

Consolidación de beneficios tributarios incentivadores

Un debate necesario sobre la Ley aplicable a las Zonas Francas previas a la Ley 1819 de 2016.

Por Lucy Cruz de Quiñones¹ y Diego Quiñones Cruz²

1. La vulneración de los derechos de los contribuyentes por efecto del **tratamiento retroactivo de las normas tributarias** no se circunscribe únicamente al establecimiento de normas que, estando frente a impuestos de período, explícitamente pretenden modificar los elementos de la obligación tributaria, respecto de hechos ocurridos en uno o más períodos anteriores al de la entrada en vigor de la norma. Aunque esta hipótesis, proscrita por el artículo 338 constitucional, es un burdo ejemplo del irrespeto al principio de legalidad, en su vertiente de certeza y seguridad jurídica, es sólo uno de los muchos eventos mediante los cuales la falta de prospectividad de la Ley puede llegar a violar el derecho de un contribuyente a conocer de antemano, los *efectos tributarios* que tendrían distintas posiciones económicas suyas, para decidir cuál de ellas adoptar.

Hay que recordar que la teoría clásica se preocupaba únicamente por la retroactividad de “grado máximo” o “retroactividad fuerte”, pero para bien del Derecho, la teoría contemporánea también admite que los derechos de los contribuyentes pueden ser objeto de vulneración en eventos de retroactividad de “grado medio” o de “menor intensidad”, es decir, en aquellos casos en los que el cambio normativo aplica afectando a contribuyentes que ya habían consolidado su posición económica bajo el imperio de la Ley antigua³, respecto de algún tratamiento tributario específico derivado de esa posición suya anterior, más allá de la obligación de presentar declaraciones periódicas en las que cuantifica sus obligaciones pendientes, sobre supuestos diversos.

Tal es el caso de los contribuyentes que han decidido aceptar la invitación del Estado, formulada en la Ley, de vincularse a un estatuto normativo que le ofrece un incentivo tributario⁴ a cambio de inversiones y otros requisitos que deben acreditarse ante la autoridad para merecer ese trato diferencial.

¹ Doctora en Jurisprudencia U del Rosario, Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca (Derecho Tributario), Conjuez del Consejo de Estado, Ex Conjuez de la Corte Constitucional, Ex decana de la Facultad de Jurisprudencia de la U del Rosario, ex Presidente del ICDT, Miembro Honorario del ICDT. Miembro de Número de la Academia Colombiana de Jurisprudencia. Arbitro de la Cámara de Comercio de Bogotá Lista A. Socia Fundadora de Quiñones Cruz Abogados

² Abogado (cum laude) de la Universidad de los Andes, Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario, Politólogo de la U de los Andes con opción en estudios asiáticos, LLM en Tributación Internacional NYU, APCLB de NYU Stern School of Business, Doctor en Derecho por la Universidad de Oxford (c). Solicitor of the Senior Courts of England and Wales, admitido en la barra de New York. Socio en Quiñones Cruz Abogados.

³ Sentencia C-785 de 2012 “*los efectos retroactivos de las leyes no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior*”
Sentencias C-1114 de 2003 y C-635 de 2011 distinguen entre “*incentivos a cambio de una contraprestación que generan situaciones jurídicas consolidadas*” y las exenciones generales que pueden ser modificadas sin limitaciones para el legislador.

⁴ Los incentivos tributarios, según definición propuesta por nosotros, son *disposiciones de dirigismo económico, o de protección social, amparadas por la Constitución, que obran dentro del tributo para*

2. Precisamente, en la hipótesis de constitución de Zonas Francas, bajo la Ley 1004 de 2005, a partir de la ficción legal de extraterritorialidad de la zona geográfica delimitada⁵, y de promoción del comercio exterior, se configuró un régimen tributario y aduanero *suis generis* por un plazo definido, aplicable a los sujetos acreditados por su esfuerzo de inversión, durante todos los años en los que perviviera la calificación de los usuarios industriales de bienes y servicios de Zona Franca (normalmente 15 años renovables por otros 15). El régimen tributario y aduanero especial y expreso, comprendía una tarifa de Impuesto sobre la Renta, exención para materias primas, insumos, y bienes terminados adquiridos en el territorio aduanero nacional y exención de tributos aduaneros en la compra de mercancías extranjeras, bienes de capital y materias primas, que se debía reconocer al particular cuando éste ejecutara una serie de transacciones económicas (inversiones de capital, recursos humanos y tecnológicos) requeridas para acceder al programa. Para que operara el régimen especial, el contribuyente debía iniciar un procedimiento administrativo, necesario para recibir la calificación de usuario de Zona Franca a través de un acto administrativo explícito de declaratoria de dicha calidad.

