

Nuevo Régimen de Zonas Francas en Colombia, Modelo Inequitativo Frente a los Pequeños Empresarios, que Puede Generar Casos de Competencia Desleal, Abuso del Derecho y Desigualdad Económica.

Autores:

Giovanni Londoño Espinosa

Olga Lucia Mateus Barreto

Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca

Facultad de Derecho

Programa Académico Derecho

Bogotá 2018

Nuevo Régimen de Zonas Francas en Colombia, Modelo Inequitativo Frente a los Pequeños Empresarios, que Puede Generar Casos de Competencia Desleal, Abuso del Derecho y Desigualdad Económica.

Autores:

Giovanni Londoño Espinosa

giovannilondono@gmail.com

Olga Lucia Mateus Barreto

olmateusba@gmail.com

Monografía Jurídica Para Optar Por el Título de Abogado

Dr. Fernando Enrique Jiménez Muñoz

Asesor Temático

Dra. Nancy Solano de Jinete

Asesora Metodológica

Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca

Facultad de Derecho

Programa Académico Derecho

Bogotá 2018

NOTA DE ACEPTACIÓN

Honorífica

Asesor Temático

Dr. Fernando Enrique Jiménez Muñoz

Dra. Nancy Solano de Jinete

Asesora Metodológica

Jurado Temático

Luz Stella González Cuan

Jurado Metodológico

Iván Daniel Valenzuela Macareño

Fecha, 23 del mes de noviembre del 2018

Agradecimientos y dedicatoria

¡A Dios Nuestro Señor!

Porque sin su voluntad y sin la certeza de su existencia, no sería posible ningún emprendimiento que se pretenda llevar a cabo con éxito.

A Nuestros Padres

Quienes con su esfuerzo y lucha desinteresada ven en los éxitos de sus hijos, el testimonio de su legado.

A Nuestro Hijo

Miguel Andrés Londoño Mateus, quien con tan solo 21 meses de edad nos ha mostrado el regalo más grande del universo, su propia existencia es un milagro de vida de amor y pureza.

A todos y cada uno de Nuestro Maestros.

Quienes con su conocimiento y ejemplo supieron transmitirnos el amor por esta disciplina y especialmente por nuestra Alma Mater.

A Nuestros Asesores de Monografía

Por su paciencia y sabia orientación

A Nuestra Decana

Doctora Myriam Sepúlveda López

Por su dedicación y pasión hacia la facultad y sus estudiantes y su incansable labor al frente de nuestra amada casa de estudios.

A la Doctora Carmen Eliana Caro Nocua

Quien durante su periodo a cargo de la decanatura de la facultad pudo iniciar un enorme y fructífero proceso de transformación.

Las opiniones expresadas en el presente documento son de responsabilidad exclusiva del o los autores y no comprometen de ninguna forma a la Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca y/o a su Facultad de Derecho

RESUMEN

Las zonas Francas ZFs o Zonas Económicas Especiales (SEZ, por sus siglas en inglés) son furor entre los gobiernos que esperan aumentar sus números de comercio e inversión, se han convertido en enclaves en donde los exportadores y otros inversionistas reciben grandes beneficios en impuestos, aranceles y temas regulatorios, sin embargo, este auge está creando distorsiones dentro de las economías, así como significativos costos fiscales para los Estados que deben incurrir en altas inversiones para proveer la infraestructura requerida y adicionalmente dejan de percibir importantes ingresos tributarios.

La esperanza del retorno en esta relación costo-beneficio radica en que estos operadores y usuarios maximicen su operación y generen retorno por medio del impulso al empleo, al comercio y la generación de valor a través del fortalecimiento de los procesos de industrialización, atrayendo mayor inversión extranjera directa IED, sin embargo, muchas ZFs fallan o simplemente su modelo original se diluye gracias a débiles políticas fiscales que otorgan a estos modelos demasiados beneficios y exenciones tributarias.

En el caso colombiano varios estudios muestran que estos modelos de comercio han venido mutando su actividad, gracias a que en el nuevo régimen establecido con la Ley 1004 de 2005, estas empresas no quedaron obligadas a exportar su producción, situación que en un modelo de *Economía Social de Mercado* como lo es el nuestro, puede generar problemas de inequidad tributaria y desigualdad económica empresarial.

Palabras clave: Zonas Francas en Colombia, Beneficios Fiscales Exagerados, Gabelas Tributarias, Inequidad tributaria, Desigualdad Social y Económica, Ventajas Competitivas, Impacto Fiscal, Libre Competencia, Abuso del Derecho.

ABSTRACT

ZFs zones or Special Economic Zones (SEZs) are a rage among governments that expect to increase their trade and investment numbers, they have become enclaves where exporters and other investors receive large tax benefits, tariffs and regulatory issues, however, this boom is creating distortions within the economies, as well as significant fiscal costs for States that must incur high investments to provide the required infrastructure and additionally fail to receive significant tax revenues.

The hope of return in this cost-benefit relationship lies in the fact that these operators and users maximize their operation and generate return through the promotion of employment, trade and the generation of value through the strengthening of industrialization processes, attracting greater Foreign direct investment FDI, however, many ZFs fail or simply their original model is diluted thanks to weak fiscal policies that give these models too many benefits and tax exemptions.

In the Colombian case, several studies show that these trade models have been changing their activity, thanks to the fact that in the new regime established with Law 1004 of 2005, these companies were not forced to export their production, a situation that in a model of Economy Social Market as it is ours, can generate problems of tax inequity and business economic inequality.

KEY WORDS: Free Trade Zones in Colombia, Exaggerated Tax Benefits, Tax Exemption, Tax Inequality, Social and Economic Inequality, Competitive Advantages, Fiscal Impact, Free Competition, Abuse of Law.

TABLA DE CONTENIDO

p.

INTRODUCCIÓN 10
1 UBICACIÓN DEL PROBLEMA 12
1.1 Descripción Del Problema 12
1.2. Formulación del Problema 13
1.3 Justificación 13
1.4 Objetivos 14
1.4.1. Objetivo general *14*
1.4.2. Objetivos específicos *15*
2 MARCO TEÓRICO 16
2.1 Antecedentes 16
2.2 Marco Normativo 20
2.2.1 Marco Constitucional *20*
2.2.3 Marco Jurisprudencial *24*
2.3 Marco Conceptual 25
2.3.1 Zona franca (ZF) *25*
2.3.2 Zona Franca Permanente (ZFP) *26*
2.3.3 Zona Franca Permanente Especial Uniempresarial (ZFPE) *26*
2.3.4 Zona Franca Permanente especial Offshore *27*
2.3.5 Zonas Francas Transitorias (ZFT) *27*
2.3.6 Zonas Francas de la Ley Páez *28*
2.3.7 El Usuario Comercial De Zona Franca *29*
2.3.8 El Usuario Industrial de Bienes o Servicios *30*
2.3.9 El Usuario Industrial de Servicios Zona Franca *30*
2.3.10 El Concepto de Extraterritorialidad o de "No Estar en el Territorio Aduanero" *31*
2.3.12 Impuesto a la Renta y Ganancias Ocasionales *33*
2.3.13 Aranceles *34*
2.3.14 IVA “Impuesto al Valor Agregado” *35*
2.3.15 CREE (Impuesto Sobre la Renta para la Equidad) *37*
2.3.16 Otros Beneficios *37*
2.3.17 Inequidad *38*
2.3.18 Equidad Horizontal y Vertical *39*
2.3.19 Principio de Igualdad *42*

2.3.20 Libre Competencia 46
2.4 Descripción, Análisis e Interpretación de la Información 52
2.4.1 Crecimiento de las Zonas Francas en los Últimos Años 52
2.4.2 Impacto de las Zonas Francas y Su Costo Fiscal Para La Economía 54
2.4.3 Desigualdad Social y Tributación 57
- *La Polarización* 60
- *El Secuestro de los Gobiernos* 60
- *La Posibilidad de Cambiar la Situación Actual* 62

2.4.4 Desigualdad Económica Empresarial 68
2.4.5 Competencia Desleal vs Abuso del Derecho 71
2.4.6 Casos de Estudio 74
- *Zona Franca Permanente Especial de Tenjo SIEMENS.* 74
- *Zona Franca Permanente Especial del Valle Bavaria-SaBMiller.* 75
- *Zona Franca Permanente Especial Cementera del Magdalena Medio S.A.S. Proyecto CEMEX* 78

3. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS 80
3.1 Tratamiento de Variables 80
3.1.1 Definición Instrumental 80
3.1.2 Definición Conceptual 81
4. MARCO METODOLÓGICO 83
4.1 Línea de Investigación 83
4.2 Tipo de Investigación 84
4.3 Técnicas o Herramientas 84
5. CONCLUSIONES O CONSIDERACIONES FINALES 85
6. RECOMENDACIONES FINALES 89
LISTA DE REFERENCIAS 91
Índice de Tablas 99
Índice de Gráficas 100
Índice de Figuras 101

INTRODUCCIÓN

El objeto de estudio de este trabajo es analizar el actual régimen de zonas francas visto desde una presunta inequidad tributaria, frente a los pequeños y medianos empresarios colombianos que no cuentan con el capital financiero para ser parte de este esquema, toda vez que en la reciente reforma al régimen franco del año 2005 el gobierno nacional al parecer ha concedido a las grandes empresas ubicadas en estas zonas privilegiadas, generosos y hasta exagerados beneficios tributarios con el agravante que no quedaron obligadas a exportar sus producciones, desvirtuando completamente la razón de ser de este modelo de negocio, hecho que ocasiona un aparente caso de competencia desleal.

Hace casi 50 años el país contaba con esta figura y tenía en su haber solo once zonas francas, entendidas como un territorio especial donde las empresas podían fabricar bienes para exportación con exenciones de impuestos, gracias a la nueva normatividad sobre el tema, las zonas francas en nuestro país se han ido incrementando en los últimos años, adicionalmente los parques industriales se están convirtiendo en un lucrativo negocio inmobiliario, este esquema podría estar quebrantando el principio de igualdad, toda vez que las grandes empresas ubicadas allí, pueden fabricar bienes para el mercado interno pagando una tarifa de renta solo del 20%, mientras que cualquier otra empresa en Colombia paga el 33%.

La investigación de esta problemática surge por el interés de comprender como las distorsiones tributarias generadas por estas excesivas gabelas otorgadas a este modelo de negocio, están desdibujando la finalidad de las zonas francas, generando inequidad entre las empresas colombianas afectando su rentabilidad, así como también denotar los aspectos más vulnerables del modelo de ZFs, plantear la necesidad de una revisión profunda donde se corrijan los elementos que pueden generar ventajas

desproporcionadas solo para unos pocos usuarios y se llenen los vacíos que frente al tema tributario podamos determinar en este estudio.

Para elaborar el presente escrito se utilizó una metodología descriptiva explicativa y lo hemos dividido en tres partes, en la primera parte se expondrá el pormenor teórico vista desde la descripción y el planteamiento del problema, el marco de referencia, la justificación y los objetivos del trabajo.

La segunda parte desarrolla los objetivos específicos, donde se abordaron los compromisos en la generación de empleo y beneficios en materia tributaria que le son otorgados a las empresas al pertenecer a zonas francas en su área de influencia, se identificó los vacíos de carácter normativo que desencadenan la inequidad y desigualdad entre los actores del mercado y hacerlo más visible mediante algunos casos reales.

En el último capítulo, está dedicado a las conclusiones y con ellos el desarrollo del objetivo general junto con las consideraciones importantes en torno al tema central investigado.

Este trabajo es importante para identificar cual es la viabilidad de las zonas francas en nuestro país, si bien es cierto que puede tener algunos vacíos en la normatividad vigente que conllevan a una posible vulneración de principios de rango constitucional, debemos resaltar también que cuando se estructuran adecuadamente se convierten en un excelente mecanismo para atraer la inversión extranjera, mejorar infraestructura tecnológica y un importante medio dinamizador de empleo.

1 UBICACIÓN DEL PROBLEMA

1.1 Descripción Del Problema

Es notable como en los últimos años a partir del 2008 se ha incrementado la conformación de nuevas zonas francas en Colombia. Desde la creación de este instrumento con la Ley 105, 1958 que dio origen a la primera zona franca en la ciudad de Barranquilla, la cual funcionaba como un establecimiento público con personería jurídica, y patrimonio propio, se ha expandido la creación de otras zonas francas en diferentes ubicaciones del territorio Nacional y fue así como en la década de los setenta se conformaron cinco zonas más en las ciudades de Cartagena, Santa Marta, Cúcuta, Palmaseca y Buenaventura.

Posteriormente, en la década de los años noventa, por virtud de la Ley 7 de 1991, y los Decretos 2111, 1992 y Decreto 1125, 1993, las zonas francas en Colombia se liquidan como establecimientos públicos y pasan a ser administradas por el sector privado, evidenciando que ascienden de seis (creadas en vigencia de la ley 105) a contar en la actualidad según datos de la cámara de usuarios de Zonas francas de la ANDI, con 112 zonas francas en 19 departamentos y 64 municipios.

Dicho incremento obedece a las atractivas prebendas que tienen los empresarios en temas tributarios como beneficios en IVA, impuesto de renta y arancelarios, cuando los bienes introducidos del extranjero a la zona franca no se consideran importaciones, por tanto no pagan aranceles, y a pesar que una de las finalidades principales de las zonas francas es la exportación de bienes y servicios, al no haber quedado obligadas a hacerlo en virtud de la última reforma, se concentran en el mercado nacional, lo que conlleva una ventaja desproporcionada, toda vez que el empresario que no cuenta con la capacidad económica para acogerse al régimen especial no goza de los alivios antes mencionados. Adicionalmente, es importante indagar acerca del alto costo que

el fisco asume por exenciones tributarias que la normatividad vigente les ha otorgado.

Por lo anterior, se hace necesario un estudio normativo detallado, ya que, al desdibujarse este importante instrumento para la economía colombiana, se abre la puerta para la inequidad y la desigualdad de los actores económicos, generando desconfianza y zozobra en el mercado nacional, todo esto con el fin de replantear el modelo y poder lograr acercarnos a esquemas de zonas francas tan exitosas como los parques industriales de Costa Rica, República Dominicana, México y la zona económica de Shenzhen en China.

1.2. Formulación del Problema

¿Es la reforma del año 2005 al régimen de zonas francas un instrumento inequitativo, que puede conllevar casos de competencia desleal, desigualdad económica y abuso de derecho frente a los pequeños empresarios que no cuentan con los recursos para acogerse al régimen franco?

1.3 Justificación

Realizar este trabajo es pertinente, ya que nos lleva a repensar el futuro desarrollo del régimen especial de ZFs y hacia donde se debe encaminar una real reforma tributaria que sea más estricta con el tratamiento que se está dando a este tipo de regímenes especiales con el fin de no caer el desigualdades e inequidades que generan un gran costo para la economía del país y que a la postre resulta beneficiando solo a un número muy reducido de empresarios que aumentan sus ingresos en detrimento de las pequeñas y medianas empresas.

Con esta investigación se aporta un estudio analítico, juicioso, responsable sobre el fenómeno que se está presentando y con él tratar de

concienciar la posibilidad de concebir en nuestro país una reforma seria y estructurada a los regímenes especiales o como lo cita el Director del Observatorio de Coyuntura Socioeconómica de la Universidad Nacional, Ricardo Bonilla González “terminar con esas zonas o convertir al país en una sola zona franca”.

Para ello se analizó la normatividad vigente como lo es el Decreto 659, 2018, Decreto 2147 de 2016, Ley 1819, 2016, Decreto 383 y 4051 de 2007, la Ley 1004, 2005, Decreto 2685, 1999, Decretos 2111 de 1992 y 1125 de 1993, normas predecesoras como la ley 105 de 1958, la ley 7ª de 1991 y Decreto 624, 1989.

Del análisis citado se podrá resolver la pregunta de investigación al demostrarla o desvirtuarla. Por tal razón, se tendrán en cuenta criterios como la evolución de las zonas francas, beneficios tributarios, recopilación de cifras oficiales y extra oficiales referentes al cumplimiento de los compromisos frente a la generación de empleo, volumen de exportaciones, entre otros.

Resuelto el anterior interrogante, se podrá indagar si la normatividad existente esta presentado serias falencias o no en aras de lograr la equidad e igualdad que conlleva al bienestar social y la normatividad se encamine a recuperar la economía del país.

1.4 Objetivos

1.4.1. Objetivo general

Determinar a través de un análisis normativo y casuístico, la presunta vulneración al principio de igualdad entre empresarios cobijados o no con el régimen franco en Colombia.

1.4.2. Objetivos específicos

- Realizar un análisis normativo que nos permita identificar los vacíos que conllevan a la inequidad tributaria y la vulneración al principio de igualdad de los empresarios en Colombia.

- Conocer cuál ha sido el desarrollo y evolución del régimen de zonas francas en el país.

- Resaltar algunos casos donde se evidencia el sesgo de la normatividad y el beneficio particular solo para algunos empresarios al acogerse al régimen franco.

- Una vez determinada la presunta vulneración al principio de igualdad, plantear o sugerir posibles alternativas de solución.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 Antecedentes

Las empresas colombianas vienen preocupándose por buscar la forma de optimizar sus recursos, lograr ser más competitivas dentro de una economía cada vez más globalizada y donde existe gran número de productos extranjeros que afectan notablemente la importancia, preponderancia y competencia justa que debe brindársele al producto y mano de obra colombianos.

Es por ello que en el país se han puesto en marcha reformas tributarias y aduaneras, que en teoría han pretendido mejorar el clima de negocios y hacer más atractiva la inversión extranjera directa IED, uno de los instrumentos creados fueron las zonas francas, que se conciben inicialmente como un lugar ubicado en los puertos marítimos con algunos beneficios tributarios y aduaneros, hoy en día este modelo ha venido siendo revaluado, toda vez que estos sitios están localizados en cualquier punto de la geografía Nacional, convirtiéndose en una interesante opción que las empresas pueden adoptar para cumplir con sus objetivos, ser más competitivas y generar valor a sus inversiones.

Con el auge de las zonas francas se generan grandes inquietudes en cuanto a sus requisitos, funcionamiento y sobre todo beneficios, lo que hace necesario conocer toda la normatividad existente para este régimen.

La presente investigación no pretende establecer una nueva base teórica, sino que se apoya en un conjunto de conceptos abiertamente aceptados, a partir de los cuales se intenta avanzar hacia los objetivos propuestos. Es necesario hacer un repaso del estado actual, así como de los conceptos sobre los que se apoya este modelo. Es por esta razón que se

tendrá en cuenta varios estudios sumamente interesantes donde se aborda esta temática tales como; un análisis de la Universidad del Rosario de Bogotá que realizó en el año 2016 el proyecto de investigación denominado “Análisis Comparativo De La Rentabilidad De Empresas En Las Zonas Francas: Caso Colombiano”, del autor Santiago Ruiz Restrepo, cuya finalidad es denotar las ventajas financieras para las empresas entre ubicarse o no en una zona franca de Colombia.

