

Información Importante

La Universidad Santo Tomás, informa que los autores han autorizado a usuarios internos y externos de la institución a consultar el contenido de este documento a través del catálogo en línea, página web y Repositorio Institucional del CRAI-USTA, así como en las redes sociales y demás sitios web de información del país y del exterior con las cuales tenga convenio la Universidad.

Se permite la consulta a los usuarios interesados en el contenido de este documento, para todos los usos que tengan **finalidad académica**, siempre y cuando mediante la correspondiente cita bibliográfica se le dé crédito al trabajo de grado y a su autor, nunca para usos comerciales.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, la Universidad Santo Tomás informa que “los derechos morales sobre documento son propiedad de los autores, los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.”

**Centro de Recursos para el Aprendizaje y la Investigación, CRAI-USTA
Universidad Santo Tomás, Bucaramanga**

**Evaluación de los efectos de los incentivos tributarios en el régimen de zonas francas en
Colombia: estudio de caso Zona Franca Santander período 2008-2018**

Jeanelle Andrea Martínez Moreno y Carlos Alberto Núñez Rueda

Tesis presentada como requisito para obtener el título de Magíster en Derecho Tributario

Director

Mg. Omar Cabrera Cabrera

Magister en Tributación

Universidad Santo Tomás, Bucaramanga

Facultad de Ciencias Políticas y Jurídica

Maestría en Derecho Tributario

2020

Contenido

Introducción	10
1. Protocolo de Investigación.....	122
1.1 Problema de Investigación	122
1.2. Objetivos	144
1.2.1 Objetivo general	144
1.2.2 Objetivos específicos	144
1.3. Estado del arte.....	144
1.4. Marco teórico	177
1.5. Diseño metodológico	20
2. El régimen fiscal de las zonas francas en Colombia.....	21
2.1 Antecedentes legislativos.....	21
2.2 Definición y clasificación	233
2.3 Incentivos	244
2.4 Marco legal	30
2.5 Análisis del impacto de las reformas al régimen franco en Colombia	36
3. Zona Franca Santander y los incentivos tributarios que se aplican en comparación con el régimen fiscal ordinario para el período 2008-2018.....	40
3.1 Generalidades.....	40
3.2 Principales logros.....	422
3.3 Incentivos tributarios	43

4. Evaluación de los efectos en inversión y generación de empleo Zona Franca Santander 2008-2018.....	466
Conclusiones.....	61
Referencias bibliográficas.....	644

Lista de Tablas.

Tabla 1. <i>Integrantes ZFPS</i>	39
Tabla 2. <i>Matriz de inversión ZFPS periodo 2008 a 2018</i>	47
Tabla 3. <i>Matriz de generación empleo ZFPS periodo 2008 a 2018</i>	53

Lista de Figuras

Figura 1. <i>Incentivos</i>	24
Figura 2. <i>Valor operaciones realizadas en ZFPS. Informe de Gestión 2018 ZFPS</i>	41
Figura 3. <i>Empleos ZFPS. Informe de Gestión 2018 ZFPS</i>	42
Figura 4. <i>Evolutivo inversiones realizadas ZFPS periodo 2008 a 2018</i>	48
Figura 5. <i>Evolutivo empleo generado ZFPS periodo 2008 a 2018</i>	54
Figura 6. <i>Comparativo crecimiento empleo directo e indirecto generado ZFPS periodo 2008 a 2018</i>	55

Resumen.

La presente investigación evalúa los efectos de los incentivos tributarios otorgados a las Zonas Francas, desde el caso de la Zona Franca Santander, en el periodo 2008-2018 respecto de la inversión y la generación de empleo. Acude al método cualitativo y al análisis de documentos e informes. Concluye que uno de los resultados más representativos de las inversiones que la ZFPS corresponde al fomento y generación de nuevas empresas al interior del parque industrial y que en materia de generación de empleo, la ZFPS tiene un impacto significativo por sus importantes índices de creación de nuevas fuentes de empleo, por lo que es mayor el beneficio con el incentivo tributario que el costo por su no recaudo.

Palabras clave: Zonas Francas, incentivos tributarios, inversión, empleo

Abstract.

This research assesses the effects of tax incentives granted to Free Zones, from the case of the Santander Free Trade Zone, in 2008-2018 with respect to investment and job creation. Go to the qualitative method and the analysis of documents and reports. It concludes that one of the most representative results of the investments that the ZFPS corresponds to the promotion and generation of new companies within the industrial park and that in terms of job creation, the ZFPS has a significant impact due to its significant rates of creation of new sources of employment, so the benefit with the tax incentive is greater than the cost of not collecting it.

Keywords: Free Zones, tax incentives, investment, employment

Abreviaturas

AFRP: Activos Fijos Reales Productivos

BID: Banco Interamericano de Desarrollo

CIZF: Comisión Intersectorial de Zonas Francas

COP: Peso Colombiano

CREE: Impuesto sobre la Renta para la Equidad

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

ET: Estatuto Tributario

FOB: Free on Board

IVA: Impuesto Valor Agregado

MINCIT: Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

OMC: Organización Mundial del Comercio

TAN: Territorio Aduanero Nacional

UVT: Unidad de Valor Tributario

ZF: Zona Franca

ZFPS: Zona Franca Santander

ZFP: Zona Franca Permanente

ZFPE: Zona Franca Permanente Especial

ZFT: Zona Franca Transitoria

Introducción.

El desarrollo de la investigación se justifica en la medida en que poco se conoce sobre los efectos en la inversión que han tenido los estímulos tributarios otorgados a las empresas ubicadas en Zona Franca y, por tanto, las ventajas o desventajas de este régimen para el desarrollo económico local, regional y nacional.

Lo anterior teniendo en cuenta que la utilización de incentivos fiscales para promover la inversión es un tema polémico respecto de su conveniencia. Afirman Antana y Templado (2015) que “se discute sobre la magnitud del sacrificio fiscal y sobre su influencia en la inversión y el crecimiento económico, pues otorgar “vacaciones tributarias” en el impuesto a la renta de las empresas es que puede favorecer a proyectos de alta rentabilidad que quizás se hubieran concretado de todas maneras” (p. 4).

De la misma manera, autores como Moller (2012) advierten que “la decisión de inversión depende de muchos otros factores (estabilidad política y económica, infraestructura física, social e institucional)” (p. 5), lo que hace que dichos incentivos sean poco efectivos como estímulo a la inversión y al empleo.

Igualmente, se afirmaba desde hace aproximadamente 10 años que las inversiones hechas por las empresas en zona franca no superaban el 2% de la inversión nacional, es decir, no eran significativas e incluso podrían no haber obedecido a los incentivos tributarios que contempla el régimen (Ramírez, 2009).

En contraste, Barbosa (2008) afirma que “este régimen es un instrumento que le genera importantes beneficios a quienes se acojan a sus condiciones y requisitos, puede convertirse

efectivamente en un factor que incentive la inversión y por tanto un elemento que sirva como motor de crecimiento para el país” (p. 10).

Por tanto, determinar los efectos sobre la inversión que han tenido los estímulos tributarios otorgados a las empresas en la Zona Franca, desde el caso de la Zona Franca Santander, a partir de fuentes secundarias, es útil y vigente respecto de este tópico poco explorado en Colombia.

1. Protocolo de Investigación

1.1 Problema de Investigación

Las zonas francas se definen como un “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” (Ley 1004, 2005, art. 1). En Colombia fueron contempladas por “la necesidad de atraer nuevas inversiones y atender los compromisos adquiridos por el país ante la Organización Mundial del Comercio (OMC), sobre el desmonte de subvenciones a las exportaciones” (Ramos y Rodríguez, 2011, p. 2).

Llama la atención para autores como Ramos (2011) el nivel mínimo de ejecución de inversión y de empleo por parte de las zonas francas permanentes. Jorratt (2012), en igual sentido, expresa que “la evidencia empírica muestra que el mayor efecto que tienen estos incentivos es generar empresas de papel, aumentar el contrabando y aumentar los costos de fiscalización y administración del sistema tributario” (Couch y Barret, 2004, citados en Jorratt, 2012, p. 5). Así, por ejemplo, en Estados Unidos e Inglaterra, a pesar de sus particularidades legislativas en la materia, la evidencia muestra algo similar a la experiencia colombiana antes referida dado que estas zonas francas “no generan más empleos ni atraen más inversión” (Jorratt, 2012, p. 6).

En Colombia, las zonas francas en materia de impuesto sobre la renta gozan de una tarifa diferencial del 20% - salvo en el caso de las actividades comerciales que liquidan el tributo a la tarifa general del impuesto sobre la renta que para el año 2020 es del 32% - y, en materia de tributación indirecta, de la exoneración de gravámenes a la importación de materias primas y de

maquinaria” (Perry, 2008, p.3); con ello, se busca incentivar la inversión y generar empleo en el país. (Ramos, 2011).

Sin embargo, han sido objeto de críticas “por el costo potencial de los beneficios tributarios otorgados y por la inequidad en el tratamiento tributario a las empresas que operan por fuera de ellas” (Ramos, 2011, p. 2). En efecto, empresas con características similares en tamaño, actividad y ubicación por no hacer parte de la zona franca, tributan con tarifas relativamente más altas en el impuesto de renta, lo que desincentiva la realización de inversiones por parte de estas organizaciones. (Perry, 2008).

Así mismo, para Rodríguez (2016) pueden generar “distorsiones en la asignación de los recursos en la economía en la medida en que, o bien benefician a un sector o industria específica, o, aún peor, a empresas específicas (frente a otras que compiten directamente con ellas) por el hecho de operar en zonas francas o estar amparadas por contratos de estabilidad jurídica” (p. 522).

En igual sentido, Ahumada (2016) señala que “el costo fiscal de la tarifa reducida de las zonas francas ascendió a \$200 mil millones para el año gravable 2012 y a \$128 mil millones para el 2013 (...) Este beneficio no es pequeño si se tiene en cuenta que favorece a un número pequeño de empresas (menos de 600)” (p. 19).

Lo anterior abre el debate sobre el real efecto del régimen de zonas francas en la tributación nacional y la eficacia de los incentivos otorgados respecto al aumento de la inversión y al empleo.

Pregunta de Investigación. ¿Cuáles son los efectos sobre la inversión y el empleo que han tenido los estímulos tributarios otorgados a las empresas en la Zona Franca Santander en los últimos 10 años en el departamento de Santander?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo General.

Analizar la inversión y la generación de empleo que han tenido los estímulos tributarios otorgados a las empresas que invierten en la Zona Franca Santander sobre su área de influencia en los últimos 10 años (2008-2018).

1.2.2 Objetivos Específicos.

Analizar el régimen fiscal de las zonas francas en Colombia y su relación con la captación de inversiones de capital y empleo.

Estudiar los incentivos tributarios que se aplican en comparación con el régimen fiscal ordinario en la Zona Franca Santander.

Proponer criterios de evaluación para valorar el impacto económico de las actividades derivadas de la Zona Franca Santander en los municipios del área metropolitana de Bucaramanga.

1.3 Estado del Arte

En la exploración de diferentes bases académicas, como Scholar Google, Redalyc, Scielo, Scopus, entre otras, sobre investigaciones relacionadas con los incentivos fiscales en el régimen de zonas francas, se encuentran diferentes estudios sobre su incidencia en la economía, los cuales son objeto de selección teniendo como criterios que las publicaciones correspondieran a áreas afines con el objeto de estudio y su publicación igual o inferior a 10 años. Se excluyeron aquellos textos que no tuvieran un desarrollo teórico riguroso.