Pero como suele ocurrir en nuestro Estado, una norma tributaria promulgada con posterioridad a todos estos hechos, la Ley 1819 de 2016, alteró sustancialmente la tarifa reconocida, incrementándola en un 33%, (5 puntos más que la prometida, cuando la vigente al tiempo de la inversión era 15% y quedó en el 20%). El argumento utilizado, desde la exposición de motivos de la reforma fue, básicamente, un error conceptual que identifica una de las especies de retroactividad con el género: se dijo que no existía retroactividad (máxima), porque cada período gravable se cerraría en el futuro, después de la expedición de la Ley nueva, es decir se ignoró que también la retroactividad de grado medio, encaja en la categoría de “retroactividad” prohibida por el artículo 363 de la Constitución.

Entender la retroactividad de grado medio requiere de un esfuerzo intelectual un poco más sofisticado. En efecto, para ello hay que aceptar que la aplicación retroactiva de la norma nueva radica en que el cambio de reglas jurídicas afecta las transacciones económicas anteriores, que buscaron y obtuvieron un efecto jurídico particular y concreto, reconocido mediante acto administrativo de calificación y admisión al régimen diferencial por un plazo fijo, con lo cual se consolidó la situación y se concedieron derechos respecto de ese régimen⁶, con anterioridad a la promulgación de la nueva

otorgar una ventaja económica a un sujeto pasivo actual o potencial, relacionada con la realización de una determinada conducta suya, que se estima de interés para la comunidad y con la cual se coadyuva al progreso general, sin detrimento de la justicia en la tributación. Pueden concebirse como exclusiones del sujeto o sustracciones de la base, así como tarifas diferenciales. Cruz de Quiñones La Justicia de la no tributación 2002 ILALDT. Génova.

⁵ Artículo 1: La Zona Franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una *normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior*. Las mercancías ingresadas en estas zonas *se consideran fuera del territorio aduanero nacional* para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones

⁶ La literatura contemporánea califica los beneficios tributarios incentivadores como “**derechos adquiridos**” frente a la ley, cuando se les reconocen a un particular a partir de un comportamiento subjetivo, exigido en la norma como “hecho generador del beneficio” aunque algunos siguen considerándolos como “**situaciones consolidadas**” de estirpe administrativa. En lo que sí coinciden

norma. De esta forma, si la nueva regla produce efectos sobre hechos y actos que pertenecen al pasado y son irreversibles, (como ocurre con las inversiones en la adquisición o construcción de activos tangibles como fábricas, equipos y propiedades) y modifica los efectos de las calificaciones administrativas de plazo cierto, se incurre en otra especie de retroactividad indeseable⁷. A pesar de que las utilidades y las rentas gravables se obtendrán en el futuro, éstas tendrán lugar dentro del marco temporal de 15 años concedidos a partir de la calificación como usuario de Zona Franca, que precisamente es el lapso que el contribuyente tenía como horizonte compensatorio de su esfuerzo inicial y con relación al cual esperaba la seguridad jurídica tributaria y aduanera a la que accedió, que en todo caso se prolongaría más allá de un período gravable, porque el hecho generador del trato diferencial no es la renta anual sino las inversiones y generación de empleo, dentro de un plan maestro relevante para el país, aprobado por la autoridad administrativa.

3. No se pretende que el ordenamiento tributario permanezca estático indefinidamente, porque está claro que **el legislador cuenta con la facultad de modificar las normas tributarias para adaptarse a los cambios** en el entorno económico y a las necesidades presupuestales del Estado. En ese sentido, no existe un derecho genérico a la inmutabilidad de las normas tributarias, puesto que, en un ambiente de hiperinflación normativa como el que caracteriza a Colombia, que entre otras, constituye un problema técnico serio en términos de seguridad jurídica, el contribuyente ordinario entiende que las normas impositivas pueden cambiar, eso sí, dentro de los límites impuestos por la prohibición del trato retroactivo. La llamada “ultractividad de la Ley antigua” ampara ciertos eventos en los que al contribuyente sí le asiste un derecho a esperar que el legislativo no cambie el régimen tributario que le es aplicable⁸ o que, de hacerlo, se respeten las situaciones consolidadas bajo el régimen vigente⁹. Exactamente ese es el caso del contribuyente que ha sido inducido por el propio Estado a comprometerse a ejecutar una serie de transacciones e inversiones económicas de

