

EL ESTABLECIMIENTO DE UNA NUEVA TARIFA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN LAS ZONAS FRANCAS A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2017 NO DESCONOCE LOS PRINCIPIOS DE IRRETROACTIVIDAD, CONFIANZA LEGÍTIMA, IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA

II. EXPEDIENTE D-12811 - SENTENCIA C-304/19 (julio 10)
M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez

1. Norma demandada

LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)

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

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

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

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

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

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

Parágrafo 4o. Sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo 1o, se exceptúan de la aplicación de este artículo, los usuarios de las nuevas zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 a diciembre de 2019, a los cuales se les seguirá aplicando la tarifa vigente del 15%, siempre y cuando, dichas nuevas zonas francas cumplan con las siguientes características:

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

2. Decisión

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

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

3. Síntesis de la providencia

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

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

En efecto, a juicio de este Tribunal, la tarifa especial del impuesto sobre la renta y complementarios para los usuarios de zonas francas no puede considerarse como un beneficio que dé lugar a una situación jurídica consolidada, sino como una ventaja, como muchas otras, que hacen de parte de un régimen especial y excepcional al cual tienen derecho y que, como parte de una política fiscal diferencial, puede ser susceptible de valoración, cambios y ajustes por parte del Congreso de la República, siempre que no se suprima o desnaturalice la especialidad que le es propia, conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad que rigen la labor del legislador.

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

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

También se concluyó que la norma demandada no desconoce el principio de confianza legítima con el aumento de la tarifa en 5 puntos, pues al tratarse de un elemento que no se vinculó con una contrapartida directa y específica de quien accede a una zona franca, sino de una ventaja más dentro de un régimen especial y excepcional en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, no cabía alegar la existencia de una expectativa legítima en su conservación, al ser parte de un beneficio cuyo alcance puede ser objeto de ajustes por el legislador, como ya se mencionó, siempre que se conserve la característica esencial del trato especial y diferencial a su favor. En la práctica, así como no es posible alegar la consolidación de una situación jurídica frente a la tarifa por las características particulares del régimen de las zonas francas, mucho menos es posible vincular dicho incentivo a un fenómeno de protección derivado de la convicción de que determinada situación se prolongará en el tiempo. Además, vistos los supuestos que dan lugar al afianzamiento de una expectativa legítima, entre otras, se advirtió que, a lo largo de la historia del tributo, más allá de que no haya sufrido variaciones puntuales en los últimos 11 años, el régimen tarifario del impuesto de renta para las citadas áreas ha estado sometido a cambios legales, aunado a la falta de fijación de un término legal de duración de la ventaja consagrada en la Ley 1004 de 2005.

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

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

solo de sus componentes, sobre todo cuando el régimen especial de las zonas francas cuenta con un número relevante de ventajas en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.

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

Los Magistrados Carlos Bernal Pulido, Alejandro Linares Cantillo y Antonio José Lizarazo Ocampo se reservaron la posibilidad de presentar aclaraciones de voto en relación con algunas de las consideraciones de la parte motiva de esta sentencia.