A partir de ello, sobresale en primer lugar la investigación de Klemm y Van Payrs (2009) que halló que las “tasas de impuesto más bajas y tax holidays más largos son

herramientas efectivas para atraer IED, se induce un crecimiento de la IED equivalente al uno por ciento del PIB, pero en cuanto a las deducciones y créditos a la inversión, no parecen incidir en el tamaño de la IED” (p. 15).

También resaltan los autores que: “cuando se analiza el efecto de las variables tributarias sobre la formación bruta de capital privado y el crecimiento del PIB. Es así como ninguna de ellas parece tener efectos significativos sobre la formación bruta de capital” (Klemm y Van Payrs, 2009, p. 16).

En igual línea, advierte Jorrat (2012) que en Latinoamérica los principales incentivos a la inversión son “depreciación acelerada, implícita o explícita (Chile, Colombia, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Nicaragua y Perú) o exención de IVA y/o aranceles a las importaciones de bienes de capital (Argentina, Chile, El Salvador, Perú)” (p. 15) y que su utilización en zonas francas no está probada como estímulo a la inversión. Concluye el autor que “hay muy pocos estudios que midan la efectividad y eficiencia de los incentivos a la inversión” (Jorrat, 2012, p. 16), máxime cuando “la decisión de invertir depende de muchos otros factores”. (Jorrat, 2012, p. 17).

Por su parte, Roca (2010) encuentra que “los factores no tributarios son más importantes como determinantes del monto y la calidad de la inversión que los beneficios tributarios, siendo esta estabilidad política, seguridad jurídica, política macroeconómica no distorsiva, calidad de la fuerza de trabajo y condición de la infraestructura” (p. 2).

Igualmente, expone que las exoneraciones tributarias se justifican si “el capital se mantiene dentro del círculo virtuoso inversión reinversión, de lo contrario, debe ser gravado” (Roca, 2010, p. 34), por lo que llama la atención a los Estados sobre “qué papel quiere otorgar a

los incentivos fiscales en el desarrollo, en particular en la captación de la inversión extranjera directa” (Roca, 2010, p. 35).

Por último, recomienda el autor que “si se considera que los beneficios tributarios deben jugar un papel activo para captar la inversión extranjera directa, deben ser concedidos respetando las siguientes pautas: i) deben ser temporales y decrecientes; ii) deben ser razonables; iii) no deben incluir la renta indirecta; iv) seguimiento del impacto económico-social de las actividades exoneradas” (Roca, 2010, p. 37).

En segundo lugar, la investigación de Artana y Templado (2015) expone que “una de las críticas que recibe el otorgar “vacaciones tributarias” en el impuesto a la renta de las empresas es que puede favorecer a proyectos de alta rentabilidad que quizás se hubieran concretado de todas maneras” (p. 4).

Así mismo, estiman Artana y Templado (2015) que “las empresas con beneficios tendrían utilidades iguales o superiores a las de empresas sin beneficios dentro del mismo país, sin que aquellas tengan mejor desempeño que las empresas que no tuvieron beneficios” (p. 4).

Sin embargo, los autores señalan que “la información disponible no permite responder si los incentivos se justifican desde un punto de vista del costo/beneficio social, pero aportan alguna evidencia relevante y novedosa para analizar estos regímenes” (Artana y Templado, 2015), por ejemplo los riesgos frente a “la readecuación de los proyectos solo para poder mantener los beneficios en el tiempo, que se favorezca a industrias “con rueditas”, o que se facilite la elusión fiscal a nivel mundial mediante el uso de precios de transferencia” (Artana y Templado, 2015, p. 5).

Finalmente, Ramos y Rodríguez (2011) en su escrito exponen que “los beneficios en el impuesto de renta otorgados a las empresas que operan en las zonas francas no han generado un

costo fiscal importante y que el aporte de las zonas francas al impuesto de renta no es significativo” (p. 1); por ello, identifican como inconvenientes “la inequidad tributaria y la asignación de recursos que genera el actual régimen de zonas francas” (p. 2).

Se observa de lo anterior que la discusión persiste sobre los efectos económicos de los incentivos fiscales en el régimen de zonas francas y se hace preciso contribuir al mismo desde el caso de la Zona Franca en Santander.

1.4 Marco Teórico

Para evaluar los efectos económicos de las zonas francas se han utilizado principalmente tres modelos: (a) dos bienes-dos factores planteados por Heckser-Ohlin (1977); (b) el análisis beneficio-costos de Warr (1989), y (c) la teoría del crecimiento económico de Johansson (1994).

Modelo dos bienes-dos factores. Este modelo plantea que “la reducción de precios de bienes y servicios, crea altos beneficios en la productividad e incentiva la inversión extranjera” (Heckser-Ohlin, 1977, citado en Palacios & Umbarila, 2017, p. 19); asimismo, explica que “el precio se ve influenciado por la capacidad de mano de obra y a su vez por la demanda del bien o servicio” (Bajo, 1991, p. 39).

Las zonas francas en este modelo generan una ventaja comparativa pues reduce sustancialmente “los costos de los bienes y servicios al tener exención de impuestos arancelarios, eliminación o rebaja en los costos de transporte, disminución en el impuesto de renta, tarifas reducidas de los servicios y la exclusión de impuestos adicionales como los de industria y comercio y el impuesto de valor agregado” (Pinzón & Lora, 2011), frente a las industrias similares ubicadas en el territorio que están obligadas al pago de dichos tributos y gastos. De igual forma, generan competitividad a las empresas ubicadas en esta zona frente a la

comercialización internacional de sus bienes y servicios, pues aumenta su producción y en consecuencia la exportación. (Schettino, 2002).

Por tanto, la evaluación de sus efectos está dada por la creación de factores de ventaja comparativa desde la especialización de la mano de obra, la reducción de los costos de producción y el aumento de la exportación e inversión extranjera indirecta, que repercute en el crecimiento económico.

Sin embargo, esta visión es criticada debido a la limitada generación de empleo, por no tener en cuenta la inversión extranjera directa y sus externalidades positivas en la economía, ni tampoco la movilidad de los bienes de capital (Pinzón & Lora, 2011).

Modelo de análisis beneficio-costos. El segundo modelo está dirigido puntualmente a las zonas francas “cuantifica sus beneficios y costos dentro del marco de análisis de un modelo de enclave para los ciudadanos del país anfitrión” (Fraga, Campo & Campo, 2018), es decir, analiza la relación comercial entre la zona franca y el territorio donde se encuentra ubicada en cuanto al suministro de bienes, mano de obra y elementos o servicios en contraste con las retribuciones económicas por los bienes y los servicios brindados (BID, 2018).

Bajo la lógica de este modelo, “la economía doméstica proporciona capital, infraestructura y gastos administrativos, trabajadores, instalaciones públicas e insumos locales. A cambio, la economía anfitriona recibe salarios, tarifas de electricidad y otros servicios, impuestos, utilidades canalizadas a accionistas domésticos y pagos por insumos locales” (Pinzón & Lora, 2011, p. 34). Así, por ejemplo, “cuando hay un impuesto sobre las ganancias, la transferencia de bienes, servicios y capital es relevante para la economía anfitriona” (Pinzón & Lora, 2011, p. 34).

La evaluación costo-beneficio de los flujos de la zona franca que inciden económicamente en las zonas donde se encuentra está dada por las siguientes variables:

(i) Las utilidades de las empresas canalizadas a la economía doméstica; (ii) la generación de divisas; (iii) el empleo; (iv) la transferencia de tecnología; (v) la compra de materias primas y bienes de capital; (vi) el uso de electricidad y otros servicios públicos; (vii) los impuestos pagados por los usuarios; y, (viii) los costos de desarrollo y administración (costos recurrentes) de las zonas francas. Estos flujos proveen la base para un análisis convencional de costo-beneficio, al comparar la situación observada con los resultados hipotéticos de no tener una zona franca en el país anfitrión. (Ramírez, Ramírez, & Acevedo, 2005, p. 29).

Modelo de la teoría del crecimiento económico. El tercer modelo resalta el impacto en la economía del país donde se ubica la zona franca. Las externalidades “incluyen el entrenamiento de la mano de obra calificada y no calificada y el entrenamiento a través del trabajo, el efecto demostrativo, la posibilidad de copia tecnológica y el impacto sobre la tasa y nivel de formación de capital humano” (Ramírez, Acevedo & Cárdena, 2005, p. 21).

En este modelo se evalúan tres elementos “la capacidad de las compañías locales de empaquetar el conocimiento técnico, de mercadeo y de gestión con los recursos internos y externos disponibles, el cual es observado dentro de las zonas francas; el acceso de las compañías domésticas a los canales de distribución internacionales, que pueden observar y aprovechar de empresas localizadas en las zonas francas, por ejemplo, a través de alianzas; y, el ingreso de empresas a nuevos mercados, el cual se puede facilitar a través de conexiones con corporaciones multinacionales con presencia comercial en varios países”(Johansson, 1994, p.

387). Así, los efectos medibles de la zona franca se traducen en sus externalidades y como instrumentos catalizadores.

Vistos los anteriores modelos, se tiene que la evaluación de los efectos económicos de las zonas francas es heterogénea, haciéndose preciso en cada caso determinar el método más adecuado para el resultado pretendido con la medición y con la información disponible.

1.5 Diseño Metodológico

La presente investigación se enmarca en los parámetros de la investigación cualitativa entendida como “el conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación para el análisis conjunto de datos que permite un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio, una fotografía más completa de la situación” (Hernández, Sampieri, 2010).

Así mismo, se referencia al método analítico, el cual, según Hernández, Fernández y Baptista (2008), adquiere importancia en la medida que: “permite observar la desmembración de un todo (tema global), descomponiéndolo en sus partes o elementos para identificar las causas, la naturaleza y los efectos que lo ocasionan” (p.49).

También se desarrolla bajo un diseño exploratorio secuencial en virtud del cual se recolectan y analizan datos cualitativos cuyos resultados se comparan para dar respuesta a la pregunta problema planteada (Hernández, Fernández y Baptista, 2010).

Por último, las fuentes cualitativas obedecen al análisis de contenido sobre las zonas francas y los incentivos tributarios; y a un estudio de caso de la Zona Franca Santander, desde fuentes secundarias.

2. El Régimen Fiscal de las Zonas Francas en Colombia

2.1 Antecedentes Legislativos

Las zonas francas tienen su antecedente más antiguo en el ordenamiento jurídico colombiano en la Ley 105 de 1958. Su expedición fue producto de la tendencia internacional y los ejemplos exitosos en Irlanda, India, Estados Unidos, México, Hong Kong, Singapur y Taiwán respecto de su contribución al impulso del comercio exterior, la atracción de la inversión extranjera y la generación de empleo (Macías, 2018).

Dicho antecedente legislativo contempló “el objeto, las clases de zona franca y sus usuarios, las actividades y usos de los territorios destinados a zona franca, los beneficios fiscales y aduaneros, el régimen de segundas y desperdicios, entre otros aspectos” (Macías, 2018, p. 122).

Con esta ley se creó la Zona Franca de Barranquilla y se señalaron como zonas de prelación para implementar zonas francas los municipios de “Palmaseca, Buenaventura, Cúcuta, Cartagena y Santa Marta” (Macías, 2018, p. 122). Su naturaleza jurídica correspondió a establecimientos públicos del orden nacional, adscritos al otrora Ministerio de Desarrollo Económico, pero con autonomía administrativa. (Jaramillo, 1984).

