usuarios de zona franca con un régimen tributario especial sujeto a la ley 1004 de 2005 y conformaron el grupo de Usuarios Industriales de bienes y servicios, de Zonas Francas, debidamente reconocidos por la autoridad competente (DIAN), bajo las mismas condiciones fácticas e acceso al régimen franco, es decir, con los mismos requisitos y méritos para gozar del mismo régimen especial que tenía por finalidad extrafiscal el crecimiento económico y generación de empleo.

Los segundos fueron desmejorados o discriminados por la norma acusada porque quedaron sujetos a la tarifa aumentada cuando merecían el mismo trato de protección, con lo cual se viola el **principio y derecho fundamental de igualdad para situaciones análogas y el específico de equidad horizontal para contribuyentes con semejante capacidad contributiva**.

Se advierte que los dos cargos son de igual relevancia constitucional pero se presentan en un orden consecutivo, comenzando por irretroactividad, porque ese requiere de una mayor comprensión de la historia legislativa para demostrar la retroactividad, sin perjuicio del impacto en el derecho de igualdad que se aborda seguidamente.

4.2. VIOLACIÓN A LA PROHIBICIÓN DE RETROACTIVIDAD EN LA LEY TRIBUTARIA FRENTE A SITUACIONES CONSOLIDADAS. ARTÍCULOS 363, 83, 2 Y 58 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

El artículo 363 de la Constitución Política de Colombia establece que "*las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.*" Bajo esta garantía constitucional es ilegítima la norma acusada toda vez que afecta a aquellas zonas francas constituidas y reconocidas con la ley anterior, bajo la cual se aplicaba un componente tributario conocido como impuesto de renta a la tarifa del 15%.

La regla de la norma acusada ordena aplicar la nueva tarifa del 20% a partir de enero de 2017, sin ningún matiz. Como ya se expuso en el resumen, no se endilga vicio alguno a la modificación del beneficio hacia el futuro, para nuevas zonas francas, en

tanto no existe un derecho a la intangibilidad de la ley tributaria, en términos generales, sino una prohibición específica de retroactividad de la ley nueva. La modificación de la tarifa especial debería ser **prospectiva**, es decir, aplicable a nuevos hechos o actos que acreditan el derecho a acceder a ella, ocurridos después de su vigencia, de manera que no es válido, desde el punto de vista constitucional, colijar situaciones ya consolidadas en la orden de aplicación inmediata de la ley desfavorable, que contiene la norma acusada.

El artículo 338 de la Carta protege el período gravable de manera tal que la ley puede entrar en vigencia en el período gravable inmediatamente siguiente a su expedición, sin violar la retroactividad. En realidad, la del 338 es otra garantía, denominada también "*anterioridad*" o "*preexistencia de la norma al período gravable*"⁴ que se refiere, al principio de legalidad como predeterminación del tributo periódico, en los casos en los "*que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, para que el contribuyente conozca la ley que regula la base antes de iniciar el período para que se cumpla la predeterminación del tributo.*"⁵

Nuestra Constitución, de avanzada en este aspecto, prohibió también la retroactividad de grado mínimo o "retrospectividad" en la terminología clásica, porque consagró en el artículo 338, que la ley debe ser anterior a la iniciación del período (*principio de antelación*), pero no puede olvidarse que al mismo tiempo nuestra Carta prohibió, de manera más amplia y tajante, toda aplicación retroactiva de la ley tributaria, en el artículo 363, que es el que se estima violado, debido a que en el concepto "**retroactividad**" se incluye toda regulación legal que permita u ordene incidir sobre situaciones que ya han alcanzado una consolidación o, incluso, que han iniciado la producción de sus efectos, puesto que tales actos o hechos son inmodificables a la luz de la prohibición del artículo 363.

La motivación de la norma acusada da por sentado 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 ese tratamiento*"⁶, lo cual constituye un error grave, porque confunde la regla de antelación de la ley al período gravable (art 338), con la regla más amplia de prohibición de toda clase de retroactividad (art 363). La irretroactividad es la regla general prohibitiva y la especie, también prohibitiva, es la de protección del período, que es una especificidad del principio de no retroactividad para los tributos de período, 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 tiene otra temporalidad y otras finalidades.

En las normas de incentivos o beneficios, 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

⁴ Ávila Teoría de la seguridad jurídica, Centro del Cultura Jurídica Madrid, 2012 ,pág. 202

⁵ Corte Constitucional C891/12. M.P. Jorge Pretelt Chaljub. Ata la irretroactividad con el principio de legalidad así. "*Es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal. Materializa el principio de predeterminación del tributo, "según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal" y - Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual "se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso".*

⁶ Exposición de motivos. Op Cit.

reconocido en la ley o en el reglamento, para el disfrute del incentivo, como ocurrió en el caso de los usuarios industriales y de servicios de zonas francas que ya hubieren constituido la zona en un área específica, realizado las inversiones, generado las plazas de empleo y llenado los muchos requisitos para su reconocimiento. El hecho generador del incentivo es distinto al hecho generador del tributo de resultado anual, de manera que el artículo 338 resulta insuficiente para proteger el incentivo de las zonas francas del fenómeno de la retroactividad.

El concepto de irretroactividad actual suele referenciarse con la ya clásica definición del Tribunal Constitucional Alemán, que la resumió de una manera sencilla en el siglo pasado: *“una norma jurídica es retroactiva cuando el inicio de su ámbito temporal de aplicación se sitúa normativamente en un momento anterior al inicio de su existencia jurídica”*⁷.

La doctrina distingue entre *“retroactividad auténtica”* y *“retroactividad impropia”*, siendo la primera una especie de retroactividad fuerte que modifica las *consecuencias jurídicas* de **actos o hechos consumados antes de la promulgación de la nueva norma**, mientras que la segunda, la *“retroactividad impropia”* equivale a una retroactividad débil que se define como la vinculación hacia el pasado de los efectos presentes y futuros que versen sobre algunas circunstancias fácticas anteriores a la nueva ley. En la otra orilla, y para aclarar el límite de la ley nueva, se admite, por el principio de **aplicación inmediata** de la ley nueva sin mayores reparos, que la nueva norma se aplique cuando la ley antigua no ha alcanzado ni el acto o negocio jurídico o hecho constitutivo de la carga o del beneficio, es decir no ha operado a favor o en contra del administrado, por lo que, en últimas, cobijará a los hechos futuros.

Los derechos adquiridos (los que se tienen por nacidos por haberse realizado las circunstancias idóneas para atribuir dicho derecho, aunque todavía no se hubiera hecho valer) y las situaciones consolidadas no pueden modificarse por la ley nueva sin violar la prohibición de retroacción de la ley.

Constituido el derecho o la situación consolidada, el objeto protegido recae sobre una prestación cuantificable, o sea, el cumplimiento de una obligación y todo aquello que concierne a su existencia, validez y efectos debe quedar bajo la ley que estaba en vigor al tiempo en que el derecho y la correspondiente obligación se originaron. Valga aquí anotar que, tanto los derechos adquiridos, como las situaciones consolidadas y las expectativas legítimas son conceptos jurídicos construidos para afianzar la seguridad jurídica en favor de los particulares, que resultan afectados por actos o comportamientos de los poderes públicos; específicamente frente a leyes tributarias, por reglas constitucionales, jurisprudenciales y doctrinales sobre la irretroactividad, en el contenido del beneficio y cumplimiento de la obligación. Para la cabal comprensión de estos conceptos es necesario relacionar los artículos 363 y 58, en cuanto en la formulación de los derechos adquiridos dignos de protección se encuentran los que surgen de la disposición de la propiedad privada, como ocurre con las inversiones onerosas, protegidas por un régimen legal dado.

Como se anotó previamente, ninguna norma tributaria puede, en ningún caso, ser retroactiva: ese es el paradigma constitucional. Esto debido a que se le prohíbe al legislador volver sobre actos que pertenecen al pasado, para darles una

⁷ Sentencia de 4 de mayo de 1986, referenciada y traducida por Ana Belén MACHO PÉREZ en su obra *El principio de Irretroactividad e derecho Tributario*, Universidad Pompeu Fabra Barcelona 2005.

consecuencia distinta a la reconocida, puesto que **nuestra Constitución prohíbe toda especie de retroactividad tributaria en el artículo 363 de la Constitución.**

El legislador no contaba con la opción legislativa discrecional de incluir en la nueva regla de gravamen al 20% a **los usuarios de zona franca que cuentan con actos administrativos firmes de reconocimiento, con un plazo fijo de vigencia, con todas las prerrogativas concedidas en su día por el legislador histórico y declaradas en acto administrativo, simplemente porque violaría la prohibición constitucional de retroactividad tributaria.**

Nadie duda que los cambios pueden surgir por leyes que rigen para el porvenir pero no es admisible cambiar o ignorar el modelo constitucional de irretroactividad de la ley tributaria al prescribir, como lo hace el artículo 101, sin matices, que la nueva tarifa aplica a las zonas francas “a partir de enero 1° de 2017”, sin considerar los derechos del contribuyente surgidos de forma coetánea con la ejecución de los requisitos del incentivo y su consiguiente reconocimiento administrativo, bajo otro régimen tarifario.