Informe del Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento junto al Banco Mundial del año 2012 titulado "*El Gasto Tributario en Colombia, Una Propuesta de Evaluación integral y sistémica de este Instrumento de Política Pública*". Este documento presenta un excelente análisis del sistema tributario colombiano, así como también advierte sobre las serias debilidades del sistema de ZFs en nuestro país.

La Universidad Jorge Tadeo Lozano, hace un análisis del costo que tiene para el Estado Colombiano mantener los beneficios económicos y sociales para este tipo de zonas especiales, cuantificando su contribución. Este trabajo fue denominado *“Las Zonas francas y sus beneficios económicos y sociales”* elaborado por Enrique Pinzón Álvarez y Julio Enrique Lora, del año 2013.

El Centro de Estudios Económicos de La Asociación Nacional de Entidades Financieras ANIF, en su publicación del 4 de abril de 2017 que denominó *“Zonas Francas y Gabelas Tributarias”*, elaborado por Sergio Clavijo, concluye que con los ajustes recientes realizados a la ley 1819 de 2016 no se soluciona la problemática de las zonas francas, asegura que “los tratamientos preferenciales deberían limitarse a entidades netamente exportadoras y debe eliminarse la inequidad tributaria y su alto sacrificio fiscal”.

La publicación que realiza el Banco de la Republica en sus borradores económicos No. 657 del año 2011, denominado "*Zonas francas en Colombia: beneficios tributarios en el impuesto de renta"* de los autores Jorge Ramos y Karen Rodríguez, en el cual se presenta la medición de los beneficios en el impuesto de renta otorgados a las empresas que operan en las zonas francas, los cuales están representados por una tarifa preferencial del 15% y hasta el año 2010 por una deducción especial por inversión en activos fijos. También allí se incluye el cálculo del aporte de estas empresas al recaudo de renta, la evolución de las zonas francas y la revisión de su régimen legal. Los resultados de este estudio indican que dichos beneficios no han generado un beneficio fiscal importante y que el aporte de las zonas francas al impuesto de renta no es significativo. Se llama la atención sobre inequidad tributaria y los problemas de asignación de recursos que genera el actual régimen de zonas francas.

También el Banco de la Republica y el Departamento de Cambios Internacionales – Subdirección de Gestión de Comercio Exterior, de la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales DIAN realizan en el año 2015 la publicación de un documento denominado *"Zonas francas, evolución en Colombia"*, donde se cita el régimen de zonas francas, su marco legal, evolución, tipos, usuarios, beneficios y compromisos.

El reporte anual estadístico que publica la Asociación de Zonas francas de las Américas del año 2017, muestra el incremento de las Zonas francas en el país.

Lars Christian Moller, Economista Senior, Banco Mundial en su segunda participación del foro LAC de política tributaria del año 2012, hace referencia a las zonas francas en Colombia y habla en la sesión III sobre la experiencia con los incentivos tributarios a las sociedades para estimular la inversión.

La revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76 At. 229 del año 2017, denominada "*El régimen de zonas francas en Colombia: Una aproximación a los principales cambios del Decreto 2147 de 2016 y el impacto de la reforma tributaria estructural*", de los autores Juan Camilo Hoyos & Juan Guillermo López Palacio, realizan un análisis sobre cuáles son las principales modificaciones introducidas por el Decreto 2147, 2016, y los efectos de la reforma tributaria sobre los usuarios de las zonas francas.

De la Universidad ICESI el autor Hernando Caicedo T. en el año 2016 desarrolla una presentación denominado *"Las Zonas francas en Colombia"*, donde menciona la definición, objetivos, ventajas, clasificación, tipos de servicios y requisitos de las Zonas francas.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en su presentación del año 2014 hace referencia a los antecedentes de las zonas francas en nuestro país, sus aspectos generales, clases, procedimientos, avances y resalta allí el notable impacto económico que traen las zonas francas en la economía del país, incrementando los flujos de inversión, tanto nacionales como extranjeros, generando empleos y mayor actividad económica en pro de mejorar la calidad de vida de los ciudadanos de la región, adquiriendo así un compromiso social.

El diario El País realiza un artículo denominado *"¿Para dónde van las zonas francas?"* de fecha mayo 03 de 2009, realizado por el reportero Alfredo García Sierra, a partir del escándalo de las tierras en Mosquera Cundinamarca en la que se vieron envueltos los hijos del ex presidente Álvaro Uribe, donde evidenció que el nuevo régimen de zonas francas no está andando bien, establece de precedente la ley 1004 de 2005 y abre el debate sobre la inequidad y competencia desleal, que estructuro esta reforma, también menciona la defensa que sobre dicho régimen realiza el Gobierno Nacional.

La revista Dinero presenta un artículo muy interesante del Dr. Juan Ricardo Ortega exdirector de la DIAN, donde advierte todos los problemas por el evidenciados durante su administración, hasta el punto de exponer como se realiza lavado de activos a través del contrabando de textiles, calzado, cigarrillos y licores, así como las exportaciones ficticias de chatarra, oro, aceite de palma, utilizando zonas francas o regímenes aduaneros especiales.

El Boletín Técnico realizado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE sobre Comercio Exterior y Movimiento de Mercancías de Zonas Francas a marzo de 2018, muestra que las exportaciones totales de mercancías desde las zonas francas colombianas registraron una disminución de 21,0% con relación al mismo mes del año inmediatamente anterior, al pasar de US$222,8 millones FOB en marzo 2017 a US$176,0 millones FOB en el mismo mes de 2018. En cuanto a importaciones de las zonas francas en el mes de marzo de 2018, disminuyeron 14,9% al pasar de US$183,1 millones CIF en marzo de 2017 a US$155,8 millones CIF en el mismo mes de 2018.

Así las cosas, se considera que, para iniciar el conocimiento general de las zonas francas, es necesario presentar o explicar las características generales que se aplican a todo régimen de zona franca y que según cada país se amplían o restringen.

2.2 Marco Normativo

2.2.1 Marco Constitucional

El sistema arancelario, tributario y cambiario que rigen actualmente para las zonas francas en general, ha buscado adecuarse a principios constitucionales. Es por ello que desde la Constitución Política de 1991 se trazaron los principios fundamentales del modelo de Estado Colombiano el cual quedo establecido como un *Estado Social de Derecho* fundado en una

democracia participativa y en la prevalencia del interés general sobre el particular.

El régimen económico y de la hacienda pública contenido en el título 12 de la carta magna, señala que la actividad económica y la iniciativa privada sean libres, dentro de los límites del bien común, donde la empresa es la base del desarrollo.

La Constitucion Pólitica de Colombia, 1991 en el titulo 6 capitulo 3 consagra (art 150) las funciones que ejercita el Congreso de la República, entre ellas hacer las leyes y específicamente el numeral 12 plantea el establecimiento de contribuciones fiscales y parafiscales y también el numeral 19 plantea regular el comercio exterior, los aranceles, tarifas y demás disposiciones del régimen aduanero y cambiario.

El titulo 2 capitulo 5 (art 95) de la carta magna indica como uno de tantos deberes a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. De igual forma al título 12 capitulo 4 (art 363) plantea que el sistema tributario se funda sobre los principios de equidad, eficiencia y progresividad, así como la irretroactividad de la ley tributaria.

Y como principios fundamentales de la norma superior que se encuentran planteados en el titulo 2 capitulo 1 (art 29) y capitulo 4 (art. 83) establece la buena fe y el debido proceso, principios de que deben regir y caracterizar a los sistemas tributario, arancelario y cambiario del país.

2.2.2 Marco Legal

Ley 105 de 1958, “Por la cual se crea la Zona Franca de Barranquilla y se autoriza la creación de otras” Es pertinente para entender el surgimiento de este instrumento en la economía del país.

El Decreto Extraordinario 624 del 30 de marzo de 1989, es el marco normativo en el cual se encuentran todos los tributos existentes en Colombia, donde el sujeto activo perceptor del gravamen es la Nación Colombiana y que son administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

La Ley 7a del 16 de enero de 1991 más conocida como Ley Marco de Comercio Exterior, dispuso normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular el comercio exterior del país. Bajo la tutela de esta ley se creó el Ministerio de Comercio Exterior, hoy Ministerio de Comercio Industria y Turismo, así como el Banco de Comercio Exterior – Bancoldex.

Decretos 2111 de 1992, “por el cual se suprimen los Establecimientos Públicos operadores de las Zonas Francas Industriales y Comerciales de Barranquilla, Cartagena, Santa Marta, Palmaseca, Buenaventura, Cúcuta, Rionegro y Urabá.”,

Decreto 1125 de 1993, “por el cual se establece el procedimiento de liquidación de los establecimientos públicos que operan las zonas francas industriales y comerciales de Barranquilla, Cartagena, Santa Marta, Palmaseca, Buenaventura, Cúcuta, Rionegro Y Urabá. Con estos decretos se hace la sesión de la administración del régimen franco al sector privado.

El Decreto 2685 de 1999, se concibe como el Estatuto Aduanero de Colombia, el cual a la fecha de hoy presenta más de 60 modificaciones, adiciones o supresiones a través de diferentes decretos reglamentarios

De igual forma se expidió la Ley 1004 del 30 de diciembre de 2005, que plantea la nueva reglamentación de las zonas francas, ya que redefine su concepto, establece su finalidad e individualiza a sus actores (usuarios operadores, industriales de bienes, servicios y comerciales) y cumple con las

exigencias de la Organización Mundial del Comercio (OMC), desmontando la exención sobre la renta que tenían los usuarios del régimen franco.

Posteriormente se reglamentó a través de los Decreto 383, 2007 y Decreto 4051, 2007 calendados el 12 de febrero y el 23 de octubre del año 2007 respectivamente.

En estos decretos se precisan aspectos operativos para declarar la existencia de Zona Franca Permanente y de Zona Franca Permanente Especial. De igual forma se establecieron los requisitos para obtener la declaratoria de Zona Franca y de usuario, al igual que la obligación de presentar el régimen de garantías, el procedimiento para ampliación y reducción de los recintos francos, la calificación de los usuarios, la reglamentación de las ventas al detal dentro del recinto. Se definieron conceptos tales como activos fijos reales productivos, generación de empleo directo y formal, nueva inversión, patrimonio líquido, se precisaron las áreas del Territorio Aduanero Nacional en las que no se pueden declarar Zona Franca.

El Decreto 2147 del 23 de diciembre de 2016, “Por el cual se modifica el régimen de zonas francas y se dictan otras disposiciones”. Con este decreto el Gobierno Nacional les otorgó beneficios tales como tarifa única del impuesto sobre la renta del 20%, no se causan cobros por concepto de IVA y aranceles sobre las mercancías que se ingresen a la zona franca, también la posibilidad de exportar desde la zona franca a otros países y al mercado nacional, las materias primas que ingresen desde el extranjero pueden permanecer allí sin límite de tiempo y exención del IVA para materias primas e insumos que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios de otras zonas francas.

Ley 1819 del 29 de diciembre 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" está en lo pertinente con las zonas francas.

Decreto 659 del 17 de abril de 2018, "Por el cual se modifican los Decretos 2685 de 1999 y 2147 de 2016", armoniza la regulación aduanera con el régimen franco en cuanto a tiempos y procedimientos.

2.2.3 Marco Jurisprudencial

Si bien es cierto, en la actualidad se evidencia que frente al tema que nos ocupa no existe suficiente jurisprudencia que apoye el problema jurídico planteado, sin embargo, se abordará el estudio de algunas sentencias de la Corte Constitucional que permita dar claridad a conceptos como competencia desleal, inequidad tributaria, principio de igualdad, entre otros.

Es pertinente para el objeto de estudio el análisis de la sentencia 2009-00241 de 08 de junio de 2016 del Consejo de Estado Sección Primera Consejera Ponente Dra. Ma. Claudia Rojas Lasso. El actor solicita la nulidad por inconstitucionalidad del parágrafo del artículo 392-1 y del artículo 393-3 del Decreto 383 de 2007 que modifica el Decreto 2685 de 1999, por considerarlos violatorios de los artículos 1º, 3º, 95-9, 189-11, 338 y 363 de la Constitución Política, al considerar que *la competencia constitucional consistente en crear las Zonas Francas Permanentes Especiales y realizar reformas tributarias que crean tributos para esta clase de Zonas Francas, radica en el Congreso de la República y no en el Gobierno Nacional* como ocurrió en el caso presente. En este caso el Consejo de Estado DENIEGA el petitum de la demanda, toda vez que fue en desarrollo de su competencia constitucional y legal, particularmente de lo establecido en el numeral 25 del artículo 189 CP y en la Ley 1004 de 2005, que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 383 de 2007 y estableció

los criterios y requisitos para declarar la existencia de las Zonas Francas Permanentes, Permanentes Especiales y Transitorias.

En efecto, el Decreto 383 de 2007 modificó el Título IX del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero), el cual corresponde al régimen de las Zonas Francas. El capítulo I regula todo lo relacionado con las Zonas Francas Permanentes y el capítulo II corresponde a las Zonas Francas Transitorias.

El parágrafo del artículo 392-1 del mencionado Decreto 383 de 2007 establece que cuando se trata de proyectos de alto impacto económico y social para el país, la DIAN podrá declarar la existencia de nuevas Zonas Francas Permanentes Especiales, las cuales deben cumplir con los requisitos previstos para las Zonas Francas Permanentes establecidos en el artículo 393 de la norma antes mencionada.

2.3 Marco Conceptual

2.3.1 Zona franca (ZF)

Con base en el marco teórico y normativo para efectos de este proyecto de investigación, entiéndase por Zona Franca, 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. Su principal objetivo es atraer la inversión extranjera al país, ofrece condiciones de competitividad internacionales a los productores nacionales crea empleos, transfiere tecnologías, y atrae divisas, lo cual permite la firma de acuerdos bilaterales o multilaterales entre diferentes países; además de contar con infraestructuras especializadas, mejoras en diseños y servicios como áreas comunes y demás.

En ella deben confluir varios aspectos:

a) Un terreno que debe cumplir con ciertas características,

b) Un pronunciamiento por parte de la entidad competente que declara dicho terreno como Zona Franca y

c) Unos usuarios que deben funcionar sobre este terreno específicamente.

Con la expedición de los Decretos 383 y 4051 de 2007 que complementan la Ley 1004 de 2005, establecen los criterios para la existencia de:

2.3.2 Zona Franca Permanente (ZFP)

Es un área en la que se instalan múltiples empresas (Usuarios de ZF) que gozan de un tratamiento tributario y aduanero especial y que es administrada por un Usuario Operador. Varias empresas pueden instalarse en una Zona Franca ya establecida, tipo parque industrial.

2.3.3 Zona Franca Permanente Especial Uniempresarial (ZFPE)

Es aquella que está autorizada para que una sola empresa desarrolle sus actividades industriales o de servicios en un área determinada por la misma, siempre y cuando se trate de proyectos de alto impacto económico y social para el país, que cumpla con los requisitos de inversión y de empleo que establece el Gobierno.

Tabla 1

Requisitos de inversión y empleo para las ZFPE

ZONAS FRANCAS PERMANENTES ESPECIALES	Inversion		Empleos directos o vinculados	Observaciones
	smmlv	US$		
ZFPE de Bienes	150.000	US $ 50	150	Por cada 23.000 smmlv de inversiòn adicional podrà reducir 15 empleos sin que el total de empleos sea inferior a 50
ZFPE de Servicios	10000 - 46.000	US $ 2.5 – 11.7	500	Puede cumplir cualquiera de los rangos en inversiòn y empleo
	46.000 - 92.000	US $ 11.7 - 23	350	
	> 92.000	US $ 23	150	
ZFPE Agroindustriales	75.000	US $ 25	500	Debe acreditar áreas de cultivo y producción de materias primas nacionales que serán transformadas
ZFPE de sector lácteo	5.000	US $ 2	50	Hacen parte de dicho sector las actividades de higienización y pulverización de la leche y la producción de derivados lácteos mediante procesos tecnológicos
ZFPE de servicios de salud	10000 - 46.000	US $ 2.5 – 11.7	500	En cuanto al empleo, el 50% deberán ser directos y 50% restante podrán ser empleos vinculados. En todos los casos, la actividad de los empleados deberá desarrollarse dentro del área declarada como zona franca permanente especial.
	46.000 - 92.000	US $ 11.7 - 23	350	
	> 92.000	US $ 23	150	
ZFPE de de servicios portuarios	150.000	US $ 50	50	Pueden generar al menos 20 nuevos empleos directos y formales y al menos 50 empleos vinculados.

Requisitos de inversión y empleo para cada tipo de ZFPE, de acuerdo con los Decretos 383 y 4057 de 2007. Elaboración propia 2018. Cifras expresadas en millones USD

2.3.4 Zona Franca Permanente especial Offshore

Con el Decreto 2682, 2014, el Gobierno Nacional autoriza la creación de zonas francas permanentes dedicadas exclusivamente a actividades de evaluación técnica, exploración y producción de hidrocarburos costa afuera y sus actividades relacionadas, así como actividades logísticas, compresión, transformación, licuefacción de gas y demás actividades directamente relacionadas con el sector de hidrocarburos afuera. Esta declaratoria podrá comprender áreas continentales o insulares.

2.3.5 Zonas Francas Transitorias (ZFT)

Se le otorga de manera temporal el tratamiento de Zona Franca comercial a los terrenos donde se celebren ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter internacional, con el fin de permitir el ingreso de mercancías procedentes del exterior libres de aranceles e IVA.

El tiempo máximo de permanencia de las mercancías en la Zona Franca Transitoria incluye la duración del evento más dos períodos adicionales; uno de tres meses antes de su iniciación y otro de seis meses después de su terminación.

2.3.6 Zonas Francas de la Ley Páez

Se crearon para mantener los incentivos tributarios otorgados a las empresas que se establecieron en el Cauca y en el Huila, luego del desbordamiento del rio Páez. Al término de la Ley Páez, las empresas solicitaron al Gobierno que las reconociera como Zonas Francas Permanentes Especiales, para continuar con beneficios tributarios que permitieran su adecuada operación.

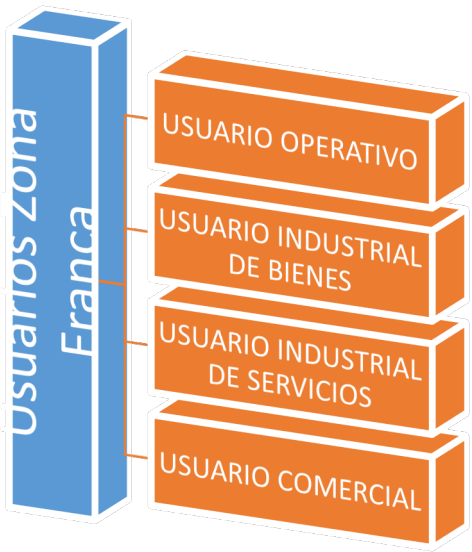


Figura 1 Tipos de Usuarios de Zona Franca, Decreto 2147 de 2016. Elaboración propia, 2018.