Posteriormente, se expidió la Ley 109 de 1985 o Estatuto de las Zonas Francas, que contempló como objeto “promover el comercio exterior, generar empleo, divisas y servir de polos de desarrollo industrial de las regiones donde se establezcan mediante la utilización de recursos humanos y naturales” (art. 2) y la exención de impuestos de renta y complementarios “correspondientes a los ingresos obtenidos con las actividades industriales realizadas en la zona” (art. 15). Continuó la Ley 7 de 1991 que reguló las zonas fronterizas con la finalidad de “facilitar

el libre comercio en la zona común de libre frontera y desarrollar formas de cooperación e integración en servicios públicos, financieros y sociales” (art. 11).

Junto a esta ley se expidió el Decreto 2131 de 1991, a partir del cual se contempló la naturaleza pública, mixta o privada del usuario operador (art. 9) con las funciones de “promover, dirigir, administrar y operar una o varias Zonas Francas Industriales (art. 9.1) y de “realizar gestiones ante las autoridades municipales, con el fin de obtener de éstas estímulos tributarios y exenciones para los inmuebles y actividades de la Zona Franca” (art. 9.5), entre otras, entregando así “la administración de las zonas francas existentes a privados como en el caso de las zonas francas privadas en Bogotá, Rionegro, Pacífico en Palmira, La Candelaria en Cartagena y La Tebaida en el Quindío” (Ramírez et. al., 2005, p. 123).

En ese sentido, el Decreto 2111 de 1992, efecto de la política de apertura económica del Gobierno de la época, dispuso la liquidación de los establecimientos públicos que operaban las zonas francas, quedando solo y de ahí en adelante en manos de operadores privados. Igualmente, también los Decretos 1729 de 1992 y 1125 de 1993 completaron la reestructuración del régimen de zonas francas. (Arce y Hoyos 2001).

Tiempo después y, en cumplimiento de los compromisos adquiridos por el país ante la Organización Mundial de Comercio (OMC)¹, se expidió la Ley 863 de 2003, la cual contempló derogar los artículos 15 de la Ley 109 de 1985 y 213 y 322 literal m) del Estatuto Tributario (ET), a favor de los Usuarios Industriales de Bienes de las Zonas Francas (art. 69), que contemplaban exenciones de los impuestos sobre la renta y complementarios y de remesas. (Ramírez, 2009).

¹ Mediante la Ley 170 de diciembre de 1994, Colombia aprobó el Acuerdo por el que se establece la OMC, el cual fue suscrito en Marrakech el 15 de abril de 1994 (Acuerdo de Marrakech).

Por último, la Ley 1004 de 2005, reglamentada por los Decretos 383 de 2007 y 4051 de 2007, estableció un nuevo régimen de zonas francas teniendo en cuenta que a la fecha ya existían 10 zonas francas en el país, con el propósito de convertirlas en “un instrumento para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital; un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezca; y generadoras de economías de escala” (art. 2).

Se observa en los anteriores antecedentes legislativos la importancia de las zonas francas como un instrumento para contribuir al desarrollo del país, gracias a los incentivos tributarios otorgados; por lo cual, es importante analizar si los mismos se justifican (Macías, 2018).

2.2 Definición y Clasificación

Una 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” (Ley 1004 de 2005, art. 1). En términos generales, su finalidad corresponde a la: creación de empleo, atracción de inversión, promoción de la competitividad, generación de economías de escala y simplificación de procesos de comercio exterior.

Por su parte, 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” (Ley 1004 de 2005, art. 1). Para MINCIT (2017) “se trata de un espacio del territorio de un Estado nacional donde la legislación aduanera se aplica en forma diferenciada o no se aplica, por lo que las mercancías de origen extranjero pueden ingresar y permanecer o ser transformadas sin estar sujetas al régimen tributario normal” (p. 1).

Pueden ser de tres clases: i) permanentes (ZFP) “área delimitada del territorio nacional en la que se instalan múltiples usuarios industriales o comerciales, los cuales gozan de un tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior especial, según sea el caso”; ii) Permanentes Especiales (ZFPE) “área delimitada del territorio nacional en la que se instala un único usuario industrial, el cual goza de un tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior especial”; y iii) Transitorias (ZFT) “área delimitada del territorio nacional donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter nacional o internacional, que revistan importancia para la economía y/o el comercio internacional, y que gozan de un tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior especial” (Dec. 2147/ 2016, art. 3).

2.3 Incentivos

Los incentivos que ofrecen las zonas francas en Colombia se dirigen a los usuarios que llevan allí sus actividades y tienen como finalidad “promover la inversión extranjera y mejorar la economía a través del avance que se puede presentar en sectores económicos como el agroindustrial, industrial, de biocombustibles, de hidrocarburos, de biocombustibles y de puertos” (Uribe y Cortés, 2016, p. 29). Así mismo, mediante su aporte al desarrollo regional “dado que se genera la contratación de mano de obra, mejorando la calidad de vida de las personas y al desarrollo tecnológico debido a los procesos de producción, transformación, almacenamiento, distribución, entre otros, llevados a cabo por los usuarios” (Escalante, 2011, p. 30).

A partir de ello, los incentivos ofrecidos en las ZF se pueden definir así:

Fiscales: i) la tarifa reducida de renta de 20%; (ii) la no causación de IVA al introducir bienes a territorio de zona franca desde el exterior, y (iii) que se considere como

exportación a efectos de IVA el envío de bienes de zona franca al resto del mundo (con derecho a devolución del IVA descontable si fuere el caso).

Aduaneros: i) las exportaciones que se realicen desde ZF a terceros países son susceptibles de beneficiarse de los Acuerdos Comerciales internacionales celebrados por Colombia; ii) la posibilidad de realizar procesamientos parciales por fuera de la Zona Franca hasta por 9 meses, sin que pueda superar el 40% del costo de la producción total de los bienes o servicios, y iii) la posibilidad de vender al territorio nacional los servicios o bienes sin cuotas ni restricciones, previa nacionalización de la mercancía y pago de los tributos aduaneros correspondientes (PROCOLOMBIA, 2018).

Así mismo, según expone Gómez (2019), estos son:

Figura 1.

Incentivos.

ZONA FRANCA	
TARIFA DE RENTA	20%
TÉRMINO	Plazo inicial + 30 años (hasta 2058)
IVA	No causación de IVA y arancel sobre maquinaria y equipo
	No causación de IVA para materiales de construcción
	No causación de IVA y arancel para inventarios dentro de la zona franca
RENTA PRESUNTIVA	Renta presuntiva hasta 2021
DIVIDENDOS	Sometida a impuesto de dividendos

Fuente: Gómez, 2019.

Además, debe tenerse en cuenta que el Decreto 1370 de 2019, que reglamenta parte de la Ley de Financiamiento, contempló respecto del impuesto sobre las ventas -IVA en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componente nacional exportado al momento de la importación su liquidación y pago en la declaración de importación (art. 1); lo que significa que el usuario de ZF en estos casos queda responsable del IVA. No obstante, debe recordarse que este decreto tiene decaimiento administrativo por la inexequibilidad de la ley de financiamiento, siendo necesario que se expida uno nuevo.

Así mismo y, si bien no son incentivos propios de las zonas francas, aplican a ellas cuando se trata de los sectores de (a) hotelería y turismo, (b) bienes de capital y (c) desarrollo científico y tecnológico.

En el primero se prevé que “las rentas provenientes de servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan, remodelen o amplíen en municipios de hasta 200.000 habitantes, dentro de los 10 años siguientes a la entrada en vigor de la Ley de Financiamiento (1 de enero de 2019), estarán gravados a la tarifa del 9% por un término de 20 años. Si las anteriores actividades se hacen en municipios de más de 200.000 habitantes, dentro de los 4 años siguientes a la vigencia de la Ley, la tarifa del 9% se aplicará por 10 años” (PROCOLOMBIA, 2018).

También se contempla “tarifa del 9% a partir del 1 de enero de 2019, a los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, que se construyan en municipios de hasta 200.000 habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 por un término de veinte (20) años” (Ley de crecimiento económico, 2019, art. 86). Si las anteriores actividades se

hacen en municipios de más de 200.000 habitantes, dentro de los 4 años siguientes a la vigencia de la Ley, la tarifa del 9% se aplicará por 10 años.

En el segundo, se prevé 0% de arancel para la importación de bienes de capital y materias primas no producidas en el país, la posibilidad de descontar del impuesto de renta el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos.

En el tercero, se contempla que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen inversiones o donaciones, directa o indirectamente, en proyectos calificados como de investigación y desarrollo tecnológico, tendrán derecho a deducir de su renta líquida en el período gravable en que se realicen. Adicionalmente, dichas inversiones podrán descontar el 25% del valor invertido en dichos proyectos en el período gravable en que se realizó la inversión. (PROCOLOMBIA, 2018).

Por su parte, se contempla la exención de derechos de importación para los bienes introducidos a las zonas francas provenientes del exterior. También aquellos bienes que son introducidos a las ZF procedentes del país, obtienen los incentivos de las exportaciones colombianas, al considerarse como tal. Por otra parte, la importación de bienes producidos en ZF al país causa derechos de importación sobre el componente extranjero incorporado (Uribe y Vargas, 2016).

Por último, debe tenerse en cuenta que de conformidad con la Resolución 1 de 2018 del Banco de la República, las ZF quedan sujetas al régimen cambiario general y, adicionalmente, “podrán obtener financiación de parte de los intermediarios del mercado cambiario, de sus proveedores y de otros no residentes para comprar mercancías, independientemente de la calificación aduanera de tales operaciones” (art. 92). En adición, las operaciones que se realicen entre residentes y usuarios de zonas francas o entre estos, se consideran una operación interna,

independientemente de su regulación aduanera y, por lo tanto, se pagarán en moneda legal colombiana (art. 93) o través de cuentas de compensación que estos tengan.

Valga la pena señalar que, en virtud de la sentencia C-481 de 2019², la Corte Constitucional declaró inexecutable en su integridad a la Ley de Financiamiento que contempló los incentivos descritos con anterioridad, cuyos efectos fue diferidos a partir del 1 de enero de 2020, sin afectar las situaciones jurídicas consolidadas. Sin embargo, el legislador aprobó la nueva versión de esta norma mediante la Ley 2010 de 2019, ahora denominada “Ley para el Crecimiento Económico”, la cual contempla lo siguiente:

Artículo 8°. Modifíquese el párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

(...) Parágrafo. La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas –IVA en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados, será la establecida en el inciso primero de este artículo³ adicionado el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado. (art. 8).

Adicionalmente contempla esta Ley de Crecimiento, lo siguiente:

Artículo 71°. Modifíquese el artículo 235-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2019. Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales de los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del

² La síntesis de esta decisión puede consultarse en el COMUNICADO No. 41, octubre 16 de 2019. Disponible en: <http://www.corteconstitucional.gov.co/comunicados/No.%2041%20comunicado%2016%20de%20octubre%20de%202019.pdf>

³ Señala el inciso primero del artículo 459 del ET: “La base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen”.

Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:

1. Incentivo tributario para empresas de economía naranja. Las rentas provenientes del desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas, por un término de siete (7) años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (...)

g. Los usuarios de zona franca podrán aplicar a los beneficios establecidos en este numeral, siempre y cuando cumplan con todos los requisitos señalados en este artículo para efectos de acceder a esta exención.