De allí que lo que se pide expulsar del ordenamiento jurídico, previa verificación del irrespeto al límite constitucional impuesto al legislador como “prohibición de retroactividad”, es la modificación de las consecuencias de **la conducta incentivada ya realizada**, como un hecho cumplido en su momento. En este caso se dio un efecto distinto al previsto al tiempo de ejecutarse el hecho y verificarse las condiciones legales para acceder al beneficio de tarifa, con lo cual se violan, conjuntamente, los artículos 363, 83 y 58 de la Carta

La fuente del reconocimiento de la situación o del estatus era la ley 1004 de 2005 con su tarifa del impuesto sobre la renta (15%), aun cuando el modo por el que se acredita resultara ser el acto administrativo o la sentencia dictados en respuesta a la solicitud de reconocimiento. Por ello, el beneficio tiene fundamento en la ley que operó en la fecha de ejecución de las condiciones previstas en la norma, que dan derecho al reconocimiento **Es allí en donde se concreta la violación del artículo 363 en el caso en cuestión, puesto que la regla retroactiva contiene una nueva tarifa que pretende alcanzar a los usuarios de zonas francas ya reconocidos a los que no excluye del ámbito de aplicación de la nueva tarifa, más elevada que la que hubiera debido seguir aplicándose.**

Los derechos y libertades protegidos en el artículo 2° de la Carta incluyen la efectividad de los principios constitucionales y derechos entre los cuales están los de contenido patrimonial, en concordancia con el artículo 58 de la CP, incluida la garantía a la propiedad privada que se viola cuando un derecho ya ha sido reconocido y una ley posterior lo desconoce. Y es que justamente el derecho subjetivo o la situación consolidada provienen de la libertad económica que ha sido orientada por la ley de incentivos, cuyo especial contenido, en el caso concreto era la tarifa del 15% por los años autorizados, según el reconocimiento y el reglamento.

En este punto del análisis, se hace indispensable traer a colación cuál era el régimen anterior, su justificación y condiciones de aplicación para comprobar el cambio retroactivo. La ley Marco del régimen aduanero es la mencionada ley 1004 de 2005, que en relación con el beneficio de tarifa especial de las zonas francas en el Impuesto sobre la Renta tenía dispuesto:



DANIEL BAUTISTA ZULUAGA
NOTARIO DE BOGOTÁ

"Artículo 5°. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 240-1. Tarifa para usuarios de Zona Franca. Fijase 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"

Es decir, los usuarios industriales y de servicios tenían un régimen especial de tributación, establecido en la ley y aplicable desde su reconocimiento por resolución expresa de la DIAN, consistente en una tarifa fija del impuesto sobre la renta y complementarios equivalente al 15%, durante el periodo de funcionamiento establecido en el mismo acto administrativo; mientras que los usuarios simplemente comerciales, tenían la misma tarifa ordinaria que los demás contribuyentes, esto es, no contaban con el beneficio de tarifa especial.

La satisfacción del interés general que percibe la sociedad con el beneficio aparecía razonada en el proyecto de ley que se convertiría en la Ley 1004 de 2005 publicado en la Gaceta del Congreso 636 del 19 de septiembre de 2005, con dos objetivos : (i) competir en la atracción de la inversión extranjera con los demás países de la región que han desarrollado también zonas francas, y (ii) desarrollar los compromisos internacionales adquiridos por Colombia ante la Organización Mundial del Comercio (OMC), desmontando las subvenciones prohibidas⁸ como beneficios expresos a las exportaciones o a los productos de exportación y cambiarlos por políticas estatales de desarrollo, independientemente de si los productos son o no exportados. La tarifa adoptada para Impuesto sobre la Renta era inferior en 20 puntos a la aplicable a sociedades según la ley vigente en ese momento que era del 35% según el art. 99 de la ley 223 de 1995.

Exactamente, la especialidad y los objetivos de interés general de las zonas francas en términos de empleo, crecimiento y competitividad los estableció el propio legislador así:

"Artículo 1°. 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."

"Artículo 2°. La Zona Franca tiene como finalidad: 1. **Ser instrumento para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital.**

⁸ Se entiende por subsidio o subvención "las contribuciones directas o indirectas realizadas por el gobierno o por organismos públicos o por particulares investidos de poderes para ello, que confieren un beneficio a una o varias empresas o a una o varias ramas de la producción nacional, siendo preciso señalar que no necesariamente un mecanismo de comercio exterior es una subvención y que es posible tener una política de subsidios que beneficien el comercio exterior sin que esta sea contraria a los compromisos de la OMC "Acuerdo sobre subvenciones y Medidas compensatorias de la OMC. En Barbosa Juan David Comunicación técnica p 676 Estudios de Derecho tributario Derecho Aduanero y Comercio Exterior 42 Jornadas ICDT, febrero de 2018.



DANIEL BAUTISTA ZULUAGA
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



2. Ser un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezcan.

3. Desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales.

4. Promover la generación de economías de escala.

5. Simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta.”

El régimen precedente regulaba un beneficio de **exención total** según el artículo 15 de la Ley 109 de 1985 y 213⁹ y 322, literal m) del Estatuto Tributario¹⁰, que, en su momento y en acogimiento del acuerdo con la OMC, se desmontó gradualmente a través del artículo 69 de la Ley 863 de 2003, que difería la derogación al año 2006. La exposición de motivos de la que vino a convertirse en la ley 1004 de 2005 relata los compromisos con la OMC y el desmonte de los subsidios en 2006¹¹. Previamente, desde la creación de las zonas francas como establecimientos públicos con inversión privada en las ciudades de Barranquilla, Cartagena, Cúcuta, Santa Marta, Buenaventura, y Palmaseca, estas gozaron de exención en el pago

⁹ Conforme al artículo 213 del Estatuto Tributario: "Las personas jurídicas usuarias de las Zonas Francas Industriales estarán exentas del impuesto de renta y complementarios, correspondiente a los ingresos que obtengan en el desarrollo de las actividades industriales realizadas en la Zona, siempre que cumplan con las disposiciones contenidas en la Ley 109 de 1985 y demás normas que la desarrollen...."

Este artículo reproduce en su esencia el artículo 15 de la Ley 109 de 1985, por la cual se establece el estatuto de las zonas francas.

¹⁰ Exoneraba del impuesto de remesas a los ingresos obtenidos por personas jurídicas usuarias industriales y de servicios en zonas francas. Como este tributo se derogó por la ley 1111 de 2006 también se derogó la exención

¹¹ Así se desprende de la exposición de motivos del proyecto de ley 141 de 2005 (Cámara) que vino a convertirse en la ley 1004 de 2005: "En este punto es importante realizar una consideración sobre la situación actual de Colombia frente a sus compromisos en la Organización Mundial del Comercio, OMC, relacionados con los instrumentos descritos. Mediante la Ley 170 de diciembre 15 de 1994, el Honorable Congreso de la República aprobó el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, OMC, dentro de la cual, con el fin de lograr un comercio equitativo, los 144 países miembros acordaron desmontar gradualmente las subvenciones a las exportaciones de productos industriales. Colombia gozó de un periodo de gracia de ocho años a partir de la entrada en vigor del Tratado de la OMC, para el desmonte de estos subsidios, el cual expiró en 2003. Este plazo fue prorrogado por el Comité de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC, hasta diciembre 31 de 2006.

Para dar cumplimiento a los compromisos adquiridos ante la Organización Mundial del Comercio, OMC, Colombia, a través del honorable Congreso de la República, desmontó a partir del 31 de diciembre del año 2006, mediante el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 (que derogó el artículo 213, literal m) del artículo 322 del ET) las exenciones de los impuestos de renta y complementarios y de remesas establecidas en los artículos 15 de la Ley 109 de 1985 y 213 y 322, literal m) del Estatuto Tributario, a favor de los Usuarios Industriales de Bienes de las Zonas Francas. Dicho desmonte cobijó las exenciones equivalentes, establecidas por el numeral 1º del literal A del artículo 16 de la Ley 677 de 2001, a favor de los proyectos industriales admitidos a las Zonas Especiales Económicas de Exportación.

Teniendo en cuenta estas restricciones de la institucionalidad internacional del Comercio Exterior de Colombia, el Gobierno Nacional propone mediante este proyecto de ley, redefinir la finalidad de las Zonas Francas y de las Zonas Especiales Económicas de Exportación, de manera que no se ponga al país en situación de incumplimiento frente a sus socios comerciales internacionales, pero **asegurando que se pueda contar con estos instrumentos para la creación de empleo, la captación de nuevas inversiones de capital y la promoción de la competitividad de las regiones donde se establezcan, con base en un tratamiento tributario especial en materia de impuestos sobre la renta y valor agregado.**" (Gaceta del Congreso 636 de 2005. Negritas ajenas al original)

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ

de toda clase de impuestos nacionales, departamentales y municipales al tenor de las leyes 105 de 1958 y 47 de 1981.

La tarifa del 15% fue, entonces, 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. Los requisitos que debía cumplir el beneficiario de la tarifa reducida, fundamentalmente son de interés común como se consagra en la ley marco 1004 de 2005 y sus reglamentos¹², relativos especialmente al monto de la inversión y la generación de empleo para el país.