El Usuario Operador de Zona Franca

Es aquella persona jurídica, autorizada por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo o por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias zonas francas, así como para calificar a sus usuarios.

Debe cumplir con los siguientes requisitos:



Figura 2. Requisitos para Usuario Operador de Zona Franca, Decreto 2147 de 2016. Elaboración propia, 2018.

2.3.7 El Usuario Comercial De Zona Franca

Es aquella persona jurídica autorizada para desarrollar actividades de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes, en una o varias zonas francas. Los usuarios comerciales no podrán ocupar, en conjunto, un área superior al 25% del área total de la respectiva zona franca.

2.3.8 El Usuario Industrial de Bienes o Servicios

Es aquella 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.

Tabla 2

Requisitos para Usuario Industrial.

REQUISITOS			
Activos totales	**S.M.M.LV**	**Monto de inversión**	**Y generar empleos directos iguales o superiores a:**
US $0 – US $128.000		US $ 0	0
US $128.001 – US $1.3 millón	2.000	US $ 0	20
US $1.3 millón – US $7.5millones	7.500	US $ 1 millón	30
Superior a US $7.5 millones	15.000	US $ 2.5 millones	50

Nota. Recuperado de MinCIT. Régimen de Zonas Francas. 2014

2.3.9 *El Usuario Industrial de Servicios Zona Franca*

Es la persona jurídica autorizada para desarrollar, exclusivamente, en una o varias zonas francas, entre otras, las siguientes actividades:

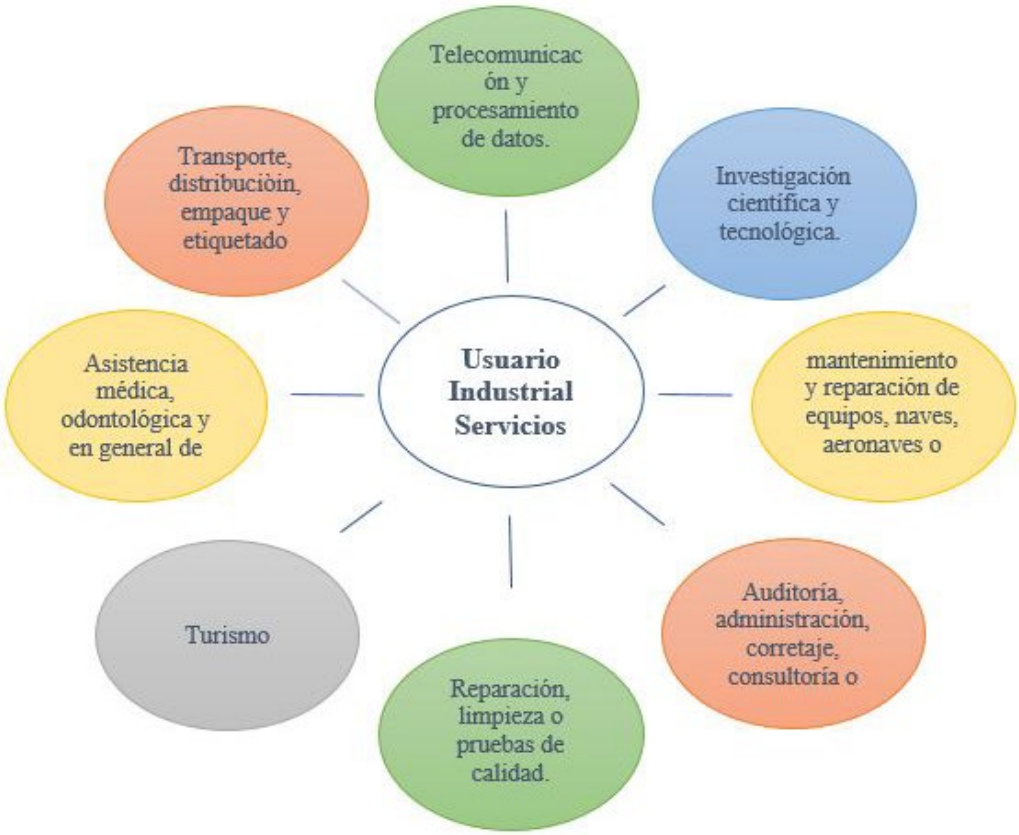


Figura 1. Actividades Usuarios Industriales de Servicios. Datos tomados del Decreto 2147 de 2016 Elaboración propia. 2018.

2.3.10 El Concepto de Extraterritorialidad o de "No Estar en el Territorio Aduanero"

Es la esencia de todo régimen franco. En virtud de este concepto, una mercancía almacenada en Zona Franca se entiende jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros, es decir, o bien que no ha llegado al Territorio Aduanero Nacional (en adelante TAN) o que salió del mismo para todos los efectos aduaneros y de comercio exterior.

En Colombia el concepto de extraterritorialidad se encuentra definido desde la misma ley y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en sus distintos pronunciamientos lo ha reconocido así expresamente. Es un

régimen excepcional sólo en las materias en que sea establecido expresamente.

En virtud de la extraterritorialidad antes señalada, una Zona Franca es una excepción al régimen, aduanero, sin embargo, esto no la exime de cumplir las regulaciones ambientales, sanitarias o fitosanitarias, urbanísticas y laborales.

En muchos países, incluyendo Colombia, hasta hace unos años la concepción del modelo de Zonas Francas estaba orientada fundamentalmente a la exportación.

Sin embargo, por la evolución del comercio internacional y las disposiciones de la Organización Mundial de Comercio (OMC), en la mayoría de los países del mundo la concepción se ha flexibilizado al extremo, es decir, sin eliminar el enfoque hacia la realización de negocios internacionales se ha abierto la posibilidad de que sus operaciones también estén dirigidas al resto del Territorio Aduanero Nacional (TAN), convirtiéndose en centros de desarrollo y atracción de inversiones, pero generando serio riesgo de distorsión tributaria.

Como herramienta de competitividad para el resto del Territorio Aduanero Nacional (TAN); un régimen de zona franca debe garantizar una justa competencia con la industria local. Esto se logra permitiendo la interacción con empresas localizadas en el Territorio Aduanero Nacional (TAN), a través de mecanismos como el procesamiento parcial o la utilización por parte de las empresas locales de los centros de logística ubicados en las zonas francas. Su tratamiento está sujeto a los acuerdos internacionales. En materia de acuerdos de libre comercio no existe un tratamiento uniforme en materia de zonas francas.

Por ejemplo, en el caso de las disposiciones de la Organización Mundial de Comercio (OMC), si bien el término "Zona Franca" no se menciona expresamente en los acuerdos, algunas disposiciones del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (SMC) afectan los beneficios que en materia del impuesto sobre la renta existen en muchas legislaciones de zonas francas, al regular lo concerniente a subsidios a las exportaciones.

Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional TAN para efectos de los impuestos a las importaciones y exportaciones. En las Zonas Francas no se pueden introducir armas, explosivos, residuos nucleares, desechos tóxicos, sustancias para transformación, procesamiento o fabricación de narcóticos o drogas.

2.3.12 Impuesto a la Renta y Ganancias Ocasionales

> El impuesto de renta es un tributo nacional directo (porque quien debe cancelar el monto del impuesto es quien responde por su pago ante el Estado), de período (normalmente es un (1) año, pero puede comprender lapsos menores en algunos casos específicos) y obligatorio para el comerciante persona natural, o persona jurídica o asimilada, y consiste en entregarle al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un período gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas. Este impuesto, que grava la renta producida por la actividad económica del contribuyente, se calcula sobre una depuración realizada a los ingresos percibidos, con los costos y deducciones en que se incurre para producirlos. (Acosta R., 2013, pág. 6).

En la actualidad a las ZFs se les aplica una tarifa única del 20% del impuesto sobre la renta, que en comparación a la tarifa general del 33%, evidencia un trato preferencial, dicha exención se brinda aparentemente con el fin de estimular la exportación de sus productos a un precio más competitivo,

sin embargo, este factor representa el primer sesgo de inequidad tributaria frente a los empresarios locales que deben asumir la tarifa general, haciendo menos competitivos sus productos en el mercado Nacional.

2.3.13 Aranceles

El arancel es un tributo que se aplica a los bienes objeto de importación o exportación, con el fin de ser fuente de ingresos al Estado y proteger a ciertos sectores de la economía cuando se importan productos que pueden ser competitivos con el mercado nacional, las ZFs cuentan con exención en aranceles de importación de bienes y materia prima, otro gran beneficio si se tiene en cuenta que adicional a ello mientras estos bienes se encuentren dentro de la zona franca no están obligados a nacionalizarlos y cuentan con la ventaja adicional de negociarlos o transferirlos entre los mismos usuarios de ZF.

> La importancia de este beneficio radica en que se establecen unos compromisos para que las mercancías que circulan en esos mercados puedan tener unos impactos importantes en los precios finales. Es decir que se reducen unos aranceles o se eliminan o se ponen tarifas preferenciales para que los productos que se acuerdan entre las partes se les dé un tratamiento preferencial. (Dinero, 2013).

El derecho a ingresar mercancías extranjeras nacionalizadas y mercancías nacionales para almacenamiento temporal sin trámite de nacionalización ni pago de tributos aduaneros, permiso para operar por un término de 30 años prorrogables, hace referencia a que cuando la mercancía es importada y es consignada a un depósito aduanero, esta debe nacionalizarse dentro del mes siguiente al momento de su ingreso, prorrogable por un mes más, caso contrario ocurre, cuando la mercancía importada es consignada a una Zona franca; la mercancía debe nacionalizarse dentro del

término operativo de la Zona Franca; lo que permite que la mercancía al momento de venderla, sea nacionalizada, permitiendo así que el flujo de caja de las empresas no se afecte y de esta manera disponer dinero para sus labores.

2.3.14 IVA "Impuesto al Valor Agregado"

También es conocido en Colombia como el impuesto a las ventas y consiste en el valor agregado o adicional que pagamos todos al momento de realizar una compra de un bien de consumo y el valor depende del monto de la transacción, producto o mercancía. Según disposición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Actualmente con la reciente reforma tributaria la tarifa general incrementó en tres puntos porcentuales pasando de un 16% a un 19%, aplicable a bienes y servicios.

Al ser un impuesto indirecto, es decir recae sobre los costos de producción y ventas de las empresas y se devenga de los precios que paga el consumidor final.

Este tributo lo pagamos todos como consumidores al momento de perfeccionar una compra o transacción y lo declaran las personas naturales y jurídicas que venden los productos o prestan los servicios mediante la declaración de impuestos, donde suman todos los impuestos recaudados y restan el IVA pagado. El saldo es el que se entrega a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Las ZF están exentas de pagar este impuesto en todas sus operaciones de compra, sin embargo, en el tratamiento de nacionalización se deben tener en cuenta las consideraciones siguientes de acuerdo con (Hoyos & Lòpez Palacio, 2017, pág. 25)

- Las mercancías se valoran en el estado que se presenten al momento de la valoración, considerando el valor total de las mercancías, de conformidad con las disposiciones del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.
- Los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas.
- La base gravable para la aplicación de los derechos de aduana se determinará sobre el valor FOB de cada uno de los bienes y de las materias primas e insumos extranjeros que hacen parte y/o participaron en el proceso productivo del bien final terminado, adicionando los gastos de entrega hasta el lugar de importación en el territorio aduanero nacional.
- Los derechos de aduana que deben liquidarse corresponderán a la subpartida arancelaria del bien final.
- Los demás derechos e impuestos a la importación se liquidarán conforme lo determinen las normas aplicables vigentes.
- La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas, en el caso de las mercancías importadas, para las sociedades declaradas como zona franca antes del 31 de diciembre de 2012 o aquellas que se encontraban en trámite, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.
- La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en la importación de productos terminados, producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionando el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado.

2.3.15 *CREE (Impuesto Sobre la Renta para la Equidad)*

La Ley 1607, 2012 creó la exención del impuesto CREE, con el fin de abaratar la contratación y fomentar la generación de empleos. Esta ley hace una diferenciación en cuanto a la estabilidad de las zonas francas hasta el año 2012, las cuales están exentas del 9% de impuesto y su sobretasa establecida del 6%. Con el Decreto 2201, 2016, este tributo cambio al denominarlo Auto retención en Renta, es decir que al aumentar la tarifa del CREE como impuesto, disminuye el sobre costo laboral.

Tabla 3

Las diferencias en los regímenes de impuestos dentro y fuera de ZF, antes y después del 31 de diciembre del año 2012.

	Fuera de Zona Franca	Zona franca solicitada o declarada antes de diciembre de 2012	Zona franca solicitada o declarada después de diciembre de 2012
Impuesto de renta	25%	15%	15%
Tarifa CREE	9%	0%	9%
Sobretasa CREE	6%*	0%	6%*
Sobrecosto laboral	38% (aprox.)	51,5% (aprox.)	38% (aprox.)

Esta tabla muestra un comparativo de las diferencias en los regímenes de impuesto sobre la renta, impuesto para la equidad (CREE) y su sobretasa, costos laborales dentro y fuera de ZF, teniendo en cuenta la diferencia de regímenes aplicable antes y después del 31 de diciembre del año 2012. Fuente: Lloreda Camacho & Co. ProColombia 2015. Guía Legal para hacer negocios en Colombia.

2.3.16 Otros Beneficios

En cuanto al orden aduanero, es posible abordar el mercado nacional permitiendo ofrecer un precio final muy competitivo, al no estar obligadas a exportar sus productos pueden permear el mercado nacional.

Entre usuarios industriales de bienes o servicios pueden vender materias primas, partes, insumos y bienes exentos de IVA, siempre que sean necesarios para el desarrollo de su objeto social. Así se elimina la necesidad de importar.

También pueden los usuarios de zonas francas almacenar los bienes que vienen del extranjero por tiempo ilimitado sin pago de tributos permitiendo así simplicidad y agilidad en los trámites aduaneros.

Al ubicarse en una zona franca pueden beneficiarse de los tratados internacionales y de libre comercio que haya suscrito Colombia haciéndolos más competitivos en el mercado internacional.

2.3.17 Inequidad

Cuando hablamos en general de inequidad estamos frente a una situación de desigualdad o falta de equilibrio entre las partes y eso es lo que viene sucediendo frente a ese trato preferencial del que disfrutan hoy las zonas francas en Colombia.

> Uno de los criterios más relevantes para evaluar un sistema tributario es su contribución a la equidad, es decir a una mejor distribución del ingreso y la riqueza, indispensable para disminuir las tensiones sociales que impiden el progreso y la consolidación de la paz en el país. Evaluado con este criterio, el sistema tributario de Colombia se raja con una de las peores notas en el contexto mundial: la estructura de los impuestos es altamente inequitativa y su impacto sobre la distribución del ingreso y la riqueza es prácticamente nulo. (Cabrera, 2016)

En principio nótese como el impuesto a la renta es un claro ejemplo de ello cuando se hace una diferenciación del 20% a comparación de la tarifa general del 33%. Y hablamos de inequidad porque para pequeños y medianos

empresarios que no pueden cumplir con el capital suficiente estipulado en la ley para poder acogerse al régimen franco, se torna muy difícil entrar a competir en el mercado nacional adicionando variables exógenas desbordantes como el contrabando técnico, las importaciones de países que mantienen no solamente grandes esquemas de subvenciones, sino también muy bajos costos de producción en materia prima y mano de obra, como es el caso de China, elementos estos que hacen muy difícil el escenario económico para estas empresas que tienen que ofrecer un precio final atractivo para sus productos cuando sumado a lo anterior, la carga tributaria es más gravosa para ellos.

Lo que nos lleva a reflexionar sobre "La compleja telaraña de exenciones y gabelas tributarias, aumentada por las políticas de la 'confianza inversionista', hace que los impuestos sean inequitativos, pues es enorme la dispersión de las tarifas tributarias que efectivamente pagan las empresas". (Cabrera, 2016)

Adicionalmente con la Ley 1004 de 2005 y los Decretos 383 y 4051 de 2007, que permitieron extender los beneficios a una serie de empresas que no tienen nada que ver con exportaciones, conlleva a lo que en palabras del Presidente de la ANIF este modelo se convierta paulatinamente en "*un verdadero lavado de aranceles e impuestos*" (Clavijo, 2017).

2.3.18 Equidad Horizontal y Vertical

Equidad horizontal y vertical son dos conceptos que se deben mencionar cuando se habla de equidad o distribución justa en materia impositiva. En otras palabras, la equidad horizontal y vertical son dimensiones establecidas para graduar la cuantía de los tributos en función de la capacidad de pago.

- *Equidad Horizontal*

Equidad o justicia en el tratamiento de los individuos en circunstancias similares. En general, el principio por el cual individuos semejantes deberían ser tratados de la misma manera, allí donde haya cuestiones económicas de por medio. El concepto se utiliza con más frecuencia con respecto a los impuestos y la renta, así se sostiene que la equidad horizontal se consigue si individuos con la misma renta se enfrentan a la misma carga impositiva. Sin embargo, puede aplicarse en otras áreas, por ejemplo, con respecto a los beneficios del gasto público; se puede decir que la equidad horizontal exige que los individuos con rentas o necesidades similares deberían recibir el mismo beneficio.

- *Equidad Vertical*

> Justicia o equidad en el tratamiento de los individuos en circunstancias diferentes. En el campo impositivo, la equidad vertical requiere que las cargas impositivas de los individuos estén relacionadas con sus niveles de renta. De este modo la equidad vertical se presenta como un argumento en favor de los impuestos *progresivos o proporcionales*, de modo que los que perciben mayores rentas paguen más impuestos. Usualmente se afirma que una cantidad marginal de renta tiene menos significación a niveles altos de renta que a niveles bajos, de modo que la equidad en el reparto de las cargas impositivas requiere mayor tributación para los mejor remunerados. (Pearce, 1999, pág. 149)

A continuación, presentamos la definición que la corte constitucional colombiana hace del principio de equidad tributaria … “La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o

un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión". (Sent C-409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero)

Adicionalmente, la Corte ha resaltado la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios "para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos". Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad. (Sent C-734 del 10 de septiembre de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa)

De esta forma, el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal. En el mismo sentido, al delimitar el alcance del principio de equidad tributaria, la Corte Constitucional estableció que "en el proceso de imposición de determinada carga tributaria se debe tener en cuenta de manera específica la situación en que se encuentran quienes están llamados a contribuir y su capacidad de pago, con lo cual adquieren connotación los conceptos de equidad horizontal y equidad vertical." (Sent C-261 de 2002 M.P. Clara Inés Vargas Hernández)

Pero el alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los

potenciales sujetos obligados. Sobre el particular la Corte expresó que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho: “los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas.” (Sent C-1060A del 8 de octubre de 2001, M.P. Lucy Cruz De Quiñones)

Ante todo, es importante recordar que en la (Sent C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño) la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predican del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. (Sent C- 776 del 9 de septiembre de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa)

2.3.19 Principio de Igualdad

En cuanto a este concepto en materia impositiva la Corte Constitucional ha señalado que el principio constitucional de igualdad debe ser respetado por

el legislador al momento de crear nuevas obligaciones tributarias, lo cual conlleva el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura (Sent C-183 del 6 de mayo de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz)

La Corte también se ha pronunciado sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio. Una lectura integrada de la jurisprudencia constitucional, evidencia que el análisis de este asunto, parte del reconocimiento de que si el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva, a partir de la iniciativa del Gobierno tal como lo establece la Constitución Nacional en el titulo 6 capitulo 3 (art 154) “Las leyes pueden tener origen en cualquiera de las Cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución. No obstante, sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del título 6 capitulo 3 (art 150) las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o

comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.