Con lo anterior, si bien no se afecta lo dispuesto previamente, pues fue propósito del ejecutivo “mantener los beneficios otorgados”, sí genera impactos negativos al régimen franco en lo relativo a un efecto en el precio final de los bienes, dado que los usuarios de ZF no pueden descontar los mayores IVA generados y tienen que ser involucrados en el precio final. La opción por la que optarían es dejar de comprar a industrias locales y adquirir los insumos en el exterior, como ya lo están pensando realizar varias industrias.

Por contrapartida, la ley crea el régimen de mega inversiones, al que pueden acceder las ZF, bajo el cual los contribuyentes que generen 250 nuevos empleos directos y realicen nuevas inversiones por valor de 30.000.000 UVT (aproximadamente COP \$1 billón), podrán tener tarifa de renta del 27%, depreciar los activos fijos en 2 años, los dividendos “no gravados” no se someten a impuesto y los dividendos “gravados” se someten a una tarifa del 27%, no estarán sujetos al impuesto al patrimonio y podrán celebrar contratos de estabilidad jurídica por 20 años (Andi, 2018, p.14).

No obstante, aún resta la reglamentación de esta ley y, en consecuencia, no hay certeza sobre el verdadero impacto; lo cierto es que este hecho sí podría desdibujar la seguridad jurídica del régimen en cuestión.

2.4 Marco Legal

En materia de regulación de ZF, ha existido una abundante proliferación de instrumentos normativos. Según Hoyos y López (2017), existían “tres (3) leyes expedidas por el Congreso de la República, veintiséis (26) decretos expedidos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, la mayoría de ellos que modificaban y/o adicionaban el Decreto 2685 de 1999, y otros que de manera independiente regulaban sus propias disposiciones, quince (15) resoluciones, de las cuales cinco (5) fueron expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y diez (10) por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, y una larga lista de conceptos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el ejercicio de su facultad como autoridad doctrinaria en asuntos de interpretación y aplicación de las normas que regulan las materias tributarias, aduanera y de control de cambios” (p. 233).

Ante esta dispersión normativa, se condensa el régimen franco y los incentivos o estímulos dados a las ZF con ocasión de su actividad en las siguientes disposiciones: (a) Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, (b) Decreto 2147 de 2016, (c) Ley 1943 de 2018, (d) Ley 2010 de 2019 y v) Decreto 1165 de 2019.

La ley 1819 de 2016, por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, contempló, respecto del impuesto sobre la renta para personas jurídicas usuarios de zona franca, una tarifa del 20% a partir del 1 de enero de 2017. También se eliminó el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), para los usuarios de zona franca calificados como tal y para aquellos

que a futuro también calificaran - claro también para los restantes tipos de contribuyentes-.

Además, se estableció una exoneración en parafiscales de salud y contribución a ICBF y SENA, pero haciendo claridad que solo aplica a trabajadores que devenguen menos de 10 salarios mínimos (Cruz & Quiñones, 2019).

Así mismo, el Decreto 2147 de 2016 unificó el régimen franco, destacándose los siguientes cambios:

(i) Se elimina la restricción sobre el uso de activos fijos reales productivos -AFRP-, que hayan sido utilizados en el país, por lo que los usuarios industriales podrán utilizar sin restricción dichos bienes. No obstante, no se tienen en cuenta para acreditar el requisito de nueva inversión.

(ii) Se contempla a los usuarios de zonas francas como operadores de comercio exterior-OCE-, a efectos de la regulación aduanera. No obstante, cuando actúen como obligados aduaneros directos se registrarán por la regulación aduanera y no por este decreto.

(iii) Se introduce la posibilidad de nacionalizar y mantener en Zona Franca las materias primas o los bienes transformados o terminados, retirándolos o no de la respectiva ZF.

(iv) Se permite el procesamiento parcial a partir del cual se pueden generar encadenamientos productivos entre las empresas ubicadas en la ZF y el Territorio Aduanero Nacional -TAN, sin que pueda ser superior al 40 % del costo de producción total de los bienes o servicios en el año fiscal. No obstante, para ello, los usuarios autorizados o calificados antes de la entrada en vigor del decreto podrán procesar fuera de zona franca por encima del 40 % del costo de producción total, pero deberán presentar un informe a la DIAN.

(v) Se introduce la posibilidad de llevar a cabo inversiones y generar empleo desde la radicación de solicitud de zona franca, es decir, previo a su declaratoria. Ahora bien, en el caso de los empleos se tendrán en cuenta para cumplir con el requisito de empleo, pero no para acreditar el requisito de inversiones, el cual solo se cumplirá si se ejecutan dentro de los 3 años siguientes a la declaratoria de zona franca. (Hoyos y López, 2017).

También el Decreto 2147 en materia de requisitos y procedimiento para acceder al régimen de zonas francas contempla:

(vi) La posibilidad de modificar el Plan Maestro, presentando una solicitud a la Comisión Intersectorial de Zonas Francas -CIZF- por motivos debidamente justificados y demostrados técnicamente sobre: a) número total de empleos, b) número de empleos a distancia, c) monto de inversión, d) número de usuarios instalados, e) actividad económica, f) cronogramas de compromisos de inversión y empleo, y g) instalación de activos fijos. Si la modificación es de número de usuarios, inversión y empleo, no podrán estar por debajo de los mínimos exigidos, según el tipo de zona franca de que se trate; si es de la actividad económica, deberá referirse a una ampliación de ésta y tener relación con la actividad inicialmente autorizada; si es de nuevos plazos, la CIZF podrá autorizar una prórroga sujeta a un nuevo cronograma siempre y cuando sea un caso extraordinario y sea por hechos posteriores a la declaratoria de ZF.

Debe tenerse en cuenta que, si se trata de modificaciones en aspectos diferentes a los mencionados, no se requiere solicitud ante la CIZF y serán vinculantes en tanto cumplan los requisitos exigidos.

(vii) No es necesario para aquellas zonas francas permanentes -ZFP- dedicadas exclusivamente a la prestación de servicios cumplir con el requisito de 20 hectáreas, aunque sí el ubicarse en ciudades que tengan menos de un millón de habitantes.

(viii) La posibilidad de extensión de áreas para zonas francas permanentes especiales -ZFPE- de servicios acreditando que la naturaleza de la actividad lo requiere. Si involucra movimiento de carga, se requiere concepto favorable de la CIZF; si no lo involucra, se requiere concepto previo y primero de la DIAN.

(ix) Nuevos requisitos de continuidad para el área que se solicite como ZF y que esté separada por una vía pública, una construcción, espacio público o accidente geográfico: a) las áreas deben encontrarse en la misma jurisdicción aduanera; b) garantizar el cerramiento perimetral, y c) que no exista una distancia mayor de un kilómetro entre ellas. No se requiere conectar las áreas separadas por medio de un túnel o puente. La garantía debe ser global con el objeto de amparar el pago de los derechos e impuestos, las sanciones y los intereses a que haya lugar. Sin embargo, si se actúa como importador o declarante, se deberá presentar la póliza específica respectiva.

(x) Se incluye un nuevo elemento en el Plan Maestro de desarrollo de la ZF tanto permanente como especiales, cuál es el plan de internacionalización o el proyecto de inversión, según sea el caso. Adicionalmente se incluye dentro de los estudios de factibilidad, específicamente en el financiero, el análisis de sensibilidad en el cual “se debe demostrar la importancia de contar con el régimen de zonas francas”, mostrando proyecciones financieras con y sin ZF.

(xi) En los estudios de factibilidad de mercado, desagregar el componente que se destinará a otros países e incluir: a) análisis de viabilidad exportadora en los mercados

internacionales, y b) un estudio comparado frente a los países de la región con los cuales podrían competir con la inversión que se pretende desarrollar en la ZF.

(xii) Se elimina el requisito que indicaba la necesidad de contar con un área mínima de 100 m², para las oficinas donde se instalarán las entidades de control, y con un área mínima de 400 m², para el aforo o inspección aduanera en el caso las ZFP dedicadas exclusivamente a la prestación de servicios y las ZFPE, como es el caso de las sociedades portuarias. Ahora solo se necesita que sea un área adecuada.

(xiii) En el caso de las ZFP, a los usuarios que para calificarse acrediten activos fijos reales productivos inferiores a 500 salarios mínimos legales mensuales vigentes- smmlv-, se les exige generar siete nuevos empleos en un plazo de tres años.

(xiv) Se prevé la posibilidad de renuncia al régimen de zona franca por el usuario operador o industrial, siempre y cuando no esté en incumplimientos. (Hoyos y López, 2017).

A su vez, la ley 1943 de 2018 “Ley de financiamiento” contempló la salida de mercancía de la ZF al TAN como una importación de bienes y, por tanto, como base gravable para liquidar el IVA: el valor en aduana, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por la mercancía objeto de importación; el valor cancelado por gravamen arancelario, es decir, la tarifa cancelada por concepto de arancel; y el valor de los costos de producción, sin descontar el valor del componente nacional exportado a la ZF, en otras palabras, el costo de producción del bien en Colombia, más el valor del componente nacional al momento de su introducción a la ZF (Delgado, 2019). Esto aplica para los usuarios de ZF declaradas antes del 31 de diciembre de 2012, por lo cual tendrán un mayor impuesto a liquidar. Como se advirtió líneas atrás, esta ley fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional, y rige ahora la ley de crecimiento económico.

Por último, el Decreto 1165 de 2019 establece el régimen de comercio exterior de las zonas francas y regula entre otros aspectos, los siguientes: i) la exportación temporal desde el TAN a una ZF de bienes que se encuentren sometidos a importación temporal para ser objeto de pruebas, mantenimiento, reparación, sustitución, etc.; ii) la exportación de las mercancías que se encuentran en ZF a través de la modalidad de exportación por tráfico postal y envíos urgentes cuando esta operación se realice por un lugar de embarque, ubicado en la misma o en diferente jurisdicción de la ZF; iii) simplificación de trámites para los exportadores que realicen sus operaciones bajo la modalidad de exportaciones para perfeccionamiento pasivo, tanto de mercancías nacionales como nacionalizadas a una ZFPE, y iv) el traslado de mercancías a otras ZF, a depósitos francos o a depósitos de provisiones para consumo y para llevar en la aduana de destino, cuando se trata de mercancía nacional, en libre disposición o producida en Zona Franca con componentes nacionales. (Barbosa, 2019).

El anterior marco legal da cuenta de la variabilidad que ha acompañado el régimen franco en el país, particularmente su régimen tributario especial y la demora en la reglamentación de las diferentes normas, que en algunos casos tienen un carácter muy general y en otros su redacción no es clara. Adicional a ello, no debe olvidar el lector la Ley de Crecimiento Económico, que regula este régimen respecto de la base gravable para productos en ZF y las rentas provenientes del desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas ubicadas en la ZF. En palabras de Macías (2018) en aras de propender al desarrollo económico del país e impulsarlo en el marco del comercio internacional, dentro del ordenamiento jurídico colombiano se ha desarrollado el régimen de zonas francas, labor que ha resultado compleja tanto desde el punto de vista práctico como desde el punto de vista jurídico, toda vez que implica

una armonía entre la normativa existente en materias aduanera y tributaria, lo cual trae consigo ciertas inconsistencias (p. 153).