Naturalmente, el grupo de destinatarios ya reconocidos y calificados por la autoridad competente, con antelación a la expedición de la nueva ley, que habían accedido a la tarifa preferencial del Impuesto sobre la Renta, equivalente al 15%, vigente antes de la ley 1819, 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. Ahora, la magnitud de las inversiones necesarias para calificar como usuario de zona franca exigía un horizonte normativo de largo plazo para ejecutar el esquema financiero previsto e informado a las autoridades públicas con antelación a la aprobación del estatus.

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 prorrogable 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 firmes, 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 art. 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

¹² Decretos 383 de 2007 establece el plazo "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, y artículo 7 del 4051 de 2007 que establece los requisitos para acceder a la calidad.

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.

Las normas constitucionales expuestas aquí (338,363 y 58) permiten diferenciar la aplicación tributaria prevista desde la ley, y detectar si la misma ley contraviene las reglas de antelación del período o la de irretroactividad en general, con dos reglas sencillas, así:

- a) La ley nueva se debe aplicar inmediatamente sobre todos los actos o hechos **nacidos después** de la promulgación, y en todo caso, a partir de los períodos que inician después de la promulgación.
- b) No debe cobijar aquellos **hechos calificados o derechos reconocidos previamente** que tengan relevancia futura en la determinación de la obligación tributaria, ya que en ese caso se debería aplicar la ley vigente al tiempo del reconocimiento por acto firme, sentencia definitiva o contrato, especialmente cuando la calificación previa comprende la ley tributaria que fundamentó la conducta del contribuyente y la decisión de autoridades públicas, como ocurre con el reconocimiento de una tarifa preferencial, por un plazo determinado;

Para cerrar la argumentación sobre el cargo acudiremos a una línea jurisprudencial de la Corte Constitucional, relativa a las situaciones consolidadas en caso de exenciones o estímulos, que reconoce que no se pueden afectar situaciones jurídicas consolidadas:

- Sentencia C-785 de 2012, en la que se recalcó que: **“...el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez, está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición favorable para el contribuyente.”**¹³
- Sentencia C-604 de 2000, en la que postula lo siguiente: **“El principio de la buena fe en materia tributaria, está íntimamente ligado con el respeto de los derechos adquiridos, pues una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la**

¹³ Esta Sentencia reitera la C- 430 de 2009 en la que se señaló que **“aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado, sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo”**.

norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas.”¹⁴

- La Corte reitera que se debe *“distinguir entre las exenciones que se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación y las exenciones generales consagradas sin contraprestación alguna (...) las primeras generaban situaciones jurídicas consolidadas que debían ser respetadas por el legislador, no así las segundas.”*¹⁵

La buena fe, ha dicho la Corte, *“se refiere fundamentalmente a la confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada (...) la administración y el administrado deben adoptar un comportamiento leal en el perfeccionamiento, desarrollo y extinción de las relaciones jurídicas. Este imperativo constitucional no sólo se aplica a los contratos administrativos, sino también a aquellas actuaciones unilaterales de la administración generadoras de situaciones jurídicas subjetivas o concretas para una persona. El ámbito de aplicación de la buena fe no se limita al nacimiento de la relación jurídica, sino que despliega sus efectos en el tiempo hasta su extinción. El principio de la buena fe incorpora a la doctrina que proscribe el venire contra factum proprium, según la cual a nadie le es lícito venir contra sus propios actos. La buena fe implica el deber de observar en el futuro la conducta inicialmente desplegada, de cuyo cumplimiento depende en gran parte la seriedad del procedimiento administrativo, la credibilidad del Estado y el efecto vinculante de sus actos para los particulares...”*¹⁶

- Más recientemente, la Corte ha expresado que: *“respecto de aquellas situaciones particulares y concretas que nacen y se desarrollan en el marco de relaciones que no tienen ni llegan a tener vínculo alguno con la utilidad pública o el interés social, surge un derecho que hace intangible la posición o relación jurídica que se consolidó por virtud del cumplimiento de las condiciones contenidas en la ley. Esas situaciones, por razones de seguridad jurídica y en virtud del principio irretroactividad de la ley, no podrían ser afectadas en modo alguno.”*¹⁷

En el caso presente, la ley nueva modificó la situación ya nacida de las zonas francas reconocidas y operativas, al reconocerles efectos distintos a los que formaban parte de sus características, para los periodos siguientes a la vigencia de la ley. Con ello se viola la Constitución como se ha expuesto, especialmente, el artículo 363 citado.

4.3. Violación de la Confianza Legítima cuando hay expectativas legítimas que no se respetan y tampoco se prevé un régimen de transición (art 83 CP)

Desde otra perspectiva, y también como una variante de este mismo cargo, se irrespeta el principio de **confianza legítima, corolario del principio de buena fe consagrado en el artículo 83 de la Carta Política**, que protege las relaciones entre el ciudadano y el Estado de los cambios súbitos o inesperados. Tal como lo ha señalado la Corte Constitucional: *“la confianza legítima consiste en que el*

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-604/00. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-1114/03 M.P. Jaime Córdoba Triviño y en sentido semejante Sentencia C-635/11 M.P. Jorge Iván Palacio.

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia T-475/92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-192/16. M.P. Alejandro Linares Cantillo



ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en el cual pueda confiar.”¹⁸

Para hacer claridad, por el concepto de **irretroactividad** se agrade la Constitución al no incluir en la tarifa del 15% a quienes consolidaron la situación con declaratoria en firme, antes de la ley. Adicionalmente, se transgrede el **principio de confianza legítima** al no considerar la situación de los que, confiando en la permanencia de la ley, ejecutaron en el pasado actos o peticiones, obtuvieron permisos y licencias y adquirieron terrenos y cumplieron con los requisitos, justamente para acceder a la tarifa del 15%.

El reproche de **constitucionalidad** de la norma, 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 ley, y sin embargo, se encontraban tramitando la calificación, con antelación a la vigencia de la ley 1819 de 2016.

El principio de protección a la confianza legítima depende del ejercicio de esa confianza¹⁹, con base en las normas que alentaron una acción individual, ya no exclusivamente frente a situaciones consolidadas, sino frente a actuaciones del contribuyente y del Estado, adelantados conforme a una pretensión de permanencia en el mediano plazo, como se pretendía ocurriera con una tarifa que fue presentada por el legislador como la que cumplía con los requerimientos de la OMC. Dados los plazos de vigencia de las zonas francas permanentes (mediano y largo plazo) el derecho al beneficio de tarifa especial era confiable, calculable, vinculante por su origen legal y oneroso por las condiciones de cumplimiento, pero esta situación tampoco recibió un tratamiento de protección.

Las situaciones intermedias entre las consolidadas y las meras expectativas denominadas también **expectativas legítimas** o **“expectativas fundadas”** o **“settled expectations”**, como las llama la doctrina norteamericana²⁰ (aquellas que pese a no haberse consolidado conservan el estatus o son protegidas por regimenes de transición) se protegen en virtud del principio de confianza legítima atendiendo a la justa idea de que “los poderes públicos deben mantener su palabra”.

Otra categoría, la de las meras expectativas (aquellas en las que la norma no ha operado porque no se han cumplido las condiciones para consolidar ni han iniciado trámite alguno) no otorgan derechos ni estatus, y obviamente no facultan a las personas a acogerse a la ley antigua, que ya no existe y por ello, se rigen por la ley nueva. A esas no se refiere esta demanda.

Es importante advertir que el medio jurídico estable y previsible generador de confianza legítima, gravita en torno a una relación de confianza entre el ciudadano y el Estado, lo que no necesariamente implica la existencia previa de un derecho radicado en cabeza del ciudadano o una situación jurídica consolidada —en lenguaje de derecho público—, sino que también cobija como dignas de protección otro tipo de acciones en curso, tal como lo ha reconocido la propia Corte:

“No se trata, por tanto, de lesionar o vulnerar derechos adquiridos, sino tan sólo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían

¹⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-131/04. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

¹⁹ KA Schwarz Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip. Baden Baden. Nomos 2002, pp296 a 299.

²⁰ TRIBE; Laurence H, American Constitutional Law 2^a ed. Mineola New York, 1988p 616-617

hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo"^{21,22}



En el ámbito tributario, en otros casos, el contribuyente, aun cuando no hubiere alcanzado una situación consolidada, confía en una regla de derecho, en virtud de la cual despliega una serie de actos o negocios con efectos en derecho, que no pueden resultar socavados por el cambio súbito en la legislación.

La confianza legítima se frustra cuando quiera que existen actos iniciados para el derecho tributario que tienen efectos pendientes de conclusión y que, aun cuando no constituyan derechos subjetivos o situaciones consolidadas que hacen parte del patrimonio del contribuyente, surgen por una actuación desplegada por el Estado, por intermedio de cualquiera de sus órganos de poder, que induce a la ejecución de un comportamiento por parte del ciudadano.

La razón detrás de esta protección reforzada se encuentra en que los contribuyentes adoptan decisiones económicas en torno al régimen fiscal vigente al momento de estructurar su negocio, confiando en que determinadas condiciones especiales vigentes al momento de iniciar la ejecución de su negocio tendrán cierto grado de perdurabilidad en el tiempo.