Las Cámaras podrán introducir modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno. Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado".

Es aquí donde podríamos inferir de acuerdo por lo expuesto por la corte que en principio las exenciones y gabelas tributarias otorgadas a las zonas francas corresponden a la potestad del gobierno de modificar, por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. En el mismo sentido, la decisión de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado, atribuida por la Constitución al Congreso. (Sent C-341 del 8 de julio de 1998. M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

Ahora bien, como lo cita (Sent C-094 del 27 de febrero de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo) "La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis", en tanto que garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte en (Sent C-349 del 9 de agosto de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz) ha declarado la inconstitucionalidad o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las que prevén exenciones que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según esta Corporación, si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén

al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella.

La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los mismos términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge de limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la exclusión del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria. (Sent C-183 del 6 de mayo de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz). A la luz de este criterio, la Corte ha declarado la inexequibilidad de ciertas normas relativas al IVA, por ejemplo, cuando conceden beneficios a un universo de contribuyentes al tiempo que lo niegan a otro universo que se encuentra en igualdad de condiciones como contribuyentes (Sent C-349 del 9 de agosto de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz).

También ha declarado ajustadas a la Constitución normas del régimen de IVA, como algunas exclusiones de la base del tributo referentes a servicios básicos, como la salud, en razón a que éstas se justificaron en aras de alcanzar la igualdad real y efectiva en un Estado Social de derecho. (Sent C-

094 del 27 de febrero de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo). Para el caso que ocupa la atención de la Corte en esta oportunidad, el principio de igualdad resulta relevante por cuanto uno de los elementos del problema jurídico constitucional expresado en el acápite de esta providencia se refiere a la eliminación de una serie de exenciones o exclusiones del IVA cuya finalidad era la promoción de la igualdad real y efectiva en un Estado Social de Derecho en el cual la Corte encontró que la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar una diferencia de trato y, en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución. (Sent C-776 del 9 de septiembre de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa)

2.3.20 Libre Competencia

La competencia es el conjunto de esfuerzos que desarrollan los agentes económicos que, actuando independientemente, rivalizan buscando la participación efectiva de sus bienes y servicios en un mercado determinado.

La Constitución Nacional establece el principio de libre competencia como un derecho radicado en cabeza de todos los ciudadanos que supone responsabilidades y está sometido a los límites que establezca la ley. El Derecho de Competencia se ocupa de la protección de los intereses de los consumidores y de la protección de la libre competencia en los mercados.

Éstos se protegen mediante la prohibición de actos que se considera impiden la competencia y mediante la promoción y abogacía por un entorno competitivo.

La competencia en los mercados debe protegerse al imponer presión a las empresas para que sean más eficientes y provean productos con mayor calidad y variedad a precios más bajos. Para esto, las empresas deben invertir en mejorar la calidad y producir más; incentivos directamente relacionados con el crecimiento económico y la innovación que se traducen en beneficios para los consumidores.

En este sentido, el estímulo económico llamado competencia es el único mecanismo conocido que, por sí solo, puede mejorar el nivel de vida sin la interferencia del Estado. El titulo 12 capitulo 1 (art 333) de la Constitución Nacional establece los principios de libertad de empresa, libre competencia y libertad económica como derechos radicados en cabeza de todos los ciudadanos y sometidos a los límites que establezca la ley.

La Constitución indica: “La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley. La libre competencia es un derecho de todos que supone responsabilidades. La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial. El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional. “La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la nación.”

- *Libre Competencia y Economía Social de Mercado*

Para ahondar un poco más en este concepto es necesario recordar que por virtud de nuestra carta constitucional Colombia se ha definido como Estado Social de Derecho, entendido este como un sistema sociopolítico económico orientado por un conjunto de condiciones jurídicas, políticas y económicas. La doctrina contemporánea coincide en que este modelo de Estado debe propender por fortalecer servicios y garantizar derechos, considerados esenciales para mantener el nivel de vida necesario y para participar como miembro pleno en la sociedad.

El Estado Social de Derecho se implantó progresivamente a través de programas de seguridad social, sistemas tributarios progresivos para financiar obras públicas, políticas fiscales y monetarias, entre otras, y comprendió una amplia concepción política, económica, social y jurídica que lo diferencia del Estado Bienestar, que fue una respuesta de muchos estados frente a la crisis de los años 30, y que se limitó a fundar una política económica y social. Es por ello que el Estado Social de Derecho se convirtió en una nueva propuesta que terminó remplazando al Estado Liberal de Derecho. Del universo de dimensiones que se le pueden atribuir al estado Social de Derecho para nuestro caso de estudio consideramos resaltar las siguientes:

- *Visión Política*

En la que al estado se le asigna la función de defender y garantizar la democracia. Para esto debe promover y proteger todos los mecanismos de participación ciudadana, impulsar asociaciones civiles, juntas de acción comunal, gremios económicos e industriales, sindicatos, comités de consumidores, asociaciones juveniles, etc. La soberanía popular debe materializarse por medio de la organización del pueblo para su activa y efectiva participación, lo que implica un sistema educativo adecuado y la apertura de

espacios políticos, económicos, sociales y culturales. La democracia va más allá de ser un mecanismo para designar los gobernantes y su principal función es la de desplegar relaciones de igualdad y justicia en la sociedad.

- *Visión económica*

Al Estado se le asigna la función de intervenir la economía, pero además es el encargado de dirigir integralmente el proceso de desarrollo. El Estado debe establecer las formas y reglas de juego de las relaciones económicas para garantizar a toda su participación en el sistema y el ejercicio de la libertad económica. Por esto, tiene como prioridad la protección de los sectores más vulnerables controlando la economía privada para evitar abusos y explotación por medio de medidas como: la intervención de precios, prohibición del monopolio privado, control de salarios, etc. Todo lo anterior debe estar sustentado necesariamente en un modelo de *Economía Social de Mercado,* entendido este concepto como un modelo basado en la organización de los mercados como mejor sistema de asignación de recursos que trata de corregir y proveer las condiciones institucionales, éticas y sociales para su operación eficiente y equitativa. En casos específicos, requiere compensar o corregir posibles excesos o desbalances que puede presentar el sistema económico moderno basado en mercados libres, caracterizado por una minuciosa y extensa división del trabajo y que, en determinados sectores y bajo ciertas circunstancias, puede alejarse de una competencia funcional. Descarta como sistema de organización la economía planificada centralmente.[1]

[1] Esta definición de una Economía Social de Mercado como modelo sociopolítico básico proviene de las ideas desarrolladas por Alfred Müller-Armack (1901-1978). En su obra Dirección económica y economía de mercado (Wirtschaftslenkung und Marktwirtschaft), escrita en 1946, no sólo acuñó el término Economía Social de Mercado, sino que contribuyó, en colaboración con otros pensadores, a la fundamentación de su concepción teórica. Según la definición de Müller-Armack, el núcleo de la Economía Social de Mercado es la "combinación del principio de la libertad de mercado con el principio de la equidad social". El

> El sistema de la *Economía Social de Mercado* surge del intento consciente de sintetizar todas las ventajas del sistema económico de mercado fomento de la iniciativa individual, productividad, eficiencia, tendencia a la auto-regulación, con los aportes fundamentales de la tradición social cristiana de solidaridad y cooperación, que se basan necesariamente en la equidad y la justicia en una sociedad dada. En este sentido propone un marco teórico y de política económico-institucional que busca combinar la libertad de acción individual dentro de un orden de responsabilidad personal y social. Los representantes de esta concepción trabajan en una síntesis de la tradición político-económica liberal (derechos individuales, republicanismo, mercado) con el pensamiento social-cristiano (justicia social, solidaridad). (Resico, 2011)

La *Economía Social de Mercado* si bien es cierto no es un sistema contemplado taxativamente por el constituyente colombiano, si ha sido reconocida por la corte Constitucional[2] y nuestra Carta Magna. En este contexto es deber del Estado fomentar la iniciativa privada, generar condiciones para la inversión y el desarrollo empresarial y financiero, generando programas y obras públicas que doten de elementos e infraestructura las iniciativas empresariales en condición de acceso equitativo. Además, al Estado le corresponde desarrollar, como tal, actividades industriales e incluso ejercer el monopolio estatal en sectores económicos que así lo demanden.

---

marco referencial es el concepto de la libertad del hombre complementada por la justicia social.

[2] (Sent C-148 del 7 de abril de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), (Sent C-263 del 6 de abril de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), (Sent C-535 del 23 de octubre de 1997, M.P: Eduardo Cifuentes Muñoz), (Sent C-620 del 18 de agosto de 2011. M. P: Juan Carlos Henao Pérez), (Sent C-837 del 20 de noviembre de 2013, M.P: Luis Ernesto Vargas Silva), (Sent C-1045 del 10 de agosto de 2000, M.P: Álvaro Tafur Galvis)

- *Visión Social*

El Estado está en la obligación de satisfacer las necesidades básicas de los ciudadanos, en especial, de las poblaciones vulnerables y excluidas de la sociedad. Debe ser un ente redistribuidor de la riqueza, prestador de servicios que generen alcanzar una vida digna para todos. Para el cumplimiento de su función social, debe ajustar una infraestructura adecuada de asistencia y designar partidas presupuestales prioritarias para los programas que la sustentan. La libre competencia es un derecho consagrado en la Constitución Nacional que si bien no es fundamental si está amparado por el Estado Social de Derecho y nuestro modelo de Economía Social de Mercado y cuenta con un marco normativo que lo regula. Las prácticas restrictivas de la competencia aparecen en la ley 155, 1959 y ley 1340, 2009.

De todo lo expuesto anteriormente podemos concluir con las palabras de (Alarcón Peña, 2016)

> Respecto al principio de libertad económica, este se bifurca y hallamos la libre iniciativa por un lado y la libre actividad económica por otro, las dos sujetas al bien común. La libre competencia económica como un derecho de todos que supone responsabilidades. La libertad de empresa sujeta a la *función social* que la acompaña y *el consecuente deber del Estado de impedir restricciones que obstruyan la libertad económica y evitar el abuso de posiciones dominantes en el mercado*. *(Cursiva fuera de Texto)*

Recordando igualmente un aparte de la asamblea constituyente de 1991 donde se expresó:

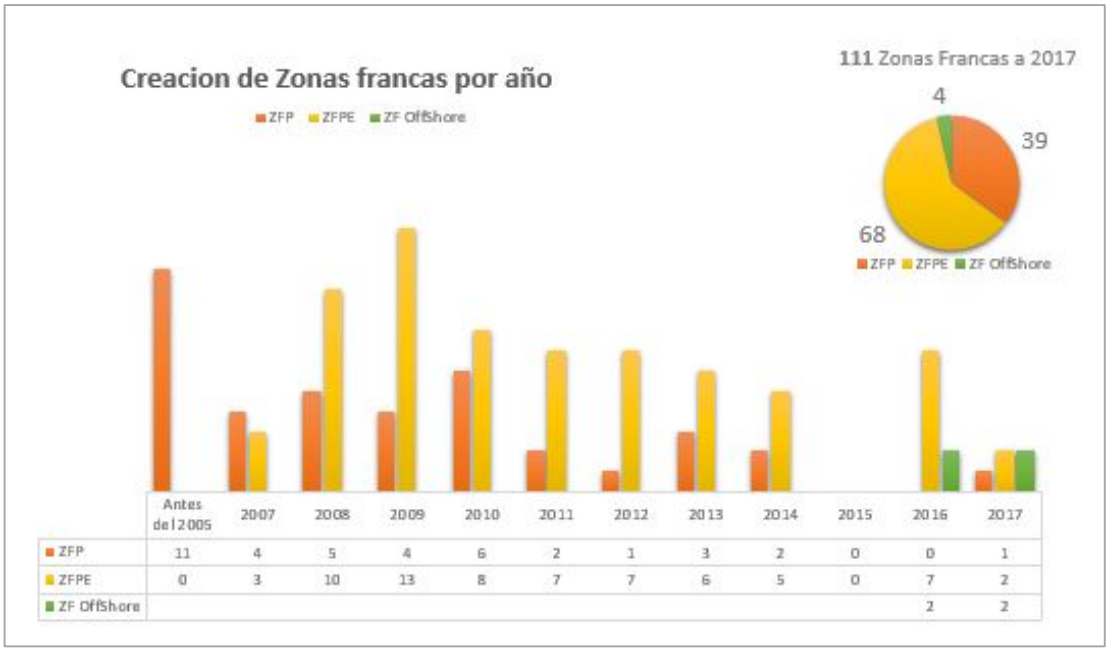
> “Por eso, a la vez que la Comisión ha propuesto promover la internacionalización de la economía colombiana, sobre las bases de la

> equidad y conveniencia Nacional, no ignoramos las exigencias propias de la dimensión de los factores productivos para competir en las condiciones características de un mercado ampliado. Ni tampoco, conscientes de los resultados obtenidos en la experiencia europea, proponemos que la concentración sea reprimida per se sino cuando conlleve abusos de la posición dominante en el mercado. En adición, algunos de los miembros de la Comisión consideraron conveniente completar ese texto con la frase que aparece entre paréntesis de tal manera que se señale al legislador su obligación de dotar al Gobierno de instrumentos para controlar la concentración de poder económico cuando esta perjudique a la comunidad. Esta adición se orienta al control de acciones de los conglomerados económicos, antes que al simple abuso de posiciones dominantes en uno u otro mercado individual". (Marulanda, y otros, 1991, pág. 15)

2.4 Descripción, Análisis e Interpretación de la Información

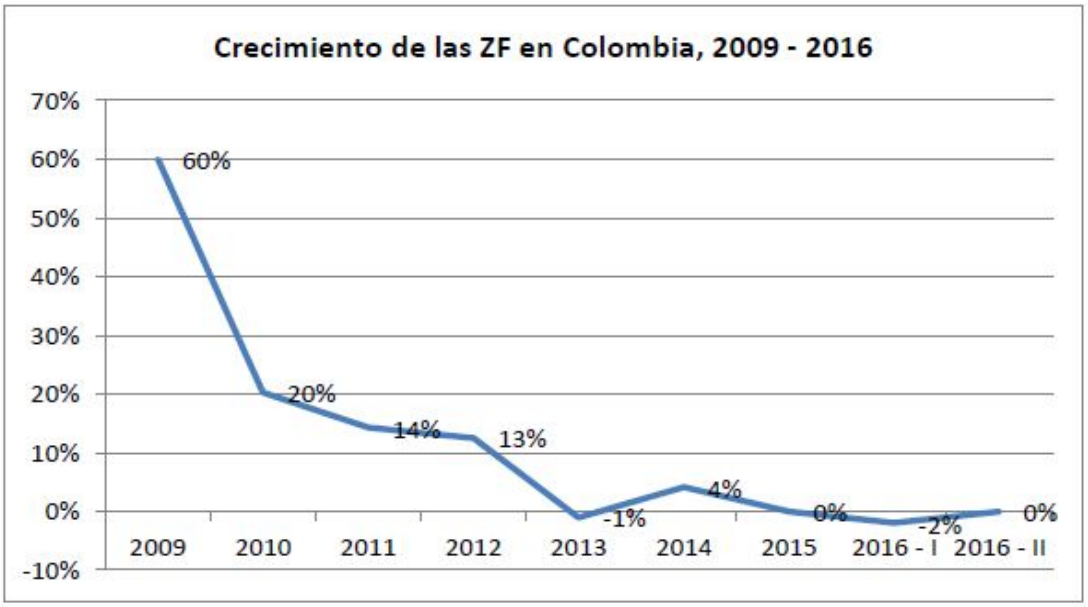
2.4.1 Crecimiento de las Zonas Francas en los Últimos Años

Según la Cámara de Usuarios de las zonas francas de la ANDI, durante el periodo 2008 – 2016 pasaron de haber 40 Zonas Francas a 100 en el país, lo que representa un incremento del 150% en ese periodo. Por otra parte, entre los años 2014 y 2015 hubo mayor cantidad de Zonas Francas operando. Las ZFPE han crecido en mayor proporción que las ZFP, lo que refleja que cada vez más grandes empresas y multinacionales están optando por acogerse dentro del régimen de zonas francas en Colombia. (Asociacion de las Zonas Francas de las Americas AZFA, 2017)



	Antes del 2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
ZFP	11	4	5	4	6	2	1	3	2	0	0	1
ZFPE	0	3	10	13	8	7	7	6	5	0	7	2
ZF OffShore											2	2

Gráfica 1. Evolutivo, creación zonas francas por año. Al cierre del año 2017 tenemos en el país 111 zonas francas en total, de las cuales 68 corresponden a ZFPE - Zonas Francas Permanentes Especiales, creadas en su mayoría entre los años 2008 y 2009 empresas como Pepsico, Argos y Familia. 39 ZFP - Zonas Francas Permanentes, de las cuales 11 fueron creadas antes del año 2005 y se mantuvo la tendencia de su creación entre los años 2008 al 2010 y 4 ZF Offshore, creadas entre los años 2016 y 2017, Elaboración propia, 2018.



Gráfica 2, En el 2009 se dio el mayor incremento de Zonas Francas en el país representando un recimiento del 60% en comparación con el 2008. Entre el 2009 y el 2016 siempre se ha dado un incremento en la cantidad de Zonas Francas, exceptuando los años 2013 y 2016 donde dejaron de operar 1 y 2 Zonas Francas respectivamente. Colombia sigue siendo el país con mayor número de Zonas Francas operando en la región. (Asociacion de las Zonas Francas de las Americas AZFA, 2017).