ambas posturas es en que están llamadas a ser respetadas por la ley nueva. Hay abundante doctrina sobre el particular, pero baste citar a Hans Gribnau, y Melvin Pauwels en *Retroactivity of tax legislation* EATLP 2010, quienes hacen un recuento comparativo del derecho aplicable en varios países, algunos con prohibición constitucional de retroactividad tributaria, otros sin ella. En cambio, es unánime la doctrina que considera que un beneficio que opera sin contraprestación puede ser eliminado sin consecuencia constitucional alguna, como ocurre con los porcentajes de rentas exentas para todos.

⁷ Ver Cruz de Quiñones Lucy, La temporalidad de las normas tributarias en Libro Homenaje a los 70 años del Tribunal Fiscal de México, donde se expone que “*la retroactividad de grado medio ocurre cuando la ley nueva se aplica a efectos nacidos durante la vigencia de la ley derogada pero aun en ejecución o en curso*”

⁸ Sentencia C -291 de 2000 que entendió que los bonos adquiridos antes de la ley 488 de 1998 bajo las condiciones previstas en la anterior normatividad (exentos) se seguían por ella, para respetar las situaciones jurídicas consolidadas en favor de los tenedores de bonos frente a la derogatoria de la legislación. En igual sentido la sentencia C-341 de 1998 en relación con las exenciones del Río Páez, dijo que la exención podía modificarse pero no podía representar una afectación de situaciones jurídicas consolidadas en cabeza de los contribuyentes, respecto de períodos ya transcurridos o en transcurso. Razón por la cual declaró la exequibilidad de la norma bajo la condición de que se aplicara sólo a los hechos gravables que tuvieran lugar con posterioridad a la entrada en vigencia de la norma acusada

⁹ Sentencia C-604 de 2000. *Una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación se acogen a unos beneficios éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto*”

mediano/largo plazo, a cambio de la promesa de permitirle acceder a un régimen tributario diferenciado en el cual una tarifa especial del impuesto sobre la renta es uno de los principales componentes. A diferencia del contribuyente ordinario, del régimen general, que no está atado a un plan de inversiones de mediano y largo plazo ni a mantener cierto número de empleos, y por lo tanto cuenta con la flexibilidad para alterar sus transacciones económicas de acuerdo con los cambios en la legislación tributaria (por supuesto, dentro de los límites de la protección frente a cambios en tributos de período), el contribuyente que accedió a la invitación del Estado de participar en una Zona Franca, no tiene la flexibilidad para alterar sus transacciones económicas sin grave perjuicio, puesto que se comprometió a ejecutar y mantener una serie de inversiones de capital y de recursos humanos a lo largo de la duración de su autorización como Zona Franca. Asimismo, está claro que un contribuyente ordinario que no participa de ningún régimen tributario diferenciado opera bajo un horizonte distinto, en el cual las normas tributarias aplicables pueden cambiar de un período gravable a otro, precisamente porque ninguna de las normas que aplica para calcular su responsabilidad tributaria está atada a un período específico de tiempo, como sí lo están las autorizaciones para operar como usuario de Zona Franca.

4. En términos de **confianza legítima**, aun cuando no se hubieren consolidado las situaciones jurídicas al tiempo de presentarse cambios de la Ley tributaria, el valor constitucional que se busca proteger es el de la seguridad jurídica en las actuaciones conforme a las normas vigentes y el principio el de buena fe. Esta combinación significa que el objetivo no es proteger la predictibilidad de las normas de manera aislada, sino garantizar que prevalezca la confianza sobre un acto, actuación o práctica que ha hecho surgir esperanzas fundadas de estabilidad, como garantía de la buena fe que debe caracterizar la relación entre el Estado y los ciudadanos¹⁰. Ahora, es cierto que las rentas exentas o tratos con tarifas diferenciales de suyo rompen el principio de generalidad de los tributos pero siempre hay que sopesar que la justificación de los incentivos es extrafiscal y proporcional al fin perseguido, porque las externalidades positivas para la sociedad son mayores a lo que se hubiera recaudado por impuestos. También son metas del Estado: la generación de empleo, la promoción del crecimiento económico, el desarrollo de las exportaciones y la competitividad de nuestros productos. En caso de derogación de exenciones que no hubieren operado concretamente se reconoce un mayor margen de configuración legislativa, pero al mismo tiempo recupera sentido el uso de medidas transitorias de desmonte o disminución del beneficio que se acompasan con la idea de respeto a los afectados, para permitirles acomodar sus negocios al nuevo régimen, considerando sus expectativas legítimas.