2.5 Análisis del Impacto de las Reformas al Régimen Franco en Colombia

La reforma tributaria estructural y la ley de financiamiento han sido las modificaciones más relevantes en materia de ZF, por lo que a continuación se presentan sus principales impactos.

En primer lugar, la reforma tributaria estructural (Ley 1819 de 2016), modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario (ET), señalando que, a partir del 1° de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas usuarios industriales de zonas francas sería del 20 %, y mantiene a los usuarios comerciales de las zonas francas comerciales con la tarifa general de renta.

Sin embargo, contempló tres excepciones a esta nueva tarifa: (i) los usuarios comerciales que deben continuar con la tarifa general de renta contemplada en el artículo 240 del ET, (ii) la tarifa especial de renta del 15 % para los usuarios industriales que tuvieran suscritos contratos de estabilidad jurídica, y (iii) los usuarios industriales de las zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta, entre el mes de enero de 2017 y el mes de diciembre de 2019, que cuenten con más de 80 hectáreas y que garanticen que tendrán más de cuarenta empresas nacionales o extranjeras instaladas, se les seguirá aplicando la tarifa del 15 %. Por lo tanto, el régimen franco convive con dos tipos de tarifas aplicables –15 % o 20 %–, dependiendo de la condición que llegue a tener el respectivo usuario.

Esto resulta negativo para la competitividad del país en el continente, ya que se encuentran regímenes francos con mejores tarifas y atadas a compromisos de exportación. Así,

por ejemplo, Guatemala contempla la “exoneración total del impuesto sobre la renta (ISR) que causen las rentas que provengan exclusivamente de la actividad como usuario-productor de bienes industriales o usuario de servicios por un plazo de diez años” (Ocampo, 2018).

Así mismo, El Salvador contempla “exención total del impuesto sobre la renta y los impuestos municipales por un lapso de hasta 20 años, según la ubicación de la empresa” (Ocampo, 2018).

También Nicaragua consagra la “exención del 100% del impuesto sobre la renta generado por las operaciones de la zona por un período de 15 años a partir de iniciado su funcionamiento, que podrá ser prorrogado por una sola vez” (Ocampo, 2018).

Así mismo, retomando a Colombia, también se eliminó la obligación de cancelar parafiscales a los contribuyentes francos que liquiden el impuesto a la tarifa prevista en el inciso 1° del artículo 240-1 del ET (artículo 114-1, Par. 3) y no serán responsables del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), con ocasión de su derogatoria.

También, se contempló la autorretención aplicable sobre todos los pagos o abonos en cuenta generadores de ingresos susceptibles de ser gravados con el impuesto de renta y complementarios, incluidos los ingresos constitutivos de ganancias ocasionales. Es un prepago del impuesto sobre la renta y la tarifa depende del código CIU del contribuyente y se puede descontar del impuesto de renta a cargo.

Adicionalmente, se respetó la tarifa del 15% de renta para usuarios industriales con contrato de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional, garantizando ante cambios tributarios el derecho a que se les continuara aplicando las normas anteriores por el término de duración del contrato respectivo (aunque no tendrán derecho a la exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del ET).

En segundo lugar, la ley de financiamiento (Ley 1943 de 2018), al igual que la Ley 2010 de 2019, cambia la base gravable para la nacionalización en zona franca y tratamiento del IVA en la introducción de mercancías de ZF al TAN, siendo esta:

El valor en aduana: precio realmente pagado o por pagar por la mercancía objeto de importación y sobre la cual se debe deducir: (i) el valor agregado nacional (v.gr. mano de obra, bienes comprados en Colombia, servicios en Colombia, etc.) y/o (ii) el valor de los bienes nacionalizados que se hayan incorporado a la zona franca.

El valor cancelado por gravamen arancelario: tarifa cancelada por concepto de arancel, según la subpartida de cada producto objeto de importación.

El valor de los costos de producción, sin descontar el valor del componente nacional exportado a la zona franca: costo de producción del bien en Colombia (v.gr. servicios, mano de obra, etc.) más el valor del componente nacional al momento de su introducción a la zona franca. (Delgado, 2019).

Así, el usuario de la zona franca tiene dos opciones cuando compra materias primas en el exterior: (i) las puede ingresar a la zona franca sin nacionalizarlas, caso en el cual, cuando fabrique el bien terminado, nacionalizará este último tomando en cuenta dichas materias primas, y eso no es nuevo; o (ii) también puede nacionalizarlas, pagando un IVA y un arancel. Cuando se produzca el bien terminado, lo nacionalizará y en esa operación sí se causa otro IVA, pero nótese que se trata de dos operaciones distintas, una que corresponde a una importación de materia prima, y la otra, a la nacionalización del bien terminado. Esta situación puede generar una afectación en el flujo de caja de los usuarios de las zonas francas (Potdevin, 2019).

Ahora bien, con la nueva “Ley de Crecimiento Económico” ésta “doble imposición del IVA” se elimina cuando se importa materia prima y sale de la ZF, pero solo a determinados

productos como las bicicletas y lo relativo a la economía naranja; lo cual no termina siendo satisfactorio para el régimen franco. Sin embargo, se insiste, resta aún su reglamentación para poder determinar su real impacto.

3. Zona Franca Santander y los Incentivos Tributarios que se Aplican en Comparación con el Régimen Fiscal Ordinario para el Período 2008-2018

3.1 Generalidades

En la Zona Franca Santander S.A., perteneciente a la categoría industrial de bienes y servicios, creada bajo Resolución No.012842 de noviembre 22 de 2009, donde operan empresas nacionales y extranjeras que desarrollan sus actividades productivas en sectores como los Servicios Globales de Business Process Outsourcing, Knowledge Process Outsourcing e Information Technology Outsourcing, la Manufactura de Alto Valor Agregado, la Logística y Distribución y la Industria Farmacéutica. Es importante destacar que “la Zona Franca de Santander la posicionan internacionalmente como la mejor zona franca de Latinoamérica y el Caribe, en el más reciente ranking ‘The Global Free Zone of The Year 2016’ del fDi Magazine, publicación asociada al diario británico Financial Times” (Beltrán, 2016, p:3).

Una de las fortalezas es su posición geográfica estratégica (a mitad de camino del interior y la costa atlántica y la frontera con Venezuela), y la capacidad instalada de este complejo de 32 hectáreas, ubicado en el centro del Área Metropolitana de Bucaramanga. (Dinero, 2014).

Esta ZF nace en el año 2007, como una iniciativa liderada por actores estratégicos de la región ante la necesidad de contar con un instrumento para la promoción de la competitividad y la atracción de inversión extranjera directa al departamento, a través de la implementación del Régimen Franco.

Es así como se convierte en la primera Zona Franca Permanente de la región, pensada y planeada desde su inicio como una plataforma de clase mundial que fomenta la industrialización

de bienes y la prestación de servicios y operaciones globales de Offshoring & Outsourcing.

Cuenta con un espacio para la generación y transferencia de conocimiento, compuesto por:

Tabla 1.

Integrantes ZFPS

Tipo de entidad	Nombre
Entidades de Formación técnica, tecnológica y superior en sitio:	SENA. Único Centro de Formación Nacional en BPO, Bilingüismo (inglés), en Zona Franca. Universidad Santo Tomas. Centro de Comercio Exterior, estudio de mercados acceso a TLC; Primera cátedra de BPO a nivel nacional implementada. UDI. Estudiantes en fase de práctica para el sector ITO, robótica y electrónica.
Red de apoyo empresarial:	Sector público. Gobernación de Santander, Alcaldía de Bucaramanga, Alcaldía municipal de Floridablanca, Alcaldía de Girón. Sector privado. Andi, Cámara de Comercio de Bucaramanga, Fenalco, CeticsCluster TIC de Santander.
Convenios y alianzas internacionales:	Polo it Buenos Aires, Cavecol Cámara de Integración Económica Venezolano Colombiano.
Acceso a financiación:	Bancoldex, Promisión.
Usuarios de apoyo:	CAJASAN, SENA, DIAN, BANCOLOMBIA, Banco de Bogotá, Matachos, entre otros.
Usuarios calificados:	Servicios de construcción en Zona Franca SAS Ingeniería integral Zona Franca SAS Jmag SAS Free ZoneService SAS IBN SAS El Gualilo Free Zone SAS AMV Zona Franca SAS CAG ZF SAS Arvato Colombia SAS Prodisur zona franca SA Eco Soluciones Internacionales SAS AES Cargo Zona Franca SAS Bonanza Proyectos y Negocios SAS Orfex SAS Nutra& Foods co. SAS

Fuente: Elaboración propia

3.2 Principales Logros

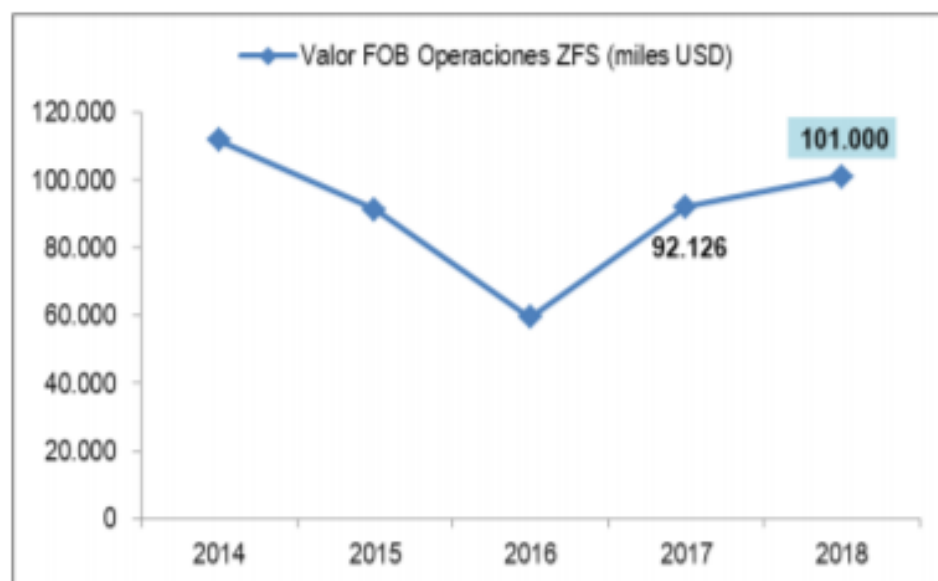
En su informe de gestión, la ZFPS informa de logros en la esfera de valor económico, social y ambiental.

Sobre el desarrollo del parque, al cierre de 2018 contó con 45.484 m² ocupados por empresas instaladas y en operación, los cuales representan el 21% del área comercializable de la Zona Franca.

Así mismo, las construcciones en ZFPS representan 57.962 m² de área total construida, que se traduce en 54 empresas instaladas, y un incremento del 4% frente a 2017. En materia de comercio exterior, ese mismo año se llevaron a cabo 9.647 Operaciones en el parque con valor FOB de 101 millones de dólares (ZFPS, 2018), como se observa en la siguiente figura:

Figura 2.

Valor operaciones realizadas en ZFPS. Informe de Gestión 2018 ZFPS.