2.4.2 Impacto de las Zonas Francas y Su Costo Fiscal Para La Economía

El Estudio del Banco Mundial del año 2012 resalta que

> *Existen suficientes elementos técnicos para cuestionar la efectividad del régimen de zona franca colombiana*: la experiencia internacional sugiere que dichos incentivos son poco efectivos; la decisión de inversión depende de muchos otros factores; y el factor vinculante en Colombia suele ser la infraestructura física y no el régimen tributario"
>
> Si bien las zonas francas generan inversión y empleo a niveles moderados, esto no es necesariamente un producto de la política, pues es probable que una parte importante de los proyectos de inversión se hubiese realizado, aún sin los alivios tributarios que contempla el régimen.
>
> Por otro lado, la pérdida recaudatoria es equivalente a 0.1 por ciento del PIB y podría llegar a un nivel de 0.33 por ciento del PIB en el 2020. El costo administrativo equivale a 0.8 por ciento del presupuesto de la DIAN. Además, el régimen genera inequidad horizontal, porque las empresas amparadas bajo el régimen de zonas francas están sujetas a una tributación considerablemente menor que las empresas del régimen general. (Banco Mundial 2012 Pag. 116)
>
> Para el año 2010, el informe estimo que el costo fiscal de la tarifa reducida fue de aproximadamente COP188 mil millones, cifra equivalente al 0.03 por ciento del PIB (ver cuadro 9.5).
>
> El costo fiscal se calculó como la diferencia entre un impuesto del 33 por ciento, aplicado sobre la renta líquida del ejercicio, y el impuesto actual, declarado por los propios usuarios. Este costo ha ido creciendo año tras año. Es así que el costo en 2010 es trece veces superior al costo estimado en 2007. Si se mantiene el ritmo de crecimiento de las zonas francas a la tasa promedio de los tres últimos años, se estima

que para el año 2020 el costo fiscal se elevaría en más de diez veces, llegando a un monto equivalente a 0.33 por ciento del PIB.

El costo fiscal por exención de IVA a las compras de bienes de capital se estima en unos COP321 mil millones, para el año 2011, cifra equivalente a un 0.06 por ciento del PIB. Este costo es similar en los tres últimos años y bastante menor en el 2008 (Banco Mundial 2012 Pag. 116-121)

Tabla 4

Estimación del Costo Fiscal del Régimen de ZFs Tarifa reducida sobre Impuesto de Renta (millones de pesos).

		2007	2008	2009	2010
(a)	Número de usuarios	326	434	505	623
(b)	Renta líquida gravable	684 729	907 333	980 653	1 710 832
(c)	Impuesto bajo régimen especial (b x 15 por ciento o 33 por ciento)	211 277	249 261	238 140	376 209
(d)	Impuesto bajo régimen general (b x 33 por ciento)	225 960	299 420	323 615	564 575
(e)	Gasto tributario (d-c)	14 683	50 159	85 476	188 366
(f)	Gasto tributario (porcentaje del PIB)	0.00	0.01	0.02	0.03

Fuente, Banco Mundial 2012.

Tabla 5

Estimación del Costo Fiscal del Régimen tributario especial: exención de IVA sobre bienes de capital (millones de pesos)

		2008	2009	2010	2011
(a)	Inversión ejecutada	290 823	2 339 027	2 785 899	2 995 309
(b)	IVA sobre la inversión (a x 16 por ciento)	46 532	374 244	445 744	479 249
(c)	Menor pago de impuesto a la renta (b x 33 por ciento)	15 355	123 501	147 095	158 152
(d)	Gasto tributario (b-c)	31 176	250 744	298 648	321 097
(e)	Gasto tributario (porcentaje del PIB)	0.01	0.05	0.06	0.06

Fuente, Banco Mundial 2012.

Tabla 6

Tasa media de tributación: régimen de zonas francas y régimen general

Sector Económico	Régimen de zonas francas			Régimen general			Brecha de tasa media
	Renta líquida del ejercicio	Impuesto	Tasa media por ciento	Renta líquida del ejercicio	Impuesto	Tasa media por ciento	
Agropecuario, silvicultura y pesca	6 569	276	4.2	563 753	169 577	30.1	25.9
Comercio	447 496	127 884	28.6	7 998 776	2 530 263	31.6	3.1
Construcción	10 044	1 507	15.0	2 454 730	717 999	29.2	14.2
Electricidad, gas y agua	94 076	2 598	2.8	5 598 296	1 561 873	27.9	25.1
Manufactura	934 424	162 838	17.4	9 378 572	2 642 874	28.2	10.8
Otros servicios	82 284	11 130	13.5	10 252 577	1 893 546	18.5	4.9
Servicio de transporte, almac. y comunicaciones	239 419	64 448	26.9	4 226 290	1 188 861	28.1	1.2
Servicios financieros	26 099	3 813	14.6	10 311 792	2 671 200	25.9	11.3
Total	1 840 410	374 494	20.3	50 784 786	13 376 193	26.3	6.0

Banco Mundial 2012.

Tabla 7

Compromisos y ejecución de inversión y empleo en ZFP

Año de resolución	Inversión (millones de pesos)			Generación de empleo directo			Generación de empleo indirecto		
	Comprometida	Ejecutada	%	Comprometida	Ejecutada	%	Comprometida	Ejecutada	%
2007	511 931	732 309	143.0	869	710	81.7	6 910	8 617	124.7
2008	7 824 796	5 885 442	75.2	2 633	5 847	222.1	2 288	21 791	952.4
2009	1 533 791	1 294 754	84.4	2 579	3 654	141.7	1 871	5 228	279.4
2010	730 538	209 480	28.7	2 291	995	43.4	1 151	1 395	121.2
2011	736 412	21 318	2.9	655	94	14.4	980	447	45.6
Total	11 337 467	8 143 302	71.8	9 027	11 300	125.2	13 200	37 478	283.9

Fuente: Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, Zonas Francas DIAN 2012.

Las cifras entregadas por el informe del Banco Mundial son muy dicientes (Ver tablas 4 al 7), sin embargo y paradójicamente no han sido consideradas en las últimas dos reformas tributarias, esto es la del 2012 y la del 2016, hecho que definitivamente denota la gran falta de compromiso de la clase política para abordar seriamente el tema de equidad tributaria y desigualdad económica, tal vez esto se deba a lo que el informe de OAXFAM (Fuentes-Nieva & Galasso, 2014) denomina "*El Secuestro de los Gobiernos*", tema que abordaremos a continuación.

2.4.3 Desigualdad Social y Tributación

> "La desigualdad económica crece rápidamente en la mayoría de los países. La riqueza mundial está dividida en dos: casi la mitad está en manos del 1% más rico de la población, y la otra mitad se reparte entre el 99% restante. El Foro Económico Mundial considera que esta desigualdad supone un grave riesgo para el progreso de la humanidad. *La desigualdad económica extrema* y *el secuestro de los procesos democráticos por parte de las élites* son demasiado a menudo interdependientes. La falta de control en las instituciones políticas produce su debilitamiento, y *los gobiernos sirven abrumadoramente a las*

> *élites económicas en detrimento de la ciudadanía de a pie*. La desigualdad extrema no es inevitable, puede y debe revertirse lo antes posible. (Cursiva fuera de texto)" (Fuentes-Nieva & Galasso, 2014)

Quisimos iniciar este tema con este abrumador aparte de un informe de OXFAM del año 2014 que no es otra cosa que el reflejo de un hecho que se ha vuelto una constante casi insoslayable, el alto índice de desigualdad que existe en Colombia hoy en día es el segundo más alto de américa latina, superado por Brasil y aun cuando es un tema recurrente objeto de estudio y análisis por parte prestigiosos organismos multilaterales (ONU, CEPAL, Banco Mundial, etc), quienes coinciden en que la riqueza se está concentrando peligrosamente en manos de una minoría y la lucha contra la desigualdad debe ser una prioridad en la agenda de los gobiernos, se está evidenciando una grave falta de decisión por parte de los gobiernos especialmente del nuestro, para contrarrestar la tendencia a la concentración, según OXFAM en el informe de 2016 muestra cifras aún más dramáticas que en 2014 "En 2015, sólo 62 personas poseían la misma riqueza que 3.600 millones (la mitad más pobre de la humanidad). No hace mucho, en 2010, eran 388 personas." (Hardoon, Ayele, & Fuentes-Nieva, 2016)

Colombia tiene uno de los coeficientes de Gini más altos de América Latina, expliquemos un poco en que consiste:

> "El coeficiente de Gini es una medida de la desigualdad ideada por el estadístico italiano Corrado Gini. Normalmente se utiliza para medir la desigualdad en los ingresos, dentro de un país, pero puede utilizarse para medir cualquier forma de distribución desigual. El coeficiente de Gini es un número entre 0 y 1, en donde 0 se corresponde con la perfecta igualdad (todos tienen los mismos ingresos) y donde el valor 1 se corresponde con la perfecta desigualdad (una persona tiene todos los ingresos y los demás ninguno). El índice de Gini es el coeficiente de Gini

expresado en referencia a 100 como máximo, en vez de 1, y es igual al coeficiente de Gini multiplicado por 100. Una variación de dos centésimas del coeficiente de Gini (o dos unidades del índice) equivale a una distribución de un 7% de riqueza del sector más pobre de la población (por debajo de la mediana) al más rico (por encima de la mediana). Aunque el coeficiente de Gini se utiliza sobre todo para medir la desigualdad en los ingresos, también puede utilizarse para medir la desigualdad en la riqueza. Este uso requiere que nadie disponga de una riqueza neta negativa." (Wikipedia, 2018)

Tabla 8

Índice de Gini en América Latina.

Desigualdad en países de América Latina - Índice de Gini (de mayor a menor)	
Brasil	51,3
Colombia	50,8
Panamá	50,4
Honduras	50,0
Costa Rica	48,7
Guatemala	48,3
Paraguay	47,8
Chile	47,7
Nicaragua	46,2
República Dominicana	45,3
Ecuador	45,0
Bolivia	44,6
Perú	43,8
México	43,4
Argentina	42,4
Haití	41,1
El Salvador	40,0
Uruguay	39,7
Fuente: Banco Mundial - últimos datos disponibles para cada país	

Últimos datos disponibles para cada país. Tomado de Revista Dinero URL. https://www.dinero.com/economia/articulo/nivel-de-ingresos-en-america-latina-y-comparacion-con-el-mundo/260113 - Fuente: Banco Mundial.

Del diagnóstico de OXFAM resaltamos tres afirmaciones relacionadas; *la polarización, el secuestro de la democracia, y la posibilidad de cambiar la situación actual*.

- *La Polarización*

  Se expresa en la concentración de la riqueza en manos del 1% y del 1‰. Estos grupos minoritarios tienen cada vez más peso porque su participación en la riqueza mundial va en aumento. Las largas series históricas de (Piketty, 2014) muestran que el ritmo creciente de acumulación de la riqueza en manos de un pequeño número de personas es una tendencia inherente a la dinámica del capitalismo. (González & Corredor, 2016, pág. 175)

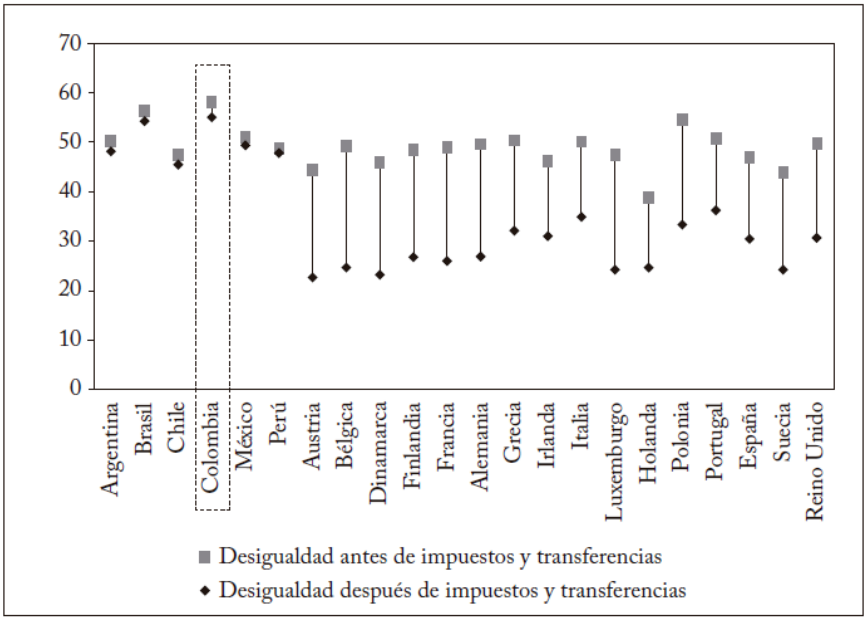
- *El Secuestro de los Gobiernos*

  Los ricos capturan el Estado, y lo ponen a su servicio.[3] Valdría la pena examinar, dice Oxfam, la paradoja de las sociedades que eligen a través de la regla de las mayorías. Habría que explicar por qué las mayorías escogen gobiernos que se dejan cooptar por la minoría del 1% y del 1‰. (González & Corredor, 2016, pág. 175)

  Colombia tiene uno de los coeficientes de Gini más altos de América Latina. Y esto se agrava porque la política fiscal no altera la distribución del ingreso. La comparación entre el índice de Gini antes y después del

[3] Para complementar este tema González, J. I. y F. Corredor sugieren revisar Revéiz, E. El Estado-lego y la fractura social, Bogotá, ACCE-CCRE, 2007. Revéiz, E. "Holoarguía y oligarquía en la corrupción, la captura y la cooptación el Estado", Academia Colombiana de Ciencias Económicas, Controversia actual sobre teoría y políticas económicas, Bogotá, Aurora, 2014, pp. 143-178. Garay, L. J. et al. *La reconfiguración cooptada del Estado: más allá de la concepción tradicional de captura económica del Estado*, Bogotá, Transparencia por Colombia, mimeo, 2009.

balance neto subsidios e impuestos, que se muestra la gráfica 3, debería causar preocupación. La gráfica muestra la diferencia entre ingreso bruto (antes de impuestos y subsidios) e ingreso disponible (después de impuestos y subsidios). El ingreso disponible (Yd) es el ingreso menos los impuestos más los subsidios: Yd = Y - TN,D + SN,D, donde Y es el ingreso inicial, TN,D representa los impuestos, tasas, contribuciones, etc., de los órdenes nacional (N) y local (D), SN,D corresponde a los subsidios (nacionales y locales). Yd resulta de la combinación de impuestos y subsidios. Si la política fiscal es progresiva el Gini del ingreso disponible (YdG) debe ser menor que el del ingreso inicial (YG). Una política fiscal progresiva intenta mejorar las condiciones de vida de las personas, y ello se logra si los subsidios y los impuestos son progresivos. Busca que los subsidios favorezcan a los pobres, y los impuestos castiguen a los ricos. Se sigue, entonces, que los impuestos tienen un impacto clarísimo en la distribución del ingreso y de la riqueza. (González & Corredor, 2016, pág. 175)



Gráfica 3, *La gráfica se presentó durante la discusión de la reforma tributaria de 2012 (Cárdenas, 2012)* (González & Corredor, 2016) Índice de Gini antes y después del balance impuestos y subsidios. *Fuente: cálculos de la OCDE.*

> En los países europeos el balance entre impuestos y subsidios altera en forma sustantiva la distribución del ingreso. En Austria el Gini pasa de 0,45 a 0,21, es decir, la combinación de impuestos y subsidios mejora notablemente la distribución del ingreso. En Bélgica el cambio es algo mayor, el Gini se reduce de 0,50 a 0,24. En Europa los impuestos y los subsidios son progresivos, de modo que la política fiscal es concebida para favorecer a los más pobres. En la parte izquierda de la gráfica se incluyen algunos países latinoamericanos: es claro que la política fiscal no reduce el Gini. En Colombia el Gini prácticamente no cambia, es decir, no hay una política distributiva que mejore el ingreso disponible de los pobres. Dicho de otra manera, los subsidios se les vuelven a quitar vía impuestos. Por ejemplo, si un hogar pobre recibe subsidios a través de un programa como Nuevas Familias en Acción es factible que al pagar impuestos como el IVA revierta al Estado una cantidad igual o mayor que el monto de sus subsidios. Si la visión estructural corresponde al balance entre impuestos y subsidios, el ingreso disponible sería la mejor expresión de esta relación. El resultado estructural se refleja en el ingreso disponible. Las evaluaciones usuales de la política fiscal no miran el conjunto de la relación. Los estudios sobre Familias en Acción analizan la evolución de los subsidios, pero no consideran los impuestos. (González & Corredor, 2016, pág. 176)

- *La Posibilidad de Cambiar la Situación Actual*

Uno de los problemas urgentes por resolver es la situación tributaria colombiana, para tal fin, el Gobierno creó una Comisión de Expertos que le presentó una propuesta de reforma a comienzos de 2016. A partir de ella elaboró su propia propuesta y presentó un proyecto de ley al Congreso en octubre de 2016, el cual aprobó la reforma tributaria mediante la Ley 1819 en diciembre de 2016.

> En el informe de la Comisión hay una asimetría entre el diagnóstico y las propuestas. Acepta que el balance final sobre la equidad
>
> que resulta de comparar impuestos y subsidios, pero olvida este principio y termina reduciendo el análisis de la equidad al marco de los ingresos. El mandato de la Comisión es restringido, así que deja por fuera los subsidios. Esta asimetría no permite tener una visión estructural, y por ello sus mensajes terminan siendo muy débiles a pesar de las bondades del diagnóstico. (Bonilla Sebá & González, 2016)

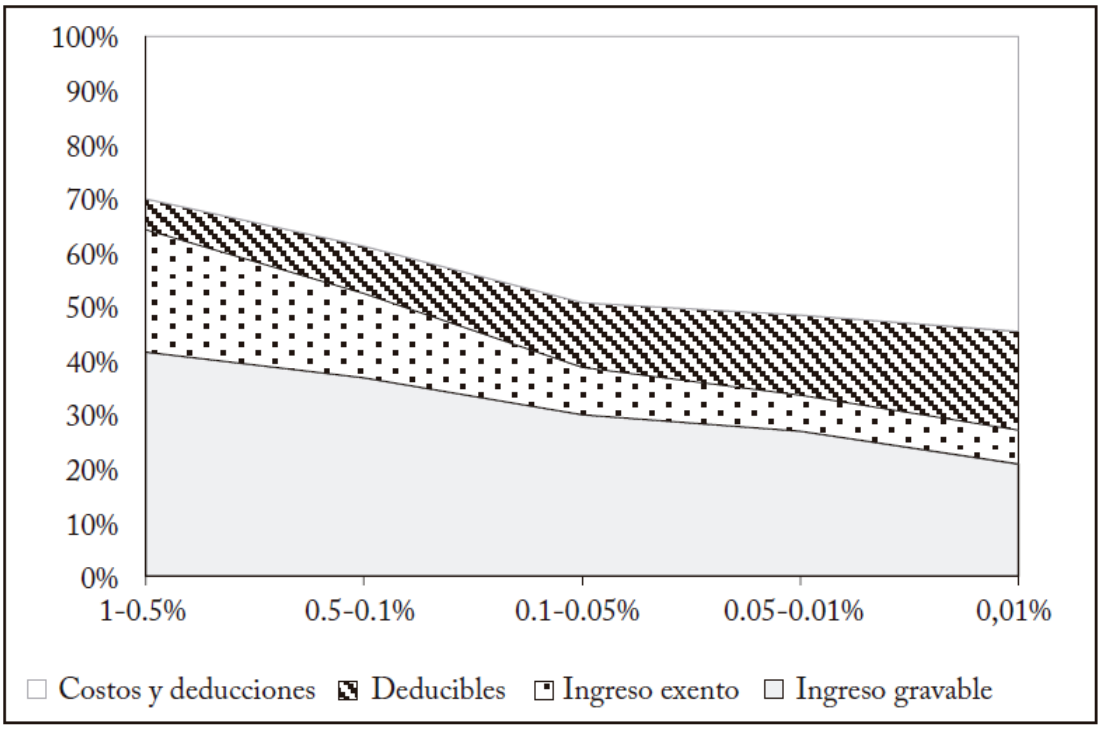
La Comisión reconoce que la desigualdad en el país es muy alta.