En virtud de lo anterior, la norma acusada también transgredió el principio de confianza legítima de **otros Usuarios de Zona Franca que, aun cuando no hubieren recibido su calificación con antelación a la expedición de la norma, iniciaron los trámites y ejecutaron y terminaron las actividades requeridas, en orden a su reconocimiento tales como: permisos, solicitud de estatus, compra de inmuebles o maquinaria y e inversión en activos.**

La norma acusada tampoco estableció un régimen de transición para este tipo de contribuyentes a pesar de que su situación, evidentemente, no es la misma que la que tienen los que inician sus proyectos con el nuevo régimen.

Este argumento de inconstitucionalidad encuentra apoyo en Sentencia C-007/02 en la que la Corporación estableció que, en materia tributaria, el principio de **confianza legítima** protege "las razones objetivas para confiar en la durabilidad de la legislación y las alteraciones que se presentarían ante un cambio súbito en la misma". Para determinar cuándo existe una "razón objetiva", la Corte acude a varios criterios no restrictivos, tales como que la legislación:

*"(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 comportamientos a lo que ella prescribe."*²³

Así pues, procede efectuar el análisis del caso a la luz de las reglas jurisprudenciales vertidas con ocasión del pronunciamiento citado, para establecer si existe una

²¹ Ibidem. Corte Constitucional. Sentencia C-134-04. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

En sentido similar se ha pronunciado el Consejo de Estado que, en una reciente línea jurisprudencial, ha sostenido que merecen protección estatal: los derechos subjetivos, las expectativas legítimas y los estados de confianza que surgen de "actos objetivos, externos, claros, tangibles, inequívocos y reales" del Estado que "orientan al ciudadano hacia determinada conducta". Consejo de Estado Sección tercera. Sentencia de 31 de agosto de 2015. Rad. 22637

²³ Corte Constitucional. Sentencia C-007/02. M.P. Manuel José Cepeda.

verdadera **violación al principio de confianza legítima** con ocasión de la introducción al ordenamiento jurídico del artículo 101 de la ley 1819 de 2016, que eleva la tarifa y no protege sino exclusivamente a los que tengan contratos de estabilidad previos.



Vigencia por un largo período de tiempo (durabilidad): 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 Marta²⁴. 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 esta 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 jurídicas 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 de 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 el primer requisito exigido por el análisis constitucional, 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

- ii. **Modificaciones y propuestas de reforma:** El propósito fundamental al establecer un régimen tarifario especial en materia del impuesto sobre la renta y complementarios para los Usuarios de Zona Franca ha sido fundamentalmente la promoción del desarrollo, la competitividad y el fomento del comercio exterior. Si se observan con cautela las modificaciones que ha sufrido la legislación en la materia, se concluye que se transitó del régimen de exención plena al régimen de tarifación preferencial, que generó consensos porque obedeció a la necesidad de cumplir con compromisos

²⁴Rodríguez, K., Ramos J., "Zonas francas en Colombia: beneficios tributarios en el impuesto de renta" Banco de la República. Bogotá 2011.

adquiridos en el seno de organizaciones internacionales que obligaban a alejarse de la exención como subsidio, pero era de prever que de allí en adelante el nuevo régimen sería muy estable, por lo menos para aquellos que realizaron actos inequívocos para acceder a él.



Si bien la Comisión de Expertos de 2015 y el proyecto de ley de la llamada "reforma estructural" proponían modificar rentas exentas, especialmente, y gravar más intensamente a las zonas francas, **nunca se explicó la necesidad o razonabilidad de cambiar las reglas preexistentes para actos y hechos irreversibles cuando las inversiones ya se hubieran realizado.** De hecho, en ninguno de los apartes del proyecto de ley se argumentó sobre desconocer la naturaleza declarativa de las resoluciones de calificación de zonas francas, que verifican la existencia y cumplimiento de requisitos o condiciones que hacen surgir el derecho, según la ley.

Así, los usuarios de zonas francas calificados antes de la vigencia de la ley, fueron sorprendidos por una legislación desfavorable, retroactiva en sus efectos y vieron traicionada su confianza legítima para amortizar la inversión bajo las fórmulas financieras entregadas a la DIAN, al amparo de las condiciones originales. Incluso, vale la pena destacar, de la exposición de motivos de la que vino a convertirse en Ley 1004 de 2005 que allí se había dicho: **"Es importante mantener las reglas de juego y preservar la "estabilidad jurídica" a los usuarios industriales de servicios y operadores de zona franca ya que la normativa internacional no exige cambios en esta materia. (...)**

- iii. **Existencia obligatoria:** A la luz de los límites constitucionales expuestos de irretroactividad y de confianza legítima, no podía el Estado legislador, ante el cumplimiento de los requisitos legales vigentes en su momento, modificar el régimen intempestivamente, sin tomar algún tipo de medida de protección para quienes habían cumplido con los requisitos jurídicos y económicos previstos. Si se modifica un régimen preferencial, el Estado legislador debe respetar las llamadas situaciones en curso que se seguirán por las reglas anteriores y, además, proporcionar tiempo y espacio para el tránsito legislativo de las que no alcanzaron a consolidarse ya que se califican de expectativas legítimas, siempre ponderando los bienes jurídicos que colisionan.

En el caso presente, el legislador optó por la conservación de la tarifa del 15%, pero sólo para los "contratos de estabilidad jurídica" e incluso para las nuevas zonas francas, que se establezcan en la zona geográfica de Cúcuta hasta 2019. Con todo, quienes realizaron las inversiones y proyectos exigidos por la ley y el reglamento para acceder a la calificación de Usuario de Zona Franca, y que honraron las condiciones dispuestas por el Estado para obtener la tarificación especial del impuesto sobre la renta y complementarios quedan sin protección.

- iv. **Efectos previsibles:** 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 pues 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).



Así mismo, la calificación de la calidad de zona franca se otorga por un término que oscila entre 15 y 30 años prorrogables por otros 30²⁵. En términos de relevancia, se conoce que para el año 2016, las Zonas Francas habían generado más de 227.474 empleos –directos e indirectos– y para 2015 la inversión acumulada alcanzó los USD 19,860 millones²⁶ lo que denota los efectos contra prestacionales de la ley de incentivo y el esfuerzo de quienes cumplieron con esas condiciones objetivas de la ley en cuanto a crecimiento y empleo, o estaban en proceso de cumplimiento.

El análisis de viabilidad del proyecto de inversión exigido por el procedimiento de calificación debe estar aparejado de una proyección en la órbita de lo 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 ley 1819 de 2016, 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 precisamente 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.

Dichas expectativas legítimas se atribuyen a un hecho objetivo que emana del Estado, cual es la vocación de permanencia de un beneficio fiscal que no ha sufrido modificaciones de profundo calado en el ordenamiento jurídico. La confianza legítima se ve defraudada cuando el Estado, por conducto de cualquiera de sus órganos de poder, lesiona las expectativas legítimas de quienes albergan certidumbre en la estabilidad o proyección de determinadas situaciones jurídicas. Tal como lo ha señalado la Corte Constitucional:

*“Como en el caso de imposición de sanciones, la de tributos requiere la predeterminación de los mismos y de las reglas exigibles a los contribuyentes a objeto de evitar el abuso del gobernante y de permitir a quienes habrán de pagarlos la planeación de sus propios presupuestos y la proyección de sus actividades tomando en consideración la carga tributaria que les corresponderá asumir por razón de ellas. La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, **sufre un daño***

²⁵ Artículo 23 del Decreto 2147 de 2016.

²⁶ Cámara de Usuarios de Zonas Francas-ANDI, Estudios y Estadísticas, [en línea] disponible en: http://www.andi.com.co/czf/Paginas/Estudios_y_Estadisticas.aspx; Revista AZFA, Asociación de Zonas Francas de las Américas: Estadísticas Zonas Francas de América Latina y el Caribe.

cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control o previsión.”²⁷

En esta vertiente del cargo de retroactividad por no considerar los actos en curso, se considera que la norma viola las expectativas legítimas, razonables, ciertas y fundadas de quienes diseñaron su proyecto de inversión considerando la tarifa vigente, y tenían su solicitud en trámite, lo que apareja una vulneración del principio de confianza legítima, derivado del artículo 83 de la Carta Política. El legislador debió adoptar mecanismos para no defraudar esas expectativas, como sí lo hizo con los contribuyentes estabilizados por contrato.



La disposición acusada, no permitió salvaguardar las disposiciones antiguas, aun derogadas, que **debían** ser aplicables a ciertos casos a partir de la existencia de situaciones consolidadas antes de la modificación, que deberían aplicar la tarifa del 15% en forma ultractiva.

Tampoco permitió aplicarlas para situaciones que se encontraran inconclusas o en curso al tiempo de expedición de la norma nueva ni estableció el mismo régimen o reglas transitorias que es una construcción del constitucionalismo tributario más reciente²⁸, protectora de la confianza legítima del contribuyente cuando éste acomete proyectos que la ley dice incentivar por largo plazo y luego les incumple. Y es que lo tributario ha sido en este punto una punta de lanza que garantiza un derecho al contribuyente contra los cambios abruptos que lo perjudican después de haber actuado conforme a la ley de incentivo.