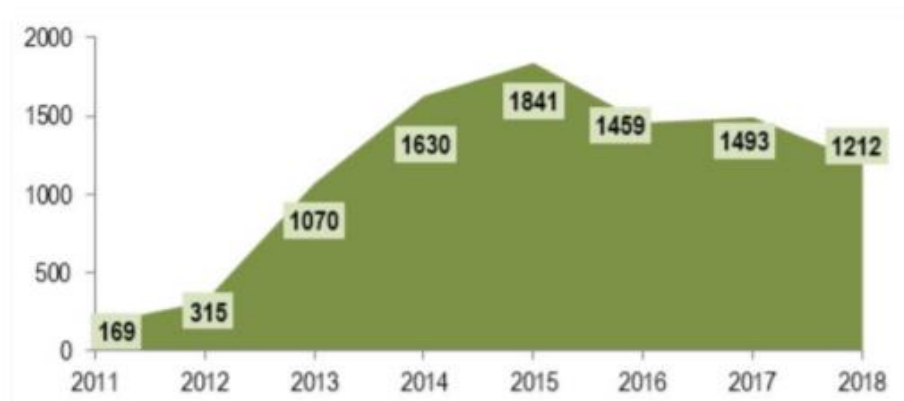


Este aumento corresponde a la reactivación de las construcciones en el parque por el arranque de nuevos usuarios. Las empresas instaladas en el parque durante el 2018 reportaron

una cifra de empleabilidad de 1.212 personas en promedio (ZFPS, 2018), como se observa en la siguiente figura:

Figura 3.

Empleos ZFPS. Informe de Gestión 2018 ZFPS.



Esta cifra fue generada por las operaciones de usuarios calificados como: Arvato Colombia, Accedo Santander, Nutra&Foods.Co, Servicios de Construcción en Zona Franca e Ingeniería integral; y se espera su aumento por el ingreso de nuevos usuarios. (ZFPS, 2018)

Por último, en la esfera ambiental, se trataron 15.126 m³ de agua residual generada durante el año 2018 que aportó una carga contaminante menor a la establecida por la CDMB; se realizó la gestión de 87.9 Toneladas de residuos sólidos comunes y se logró un incremento del 13% de aprovechamiento respecto al año anterior; y se realizó la disposición final de 151 Kg en el 2018, de los cuales 77,2 Kg (51%) se gestionaron a través de Programas PosConsumo (Pilas, Luminarias, Aparatos eléctricos y Electrónicos-RAEE, Recipientes de herbicidas). (ZFPS, 2018)

3.3 Incentivos Tributarios

Para el análisis de ventajas comparativas respecto de los incentivos tributarios otorgados a la Zona Franca Santander, se señalarán los beneficios puntuales. Así, entre los principales

beneficios del Régimen Franco, vale la pena resaltar los siguientes a efectos del presente documento:

1. Derecho a una Tarifa especial del impuesto de renta y complementarios de 20%, para usuarios industriales y operadores de zonas francas; a diferencia de la tarifa general de 33% aplicable para personas jurídicas y usuarios comerciales.

2. Exención del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución bimestral, para las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el TAN a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

3. No se causan y, por tanto, no hay lugar al pago de derechos e impuestos a la importación (Arancel e IVA), por el ingreso de mercancías desde el exterior a zonas francas.

4. A efectos de los derechos de aduana en la importación de mercancías desde zona franca al TAN, mantienen el carácter de originarias las mercancías de países con los que Colombia tenga acuerdos comerciales vigentes, que hayan sido incorporadas en el producto terminado.

5. Los usuarios industriales y comerciales podrán mantener en sus instalaciones las mercancías necesarias para el desarrollo de sus actividades en forma indefinida.

6. Posibilidad de realizar pruebas técnicas o parte del proceso industrial de bienes o servicios fuera de la zona franca, hasta por un término de nueve meses. Adicionalmente, se permite la salida temporal de bienes por un término máximo de seis meses, para su reparación, revisión, mantenimiento, análisis o procesos de certificación.

7. Para usuarios calificados con posterioridad a la fecha de entrada en vigor del Título II del Decreto 2147 de 2018 (8 de marzo de 2018), el procesamiento parcial antes mencionado no podrá ser superior al 40% del costo producción total de bienes o servicios en el año fiscal.

8. Se considera exportación definitiva, con derecho a los beneficios tributarios establecidos en la normativa aplicable, la introducción a zona franca desde el TAN, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre circulación, necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial. De la misma forma, se considera como una exportación la venta y salida a otros países de los bienes producidos, transformados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales.

9. Los usuarios industriales podrán contar con oficinas de los órganos de gobierno o administración fuera del área declarada como zona franca.

4. Evaluación de los efectos en inversión y generación de empleo Zona Franca

Santander 2008-2018

Las responsabilidades que implican la creación, autorización y funcionamiento de una ZF en Colombia, exigen entre otros aspectos fundamentales, asumir y cumplir metas y compromisos específicos en materia de inversión y empleo en tiempos determinados, por parte de los inversionistas y promotores de los parques industriales, como es el caso de la ZFPS. Además de los requerimientos establecidos en el artículo 80 del decreto 2147 de 2016, que señala los requisitos para calificación de usuarios ZF en Colombia, de los cuales señala metas de inversión y de empleo, según las características de cada ZF.

Desde su creación, las ZFPS se ha proyectado como un actor clave del desarrollo económico y social del Área Metropolitana de Bucaramanga, el departamento de Santander y la región oriental. En retribución de los beneficios arancelarios y tributarios recibidos desde su entrada en operaciones, esta ha promovido herramientas y espacios estratégicos de estímulo para la inversión, generación de empleo e industrialización de bienes y servicios, así como el fortalecimiento del mercado interno y externo en su área de influencia en cuanto a competitividad y desarrollo de economías a escala.

Complementariamente, el DANE (2019) señala que “la ubicación de la ZFPS ha conllevado a una mayor concentración de personas, lo cual facilita el acceso a la mano de obra necesaria para lograr la expansión y el logro de las metas empresariales, además de generar un incremento del empleo directo e indirecto” (p:19). Lo cual se puede evidenciar fácilmente mediante los efectos positivos que en materia de empleo, crecimiento y desarrollo que ha

impulsado la ZFPS al integrar exitosamente diversas empresas productivas e innovadoras en su parque industrial.

En este orden de ideas, de acuerdo al Plan Maestro de Desarrollo ZFPS, aprobado por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas y la DIAN mediante Resolución No.012842 de noviembre 22 de 2009, se acordó en ese momento que “la inversión inicial proyectada fue de \$75.535.000 millones de pesos, (...) del mismo modo, los resultados esperados en generación de empleo se proyectaron en 25.000 puesto de empleo los primeros 10 años de operaciones de la ZFPS entre 5.000 directos y 20.000 indirectos (...)” (p: 54. Not.34). Esto en concordancia con lo requerido por el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, (2009) frente a las declaratorias de ZF en Colombia, cuando advierte que “se debe incluir el número de empleos que el inversionista espera generar en las etapas del proyecto, de igual manera esta información debe estar relacionada con la inversión realizada y el proceso de producción de la zona franca” p:78).

Ahora bien, a continuación, se analizan generalidades del impacto económico-social de la ZFPS en el periodo 2008 – 2018, principalmente desde los factores de inversión y empleo. De esta forma, la primera parte describirá la matriz de inversión ZFPS para el periodo señalado, un análisis de la inversión proyectada Vs el compromiso adquirido en la formación de la ZF, así como el evolutivo de inversiones realizadas ZFPS en el periodo de estudio. La segunda parte, analiza el registro global de la generación de empleo directo, indirecto y vinculado de la ZFPS entre el 2008 a 2018, se realiza el análisis de los datos y cifras obtenidas, y finalmente, se plantean consideraciones finales y conclusiones.

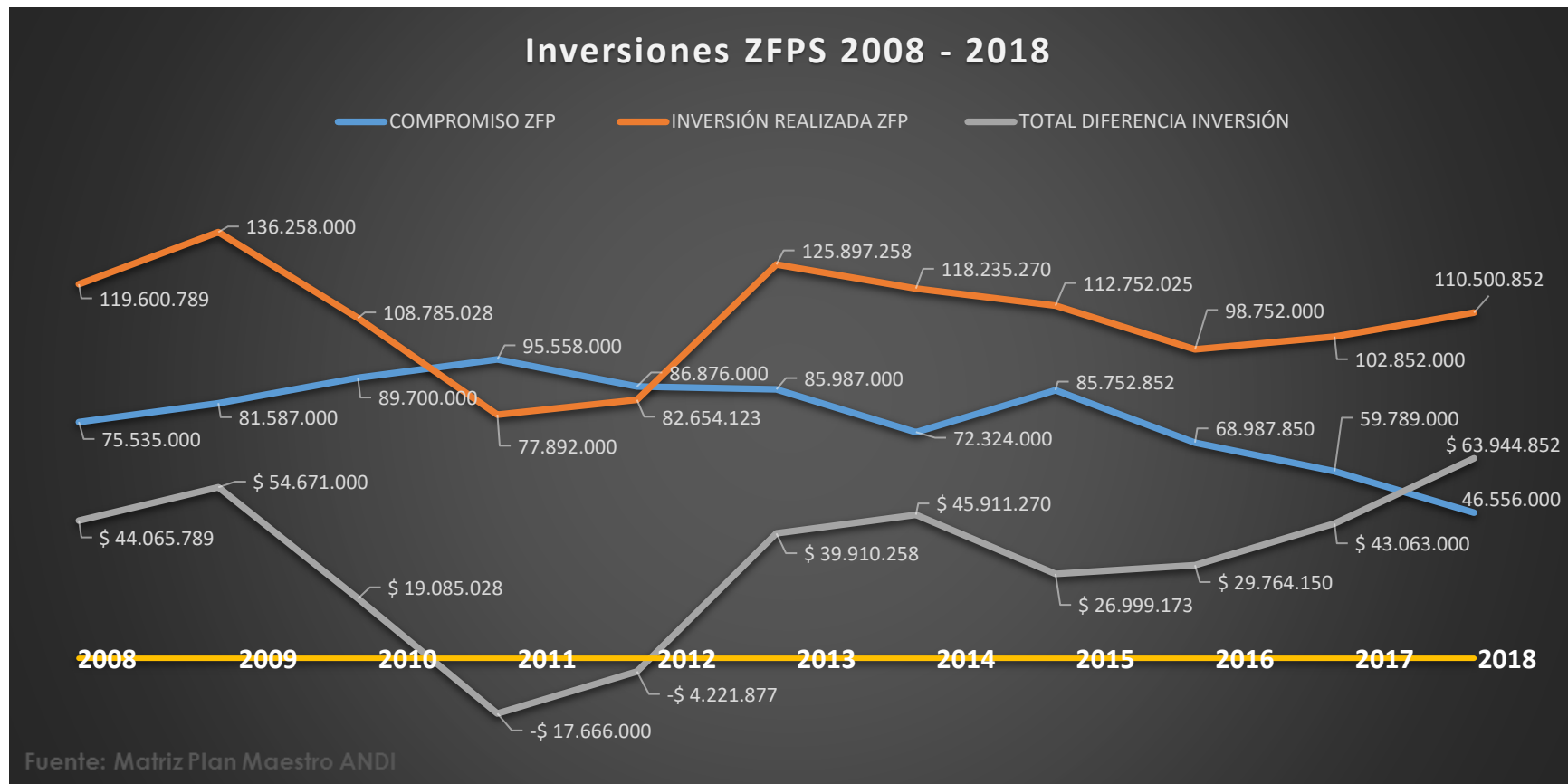
Tabla 2.*Matriz de inversión ZFPS periodo 2008 a 2018.*

		Proyección de inversión ZFPS (en millones de pesos)										
ZFPS		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Inversión realizada ZFPS		119.600.789	136.258.000	108.785.028	77.892.000	82.654.123	125.897.258	118.235.270	112.752.025	98.752.000	102.852.000	110.500.852
Compromiso ZFPS		75.535.000	81.587.000	89.700.000	95.558.000	86.876.000	85.987.000	72.324.000	85.752.852	68.987.850	59.789.000	46.556.000
Total diferencia inversión		44.065.789	54.671.000	19.085.028	-17.666.000	-4.221.877	39.910.258	\$45.911.270	26.999.173	29.764.150	43.063.000	63.944.852

Fuente: Datos recopilados de informes estadístico Cámara de usuarios de Zonas Francas de la ANDI, 2008 a 2018. Datos del resumen técnico Plan Maestro de Desarrollo ZFPS 2008.