¹⁰ “(...) principio si bien fue acuñado en el ordenamiento jurídico de la República Federal de Alemania, ha sido asumido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las comunidades europeas de las que forma parte España, y que consiste en el “principio de protección de la confianza legítima” que ha de ser aplicado, no tan solo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando en base a signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego —interés individual e interés general—, la revocación o la dejación sin efectos del acto hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa unos perjuicios que no tiene por qué soportar derivados de unos gastos o inversiones que sólo pueden serle restituidos con graves perjuicios para su patrimonio, al no ser todos ellos de simple naturaleza económica.”

Recuérdese que la “exención” para Zonas Francas había sido derogada cuando se expidió la Ley 1004 de 2005, que sometió a estas zonas al gravamen del 15%¹¹. Una cosa es una exención y otra un régimen especial con tarifa diferencial que pretendía equilibrar el deber de tributación de los usuarios de Zonas Francas con el incentivo a la inversión y esfuerzo privados para lograr una meta colectiva de competitividad de nuestros productos. Esa solución ponderada, de tarifa diferencial, inspiraba una mayor esperanza en la durabilidad de la nueva norma que no tenía el lastre de la dispensa del pago de un tributo tan vital como el de renta.

5. Pertenecen al grupo de los **acreedores a la tarifa diferenciada** todos los que cumplieron los requisitos en el pasado, es decir todos los que cuentan con la calificación administrativa de usuarios industriales de bienes y servicios de Zona Franca antes de diciembre de 2016. Ese fue precisamente el criterio que se usó para la selección del régimen incentivador de Zonas Francas: su reconocimiento por cumplimiento de ciertas condiciones y por ello debe ser ese y no otro el criterio de comparación del grupo que merece un trato uniforme; las características comparables en lo esencial, que merecen un trato jurídico equivalente derivan de ese reconocimiento. Por ello, no parecen muy meditadas las posiciones que aducen que el mantenimiento del régimen de Zona Franca en virtud del principio de confianza legítima, solo cubre a los titulares de Zonas Francas que suscribieron un “contrato de estabilidad” en cuyo clausulado se incluyeran las normas que ahora se modifican derogan. En verdad lo que debe analizarse es si dos Zonas Francas, una con contrato y otra sin él, lograron esa calidad **por** sus inversiones y generación de empleo o por su posterior y adicional contrato de estabilidad. Lo cierto es que en ambos casos, la verificación del cumplimiento de requisitos de hecho se revela y califica en un acto administrativo expreso y singular, que otorga la calificación durante un período fijo.

En ese sentido, si bien quienes han suscrito contratos de estabilidad tienen derechos específicos, de carácter contractual, frente a la modificación adversa de normas de diversa índole que han estabilizado por medio del contrato, y han pagado una prima monetaria como contraprestación del contrato, ello no puede erigirse como obstáculo para admitir que respecto al régimen tributario y arancelario de Zonas Francas se encuentran en la misma situación que los demás usuarios de Zona Franca que no optaron por suscribir un contrato de estabilidad o no pudieron hacerlo por su derogación desde diciembre de 2012, pues ambos cuentan con una calificación jurídica otorgada por medio de un acto administrativo expreso que es el que les da la calificación, esencial para acceder al régimen . Por lo tanto, aunque nadie discute que quien ha suscrito un contrato de estabilidad cuenta con protecciones adicionales, especialmente para reclamar la responsabilidad contractual y la respectiva indemnización por incumplimiento del contrato, la existencia de dichas protecciones no desdibuja el hecho incontestable de que, aún sin el contrato de estabilidad el contribuyente está obligado

¹¹ Previamente el art.69 de la ley 863 de 2003 había derogado el 213 del ET a partir del 31 de diciembre de 2006, pero antes de que operara esa derogación se expidió la Ley 1004 de 2005 que estableció la tarifa de renta gravable en el 15%.

a llevar a cabo las mismas inversiones que se exigieron a sus pares operadores y usuarios de Zona Franca con contrato de estabilidad y por eso ambos contribuyentes tienen los mismos derechos y expectativas legítimas acerca de la protección de las condiciones ofrecidas por el Estado a cambio de la inversión porque alcanzaron una situación jurídica consolidada con la correspondiente declaratoria.