La Corte Constitucional también ha reconocido la necesidad de considerar la confianza legítima en su jurisprudencia:

“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

²⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-149/93. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

²⁸ Esa es la misma doctrina que sentó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en el Asunto C-201/08, Caso Plantanol, que obviamente se cita solo a manera de ilustración del tema:

“(…) el Tribunal de Justicia ya declaró que el principio de seguridad jurídica no exige que no se produzcan modificaciones legislativas, sino que más bien requiere que el legislador tome en consideración las situaciones especiales de los operadores económicos y prevea, en su caso, adaptaciones a la aplicación de las nuevas normas jurídicas.” Incluso, en pronunciamientos posteriores, sostuvo que la ausencia del régimen de transición implica que: *“(…) al no acompañar la supresión de una normativa con medidas transitorias destinadas a proteger la confianza que el operador podía legítimamente tener en la normativa comunitaria, infringió una norma jurídica superior (...).”* Tribunal de Justicia de la Unión Europea caso 187/Belgica y Forum y Asunto C-517/07. Aunado a lo anterior, incluso instrumentos expedidos en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, han señalado la necesidad de establecer regímenes de transición en tratándose de disposiciones del orden tributario que puedan afectar las inversiones que hubiesen realizado los contribuyentes. Al respecto, el reporte para los Ministerios de Finanzas del G20 (marzo de 2017) establece:

“Los cambios en la legislación tributaria que reflejen un cambio en la política fiscal requieren que los Gobiernos consideren si son necesarias disposiciones transicionales. Cuando el cambio afecte el tratamiento fiscal fundamental de una inversión existente (por ejemplo, la remoción de un incentivo específico), hay argumentos suficientes para adoptar disposiciones transicionales en respeto de la certidumbre y transparencia de la inversión existente. El impacto de cualquier protección contractual existente necesita considerarse. Los Gobiernos pueden determinar límites a la amplitud de un cambio en la legislación tributaria con “cláusulas de atardeceres”.

otorgue a estos últimos un período de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica."²⁹

En nuestro derecho y en el ámbito del derecho tributario, la necesidad de regímenes de transición se ha defendido a la luz del quebrantamiento del principio de confianza legítima, precisamente por parte de la jurisprudencia constitucional:

*"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"*³⁰

En pronunciamiento reciente, la Corte Constitucional incluso propugnó por medidas transitorias para meras expectativas:

*"Las meras expectativas aluden al eventual surgimiento de un derecho en el evento de que, en el futuro, se cumplan las condiciones previstas en la ley. Se trata solo de la posibilidad o probabilidad de adquirir un derecho y, en esa medida, las autoridades en el marco de sus competencias podrían introducir reformas no solo en las condiciones para su surgimiento sino también para definir su alcance. No obstante lo anterior, en ocasiones, dichas expectativas deben ser protegidas en virtud del artículo 83 mediante la adopción de medidas provisionales o de transición."*³¹

De hecho, la Corte ha reconocido que los cambios intempestivos de la legislación, más aún en materia tributaria, configuran un desconocimiento de la confianza legítima que los ciudadanos tienen en un estado de cosas determinado,

"La Constitución indica que las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas. Este principio atado al de buena fe, trae consigo que el Estado no pueda de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un período de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones.

(...)

*Así las cosas, este principio surge como un límite a la actuación de las autoridades públicas. En este orden de ideas, cuando se genera a los particulares la convicción de estabilidad en el estado de cosas anterior y la certeza de que su actuar está amparado por la legalidad, éstas no pueden producir cambios inesperados que tengan consecuencias gravosas en el particular y en esa medida deben otorgarle tiempo y mecanismos para que se ajusten a la nueva situación."*³²

²⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-131/04. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

³⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-007/02. M.P. Manuel José Cepeda.

³¹ Corte Constitucional. Sentencia C-192/16. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

³² Corte Constitucional, sentencia C-785 de 2012, M.P. Jorge Iván Palacio.



En el caso que se cuestiona, como se señaló previamente, la legislación no había sufrido modificaciones en un largo período de tiempo (desde el año 2005 con la implementación de la Ley 1004), por lo que la confianza depositada en la estabilidad de la normatividad se encuentra protegida constitucionalmente tal como lo ha determinado la Corte Constitucional, en el pronunciamiento contenido en la Sentencia C-007/02, ya citado.

En la modificación normativa introducida por la Ley 1004 de 2003 existían razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, puesto que históricamente la tarifa del impuesto sobre la renta en las zonas francas ha sido realmente incentivadora ya que, en sus inicios estaban exentas del pago de impuestos y posteriormente, para el año 2005 se estableció una tarifa del 15% que rigió hasta la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016; es decir, la regla de derecho **mantuvo la misma tarifa durante más de 10 años, generando la confianza legítima para los que se instalaron recientemente, que ahora se ve lesionada con el cambio súbito que introdujo el artículo 101 de la reforma tributaria**, que en ese sentido debe declararse inexecutable.

En conclusión, la norma acusada del artículo 101 de la ley 1819 de 2016, exige la aplicación inmediata de la nueva tarifa **“a partir de enero de 2017”** con violación de los artículos 2, 58 y 83 de la Constitución Política, al quebrantar el principio de confianza legítima e imponer la nueva política sin ninguna consideración de los principios jurídicos contenidos en los artículos que resultan violados, en especial el 83 que impone a todos los poderes públicos respetar la buena fe y la confianza legítima de los administrados.

4.4. SEGUNDO CARGO: VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 13 CONSTITUCIONAL, 95 N 9 Y 363 EN LO RELACIONADO CON LA IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA POR EXCLUSIÓN DE LOS USUARIOS DE ZONA FRANCA RECONOCIDOS MEDIANTE ACTO ADMINISTRATIVO FIRME ANTERIOR A LA LEY 1819 DE 2016.

El artículo 13 de la Carta consagra el principio de igualdad en los siguientes términos:

*“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. “

Por su parte el artículo 95 numeral 9 establece el deber de contribuir dentro de límites de justicia y equidad así:

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla.



DANIEL BAUTISTA ZULUAGA
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ

El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano: (...)

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



La norma acusada trata a los usuarios de zonas francas de distinta forma en el impuesto sobre la Renta, cambiando las tarifas con criterios disímiles e injustificados, como se advierte al desglosar sus contenidos:

- En primer lugar, se aplica una especie de regla general que sustituye y modifica el artículo 240-1 del ET, operante **“a partir de 1° de enero de 2017”, que incrementa la tarifa del impuesto al 20%**.
- En segundo lugar, de manera especial y excepcional se mantiene la misma tarifa de la ley anterior (**15%**), **a partir de la misma fecha, 1° de enero de 2017** y hasta diciembre de 2019, para los usuarios de las zonas francas creadas dentro de ese período, **en el Municipio de Cúcuta**.
- En tercer lugar, la misma tarifa de la ley anterior del **15%**, se mantiene para los **usuarios de zonas francas que, además del reconocimiento obligatorio, contarán con “contrato de estabilidad”** jurídica, suscrito en vigencia de la ley 963 de 2005 que lo regulaba como voluntario.
- Por último, los usuarios comerciales de zonas francas mantienen una tarifa ordinaria del artículo 240 del ET.
- Por exclusión, ya que no están en ninguna de las dos excepciones de la tarifa del 20%, la norma somete a la tarifa del 20% a los usuarios industriales de bienes y servicios antiguos, con acto administrativo de declaratoria, autorización y reconocimiento bajo el régimen anterior, cuando en verdad, su propio grupo era el de los usuarios de las zonas francas reconocidas, con tarifa del 15%.

Y se dice que **es el mismo grupo contributivo**, en atención al cumplimiento del mismo fin legal del incentivo, dado que se observaron y verificaron los mismos requisitos de la ley 1004 de 2005 para el reconocimiento de la calidad, tal como venían en un mismo régimen hermanado de zonas francas antes de la reforma de la norma acusada.

Es decir, **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, transcrito en el primer cargo, sin fisuras, los usuarios de zonas francas tributaban todos al 15% 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,

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA
NOTARIO QUINTA DE BOGOTÁ

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.

Entendido del deber jurídico establecido en el **artículo 95.9 de la Constitución**, cuando establece que el deber de contribuir al financiamiento de gastos e inversiones del Estado se hará "dentro de conceptos de justicia y equidad" no es otro que graduar las contribuciones de acuerdo con la capacidad contributiva personal y otras circunstancias relevantes para contribuir, que las hace aptas para coadyuvar con las cargas propias del contrato social. Indagar las similitudes en capacidades contributivas es tarea irrenunciable del legislador, con el fin de que los tributos sean iguales para iguales capacidades o facultades de contribuir, antes de la tributación, y distintos si existen diferencias relevantes que hacen disminuir o aumentar la carga respecto del estándar.

Cuando se valoran por el legislador ciertas circunstancias fácticas que aconsejan un trato diferencial, a través de acciones dignas de incentivo como en este caso, es porque se considera valiosa la capacidad de expandir sus efectos benéficos a ciertos sectores sociales como ocurre cuando se pretende mejorar la competitividad de nuestros productos o la productividad, o la tecnología en beneficio de nuestro comercio internacional y el empleo que conlleva. Para esos logros, se han diseñado tarifas más bajas o **incentivos**, que deben estar condicionados a la obtención de determinados requisitos previos o concomitantes con el reconocimiento administrativo respectivo en el que se accede a una calidad a la que es inherente un régimen de incentivo. Son esos requisitos los que permiten alcanzar las metas que la política fiscal ha considerado relevantes, desde un punto de vista del desarrollo socioeconómico de interés general; estas metas y tratamientos diferenciales se reconocen como "fines extrafiscales de los tributos", debido a que no es el mayor recaudo el que los justifica, sino otras metas que fomentan cometidos estatales.