Figura 4.

Evolutivo inversiones realizadas ZFPS periodo 2008 a 2018.



Fuente: Datos recopilados de informes estadístico Cámara de usuarios de Zonas Francas de la ANDI, 2008 a 2018. Datos del resumen técnico Plan Maestro de Desarrollo ZFPS 2008, ANDI Matriz Plan Maestro departamento Santander.

Las cifras y descripción presentadas en materia de inversión para el período comprendido entre 2008 y 2018 de la ZFPS permitirán la evaluación de los efectos generados en puntos clave como el empleo, impacto económico, entre otros. Como se puede observar en la matriz anterior, la ZFPS en la última década ha tenido diversas variaciones respecto al flujo de inversión que ha permitido la construcción y puesta en operaciones de un importante parque industrial y la integración de empresas nacionales e internacionales con novedosos enfoques de negocio en el desarrollo de tecnologías, bienes, servicios, etc. Este análisis se concentrará principalmente en revisar tres aspectos del componente de inversión de la ZFPS en el periodo objeto de estudio, el primero, los compromisos proyectados, el segundo, la inversión realizada, y finalmente, la diferencia de la inversión realizada respecto a los compromisos e inversión realizada.

Conforme a lo anterior, sería entre los tres primeros años 2008, 2009 y 2010 donde la ZFPS realizaría su inversión inicial que permitiría la puesta en marcha de grandes obras de infraestructura estratégicas, esto fue posible desde la calificación del primer usuario industrial de bienes y servicios, grupo MARVAL quienes desarrollaron el 100% del urbanismo del parque. Se partió de compromisos proyectados en más de setenta y cinco mil millones de pesos, de los cuales se superó la inversión realizada en más de cien mil millones de pesos, resultando una diferencia de la inversión realizada por la ZFPS respecto a los compromisos e inversión realizada, por más de cuarenta mil millones de pesos.

Aumentando en estos tres primeros años los compromisos de inversión en más de diez mil millones superando esta misma cifra desde la inversión realizada en un promedio del 15% en el periodo señalado, es decir, inversiones por más de ciento diez mil millones de pesos por año.

Para los años 2011 – 2012 se hizo visible una profunda crisis económica global, que se reflejaría también en la dinámica económica de la ZFPS, donde el compromiso de inversión

proyectado en noventaicinco mil millones de pesos, caerían en más de setenta y siete mil millones, registrando cifras negativas por más de diecisiete mil millones de pesos. No obstante, ese año en el mes de mayo se lograría la entrega de la primera etapa del parque industrial, lo cual permitió que las empresas pudieran empezar a construir sus instalaciones allí, lo que significará más inversión para la ZFPS y reactivación en medio de la crisis.

Para el año 2012, los compromisos de inversión se redujeron notablemente respecto al año anterior y fueron establecidos en ochenta y seis mil millones, cifra que no pudo ser superada en la inversión realizada al registrar ochenta y dos mil millones, mostrando nuevamente saldo negativo por más de cuatro mil millones, no así reflejando al tiempo, una notable recuperación en medio de la crisis económica global de ese momento. Importante hay que destacar que ese año se dio paso a construir la primera etapa del complejo de servicios globales Bahiachalá, desarrollando la primera de tres torres de oficinas y parqueaderos.

El periodo comprendido entre 2013 - 2014 se presenta como de recuperación, y es en este punto donde se registran uno de los mayores de picos de inversión realizada debido al desarrollo de infraestructura clave en el parque industrial de la ZFPS, en el primer año se desarrolló la primera fase para la construcción de bodegas para la instalación de operaciones de logística y manufactura de alto valor agregado, infraestructura estratégica del parque, asimismo se realizaron grandes inversiones en el parque de servicios y operaciones globales.

Esto representó compromisos proyectados por más de ochenta y cinco mil millones intentado con esto mantener el perfil de crecimiento posterior a los registros negativos de los dos últimos años, como resultado fue posible superar esto en la inversión realizada con más de ciento veinticinco mil millones de pesos, logrando una diferencia de la inversión realizada por la ZFPS

respecto a los compromisos e inversión por más de treinta y nueve mil millones de pesos, demostrando así la solidez económica del parque industrial.

El año 2014, se mantuvo la tendencia de crecimiento y se establecieron compromisos menores al año anterior debido a los avances de las obras de infraestructura en curso, no así este año reporta satisfactoriamente un elevado pico de diferencia entre compromisos e inversión realizada por más de cuarenta y cinco mil millones de pesos, indicador de la sólida dinámica económica en inversiones de la ZFPS.

Respecto al periodo comprendido entre 2015 y 2016, la ZFPS desarrolló cuatro proyectos de nuevas empresas de gran impacto para la región y el país: el Centro Near Shore con operación bilingüe del sector de servicios tercerizados que atenderá desde ZFS a sus clientes internacionales. El segundo es un centro de distribución para una importante cadena de farmacias con operación en el oriente y norte del país. El tercero tiene que ver con un centro de servicios compartidos para un grupo de medios de comunicación, y el último, es un centro de conocimiento en salud de un importante jugador del sector tecnológico a nivel mundial. Estos y otros usuarios por instalar nos permitirán incrementar en 21.000 m² adicionales las construcciones al interior del parque (Portafolio, 2016, p:2).

En este orden de ideas, el primer año registraría compromisos proyectados por más de ochenta y cinco mil millones de pesos, sin embargo, fue posible superar estas proyecciones y realizar inversiones por más de ciento doce mil millones de pesos, logrando una diferencia de inversión de más de veintiséis mil millones. Para el año siguiente las cifras de inversión se reducirían en los dos conceptos trabajados, en compromisos se reflejaría una reducción de casi el 15% donde se registraron por sesenta y ocho mil millones, asimismo en la inversión realizada, se observaría que bordeó los noventa y ocho mil millones, de lo cual, la diferencia fue de más de

veinte nueve mil millones, mostrando con esto un promedio normal de inversiones respecto a los años anteriores.

Finalmente, los dos últimos años objeto de análisis, que corresponden a 2017 y 2018, se observarían tendencias a la baja en los compromisos de inversión, el primero con cincuenta y nueve mil millones, tendría una reducción del 10% respecto al año anterior, no así la inversión realizada, superaría las expectativas, y con más de cien mil millones de pesos, la ZFPS, continuaría su importante dinámica de inversiones a su parque industrial, registrando un aumento de más de la mitad frente al último año en diferencia de inversión, con cuarenta y tres mil millones.

Para el año 2018, el compromiso de inversión fue de cuarenta y seis mil millones y caería significativamente en casi el 13% respecto al año anterior, debido en parte a que la mayoría de las obras de infraestructura del parque industrial estaban culminadas, y la ZFPS estaba en medio de una fase exclusiva de expansión de las actividades y operaciones de las empresas. No así, su registro de inversiones superadas logró los ciento diez mil millones, y la diferencia se estableció en sesenta y tres mil millones, lo cual indicaba una recuperación y estabilidad en la dinámica de inversiones de la ZFP.

En síntesis, es pertinente señalar que en el periodo comprendido entre 2008 y 2018 en la ZFPS se proyectaron compromisos de inversión por \$ 848.652.702 millones de pesos, no obstante, se logró una inversión realizada por \$1.083.678.493, es decir, el 131% del compromiso de inversión para ese periodo, lo cual resulta en que la inversión realizada ha superado en más de un 30% la inversión proyectada de la ZFPS. Esto indica un importante flujo de capital en la economía local y regional, dinamizando con esto sectores económicos estratégicos para el desarrollo, así como el empleo, el cual será objeto de análisis a continuación.

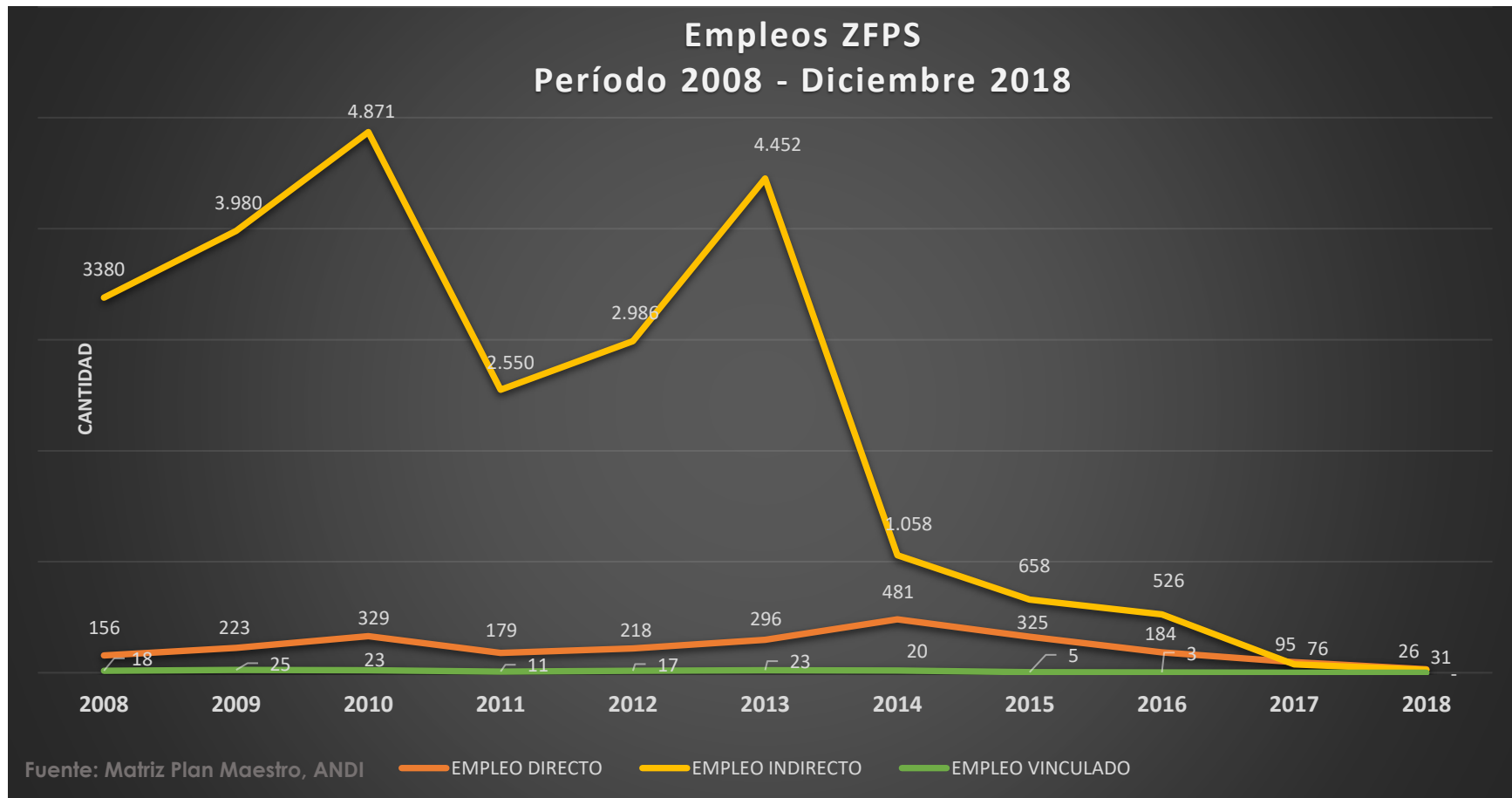
Tabla 3.*Matriz de generación empleo ZFPS periodo 2008 a 2018.*

Registro generación de empleo ZFPS 2008 - 2018											
Tipos empleo	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Empleo directo	156	223	329	179	218	296	481	325	184	95	31
Empleo indirecto	3380	3.980	4.871	2.550	2.986	4.452	1.058	658	526	76	26
Empleo vinculado	18	25	23	11	17	23	20	5	3	0	0
Total empleo	3.554	4.228	5.223	2.790	3.221	4.771	1.559	988	713	171	57
Balance general del registro generación empleo ZFPS 2008 A 2018											
Directos	2.517								9.2%		
Indirectos	24.763								89%		
Vinculados	145								1,8%		
Total empleos generados ZFPS	27.275								100%		

Fuente: Matriz Plan Maestro ANDI / Cámara de usuarios de Zonas Francas de la ANDI, 2018.