El tratamiento tributario diferenciado y el derecho que le asiste a los contribuyentes¹² que ya habían sido calificados como usuarios de Zona Franca a que se les respete las condiciones bajo las cuales accedieron al régimen y que, lógicamente, se esperaba, se mantuvieran a lo largo de la duración del mismo, no es de origen contractual, sino legal y es común para todos los que calificaron como Zonas Francas. En consecuencia, si bien es posible que algunos de los contribuyentes usuarios de Zona Franca con contratos de estabilidad hubiesen estabilizado las normas relativas a la tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a las Zonas Francas, esa protección, contractual, es paralela a la protección emanada de la Ley y concretada en un acto administrativo previo al contrato. De ahí que aún aquellos usuarios sin contrato de estabilidad, o aquellos con contrato pero que no hubieran estabilizado la tarifa de renta en Zona Franca, estén en la misma situación jurídica respecto a su derecho al mantenimiento del régimen tributario consustancial a su participación en Zona Franca. Por lo tanto, preservar el régimen tributario existente sólo para los usuarios con contrato de estabilidad jurídica es inconstitucional porque crea una infrainclusión injustificada con relación a los otros usuarios de Zona Franca que, habiendo obtenido la calificación bajo el mismo régimen original, sí ven su régimen cambiar de manera perjudicial. Por supuesto, la objeción no está en que se reconozca expresamente protección para los usuarios con contrato de estabilidad jurídica, sino en el hecho de que otros usuarios con igual derecho, desde el punto de vista de las obligaciones *ex legem*, no hayan sido

¹² C-192 de 2016. "surge un derecho que hace intangible la posición o relación jurídica que se consolidó por virtud del cumplimiento de las condiciones contenidas en la ley. Esas situaciones por razones de seguridad jurídica y en virtud del principio de irretroactividad de la ley, no podrían ser afectadas en modo alguno".

C -083/18: " Al momento de evaluar la constitucionalidad de una norma que modifica o elimina un beneficio tributario, debe asegurarse que la misma respete, al menos i) el principio de **irretroactividad** de la ley, fundamento constitucional para el respeto de las **situaciones jurídicas consolidadas** y, ii) el principio de **buena fe**, del cual se desprende la garantía de las **expectativas legítimas** para los contribuyentes.(Ver también C.428 de 2009) "Así, de acuerdo con lo que se acaba de exponer, el legislador enfrenta dos tipos de situaciones cuando se trata de modificar o de suprimir normas que establecen beneficios tributarios: (i) **Cuando la norma previa ha fijado unas condiciones para acceder al beneficio tributario y ha previsto un periodo determinado dentro del cual el mismo puede hacerse efectivo, el contribuyente que antes de la expedición de la nueva ley ha cumplido con todas las condiciones contempladas en el régimen anterior, tiene una situación consolidada que no puede ser desconocida mientras no se agote el período inicialmente previsto para hacer efectivo el beneficio.** (ii) Cuando el contribuyente, con anterioridad a la expedición de la nueva ley, no ha cumplido con las condiciones contempladas en la normatividad que se modifica, pero, en atención a consideraciones objetivas, pudo alentar la confianza legítima de que la misma se mantendría por un determinado periodo, lo que lo llevó a efectuar actos de ejecución que tienen entre sus supuestos el referido beneficio tributario, tiene derecho a que se contemple un régimen de transición que de manera razonable le permita adecuarse a la nueva realidad.

protegidos. Se reitera que no estamos frente a un caso de *inclusión indebida o arbitraria* sino de *infra inclusión*, que la Corte podrá modular si considera que no hacía falta explicar el alcance de la modificación frente a situaciones consolidadas, pues el mantenimiento del régimen tributario existente debería haberse extendido a los usuarios sin contrato de estabilidad jurídica que habían consolidado su situación respecto al régimen de Zonas Francas de manera coetánea, hasta diciembre de 2016, a aquellos con contrato de estabilidad. Es sabido que lo que prohíbe el principio de igualdad no es cualquier desigualdad o diferencia de trato, sino que las distinciones no resulten injustificadas entre situaciones de hecho cuyas diferencias reales, si existen, carecen de relevancia desde el punto de vista de la razón de ser discernible en la norma que dio origen al trato de las Zonas Francas.