Lo que importa para efectos de un juicio por violación de la igualdad y la equidad tributaria es si todos los contribuyentes iguales o similares - porque cumplieron en forma coetánea con similares requisitos o condiciones para acceder a la calidad de usuarios industriales de bienes y de servicios comerciales de zonas francas- y por ello, con el mismo mérito factual para acceder a la misma tarifa de impuesto sobre sus ganancias o rentas, reciben el mismo tratamiento o régimen de contribución, como debería ser según el artículo 13 y el 95.9 constitucional, observando las conductas que se promovieron con el incentivo, que no son otras que los hechos causales del trato de diferenciación positiva, contemplados en la ley marco 1004 de 2005 "por la cual se modifica un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones" y sus reglamentos.

a) El patrón de igualdad

Son los hechos empíricos los que nos ofrecen el "patrón de igualdad" de los usuarios industriales de las zonas francas y son ellos los que califican la aptitud de estas zonas para soportar el mismo gravamen impuesto por la ley. Recuérdese que se trata de un régimen de incentivo tributario para que las personas privadas encausaran su actividad en las zonas geográficas elegidas, destinadas fundamentalmente al comercio exterior, con el fin de producir, generar empleo y utilizar tecnología de punta en condiciones de menor tributación, siempre manteniendo la igualdad de



oportunidades intragrupo pues resulta indeseable favorecer a unos y castigar a otros si sus méritos tributarios son los mismos.

Determinemos esas características para establecer qué las hizo individuales y merecedoras del trato de tarifa especial del 15%. Para ello nada mejor que observar cuatro planos: 1) el nivel de inversiones y generación de empleos requeridos que marcan el nivel de onerosidad del incentivo. 2) el tipo de actividades fomentadas 3) el procedimiento para el reconocimiento y el término 4) las consecuencias impositivas.



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 considerable 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:** Aunque todos los usuarios constituirían un grupo homogéneo de inversionistas, el trato tributario introdujo una diferenciación razonable porque se concedió la tarifa diferencial especial a todos los usuarios distintos de los comerciales. Esta preferencia quizás fue fundada en el mayor aporte al desarrollo del país y las menores exigencias que existen para usuarios comerciales en número de empleos e inversión. La descripción legal del artículo 3° de la ley 1004 de 2005, y los fines del artículo 2° reafirman la razón de esa distinción tarifaria:

El Usuario **Industrial de Bienes** es la persona jurídica instalada exclusivamente en una o varias Zonas Francas, autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados. Por su parte, el **Usuario Industrial de Servicios** es la persona jurídica autorizada para desarrollar, exclusivamente, en una o varias Zonas Francas servicios de logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación, telecomunicaciones, sistemas de tecnología de la información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos, y organización, gestión u operación de bases de datos; investigación científica y tecnológica; asistencia médica, odontológica y en general de salud; turismo; reparación, limpieza o pruebas de calidad de bienes; soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, naves, aeronaves o maquinaria; Auditoría, administración, corretaje, consultoría o similares. Por último, el usuario comercial es la persona jurídica autorizada para desarrollar actividades

de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes, en una o varias Zonas Francas. Ese usuario siempre tuvo la tarifa general considerando su escasa contribución a la inversión y al empleo.

El problema de la reforma, en el artículo acusado es que desmembró el grupo homogéneo de usuarios de zonas 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.** El procedimiento de reconocimiento del estatus y plazo de vigencia de la calidad de zona franca, previa verificación del cumplimiento de los requisitos económicos y sociales descritos, 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 expreso 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 otros 30³³.
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.³⁴ 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%**, con la carga de la financiación para adquirir los activos pesados y ejecutar las obras de ingeniería requeridas, y la proyección adecuada de la disponibilidad de recursos para amortizar el crédito considerando el deber de tributación del 15%.

³³ Artículo 23 del Decreto 2147 de 2016.

³⁴ Decretos 383 y 4051 de 2007, en su momento (hoy por los Decretos 2147 de 2016 y 1546 de 2017)



5. **Objetivos del trato diferencial a usuarios de zonas francas.** Por igual, para todos los usuarios y, según el artículo 2 de la ley 1004 de 2005, los fines son creación de empleo y captación de nuevas inversiones de capital, promover la competitividad en las regiones donde se establezcan, desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, y promover economías de escala. Según consta en la Gaceta del Congreso N° 636 del 19 de Septiembre de 2005 donde se publicó el Proyecto de Ley 141 de 2005 Cámara "por la cual se modifican unos regímenes especiales y se elimina el impuesto de remesas para estimular la inversión" se buscaba además aumentar el PIB: "Con este proyecto de ley, compatible con las normas internacionales, Colombia responde a la necesidad de efectuar ajustes a la legislación existente para canalizar hacia nuestro territorio beneficios similares a los obtenidos en Centro América y el Caribe (...), y alcanzar mayores niveles de competitividad, disminución en la tasa de desempleo y aumento del PIB. Además, nuestro país queda con uno de los estatutos de Zonas Francas más modernos del hemisferio, con grandes posibilidades de impacto en la generación de empleo en los próximos años, a través de la atracción de nueva inversión y consolidación de la existente³⁵"

El logro de los objetivos de generación de empleo y crecimiento económico, están documentados para el año 2016, en el que se indica que las Zonas Francas habían generado más de 227.474 empleos –directos e indirectos- y para 2015 la inversión acumulada había alcanzado los USD 19,860 millones³⁶ lo que demuestra los efectos de la medida y el esfuerzo de quienes cumplieron con esas condiciones deseables de crecimiento y empleo.

Del análisis del patrón de igualdad del incentivo, tal como se concibió, puede concluirse que se formó un grupo de beneficiarios del régimen tributario de zonas francas, que se reconoció a todo el que cumplió con el nivel de inversión y generación de empleo, dentro de las actividades estrictamente concebidas para los usuarios distintos de los comerciales.

El grupo cohesionado que cumplió con estos requisitos no se rompió por la existencia coetánea de contratos de estabilidad (que no son estrictamente tributarios ni son los reguladores de este tipo de beneficios). Esos contratos persiguen un trato duradero de múltiples normas relativas a la inversión y al funcionamiento de las sociedades que los suscriben.

Lo cierto es que los requisitos para acceder al beneficio de usuarios de zonas francas siguieron vigentes en forma unificada, desde 2005 a diciembre de 2016, de manera uniforme, aún para aquellos que simultáneamente pactaron contratos de estabilidad jurídica, que rigieron desde 2005 hasta diciembre de 2012.

b) Análisis de la discriminación

La segunda banda del análisis se refiere a cuál es exactamente la discriminación en la ley 1819 de 2016 para determinar si el mantenimiento de la tarifa para unos usuarios que pertenecen al mismo grupo está conforme con las finalidades y hechos antecedentes del beneficio. O si, por el contrario, la exclusión de otro subgrupo de

³⁵ Gaceta del Congreso N° 636 del 19 de Septiembre de 2005

³⁶ Cámara de Usuarios de Zonas Francas-ANDI, Estudios y Estadísticas, [en línea] disponible en: http://www.andi.com.co/czf/Paginas/Estudios_y_Estadisticas.aspx; Revista AZFA, Asociación de Zonas Francas de las Américas: Estadísticas Zonas Francas de América Latina y el Caribe.

alguna manera es no solo desigual sino inequitativa, en términos del concepto constitucional de este principio, ya expuesto.

Ya se ha mostrado que un grupo quedó en situación de desventaja mientras que el otro mantuvo el beneficio adquirido en las mismas condiciones de la ley 1004. Probado como está, que el subgrupo excluido pertenecía al mismo grupo de los que quedaron con la tarifa del 15%, hasta la expedición de la norma cuestionada, puesto que ejecutaron las acciones previstas en la ley y accedieron al beneficio en cualquiera de los años que van de 2005 a 2016, y que, tradicionalmente compartían el mismo beneficio de las zonas francas, bajo la misma ley, 1004 de 2005, corresponde probar si la separación tarifaria que establece la norma acusada, en dos regímenes desiguales para categorías semejantes es una discriminación arbitraria o es una distinción justificada.

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 2032 como máximo, pero los que solo cuentan con actos administrativos firmes, y la calidad que les dio 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.

La norma acusada que establece esta tarifa diferencial viola el derecho y principio de igualdad, al mantener solo un subgrupo protegido, por las siguientes razones:

- a) Si la finalidad del incentivo sigue siendo la generación de empleo y el crecimiento económico, era innecesario, para ese fin, limitar el acceso a dos casos que indudablemente tienen méritos (porque además suscribieron contratos de estabilidad normativa y porque se ubican en la zona de Cúcuta) porque **no son los únicos beneficiarios con méritos sobre la actividad realizada**, si se trata de respetar el ideal constitucional que da contenido al lema de "trato igual en la ley a los que tienen **las mismas circunstancias**".
- b) Los sujetos del incentivo siguen siendo idénticos: "usuarios industriales de bienes e industriales de servicio" y la condición de un contrato adicional no influye en la aptitud para contribuir que permita la diferenciación en la tarifa tributaria.
- c) Las condiciones temporales de acceso al beneficio resultan paritarias para los usuarios antiguos, que accedieron al beneficio antes del cambio normativo.