> Colombia ha presentado tradicionalmente elevados índices de pobreza y uno de los mayores niveles de desigualdad en la distribución del ingreso del mundo, lo que exige esfuerzos de parte de la política fiscal para producir mejoras en las condiciones de vida de los más desfavorecidos. (Comisión de Expertos, 2015, 6).

Y de manera más explícita advierten “no gravar los dividendos y otorgar altos beneficios al ahorro financiero, se refleja en bajas tasas de tributación promedio en los segmentos de mayores ingresos, que reciben principalmente este tipo de rentas de capital” (Comisión de Expertos, 2015, 27)

Según la CEPAL (NU. CEPAL, 2012), en América Latina la tributación no mejora en forma significativa la distribución del ingreso porque:

a) las tasas efectivas son muy inferiores a las legales,
b) son proporcionales en vez de progresivas,
c) el impuesto de renta tiene numerosas exenciones y
d) hay alta evasión.



Gráfica 4, En Colombia el ingreso gravable disminuye a medida que se es más rico. Las numerosas deducciones y exenciones terminan reduciendo la tarifa efectiva. Ingreso gravable y no gravable de los grupos más altos, Colombia 2010. Fuente: (Alvaredo & Londoño Vélez, 2014, pág. 178).

Los propósitos de la Comisión de Expertos son ambiciosos. Buscan que la reforma tributaria sea *estructural, integral y equitativa*, pero no precisa el significado de cada término. Hemos propuesto una definición de cada término. La naturaleza estructural tiene que ver con el conjunto de la política fiscal, entendida como la síntesis de la armonización de los impuestos locales y nacionales. Y la equidad está relacionada con el enfoque estructural. La política fiscal es equitativa si el Gini del ingreso disponible (el ingreso después de impuestos y subsidios) es menor que el del ingreso inicial (antes de impuestos y subsidios). En su diagnóstico, la Comisión destaca la relevancia del saldo neto entre impuestos y subsidios, pero no desarrolla el tema. Reconoce que la política fiscal no está alterando la distribución del ingreso. Y pese a esta constatación, no propone alternativas para mejorar la equidad con medidas que incidan

> en el conjunto de la política fiscal. La Comisión termina reduciendo la discusión sobre progresividad al aspecto tributario. Reconoce que el ingreso y la riqueza están muy concentrados, pero no se atreve a proponer una tarifa del impuesto de renta que sea progresiva.
>
> La Comisión reconoce el problema de los tributos locales. Señala el atraso del predial, pero se queda corta en las alternativas. Las potencialidades del predial son enormes, y este aspecto debería ser más explícito en sus recomendaciones. El informe destaca la fragilidad fiscal de los departamentos, y en este caso las recomendaciones son también muy tímidas. (González & Corredor, 2016, pág. 198)

En conclusión, la reforma Tributaria aprobada por la Ley 1819 de diciembre de 2016 volvió a quedarse corta en cuanto al tema de desigualdad y como bien lo explica Jorge Espitia “Para mantener la “buena nota” de las calificadoras de riesgo y ajustarse a la regla fiscal (que fue impuesta por la Ley 1473, 2011), el Gobierno opto por reducir sus gastos en lugar de aumentar sus ingresos mediante una reforma tributaria estructural”. (Espitia, 2017). En lo que atañe al tema de esta investigación, el impacto de esta reforma frente a las zonas francas el señor Sergio Clavijo presenta un excelente análisis y concluye:

> Después de una álgida oposición gremial, la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016 terminó incrementando la tasa impositiva de las Zonas Francas (ZFs) del 15% al 20%. Es claro que ese “apretón tributario” se quedó corto frente a la necesidad de corregir la forma en que operan los alivios a dichas ZFs en Colombia y frente a ese favorable diferencial que disfrutan respecto de la tasa general de Imporrenta corporativo (bajando del actual 40% hacia el 33% en 2019). Además, el gobierno continuó siendo exageradamente benéfico con las ZFs al haberles extendido los

beneficios de la Ley 1607 de 2012 sobre no pago de parafiscales, equivalente a 13.5pps sobre la nómina salarial (= 3% Sena + 2% ICBF + 8.5% salud). Nótese que este desmonte de parafiscales encierra una paradoja, pues, de un lado, es cierto que ello ayuda a reducir el "Costo Colombia" en materia laboral, pero, de otro lado, ello se ha hecho sin medir las consecuencias de generar más "indexación presupuestal" al obligarse el Estado a incrementar esos gastos (Sena, ICBF y salud) a ritmos insostenibles del 2% real por año. Veamos esto con algún detalle.

Algunos gremios han continuado quejándose porque supuestamente el Imporrenta de las ZFs del 20% es superior al 0% que tienen algunas ZFs de la Alianza del Pacífico. Sin embargo, este reparo pierde de foco la esencia de las ZFs a nivel internacional, la cual es su operación como "verdaderos centros de maquila de exportación". En Colombia la errada política de "confianza inversionista" Uribe I-II (Ley 1004 de 2005 y Decretos 383 y 4051 de 2007) llevó a extender esos beneficios a toda una serie de empresas que poco o nada tenían que ver con las exportaciones, generándose así un verdadero "lavado de aranceles e impuestos" (ver Comentario Económico del Día mayo 15 de 2008).

De hecho, los aportes de las ZFs en materia de empleo, inversión y exportaciones no superan el 3% del total. Por ejemplo, los datos oficiales indican que las ventas externas de las ZFs solo han promediado US$3.000 millones/año durante la última década, cifras verdaderamente marginales frente a exportaciones totales de US$60.000 millones en el pico de 2012 o incluso frente a los US$31.000 de 2016, ver gráfico adjunto. Peor aún, al descontar las importaciones, la balanza comercial de dichas ZFs no muestran siquiera un superávit significativo (haciéndose evidente su bajo espíritu exportador).

Anif también ha venido repicando sobre el sacrificio fiscal que vienen representando esos tratamientos preferenciales a ZFs no exportadoras. Por ejemplo, el pago de Imporrenta de la ZFs tan solo asciende al 1% del total. (Pinzon Álvarez & Lora, 2013) y (Ramos F & Rodríguez Z, 2011). Esto implica que las ZFs habrían pagado tan solo unos $400.000 millones de Imporrenta en 2016 (0.05% del PIB). De ser así, el sacrificio fiscal atribuible a la ZFs ascendería a unos $660.000 millones/año (0.08% del PIB, equivalente al diferencial de Imporrenta del 15% vs. el 40% de la tasa general aplicada en 2016).

De otra parte, este esquema preferencial atenta contra la equidad tributaria horizontal-vertical. También es sabido que el grueso de las inversiones en ZFs igual se habrían realizado sin ese tratamiento preferencial.

En el frente de los parafiscales, ya mencionamos cómo la extensión del no pago del Sena-ICBF-Salud a las ZFs va en la acertada dirección de buscar mayor formalización laboral (Ley 1607 de 2012). Sin embargo, allí se mantuvo el error de no usar el mecanismo de tributación general para reemplazar su fondeo, manteniéndose las “rentas de destinación específica”. Dicho efecto de “caja atrapada” tomó la forma de 9pps del nuevo Imporrenta-Empresarial (fondeando además educación, entre otros, anteriormente con cargo a la sobretasa-CREE). Dicho de otra manera, al continuar excluyendo dichos rubros del manejo presupuestal, se sigue renunciando a buscar mayor eficiencia en esas entidades y, peor aún, se mantuvieron los potenciales riesgos de descalces tributarios. Esto último, dada la indexación de dichas transferencias a ritmos del 2% real vs. riesgos de desaceleraciones en las utilidades empresariales (asociados al menor potencial de crecimiento de la economía

> colombiana). En el frente particular de las ZFs, está por verse si el 5% de tributación adicional suplirá sus menores pagos por parafiscales.
>
> Por todo lo anterior, cabe concluir que este arreglo reciente de la Ley 1819 de 2016 no soluciona la problemática de las ZFs. Persisten los errores de política económica referentes a: i) los tratamientos preferenciales deberían limitarse a entidades netamente exportadoras; ii) debe evitarse la inequidad tributaria y su alto sacrificio fiscal; y iii) debemos evitar agravar la elevada "indexación presupuestal", donde se ha extendido a las ZFs beneficios parafiscales, pero donde su gasto se expandirá al 2% real por año. (Clavijo, 2017)

2.4.4 Desigualdad Económica Empresarial

En este aspecto el panorama no puede ser más desalentador, según informe publicado en el año 2016 "el 0,82 por ciento de las empresas en Colombia concentran el 50 por ciento de las utilidades antes de impuestos." (Espitia, 2016), teniendo en cuenta que este estudio tomo solo la distribución de las utilidades entre las primeras 25.500 empresas que son supervisadas por la Superintendencia de Sociedades pero que no incluyen las vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia que cotizan en Bolsa, estos datos podrían fácilmente ser mucho más altos.

Igualmente encontró que las utilidades empresariales están altamente concentradas. Para ello analiza la distribución de las utilidades brutas, las utilidades operacionales y las utilidades antes de impuestos. En general, se observa que el Índice de Gini, el cual mide la desigualdad entre 0 y 1 (siendo 1 la desigualdad completa), se encuentra en un rango entre 0,773 y 0,817.

Un estudio de Acopi[4] elaborado en el año 2016 nos muestra lo siguiente:

- *Desigualdad por utilidades brutas:* Al sumar la Utilidad Bruta de las empresas donde ésta fue mayor que cero (positiva), el valor ascendió a $150.7 billones; de la cual, 451 empresas concentran el 50%; y, 2.362 empresas el 75%. En otras palabras, el 2% de las Empresas concentran el 50% de la Utilidad Bruta; y, el 10% de ellas, el 75% de la Utilidad Bruta. Estos valores son compatibles con el Índice que mide los niveles de desigualdad del orden de 0.773.

- *Desigualdad por utilidades operacionales:* El valor de la Utilidad Operacional de las empresas, donde ésta fue positiva, fue del orden de los $47.8 billones; y 206 (1.09%) de ellas concentran el 50%; y, 1.291 empresas (6.83%) el 75%. El Coeficiente de Gini fue de 0.803.

- *Desigualdad por utilidades antes de impuestos*: El valor de las Utilidades antes de impuestos de las empresas, ascendió a $46.6 billones; y 0.82% (166) de las empresas concentran el 50% de la Utilidad; y el 5.53% (1119) el 75%. El Gini de la Utilidad antes de impuestos fue de 0.817.

Con el objetivo de explorar la incidencia legal y económica del impuesto sobre la renta y el IVA colombianos, sobre los ingresos laborales y de capital (Rodríguez & Ávila Mahecha, 2016), encuentran que tanto la legislación impositiva como la carga tributaria afectan a trabajadores y a los propietarios de capital de forma diferencial, generando inequidades sociales significativas. Si bien la carga tributaria total aumentó entre 2000 y 2014, se encuentra que,

[4] ACOPI es una organización gremial de Colombia que agrupa a las micro empresas formales y a las pequeñas y medianas empresas de los diferentes sectores productivos.

al incluirse el fenómeno de traslación impositiva, que es el efecto del traslado de parte de la carga asociada a distintos tributos a cargo de personas

jurídicas sobre terceros, en especial sobre los hogares receptores de ingresos laborales u otros agentes de mercado como capitalistas no corporativos, hay un significativo aumento de descargue sobre los ingresos laborales de los hogares, por encima del que se hace sobre los ingresos de capital.

En efecto, (Rodríguez & Ávila Mahecha, 2016) plantean que si bien el impuesto de renta a personas jurídicas recae formalmente sobre las corporaciones, es soportado al fin de cuentas por personas naturales. Es decir, las empresas tienen la capacidad de trasladar el impuesto a los ingresos laborales o a los ingresos de capital no corporativos como clientes. Los investigadores muestran que la traslación tributaria del impuesto de renta corporativa hacia los ingresos laborales es mayor en Colombia (28%) que en Estados Unidos (20%).

> Uno de los criterios más relevantes para evaluar un sistema tributario es su contribución a la equidad, es decir a una mejor distribución del ingreso y la riqueza, indispensable para disminuir las tensiones sociales que impiden el progreso y la consolidación de la paz en el país. Evaluado con este criterio, el sistema tributario de Colombia se raja con una de las peores notas en el contexto mundial: la estructura de los impuestos es altamente inequitativa y su impacto sobre la distribución del ingreso y la riqueza es prácticamente nulo. (Cabrera, 2016)

2.4.5 Competencia Desleal vs Abuso del Derecho

Consideramos abordar este concepto toda vez que, del problema jurídico planteado al inicio de nuestra investigación, se podría llegar a inferir la ocurrencia de este fenómeno frente a la distorsión económica generada en el mercado debido a las gabelas y beneficios otorgados dentro de la reforma tributaria del año 2016.

Analizando detalladamente el concepto encontramos que las prácticas restrictivas de la competencia y la ejecución de actos desleales del comercio, cualquiera que sea su forma, constituyen elementos de distorsión y desequilibrio del mercado que perjudican genéricamente a los empresarios y consumidores por impedir un correcto funcionamiento del sistema competitivo. Con el propósito de reprimir y evitar dichas conductas, nuestro ordenamiento jurídico contempla, entre otras, normas que parten del título 12 capitulo 1 (arts. 333 y 334) del régimen económico y de hacienda pública y prohíben dichas prácticas Ley 155, 1959 y Decreto 2153, 1992 principalmente) últimas

La corte constitucional cita:

> La libre competencia, desde el punto de vista subjetivo, se consagra como derecho individual que entraña tanto facultades como obligaciones. En una perspectiva objetiva, la libre competencia adquiere el carácter de pauta o regla de juego superior con arreglo a la cual deben actuar los sujetos económicos y que, en todo momento, ha de ser celosamente preservada por los poderes públicos, cuya primera misión institucional es la de mantener y propiciar la existencia de mercados libres. La Constitución asume que la libre competencia económica promueve de la mejor manera los intereses de los consumidores y el funcionamiento eficiente de los diferentes mercados. (Sent C-535 de 1997, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz)

La Ley 256 de 1996 en el capítulo 2 (arts. 7 al 19) define los actos de competencia desleal**.**

Se puede inferir entonces que si bien es cierto los usuarios y empresas beneficiarias del régimen de zonas francas no están violando esta normatividad, si los está acercando peligrosamente a otro concepto muy importante denominado “Abuso del Derecho” entendido como:

> La situación que se produce cuando el titular de un derecho subjetivo actúa de modo tal que su conducta concuerda con la norma legal que concede la facultad, pero su ejercicio resulta contrario a la buena fe, la moral, las buenas costumbres o los fines sociales y económicos del Derecho. Igualmente, es el accionar de quien en ejercicio de un derecho actúa con culpa o dolo, sin utilidad para sí y causando daños a terceros. (Wikipedia, 2018)

Para la corte constitucional:

> Una persona comete abuso del derecho cuando: (i) obtuvo el derecho de forma legítima, pero lo utiliza para fines contrarios al ordenamiento jurídico; (ii) se aprovecha de la interpretación de las normas o las reglas, con el fin de obtener resultados no previstos por el ordenamiento jurídico; (iii) hace un uso inadecuado e irrazonable del derecho, contrario a su contenido esencial y a sus fines; y (iv) invoca las normas de una forma excesiva y desproporcionada desvirtuando el objetivo jurídico que persiguen. (Sent T-280 del 28 de abril de 2017, M.P. Jose Antonio Cepeda Amarís)

Para nuestra Corte Suprema

> El abuso del derecho constituye una especie particular de la culpa aquiliana; por ende, en el abuso puede irse desde la culpa más grave, equivalente al dolo, en que el agente procede movido por la intención de causar daño, animus nocendi, hasta el daño ocasionado por simple negligencia o imprudencia no intencional. (Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación 21 de febrero de 1938)

Dejamos en este sentido abierto el debate para una reflexión académica y doctrinal, toda vez que analizando en detalle los matices de este concepto podemos ver que la nueva normatividad de Zonas Francas, está transitando

por una línea muy fina entre lo jurídicamente correcto y lo moralmente incorrecto.[5]

2.4.6 Casos de Estudio

Dentro de la investigación adelantada hemos encontrado casos que vale la pena resaltar con el fin de denotar los errores que puede presentar el modelo de Zonas Francas en su conformación o desarrollo.

- Zona Franca Permanente Especial de Tenjo SIEMENS.

  Después de una inversión cercana a los 100 Millones de Dólares, tuvo que renunciar a la licencia otorgada por la Dian para operar como ZFPE debido a la imposibilidad de entregar los transformadores terminados a sus clientes. La falta de infraestructura vial, después de la crisis invernal de 2010, hizo imposible transportarlos al puerto. Adicionalmente explica uno de sus directivos Hans-Peter Fend, CFO para Suramérica (Sin Brasil)

  "Tuvimos que hacer una segunda empresa, Siemens Manufacturing, lo que ha incrementado la carga administrativa en el equivalente al uno por ciento de las ventas. Muy lejos de motivos fiscales, las razones de la renuncia de Siemens a la zona franca tienen otras aristas.

  "Producimos unos transformadores con un peso superior a 100 toneladas. La infraestructura que hay en el país no permite su transporte", indicó Fend. Adicionalmente, como se trata de un régimen especial, con múltiples requerimientos, y los productos que Siemens saca a través de la zona franca son singulares, casi a la medida de cada cliente, tras una

[5] Recomendamos leer Ernesto Rengifo García, EL ABUSO DEL DERECHO, Rengifo Abogados, http://www.rengifoabogados.com/sites/default/files/EL%20ABUSO%20DEL%20DERECHO%202.pdf

elaboración que tarda 12 meses, resultó complejo su manejo. “No se pudieron automatizar ciertos requerimientos administrativos que tiene la Dian y necesitamos una mayor agilidad para competir en el mercado”, agrega Fend.