6. Una tesis de “**compensación de beneficios**” que ha sido expuesta recientemente, se refiere al criterio de conveniencia según el cual se podría justificar políticamente el recorte de beneficios existentes a cambio de otros, nuevos. Una idea como esta es inoponible a la prohibición constitucional de retroactividad que radica en un examen muy jurídico y objetivo sobre el momento en que ocurrió el hecho generador del beneficio, pero podría tener algún juego en un caso de responsabilidad patrimonial del Estado legislador o un caso arbitral por incumplimiento del tratado de protección de la inversión, con el fin de descartar indemnizaciones por expropiación indirecta. No obstante, es pertinente anticipar que los ejemplos empleados no encajan en la estructura del beneficio mismo; basta recordar que en la Ley 1607 de 2012 se estableció el gravamen del CREE, que tuvo vigencia de cuatro años, para desmontar progresivamente los parafiscales, que se conservaron únicamente para los salarios mayores de 10 salarios mínimos. Para las Zonas Francas anteriores a la Ley de 2012 se estableció una regla que mantenía intangible la tarifa especial bajo la tesis de no modificar el estatus de las reconocidas ni las que se encontraban en trámite que seguían sometidas los parafiscales de la Ley 100¹³. Con la reforma de 2016, al derogarse el CREE y subir la tarifa general por la absorción del CREE por el impuesto general a la renta, era de esperarse que se mantuviera la situación tarifaria de los regímenes especiales, pero no fue así ya que solo se mantuvo para las entidades sin ánimo de lucro. Se cambió el lineamiento jurídico y se subió la tarifa de Zonas Francas indiscriminadamente al 20% pero como todas las sociedades quedan exoneradas de los aportes parafiscales de Ley 100 (para ciertos empleados de salarios menores) se extendió ese trato a las Zonas Francas¹⁴, pero el cambio, con un incremento de 5 puntos sobre 15 no tiene nada de

¹³ Parágrafo 3. Las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hayan radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas, y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, sujetos a la tarifa de impuesto sobre la renta establecida en el artículo 240.1 del Estatuto Tributario, continuarán con el pago de aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la ley 100 de 1993 y los pertinentes de la ley 1122 de 2007, el artículo 7 de la ley 21 de 1982, los artículos 2 y 3 de la ley 27 de 1974 y el artículo 1 de la ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables **no serán responsables del Impuesto sobre la Renta para la equidad (CREE)**

¹⁴ Art 65 de la Ley 1819 de 2006 inciso inicial y parágrafo 3. **Art. 65** Estarán exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los trabajadores que devenguen, individualmente considerados,

beneficioso ni de compensatorio, si se compara con el beneficio que se pierde aunque se siguiera con la obligación de pagar parafiscales.

Para terminar, no es válido asegurar que se puede retrotraer el efecto de la nueva Ley afirmando sin más que existe una desventaja competitiva entre competidores que pagan la tarifa plena y una sobretasa temporal, porque éstos últimos no tuvieron que cumplir previamente las condiciones de la Ley de incentivo para acceder a un régimen especial, no invirtieron en la medida exigida y tampoco generaron las plazas de empleo pedidas por el legislador, manteniendo su patrimonio e inversión en la esfera privada, insustancial para el beneficio tarifario de Zonas Francas. La confianza de los contribuyentes se defrauda cuando el legislador pretende trastocar un orden que se construyó bajo la Ley anterior, con la actividad de los destinatarios, que se esperaba permanecería vigente, aun sin tener derechos o situaciones consolidadas pero si trámites o actos demostrables de inversión, ya realizados.

La reciprocidad demanda del legislador el respeto por el principio de seguridad jurídica por ser esencial en la construcción de una sociedad bien ordenada. El poder del Estado reposa, en últimas, en la reciprocidad tácita y estable entre el ciudadano y el Estado; de allí que los ciudadanos deben estar seguros que las reglas establecidas aplicarán a sus conductas ya desplegadas.

menos de diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes. **PARÁGRAFO 3o.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que liquiden el impuesto a la tarifa prevista en el inciso 1o del artículo 240-1 (20%) tendrán derecho a la exoneración de que trata este artículo.