Por el derecho de igualdad, quienes están en similares condiciones deben recibir similar trato del legislador, especialmente porque las condiciones para unos y otros son asimilables, tanto así que de otra forma no merecerían la calificación usuarios de zonas francas y aun que se pudiera establecer una diferencia, en torno a los suscriptores de contratos de estabilidad, las similitudes en el grupo son más relevantes que esa diferencia. Así lo ha recogido la Corte:

"(i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado

a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes”³⁷(Resaltado propio).

Ahora, en el evento de beneficios fiscales, la propia Corte desaprueba que se niegue el beneficio cuando la situación es semejante y aprecia en esa norma un indicio de trato discriminatorio:



La afectación de la igualdad traspasa el umbral de la normalidad cuando dicha subvención, exoneración o beneficio se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable. **Aquí puede aludirse a un indicio de trato discriminatorio.**”

³⁸(Resaltado propio)

Para demostrar la inequidad con las zonas francas que además cuentan con contratos de estabilidad es necesario corroborar que esos contratos no influyan en el reconocimiento de las zonas francas sino en la permanencia de las normas aplicables, lo cual se lograba también por el respeto a los actos administrativos firmes y el por aplicación de la presunción de legalidad de tales actos solo revocables con la anuencia del beneficiario.

Así, los contratos de estabilidad regulados en la Ley 963 de 2005, que fue derogada por el artículo 166 de la ley 1607 de 2012, no tienen naturaleza tributaria porque no se refieren a ningún tributo específico y menos al régimen de zonas francas al que no regulan. Es cierto que esa norma también persiguió el objetivo último de atraer la inversión para estimular el crecimiento económico, mediante la figura de los contratos de estabilidad jurídica, como mecanismo para garantizar la seguridad jurídica de una multiplicidad de normas existentes, escogidas por el propio inversionista como relevantes para una inversión superior a 7500 smlv.

La Corte al juzgar la constitucionalidad de la ley, en la sentencia C 320 de 2006, expuso su naturaleza de contrato administrativo que compromete la responsabilidad del Estado:

“con objeto lícito, sinalagmático, suscrito entre el Estado y un determinado inversionista nacional o extranjero, mediante el cual, de conformidad con diversos artículos de la Ley 963 de 2005, el primero se compromete a garantizarle al segundo que, durante un determinado tiempo (entre 3 y 20 años), se le continuarán aplicando unas determinadas normas jurídicas expresas y precisas estipuladas en el texto del contrato, y sus correspondientes interpretaciones, las cuales fueron consideradas determinantes para realizar la inversión; a cambio, el inversionista se compromete a (i) llevar a cabo una nueva inversión o a ampliar una existente; (ii) presentar un estudio en el que se demuestre el origen de los recursos con los cuales se pretenden realizar las nuevas inversiones o la ampliación de las existentes, al igual que una descripción detallada y precisa de la actividad, acompañada de los estudios de factibilidad, planos y estudios técnicos que el proyecto requiera o amerite y el número de empleos que se proyecta generar; (iii), en caso de presentarse subrogación o cesión en la titularidad de la inversión, el nuevo titular deberá contar con la aprobación de un Comité creado por la ley, para efecto de mantener los derechos y obligaciones adquiridos en los contratos de estabilidad jurídica; (iv) cumplir de manera estricta las disposiciones legales y

³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-1125 de 2008. M.P. Humberto Sierra Porto.

³⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-183/98. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

reglamentarias que regulen la de actividad vinculada con el tipo de actividad de que se trate y pagar puntualmente los impuestos, tasas y contribuciones y demás cargos sociales y laborales a que está sujeta la empresa; (v) acatar fielmente con el conjunto de normas establecidas o que establezca el Estado para orientar, condicionar y determinar la conservación, uso, manejo y aprovechamiento del ambiente y los recursos naturales; y (vi) cumplir "con todas las obligaciones legales y reglamentarias de orden tributario y laboral adquiridas de conformidad con lo dispuesto en la presente ley".

Agregó que su fundamentación se encontraba en la confianza legítima y seguridad jurídica, y defendió que "la Ley 963 de 2005 no puede ser entendida como una cesión al ejercicio de la soberanía nacional. Tampoco se está "negociando el ordenamiento jurídico", como lo sostiene el demandante, ya que el Estado conserva plenamente sus competencias para modificar las leyes existentes. En efecto, el legislador no podría comprometerse a no ejercer, a futuro, sus competencias constitucionales. La ley es una categoría normativa que no puede establecer límites o condiciones para la expedición de normas de igual jerarquía. Lo que sucede, se insiste, es que se está ante un contrato, en virtud del cual el Estado se comprometió a mantener unas condiciones normativas favorables, aplicables únicamente en el contexto de dicho acuerdo particular, *equilibrio económico que podría verse alterado por la adopción de una norma aplicable a la inversión realizada, caso en el cual el Estado podría ver comprometida su responsabilidad.*"

Siendo ese el alcance de los contratos, es apenas obvio que la ley respete siempre lo pactado, según las normas que se han transcrito en el contrato como determinantes, para evitar una demanda de reparación del daño, puesto que compromete su responsabilidad con el equilibrio económico que se puede extraer de las normas del contrato. **Sin embargo, ello no impide el cumplimiento de la garantía de igualdad cuando se trata de incentivos a los que se accede por unas condiciones preestablecidas iguales, y por un plazo similar o más amplio, situación que debe reivindicarse para los inversionistas que cumplieron con los parámetros legales para acceder al beneficio y también deben recibir un trato igual, fundado en el tipo de actividades y obligaciones, que en muchos casos son más onerosas incluso que las previstas en los contratos de estabilidad que tienen mínimos superiores de inversión y las obligaciones propias de un proyecto de múltiples facetas.**

Unos y otros tienen derecho al trato igual previsto en la norma bajo la cual hicieron la inversión estimulada. En estricto sentido la adición de este contrato no oscurece la garantía recibida por el estímulo tributario específico. Es sabido que las partes no pueden concederse beneficios fiscales mediante contratos, sino reconocer las condiciones según la ley preexistente que, en últimas es la misma función del acto administrativo de reconocimiento de la calidad de usuario con régimen franco.

Es cierto que cualquier controversia o modificación de las condiciones vigentes en el acuerdo contractual facultaba al inversionista "a acudir a mecanismos resarcitorios dirigidos a evitar que se afecte el equilibrio económico originalmente pactado, o a una decisión judicial"³⁹, pero también es cierto que el cambio de un incentivo después de hacer las inversiones puede generar un daño que se reclame en los estrados judiciales.

Como no todas las zonas francas estaban en capacidad de contratar la estabilidad que ya había sido derogada desde 2012, a partir de enero de 2013 resultaba no solo

³⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Rad. 21012. 05 de octubre de 2016. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



innecesario sino imposible hacerlo, lo que no es óbice para que el Estado respete los efectos de las normas de incentivo, precisamente por el respeto a la palabra empeñada desde los propios actos de reconocimiento y en los actos posteriores de ejecución de las obligaciones, dentro de los plazos otorgados y reconocidos a las zonas francas, entre 15 y 30 años.

Excluir a los demás beneficiarios del régimen del 15% es contrario al principio de igualdad y equidad en materia tributaria, por otorgar protección jurídica única y exclusiva a quienes hubiesen suscrito contratos de estabilidad jurídica, excluyendo, sin una justificación constitucional admisible a otro tipo de sujetos que, a pesar de presentar diferencias con los beneficiarios del acuerdo de estabilidad jurídica, conservan todas las semejanzas en la realización de la actividad que se dijo incentivar en el tiempo en que se hizo así como en las capacidades invertidas.

Entendiendo que, la prohibición de discriminación supone siempre, la exclusión de una persona del ejercicio o disfrute de un derecho, pero a la vez, la inclusión de otra persona, a la cual sí se le permite tal ejercicio o disfrute en este caso es clarísima. Así, otros están en mejor posición tributaria y el conjunto de ellas se ha fracturado, entre beneficiarios del mismo incentivo que lo adquirieron de forma coetánea.

No se ve entonces un fin razonable que justifique el trato disímil de estas realidades semejantes cuando de proteger la inversión en zonas francas se trata - que es eso y no otra cosa - la que da derecho a la tarifa preferencial y marca el tiempo de la ley vigente el día del reconocimiento administrativo de que los requisitos se cumplieron.

Además, no debe ignorarse que, para las empresas, las reglas tributarias pueden afectar su ejecución y retorno de la inversión, y en consecuencia, se debe evitar formar desde la ley nichos a los que no acceden todos los iguales, lo que además resulta contrario a la libre competencia.