Todas estas circunstancias, de acuerdo con lo expresado por el CFO de Siemens, han limitado las posibilidades de vender productos al mercado de Estados Unidos, principalmente. (Portafolio, 2012)

- *Zona Franca Permanente Especial del Valle Bavaria-SaBMiller.*

Durante el gobierno del señor Álvaro Uribe Vélez se le otorgo a la empresa cervecera que de por sí ya cuenta con grandes beneficios en Colombia al tener casi que un monopolio en la producción de Cerveza en nuestro país, la licencia para operar como una ZFPE cervecería del valle, con los resultados que relata muy bien el portal la silla vacía (Parra, 2010)

“Se queja Bavaria, y con razón, de la reducción del consumo de cerveza en el país y su subsecuente disminución de utilidades, ocasionada por el incremento del impuesto a ese producto, destinado a sobreaguar la crisis de la salud en Colombia. Y aunque Bavaria, o SaBMiller, o Santo Domingo, lo mismo da, ya no tienen Senador que les auxilie, al parecer tuvieron Presidente.Y pienso que qué pena por Bavaria, porque supongo que después de la venta de unos lotes a los hijos del señor Presidente Uribe para que pudieran montar su zona franca cercana a Bogotá, -ciudad cuyo padre aspira próximamente a gobernar, con tren de cercanías, metro, familias en acción y todo-, su situación financiera debió afectarse. ¡Y ahora les suben el impuesto a la cerveza! Pobres. Pero bueno, al menos Bavaria también tiene su zona franca. Esto porque durante el gobierno del señor padre de los dueños de la zona franca cercana a Bogotá, se les autorizó, como se sabe, una zona franca permanente especial, en el departamento del Valle, donde funciona

desde 2008 la Cervecería del Valle, del grupo Bavaria-SaBMiller. Digámoslo de otra manera: en el 2007, el gobierno del señor Presidente Uribe le entrega una zona franca a Santo Domingo-Bavaria-SabMiller; años después, ellos le venden a los hijos del ejecutivo unos lotes para su zona franca. Apenas equitativo. ¿Así funcionan los negocios?

Y vean algunos de los beneficios que se otorgaron al grupo, en razón a la zona y contemplados en la norma: impuesto de renta y complementarios a la tarifa del 15%, a diferencia del 33% de la tarifa normal. Es decir, 18% menos que lo que paga cualquier industrial en cualquier otra parte del país –salvo en las zonas francas, claro-. Las importaciones a Zona Franca de los bienes terminados en el territorio nacional no pagarán IVA. Se permite la exportación desde la Zona Franca al resto del territorio aduanero nacional. Los bienes introducidos desde el resto del mundo a la Zona Franca no se consideran importaciones y por tal no pagan arancel e IVA. Permiso para funcionar como Zona Franca hasta por un término máximo de 30 años, prorrogable por otros 30 más. Es decir, sesenta años de merecidos beneficios. Y también, durante el mismo 2008, se firmó un Convenio de Estabilidad Jurídica con la Nación, para garantizar al grupo y por veinte años, que no se le van a cambiar las condiciones que puedan alterar su rentabilidad durante ese período. Bueno, salvo si las condiciones son favorables a la cervecera. Equitativo. No podía ser de otra manera.

Pero la Cervecería del Valle también ha sido exonerada, desde 2008 y por diez años, del pago del impuesto predial en Yumbo, por la legislación particular local, lo que le significa un ahorro cercano a los US$ 10 millones. Qué bueno.

¿Y todo esto a cambio de qué? De generación de empleo. Pero lo que parece estar sucediendo es que la producción de una buena parte de la

cerveza que produce el grupo en el país, se está trasladando al Valle, según lo consignan sus propios informes de gestión; allí se generarán los empleos que en otras partes deben estar eliminando. Así, el saldo neto será cero. O casi cero. Apenas lógico.

Entonces me pregunto si no hubiera sido más fácil decretar una especie de Zonas Francas Flotantes Permanentes y Especiales, definidas como ¨cualquier región del país en dónde se encuentre el grupo Bavaria-SabMiller-Santo Domingo¨, para que ipso facto se hicieran a los beneficios de las zonas francas. De esta manera, al menos, les hubiéramos ahorrado el costo del montaje de Cervecería del Valle y del traslado de cervezas de allí a otros sitios del país. Poca precaución se tuvo; pero aún estamos a tiempo.

Así que, y en adición al ¨ ahorro ¨ que obtuvo Santo Domingo por el no pago de impuestos por la venta de Bavaria a SabMiller, cerca de US$1.2 millones, nos alegra a los colombianos seguir colaborando con el incremento de su fortuna, y ahora también con la de sus socios de la multinacional inglesa. Y claro, con la de los hijos del señor Presidente. Para eso estamos los colombianos. Así que he entendido eso de la confianza inversionista.

P.D. El incremento decretado por el gobierno nacional para cada cerveza fue de $67, pero SabMiller lo elevó a $100, aduciendo asuntos prácticos de devolución a la hora de pago. Y explica que $17 de los mismos van para los tenderos. Así que, a la queja del incremento decretada por el gobierno, debe sumarse la decretada por ellos mismos. Y quedan como príncipes con los tenderos. Pero ¿realmente se han ido para donde los tenderos?

- *Zona Franca Permanente Especial Cementera del Magdalena Medio S.A.S. Proyecto CEMEX*

En el año 2016 el exdirector de la Dian Dr. Juan Guillermo Ortega advirtió una serie de irregularidades en la constitución societaria de este proyecto.

> "El país debe preguntarse cómo estos mafiosos logran que la Dian, la misma a la que desfalcan, les habilite la existencia y operación de una Zona Franca Especial. ¿Cómo puede José Aldemar Moncada aparecer en múltiples registros societarios de las firmas controlantes de la Zona Franca sin que nadie en el Estado hubiese hecho algo? ¿Cómo puede el operador de la Zona Franca de Barranquilla relacionarse comercialmente con personas de tan dudosos antecedentes? ¿Cómo me metieron a mí semejante gol? A la fecha de aprobación de la resolución 004553 del 19 de abril de 2011, el desfalco del IVA a la Dian y el lavado por exportaciones ficticias de chatarra ya estaban ampliamente identificados y la consecución de pruebas que soportaron las capturas de Blanca Jazmín Becerra y José Aldemar Moncada unos meses después ya estaba en curso. No obstante, en la Dian se dieron mañas para darle vida a la zona franca que el comité de zonas francas había aprobado con participación del director anterior a mí; y otro funcionario que acompañó al exdirector, aprovechando un encargo como director de la Dian, aprobaría la resolución en cuestión.
>
> Los trámites donde la forma prevalece sobre el fondo del asunto son un lugar común en el Estado colombiano. No es azar que Jim Robinson, hoy en día profesor de la Universidad de Chicago, nos describa como un Leviatán de papel, una sociedad de leyes que se dictan, pero no se cumplen, de normas que por aquí no pegaron y de burócratas que ni rajan ni prestan el hacha.

Por todo esto, la reforma tributaria debería revisar todos esos regímenes especiales que menoscaban al país. El lavado a través del contrabando de textiles, calzado, cigarrillos, licores; y las exportaciones ficticias de chatarra, oro, aceite de palma, etc., utilizan zonas francas o regímenes aduaneros especiales. Los absurdos beneficios en IVA, el que estén eximidas de realizar retenciones en la fuente y la total laxitud en el conocimiento y control de los clientes y proveedores hacen de los regímenes especiales un verdadero agujero fiscal y legal. Además, la falta de mecanismos para evaluar la integridad del personal –la total carencia de gestión del servicio civil colombiano– hace imposible controlar a los corruptos. La introducción del polígrafo como un medio para evaluar tendencias de comportamiento y para asegurar ciertas funciones estratégicas del Estado es aceptada y utilizada en Alemania, México, Inglaterra, Estados Unidos, etc. Si se quiere construir un país en paz, el pueblo tiene que poder confiar en sus instituciones y el gobierno cerrar los agujeros". (cursiva fuera de texto) (Ortega, 2016)

3. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS

El régimen de zonas francas establecido en el año 2005 en Colombia es inequitativo y por lo tanto trasgrede el principio de igualdad entre los empresarios, al otorgar elevados beneficios en materia tributaria, tales como exenciones en IVA, pago de aranceles y parafiscales, generando para las empresas bajo este régimen una excesiva ventaja competitiva frente a sus pares locales, a la vez que un alto costo para el estado.

Adicionalmente, al no estar obligados los usuarios de las zonas francas a exportar, está evidenciando una tendencia a destinar toda su producción al mercado nacional, lo que hace para la pequeña y mediana empresa más difíciles las condiciones de competencia y desempeño en un escenario de libre mercado.

3.1 Tratamiento de Variables

Entendiendo las variables como aspectos de los problemas de investigación en virtud del cual, se asumen diferentes valores, nos permitimos definir las variables a trabajar en dos aspectos; una definición instrumental, donde mediante un estudio analítico descriptivo podemos identificar las variables más importantes que nos llevaron al planteamiento del problema desde un enfoque constitucional y legal; y una definición conceptual, que en palabras del autor (Saldaño, 2009) “es una abstracción articulada en palabras para facilitar su comprensión y su adecuación a los requerimientos prácticos de la investigación”. En sí, es el concepto de la variable misma.

3.1.1 Definición Instrumental

Para ello haremos un análisis desde la creación misma de las zonas francas, su evolución a través de la legislación colombiana, un análisis normativo y doctrinal de las variables a saber; elevados beneficios tributarios,

el alto costo que conlleva al Estado asumir dichas exenciones y la posible afectación de los mercados locales en las zonas de influencia de los usuarios de zonas francas, al no estar obligados a exportar. Tendremos en cuenta las diversas opiniones de expertos en el tema de régimen franco, que han venido planteando varios señalamientos en pro y en contra a la problemática planteada en este trabajo, también será de gran ayuda el análisis de los estudios estadísticos más recientes elaborados por el Departamento Nacional de Estadística DANE y por la Asociación de las Zonas Francas de las Américas AZFA.

3.1.2 Definición Conceptual

- *Elevados Beneficios En Materia Tributaria*

Con la legislación actual, los impuestos que cancelan las empresas ubicadas en las zonas francas son el de renta, arancel, IVA cuando venden al mercado nacional y los para-fiscales hoy CREE, que fueron creados con la ley 1607 de 2012 para abaratar la contratación y fomentar la generación de empleos. El impuesto CREE, definido como el Impuesto sobre la Renta para la Equidad, actualmente se concibe como una exención en el pago de parafiscales que los empleadores pueden auto-retenerse en su declaración de renta. Es decir que al aumentar la tarifa de CREE como impuesto, disminuye el sobre costo laboral.

Los valores pagados en el impuesto de renta versus los exonerados representan una diferencia progresiva debido al desmonte de la exoneración y el pago del 15% sobre la utilidad obtenida a partir de la ley 1004 del 2005.

- *Alto Costo Para el Estado*

Los costos para el Estado se reflejan en los montos exonerados en los impuestos de renta, el impuesto de valor agregado IVA, el arancel dejado de

cancelar y el déficit de la balanza comercial. Los mayores costos del Estado son los impuestos del arancel, que como se podrá apreciar más adelante ha tenido un notable crecimiento como resultado del auge que ha tenido la instalación de las empresas en las zonas francas a partir del año 2005.

- *No estar obligados los usuarios de las zonas francas a exportar*

Las zonas francas con beneficios tributarios están generando productos para el mercado nacional y no para la exportación, lo que hace para la pequeña y mediana empresa más difíciles sus condiciones de competencia y desempeño en condiciones de libre mercado.

4. MARCO METODOLÓGICO

4.1 Línea de Investigación

Teniendo en cuenta que “la línea de investigación debe ser considerada como el eje ordenador de la actividad de investigación que posee una base racional y que permite la integración y continuidad de los esfuerzos de una o más personas, equipos o instituciones” (Solano de Jinete & Sepùlveda , 2008), nuestra investigación de acuerdo a los lineamientos establecidos por la facultad, se enmarca dentro de la línea “*Derecho, sociedad y cultura en la formación jurídica*”; el problema jurídico planteado surge a partir de la observación y análisis de un fenómeno socioeconómico claramente determinado, como lo es el incremento en la creación de zonas francas en todo el país a partir del año 2005, hecho que conlleva una presunta inequidad y vulneración al principio de igualdad entre los diversos actores del mercado, este conflicto de intereses es el que precisamente crea el espacio de observación y análisis de los vínculos sociales y jurídicos entre los sujetos de estudio.

En este contexto, este proyecto de investigación es de carácter *socio-jurídico con un enfoque económico*, y nos permitirá analizar dos tipos de paradigmas (Solano de Jinete & Sepùlveda , 2008), *cualitativo* como el análisis socio-crítico frente los elevados beneficios de carácter tributario con los que cuentan las ZFs y como consecuencia de ello, el costo que el Estado está asumiendo gracias a la exoneración del pago de parafiscales, impuesto de renta, aranceles e IVA; y *cuantitativo* como el número de zonas francas creadas por año, a partir del año 2005 hasta el 2017.

4.2 Tipo de Investigación

Inicialmente contemplamos esta investigación como descriptiva, toda vez que “busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis” (Sampieri Hernàndez, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, 2014, pág. 98). Posteriormente, encontramos que confluye en este trabajo no solo un elemento descriptivo sino también un elemento explicativo, en el entendido que “está dirigido a responder por las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales. Se enfoca en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta, o por qué se relacionan dos o más variables” (Sampieri Hernàndez, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, 2014, pág. 98); ya que a través de la investigación documental, el análisis de la información extraída de diversas fuentes normativas, jurisprudenciales, doctrinales, el análisis de casos reales entre otros y la aplicación de algunos fundamentos teóricos a la problemática planteada en este trabajo, nos llevan a determinar el cumplimiento de la hipótesis planteada.

4.3 Técnicas o Herramientas

Dado que nuestra investigación tiene un enfoque económico, es necesario incluir el paradigma cuantitativo, atendiendo principalmente las cifras que en la materia tienen el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo MinCIT, la ANDI, el Banco Mundial, La Asociación Nacional de Zonas Francas, Dian, Dane, Cepal y Oxfam Latinoamerica entre otros.

Este tipo de estudio es pertinente para entender las razones por las cuales se ha venido incrementando la creación de las ZFs en los últimos años, y poder llegar a comprobar que en Colombia el ingreso gravable disminuye a medida que se es más rico.

5. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

Se evidenció claramente que la reforma tributaria del 2016 se quedó corta frente a los requerimientos de convertirse en un instrumento verdaderamente estructural, integral y progresivo, infortunadamente se mantienen los errores de política económica en lo que atañe a los tratamientos preferenciales de ZFs que sin lugar a dudas deben limitarse únicamente a entidades netamente exportadoras, debe evitarse la inequidad tributaria y la consecuente desigualdad que ella conlleva, Colombia sigue manteniendo índices verdaderamente preocupantes de concentración de riqueza e ingreso en manos de una minoría que paradójicamente, entre más ingresos generan, menos tributan al estado, el índice Gini Colombia es verdaderamente vergonzoso.

La conformación y establecimiento de las ZFs está generando un alto sacrificio fiscal para la Nación, no solo porque en ultimas quien debe asumir esos beneficios es el mismo Estado, con una reforma que en lugar de gravar eficientemente las utilidades, los dividendos en participaciones y la propiedad catastral, termino ampliando la base gravable a personas naturales y aumentando el IVA que no resulta en otra cosa que castigar la clase media y baja para tratar de cubrir las fallas estructurales del hueco fiscal Colombiano.

Un estudio elaborado por (Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento / Banco Mundial, 2012) indicaba que para el año 2010, se estimó que el costo fiscal de la tarifa reducida fue de aproximadamente COP188 mil millones, cifra equivalente al 0.03 por ciento del PIB. El costo fiscal se calculó como la diferencia entre un impuesto del 33 por ciento, aplicado sobre la renta líquida del ejercicio, y el impuesto actual, declara do por los propios usuarios. Este costo ha ido creciendo año tras año. Es así que el costo en 2010 fue trece veces superior al costo estimado en 2007. Si se mantiene el ritmo de crecimiento de las ZFs a la tasa promedio de los tres últimos años, se estima

que para el año 2020 el costo fiscal se elevaría en más de diez veces, llegando a un monto equivalente a 0.33 por ciento del PIB.

Otro aspecto que no tuvo en cuenta la reforma tributaria de 2016 fue que no se hizo nada sustancial por corregir la forma en que funcionan las "jugosas gabelas" y exenciones tributarias, bajando el impuesto de renta corporativo del actual 40% hacia el 33% para el 2019. Si a todo ello le sumamos el haberles extendido el beneficio de la ley 1607 de 2012 sobre el no pago de parafiscal equivalente al 13.5% sobre la nómina salarial. Según ANIF se nota que este desmonte de parafiscales encierra una paradoja, pues, de un lado, es cierto que ello ayuda a reducir el "Costo Colombia" en materia laboral, pero, de otro lado, ello se ha hecho sin medir las consecuencias de generar más "indexación presupuestal" al obligarse el Estado a incrementar esos gastos a ritmos insostenibles del 2% real por año. (Clavijo, 2017)

Uno de los grandes errores en la definición del régimen franco fue extender todos estos beneficios a una serie de empresas que poco o nada tienen que ver con el tema exportador, es aquí donde se pierde de vista la esencia del modelo la cual es su vocación transformadora de materia prima para la posterior exportación de producto terminado, al no quedar obligadas a exportar están tomando la vía más fácil, la cual es dejar su producto en el mercado interno colombiano, colocando en una seria posición de desventaja a empresas manufactureras que eventualmente están compitiendo en este mercado.

Se ha evidenciado que incluso en materia de empleo e inversión las exportaciones no superan el 3% del total. (Clavijo, 2017)

Una vez realizado el análisis normativo y casuístico, se concluye que este modelo de negocio definitivamente está generando inequidad tributaria, no se compadece con los lineamiento de una *Economía Social de Mercado* como la nuestra, las pequeñas y medianas empresas que no tienen el capital

financiero para hacer parte este club preferente, tienen por delante un camino bien sinuoso, afrontar la llegada productos competitivos importados, el contrabando técnico proveniente de china e india y adicionalmente una competencia interna por cuenta de las zonas francas locales.

Como nota complementaria justo en el momento de estar entregando este trabajo de investigación se acaba de radicar un proyecto de reforma fiscal denominada "*Ley de Financiamiento*" que pretende gravar con el IVA del 19% productos de la canasta básica, como huevos, carne, arroz, tomate, harina, papa y leche, el Gobierno aspira a obtener 11 billones de pesos (unos 3.445 millones de dólares). Como contraprestación, la propuesta contempla una reducción progresiva del IVA al 18 % entre 2019 y 2020, para situarlo en el 17 % en 2021.

Igualmente, el Gobierno pretende compensar al 30% de los colombianos de menores ingresos con la devolución del IVA mediante subsidios por un valor total de 2,6 billones de pesos el año próximo.

Según el Ministerio de Hacienda, a pesar de esa reforma, el 50 % de los bienes y servicios que hoy están exentos del IVA lo seguirán estando, entre ellos la educación, salud, transporte, servicios públicos, implementos de salud y bienestar, arriendos y servicios domésticos, entre otros.

El presidente Duque dijo además que los cambios planteados deben estar orientados a generar "equidad" y "niveles justos de tributación", para "recaudar más e invertir más en lo social".

Entre las medidas presentadas al Congreso por el ministro de Hacienda, Alberto Carrasquilla, destacan beneficios a empresas como "descuentos importantes a gravámenes de movimientos financieros" y una "reducción en la tarifa nominal", así como la persecución a los evasores fiscales y "perseguir capitales ocultos en el exterior". Con esto se busca también reducir la tarifa de

renta para personas jurídicas del 33 % actual al 32 % en 2020 y luego al 31 % en 2021 y al 30 % a partir del 2022.

Juzgue usted estimado lector, después de haber leído este documento, quienes realmente o mejor, que sectores de la población resultaran asumiendo esta carga fiscal a todas luces regresiva e inequitativa?

6. RECOMENDACIONES FINALES

Retomar la esencia de la figura de zonas francas, donde su fin principal sea estimular la exportación de bienes y servicios bien sea nacionales, o productos terminados elaborados a partir de materia prima proveniente del exterior, y disminuir los excesivos beneficios tributarios. Evidenciando que el impuesto de renta recaudado por estas zonas solo llega al 1% del total percibido (Pinzon Álvarez & Lora, 2013). En Colombia la errada política de "confianza inversionista" Uribe I-II (Ley 1004 de 2005 y Decretos 383 y 4051 de 2007) llevó a extender esos beneficios a toda una serie de empresas que poco o nada tenían que ver con las exportaciones, generándose así un verdadero "lavado de aranceles e impuestos" (Clavijo, 2017)

Por lo anterior, es necesario realizar una reforma tributaria realmente *estructural, integral y equitativa*. Estructural porque debe considerar y atender todo el conjunto de la política fiscal, entendida esta como la síntesis de los impuestos y de los subsidios. La integralidad se debe entender como la armonización de los impuestos locales y nacionales. Y la equidad está relacionada con el enfoque estructural. La política fiscal es equitativa si el índice Gini del ingreso disponible (el ingreso después de impuestos y subsidios) es menor que el del ingreso inicial (antes de impuestos y subsidios).

Encaminar el modelo económico de mercado, donde a través de una reforma en la concentración y distribución de la riqueza se logre modificar el actual esquema de tributación y de manera equitativa se logre que los que más concentración de riqueza tienen sean los que más aporten al desarrollo y sostenimiento del Estado.

Sin embargo, esto requiere de un gran compromiso de la clase política, es por ello que, la sociedad Colombiana y el congreso deben pensar seriamente en adoptar un impuesto progresivo sobre la riqueza o patrimonio,

pensado y concebido responsablemente sin caer en demagogias politiqueras que en algunos sectores lo consideran anti-técnico, nuestro país requiere urgentemente una reforma fiscal que empiece a cerrar la brecha entre impuestos y gastos de la Nación, mejore la distribución del ingreso por la vía impositiva y financie el gran costo fiscal que se requiere para la provisión de bienes públicos estipulada en el Acuerdo de La Habana y en la Ley de Víctimas, adicionalmente atacar de una vez por todas el costo monumental que representa la *Corrupción* en Colombia, 50 billones de pesos anuales, casi un billón de pesos semanal, según datos de la procuraduría general de la nación.

> "Cuando se creó un impuesto para financiar la guerra pocos lo criticaron, pero hoy que se requiere uno para financiar la paz muchos se van contra él". (Espitia, 2016)

LISTA DE REFERENCIAS

Referencias Normativas

Congreso de la República Ley 1004. (30 de diciembre de 2005). *Por la cual se modifican un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones.* Obtenido de Secretaria del Senado Diario Oficial No. 46.138: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1004_2005.html

Congreso de la República Ley 105. (31 de diciembre de 1958). *Por la cual se crea la Zona Franca de Barranquilla y se autoriza la creación de otras*. Obtenido de Sistema Único de Informacion Normativa Juriscol. Diario Oficial Año XCV N.29860: http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1792187

Congreso de la República ley 1340. (24 de julio de 2009). *Por medio de la cual se dictan normas en materia de protección de la competencia.* Obtenido de Secretaria del Senado Diario Oficial No. 47.420: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1340_2009.html

Congreso de la República Ley 1473. (5 de julio de 2011). *Por medio de la cual se establece una regla fiscal y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Secretaria del Senado Diario Oficial No. 48.121 : http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1473_2011.html

Congreso de la Republica Ley 155. (24 de diciembre de 1959). *Por la cual se dictan algunas disposiciones sobre prácticas comerciales*. Obtenido de Desarrollo Econòmico: http://www.desarrolloeconomico.gov.co/sites/default/files/marco-legal/Ley-155-1959.pdf

Congreso de la República Ley 1607. (26 de diciembre de 2012). *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Presidencia de la República: http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Leyes/Documents/LEY%201607%20DEL%2026%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202012.pdf

Congreso de la República Ley 178 (derogada). (30 de diciembre de 1959). *Por la cual se provee a la financiación de las Centrales Eléctricas del Cauca "Cedelca", y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Sistema Único de Informacion Normativa Juriscol: http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1793920

Congreso de la República Ley 1819. (29 de diciembre de 2018). *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*. Obtenido de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN: http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%201819%20DEL%2029%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf

Congreso de la República Ley 7. (16 de enero de 1991). *Por la cual se dictan normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular el comercio exterior del país*. Obtenido de Secretaria del Senado Diario Oficial No. 39.632: https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/Normograma/docs/ley_0007_1991.htm

Constitucion Pólitica de Colombia . (julio de 20 de 1991). *Asamblea Nacional Constituyente 2da Edicion*. Obtenido de Secretaria del Senado Gaceta Constitucional No. 116: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Ministerio de Comercio Exterior Decreto 2111. (29 de diciembre de 1992). *Por el cual se suprimen los establecimientos públicos de las zonas francas industriales y comerciales de Barranquilla, Cartagena, Santa Marta, Palmaseca, Buenaventura, Cúcuta, Rionegro Y Urabá.* Obtenido de Ministerio de Comercio Industria y Turismo Diario Oficial No. 40704: http://www.mincit.gov.co/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=11178&name=Decreto_2111_1992.pdf

Ministerio de Comercio Industria y Turismo Decreto 2682. (23 de diciembre de 2014). *Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de*. Obtenido de Presidencia de la Republica: http://wp.presidencia.gov.co/sitios/normativa/decretos/2014/Decretos2014/DECRETO%202682%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202014.pdf

Ministerio de Comercio Industria y Turismo Decreto 383. (12 de febrero de 2007). *Por el cual se modifica el Decreto 2685 de 1999 y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Ministerio de Comercio Industria y Turismo MinCIT:

http://www.mincit.gov.co/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=23085&name=decreto-383-2007.pdf&prefijo=file

Ministerio de Comercio Industria y Turismo Decreto 4051. (23 de octubre de 2007). *Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 2685 de 1999 y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Zona Franca Bogota: http://zonafrancabogota.com/normatividad/

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo Decreto 659. (17 de abril de 2018). *Por el cual se modifican los Decretos 2685 de 1999 y 2147 de 2016*. Obtenido de Presidencia de la República: http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20659%20DEL%2017%20DE%20ABRIL%20DE%202018.pdf

Ministerio de Hacienda y Credito Público Decreto 2201. (30 de diciembre de 2016). *Por el cual se modifica el Decreto 1625 de 2016, Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria para adicionar unos artículos al Título 6, Parte 2 del Libro 1 y retirar otros artículos de los capítulos 4 y 5 Título 1 Parte 5 del Libro 1.* . Obtenido de Presidencia de la República : http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202201%20DEL%2030%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf

Ministerio de Hacienda y Credito Público Decreto 2685. (30 de diciembre de 1999). *Por el cual se modifica la Legislación Aduanera*. Obtenido de Secretaria del Senado Diario Oficial No. 43.834: http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2685_1999.html

Ministro de Comercio Exterior Decreto 1125. (16 de junio de 1993). *Por el cual se establece el procedimiento de liquidación de los establecimientos*. Obtenido de Legis Diario Oficial No. 40.917: http://legal.legis.com.co/document/index?obra=legcol&document=legcol_759920414560f034e0430a010151f034

Ministro de Hacienda y Crédito Público Decreto 624. (30 de marzo de 1989). *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Obtenido de Cancilleria : https://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/tramites_servicios/pasaportes/archivos/decreto_624_1989.pdf

Mnisterio de Comercio Industria y Turismo Decreto 2147. (23 de diciembre de 2016). *Por el cual se modifica el régimen de zonas francas y se dictan otras disposiciones*. Obtenido de Presidencia de la República :

http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%202147%20DEL%2023%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016%201.pdf

Referencias Jurisprudenciales

Consejo de Estado. Seccion Primera, Sentencia 2009-00241 de junio 8 de 2016 (M.P. María Claudia Rojas Lasso).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-148 del 7 de abril de 2015 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-837 del 20 de noviembre de 2013 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-776 del 9 de septiembre de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-535 del 23 de octubre de 1997 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-349 del 9 de agosto de 1995 (M.P. Carlos Gaviria).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-341 del 8 de julio de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-263 del 6 de abril de 2011 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-1045 del 10 de agosto de 2000 (M.P. Alvaro Tafur Galvis).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-409 del 4 de septiembre de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-094 del 27 de febrero de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-409 de 10 de septiembre de 1996, (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-1060A del 8 de octubre de 2001 (M.P. Lucy Cruz de Quiñonez).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-214 del 21 de marzo de 2007 (M.P. Álvaro Tafúr Galvis).

Corte Constitucional. Sala Plena, Sentencia C-643 del 13 de agosto de 2002 (M.P. Jaime Córdoba Triviño)

Corte Constitucional. Sala Plena. (s.f.). Sentencia C-535 del 23 de octubre de 1997. Obtenido de M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación, Casación del 21 de febrero de 1938

Referencias Bibliogràficas y de Medios Electronicos

Acosta R., D. L. (2013). *Cartilla Practica Impuesto de renta.* Bogotá : Kimpres Ltda.

Alarcón Peña, A. (Enero - Junio de 2016). *La Libre Competencia Económica en el Derecho Colombiano.* Obtenido de Revista Prolegómenos - Derechos y Valores: file:///C:/Users/Gatubela/Downloads/1683-4147-1-PB.pdf

Alvaredo, F., & Londoño Vélez, J. (julio de 2014). *ALTOS INGRESOS E IMPUESTO DE RENTA EN COLOMBIA, 1993-2010.* Obtenido de Economia Institucional: https://www.economiainstitucional.com/esp/vinculos/pdf/No31/falvaredo31.pdf

Asociacion de las Zonas Francas de las Americas AZFA. (30 de 01 de 2017). *Zonas Francas en Colombia Reporte Anual Estadistico.* Obtenido de Asociacion de las Zonas Francas de las Americas AZFA: http://www.asociacionzonasfrancas.org/user/pages/04.invierta/01.directorio/_colombia/Estadisticas%20Zonas%20Francas%20Colombia.pdf

Bonilla Sebá, E., & González, J. (21 de febrero de 2016). *Las propuestas tributarias de la Comisión de Expertos*. Obtenido de La Razon Pública: https://www.razonpublica.com/index.php/economia-y-sociedad/9234-las-propuestas-tributarias-de-la-comision-de-expertos

Cabrera, M. (7 de noviembre de 2016). *Impuesto y desigualdad*. Obtenido de Revista Portafolio: https://www.portafolio.co/impuestos-y-desigualdad-columna-de-opinion-501485.

Clavijo, S. (4 de abril de 2017). *Zonas Francas y gabelas tributarias*. Obtenido de Anif. Asociacion Nacional Instituciones Financieras. Biblioteca virtual: http://www.anif.co/Biblioteca/politica-fiscal/zonas-francas-y-gabelas-tributarias

Dinero, R. (9 de septiembre de 2013). *El porque de los aranceles*. Obtenido de Revista Dinero: https://www.dinero.com/pais/articulo/importancia-aranceles/184649

Espitia, J. (13 de noviembre de 2017). *Equilibrio fiscal, por cuenta de los pobres*. Obtenido de Razon Pública: https://www.razonpublica.com/index.php/econom-y-sociedad-temas-29/10681-equilibrio-fiscal,-por-cuenta-de-los-pobres.html

Fuentes-Nieva, R., & Galasso, N. (2014). *GOBERNAR PARA LAS ÉLITES Secuestro democrático y desigualdad económica.* Lóndres: OXFAM. Obtenido de https://www.oxfamintermon.org/sites/default/files/documentos/files/bp-working-for-few-political-capture-economic-inequality-200114-es.pdf

González Bell, J. (17 de mayo de 2018). *Zonas Francas en Colombia generan 307.447 empleos*. Obtenido de Diario La República: https://www.larepublica.co/especiales/el-regimen-de-zonas-francas/zonas-francas-en-colombia-generan-307447-empleos-2727256

González, J., & Corredor, F. (14 de junio de 2016). *La reforma tributaria en Colombia no es estructural, ni integral ni progresiva.* Obtenido de Universidad Externado de Colombia - Revista Vol. 18 Núm. 34 : https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/ecoins/article/view/4508/5184

Hardoon, D., Ayele, S., & Fuentes-Nieva, R. (2016). *UNA ECONOMÍA AL SERVICIO DEL 1% Acabar con los privilegios y la concentración de poder para.* Lóndres: OXFAM. Obtenido de https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp210-economy-one-percent-tax-havens-180116-es_0.pdf

Hoyos, J. C., & Lòpez Palacio, G. (2017). *El règimen de zonas francas en Colombia. Una aproximaciòn a los principales cambios del Decreto 2147 de 2016 y el impacto de la reforma tributaria estructural.* Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76, 25

Marulanda, I., Perry, G., Benítez, J., Cuevas , T., Garzón, A., & Guerrero, G. (1991). *Régimen económico. Libertad de empresa, competencia económica, monopolios e intervención del Estado.* Bogotà: Informe de ponencia. Comisión Quinta. Secretaría General Asamblea Nacional Constituyente.

NU. CEPAL. (julio de 2012). *Cambio estructural para la igualdad: una visión integrada del desarrollo. Trigésimo cuarto período de sesiones de la CEPAL.* Obtenido de Comision Económica para América Latina y el Caribe: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/3078/1/S2012062_es.pdf

Ortega, J. R. (13 de octubre de 2016). Zonas Francas. Una hemorragia a la transparencia, lavado de activos y justa competencia que la tributaria debe cerrar. Obtenido de Revista Dinero: https://www.dinero.com/edicion-impresa/opinion/articulo/zonas-francas-por-juan-ricardo-ortega/234843

Parra, L. F. (8 de julio de 2010). Faltan las gracias públicas de Bavaria al señor Presidente. Obtenido de Portal Digita La silla Vacia: https://lasillavacia.com/elblogueo/luisfp/16505/faltan-las-gracias-publicas-de-bavaria-al-senor-presidente

Pearce, D. W. (1999). *Diccionario Akal de Economía Moderna.* Ediciones AKAL.

Piketty, T. (2014). *El capital en el siglo XXI.* Obtenido de Cronicon.net: https://cronicon.net/paginas/Documentos/Piketty-El-capital-en-siglo-XXI.pdf

Pinzon Álvarez, E., & Lora, J. E. (Sf). *Las zonas francas y sus beneficios económicos y sociales.* Obtenido de Universidad Jorge Tadeo Lozano: http://proyectos.andi.com.co/czf/Documents/Documentos%20de%20Interes/2/Estudio%20Impacto%20economico%20y%20social%20zonas%20francas%20UNITADEO.pdf

Portafolio. (17 de mayo de 2012). Siemens renuncia a estar en zona franca por costos. Obtenido de Revista Portafolio: https://www.portafolio.co/negocios/empresas/siemens-renuncia-zona-franca-costos-116136

Ramos F, J., & Rodríguez Z, K. (2011). *Zonas francas en Colombia: beneficios tributarios en el impuesto de renta.* Obtenido de Banco de La Republica, Borradores de Economia: http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra657.pdf

Resico, M. (30 de enero de 2011). *Introducción a la economía social de mercado : edición latinoamericana.* Obtenido de Pontificia Universidad Catolica de Argentina Biblioteca Digital: http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/greenstone/cgi-bin/library.cgi?a=d&c=libros&d=introduccion-economia-social-mercado-latinoamericana

Saldaño, O. (2 de marzo de 2009). *Curso de Tesis de grado. Metodologia de la Investigacion*. Obtenido de mailxmail.com: http://www.mailxmail.com/curso-tesis-investigacion/variables-operacionalizacion

Sampieri Hernàndez, R., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2014). Metodologìa de la Investigaciòn sexta ediciòn. Mèxico: Mc Graw Hill.

Solano de Jinete, N., & Sepùlveda , L. M. (2008). Metodologia de la Investigacion Social y Jurìdica. Bogotà: Grupo Editorial Ibañez.

Wikipedia. *(17 de septiembre de 2018). Abuso del derecho. Obtenido de Wikipedia: https://es.wikipedia.org/wiki/Abuso_del_derecho*

Wikipedia. (26 de octubre de 2018). *Coeficiente de Gini*. Obtenido de Wikipedia: ttps://es.wikipedia.org/wiki/Coeficiente_de_Gini#El_%C3%ADndice_de_Gini_por_pa%C3%ADses

Índice de Tablas

p.

Tabla 1 Elaboración propia 2018. Requisitos de inversión y empleo para las ZFPE. 27

Tabla 2 Fuente: MinCIT Régimen de Zonas Francas 2014. Requisitos para Usuario Industria de bienes o servicios. 30

Tabla 3. Fuente: Lloreda Camacho & Co. ProColombia 2015. Guía Legal para hacer negocios en Colombia. 37

Tabla 4 Fuente: Banco Mundial 2012. Estimación del Costo Fiscal del Régimen de ZFs Tarifa reducida sobre Impuesto de Renta (millones de pesos). 55

Tabla 5 Fuente: Banco Mundial 2012. Estimación del Costo Fiscal del Régimen tributario especial: exención de IVA sobre bienes de capital (millones de pesos) 55

Tabla 6 Fuente Banco Mundial 2012. Tasa media de tributación: régimen de zonas francas y régimen general. 57

Tabla 7 Fuente: Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, Zonas Francas DIAN 2012. Compromisos y ejecución de inversión y empleo en ZFP 57

Tabla 8 Fuente: Banco Mundial – últimos datos disponibles para cada país. Tomado de Revista Dinero URL. https://www.dinero.com/economia/articulo/nivel-de-ingresos-en-america-latina-y-comparacion-con-el-mundo/260113 59

Índice de Gráficas

p.

Gráfica 1. Elaboración propia 2018. *Evolutivo, creación zonas francas por año* 53

Gráfica 2 Fuente: Matriz Plan Maestro ANDI. 2016. *Crecimiento de las ZF 2009 - 2016* 53

Gráfica 3 Fuente: cálculos de la OCDE. La gráfica se presentó durante la discusión de la reforma tributaria de 2012 (Cárdenas, 2012) (González & Corredor, 2016) Índice de Gini antes y después del balance impuestos y subsidios 61

Gráfica 4 Fuente: (Alvaredo & Londoño Vélez, 2014, pág. 178). *Ingreso gravable y no gravable de los grupos más altos, Colombia 2010* 64

Índice de Figuras

p.

Figura 1 Elaboración Propia 2018. *Tipos de Usuarios de Zona Franca.* 28
Figura 2. Elaboración propia. 2018. *Requisitos para Usuario Operador de Zona Franca* 29
Figura 3. Elaboración propia. 2018. *Actividades Usuarios Industriales o de Servicios*. Datos tomados del Decreto 2147 de 2016 31