No se supera el test de la diferencia justificada.

c) Fin buscado por el legislador con la medida de limitación de los beneficios

En la exposición de motivos de la ley 1819 se explica muy poco sobre el fin buscado que en términos generales era recortar beneficios y en lo particular era mantener el régimen de estabilidad jurídica como un fin en sí mismo:

“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.”⁴⁰

Esa no es una justificación de la diferencia con el grupo de los usuarios antiguos que habían accedido a otro tipo de estabilidad legal, mediante reconocimiento de su calidad y su régimen, por acto administrativo puesto que cabe pensar en medidas

⁴⁰ Exposición de motivos del proyecto de ley “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.” Disponible en línea: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>

menos restrictivas del derecho a la igualdad de trato, como se hizo con las zonas de Cúcuta, en cuyo caso sorprende el mutismo:

"Por su parte, algunos Honorables Congresistas proponen que para las zonas francas de Cúcuta se establezca una tarifa preferencial del 15%. Los ponentes y coordinadores apoyaron la propuesta."⁴¹

d) Medio adecuado para el fin

El medio usado fue el de elevación de la tarifa en un cuarto de la nueva del 20% igualándolos con otro grupo, el de los nuevos, que deben construir su proyecto con una nueva ecuación lo que tampoco es razonable dada la libertad de acceder o declinar a constituirse en zona franca con la nueva tarifa, lo que ya no pueden hacer las que se encontraban en marcha.

e) Relación entre el medio y el fin

En síntesis: la finalidad buscada por el legislador al proteger a las situaciones consolidadas en los contratos de estabilidad jurídica es legítima pero no lo es la exclusión de las situaciones semejantes dignas de protección y, por consiguiente, la relación medio-fin se desdibuja ya que el fin se podría lograr manteniendo la relación entre actividad ejecutada y tarifa vigente – con el criterio de la temporalidad y el de hechos cumplidos como criterios válidos de diferenciación.

En virtud de lo anterior, la norma es contraria al principio de igualdad y, por ende, debe ser declarada inexecutable sólo en cuanto excluye a una parte de los integrantes del grupo.

Esa distinción implica una ética equivocada del compromiso con los agentes económicos porque exalta los contratos, desprecia los actos administrativos y trivializa los efectos de los incentivos tributarios **para llegar a un trato distinto que no está constitucionalmente justificado.**

Partiendo de la base de que la idea de que la igualdad es relacional, y se identifica mostrando los grupos que merecen un trato similar, la Corte ha encontrado que se desprenden dos normas que vinculan a los poderes públicos:

" por una parte un mandamiento de tratamiento igual que obliga a dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes, siempre que no existan razones suficientes para otorgarles un trato diferente al igual que un mandato de tratamiento desigual que obliga a las autoridades públicas a diferenciar entre situaciones diferentes(...)"⁴²

Y la clave para el trato igual, aun en presencia de ciertas diferencias la ha dado también la Corte como *"un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias"*⁴³, lo cual ocurriría aun admitiendo que el contrato es un instrumento distinto al del acto de calificación o de declaratoria de zona franca, pero lo trascendente es que ambos equiparan a los sujetos

⁴¹ Página 11 de la Gaceta 1090 de 05 de diciembre de 2016

⁴² Corte Constitucional. Sentencia C-1125 de 2008 M.P. Humberto Sierra Porto

⁴³ Corte Constitucional. Sentencia C313 de 2013. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza.

beneficiarios en cuanto a los requisitos para acceder a la calidad de usuarios de zonas francas, calidad que es el factor aglutinante del grupo incentivado.

En este juicio no se advierte un fin legítimo para diferenciar a los unos o discriminar a los excluidos, por carencia de motivación específica de 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 el test de igualdad no se supera.

En este caso el test de igualdad nos lleva a plantear la inexequibilidad condicionada como se hace en la pretensión subsidiaria.

La Corte ya ha construido una sólida doctrina en cuanto a que las exclusiones que rompen el principio de equidad con efectos inconstitucionales y en esos casos, para evitar la discriminación, pueden ser subsanadas mediante una sentencia integradora que permita al Tribunal Constitucional llenar los vacíos dejados por el Legislador, a fin de armonizar la disposición con el ordenamiento superior⁴⁴. Por eso ha ordenado que al aplicarse, se tuvieran en cuenta los supuestos de hecho que el Legislador omitió en su regulación para eliminar la desigualdad de trato o la violación de otros derechos. Con base en el principio de conservación de la norma, la labor del juez constitucional, en estos casos, no tiene por fin la exclusión del precepto infrainclusivo, sino que éste pueda ser interpretado en el sentido de abarcar los supuestos de hecho dejados de lado por el Legislador⁴⁵.

V. CONCLUSIONES

1. En primer lugar, desconoce el legislador la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 363 de la Constitución porque la norma realmente no centra sus efectos en hechos futuros. Se trata en este caso de una retroactividad propia, que ocurre cuando la ley nueva se aplica a situaciones jurídicas y consecuencias nacidas durante la vigencia de la ley derogada pero aun en ejecución o en curso, dentro del plazo plurianual consagrado en el acto de reconocimiento de la calidad de la zona. Si bien respeta mínimamente la relación jurídica básica (ya que no prevé una nueva solicitud del beneficio) y los períodos ya declarados (no reabre declaraciones presentadas), lo cierto es que ataca aquellos efectos que, habiendo nacido bajo la ley antigua, deben concluirse luego de la expedición de la ley al tener que aplicar la tarifa nueva durante todo el plazo de vigencia de la calificación.
2. La norma acusada no hace la necesaria distinción jurídica entre los casos de beneficios que se establecen como estímulo o incentivo a cambio de una contraprestación como sucedió en el asunto en debate (puesto que los requisitos aseguraban para el país crecimiento económico y creación de

⁴⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-043 de 2003. M.P. Marco Gerardo Monroy

⁴⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-831 de 2010. M.P. Nilson Pinilla Pinilla.



número de plazas de empleo directo e indirecto) y aquellos beneficios generales o tarifas diferenciales sin contraprestación alguna a pesar de que en el primer evento, como lo ha dicho la Corte *“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”* ⁴⁶.

3. También se vulnera la confianza legítima y la seguridad jurídica, toda vez que la ley nueva defrauda la buena fe de los que han realizado actuaciones comprobables basadas **en la confianza en la ley con anterioridad a la aprobación y publicación de la nueva ley.**
4. La confianza legítima se frustra por una ley nueva, concretamente, cuando no se adoptan medidas de transición para las situaciones intermedias que ya están en curso o se han realizado de hecho o mediante las formalidades jurídicas que correspondan, aunque no se hubieren reconocido en declaraciones tributarias o actos administrativos perfectos, antes del cambio.
5. Se entiende que los ciudadanos no pueden pretender que el ordenamiento no cambie hacia el futuro, o que se ignore la evolución social. **Lo que aquí se reclama tiene otra connotación: cuando, en ejercicio del derecho de propiedad y libertad de empresa, se han realizado actos incentivados, conforme a una norma vigente para obtener un beneficio tributario por el plazo de reconocimiento del estatus en cuestión, por respeto a la confianza legítima, a la buena fe, y a la seguridad jurídica como valores complementarios al principio de irretroactividad deben proferirse normas de transición o reconocer la aplicación de la ley antigua a esos casos en curso.**
6. Se incurre en ruptura del principio de igualdad al no considerar la situación de otros casos análogos a los expresamente exceptuados de la tarifa nueva (quienes tuvieran suscrito contrato de estabilidad) cuando la norma debía pronunciarse sobre aquellos que ya hubieran adquirido el estatus jurídico de zona franca mediante acto administrativo firme o sentencia definitiva, en acatamiento de los principios de igualdad e irretroactividad, con derecho a la tarifa preferencial del 15%, que fue expresamente reconocida como consecuencia del incentivo, para el grupo de sociedades que, por haber cumplido los requisitos vigentes, obtuvieron la declaratoria de zona franca o habiendo cumplido los requisitos y ejecutado las labores, estaban en trámite de solicitud.

VI. PRETENSIONES

1. Respetuosamente solicito a la Honorable Corte que acceda a la siguiente petición principal: Declarar la **INEXEQUIBILIDAD** del artículo 101 de la ley 1819 de 2016, en cuanto de su texto se entiende que se incluye en la tarifa del 20% a las antiguas zonas francas calificadas antes de su entrada en vigor, con violación de los principios de irretroactividad de la ley tributaria y confianza legítima.
2. De no prosperar la inexequibilidad, respetuosamente solicito de forma subsidiaria se module la decisión, mediante sentencia integradora aditiva, en

⁴⁶ Corte Constitucional C -604 de 2000. M P. Carlos Gaviria Díaz.



la que se declare la constitucionalidad condicionada a que se entienda que la tarifa del 15% prevista en la ley 1004 de 2005 se continúa aplicando a todos los casos de situaciones jurídicas consolidadas mediante actos administrativos firmes, o providencia de reconocimiento de los beneficios tributarios de la zona franca en el impuesto de renta.

VII. NOTIFICACIONES

La suscrita recibe notificaciones en la Carrera 9 A No. 99-02 Oficina 502 A, teléfono 6182883 en la ciudad de Bogotá. Notificaciones electrónicas las recibo en el buzón qc@quinonescruz.com

VIII. ANEXOS

Se anexa a la presente demanda, CD contentivo del Diario Oficial 50.101 del 29 de diciembre de 2016, mediante el cual se publicó la ley 1819 de 2019.

De los Señores Magistrados,



LUCY CRUZ DE QUIÑONES
C.C. 41.581.364 de Bogotá

DANIEL BAUTISTA ZULUAGA
NOTARIO QUINCE DE BOGOTÁ



Dda Const Art 101 L.1819/16
Gaceta 50.101