Figura 5.

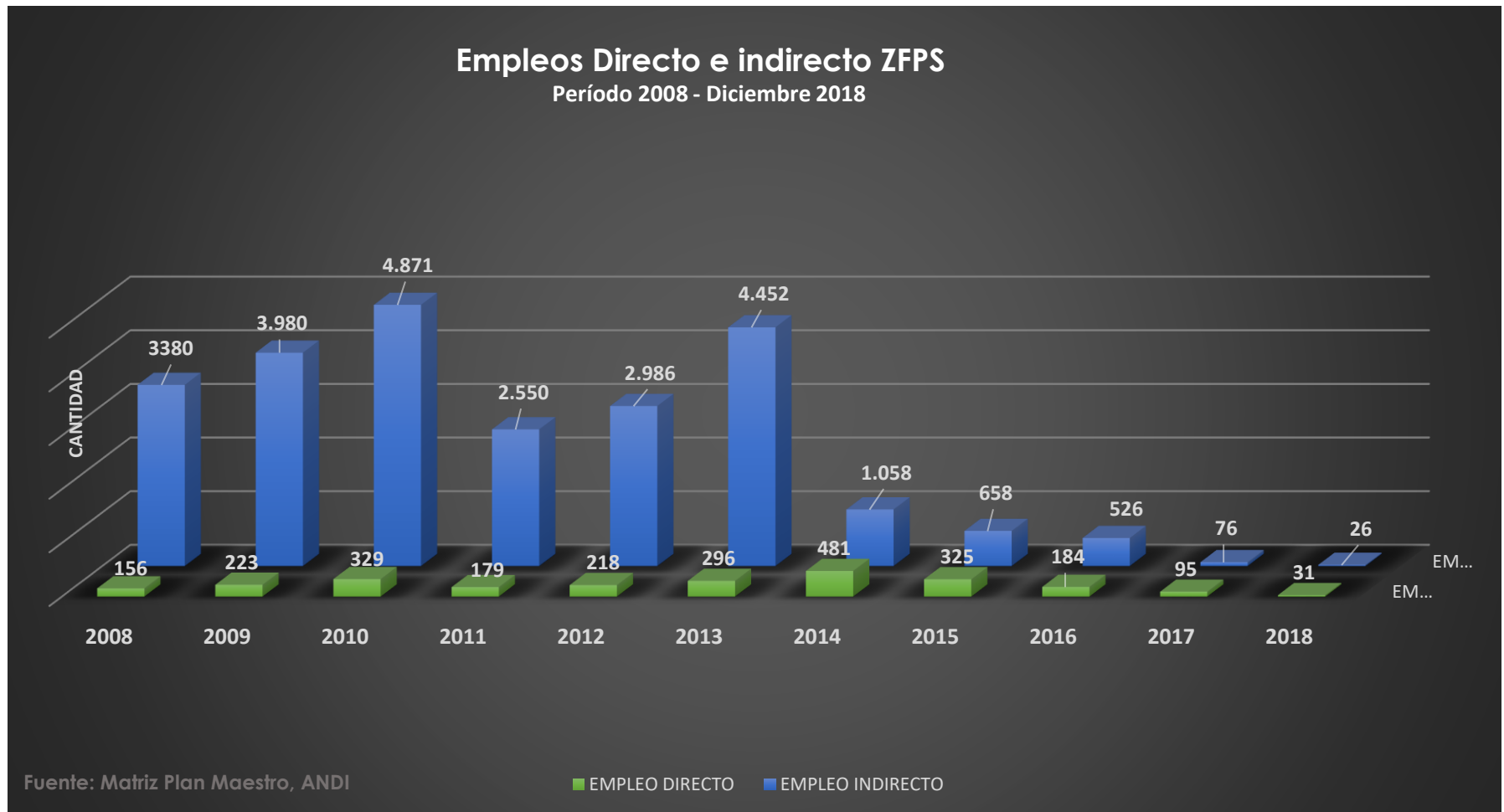
Evolutivo empleo generado ZFPS periodo 2008 a 2018.



Fuente: Cámara de usuarios de Zonas Francas de la ANDI, 2008 a 2018. Matriz Plan Maestro departamento Santander. ANDI.

Figura 6.

Comparativo crecimiento empleo directo e indirecto generado ZFPS periodo 2008 a 2018.



Fuente: Cámara de usuarios de Zonas Francas de la ANDI, 2008 a 2018. Matriz Plan Maestro departamento Santander. ANDI.

Como se ha indicado, la creación de nuevas fuentes de empleo es una de las metas principales para la operatividad de la ZFPS, de esto que “la instalación y creación de nuevas empresas de capital local y extranjero en la ZFPS han impulsado significativamente el empleo en el área metropolitana y de influencia, al cierre de 2018, se tenía más de 2500, empleos directos generados, del cual el 75% pertenecía al rango de la edad entre 18 y 28 años” (ANDI. 2018).

En este orden de ideas, los diferentes datos e información obtenida en esta materia y expuestos de forma organizada en las anteriores tablas y figuras, permitieron analizar la dinámica de cómo se ha generado empleo durante diez años en la ZFPS. De esta forma, en los tres primeros años de funcionamiento de la ZFPS 2008 – 2009 – 2010, se registró un importante incremento del empleo directo, indirecto y vinculado, toda vez que las primeras fases de construcción de infraestructura del parque industrial necesitaron la fuerza laboral necesaria para la puesta en marcha de operaciones. Sobresale, los altos índices de empleos indirectos en ocasión a la fuerte demandan de proveedores de materiales de construcción principalmente para el desarrollo de las obras de infraestructura.

Los dos siguientes años, correspondientes a 2011 y 2012, reflejan una caída en los índices de generación de empleo en la ZFPS, los datos entre inversión y empleo muestran que, debido a problemas de la economía nacional y global, la afectación de este sector fue notoria, presentando una reducción significativa a cerca de la mitad de las fuentes de empleo creadas el año anterior. Sin embargo, el año 2012 muestra un crecimiento y recuperación en la generación de empleo.

Entre el 2013 y 2014, se presentan dos aspectos a resaltar; en el primer año surge un pico de crecimiento en el empleo indirecto, debido a la continuación y expansión de obras de infraestructura en parque industrial. El empleo directo repunta igualmente debido a la necesidad de fuerza laboral por la apertura de empresas de la ZFPS.

El segundo aspecto a señalar, se observa en el siguiente año, donde el empleo indirecto cae drásticamente en más de tres mil empleos, debido a la finalización de obras de infraestructura estratégicas del parque, que era la actividad que más recursos y personal requería en el momento. El empleo indirecto continua con un porcentaje nivelado de inclusión laboral en la ZFPS.

Desde el 2015 a 2016, se ha consolidado el proyecto de ZFPS, reduciendo los niveles de generación de empleos, toda vez que entra en un proceso de operacionalidad permanente, se reducen las obras de infraestructura y todos los esfuerzos están orientados al funcionamiento de las empresas. Desde el año 2015 los índices de generación de empleo en su forma directa, indirecta y vinculado, no alcanzaría a crear más de mil puestos, pero estaría la operación central de la ZFPS desde sus empleados de planta y operadores externos dedicados al cumplimiento de metas.

Finalmente, en los dos últimos años de análisis 2017 y 2018 las cifras de empleo en la ZFPS encontraron sus picos más bajos de vinculación laboral, con menos de trescientos empleos entre directos e indirectos en los dos años. Parte de esta reducción, se debe a la fase de desarrollo en que se encuentra la ZFPS, de consolidar su estructura, al desarrollo de operaciones de mercado nacional e internacional, enfocando principalmente en el manejo de exportaciones.

Adicionalmente, es importante señalar que, el total de empleos generados en la ZFPS, corresponde según el balance general del registro generación empleo ZFPS 2008 a 2018, las cuales se dividen en empleo directo con cifra de 2517 puestos de trabajo representados en el 9.2% del total generado en el periodo objeto de estudio, respecto al empleo indirecto que corresponde a 24.763 empleos y que representa el 89%, y finalmente, el empleo vinculado con 145 puesto y un porcentaje del 1.8% del total de empleo generado de 27. 275 en la ZFPS.

Para concluir esta parte de la investigación, sobre la evaluación de los efectos en inversión y generación de empleo ZFPS 2008 – 2018, fue posible establecer que esta cumplió satisfactoriamente con los compromisos iniciales del Plan Maestro de Desarrollo ZFPS (2008), en primer lugar, respecto al indicador de inversión, toda vez, que esta meta se logró ampliamente. En la medida que la ZFPS proyectó un compromiso de inversión inicial de \$75.535.000 millones de pesos, y al menos en ese primer año el monto de inversión ejecutada fue de \$119.600.789 millones de pesos, es decir, 44% más de lo calculado inicialmente. El balance general del periodo analizado señala compromisos de inversión por \$ 848.652.702 millones de pesos, no obstante, se logró una inversión realizada por \$1.083.678.493, es decir, el 131% del compromiso de inversión para ese periodo, lo cual resulta que la inversión realizada ha superado en más de un 30% la inversión proyectada de la ZFPS.

En contraste, en el caso del empleo, principalmente el empleo directo, las mismas cifras advierten de un compromiso inicial de la ZFPS en 2008 de generar en los primeros 10 años 5.000 nuevos puestos de trabajo directos, producto de las operaciones del parque industrial en el área metropolitana de Bucaramanga, y otras áreas de influencia del departamento de Santander, al año 2018 se han logrado crear 2.517 cumpliendo así con poco más del 50% de los compromisos planteados. Asimismo, en empleos indirectos se comprometió en crear 20.000 puestos, expectativa superada con 24.763 puestos indirectos de trabajo en el periodo estudiado, y 145 vinculados.

Con base a lo anterior, se determina que la ZFPS ha logrado impulsar y consolidar una fuerza laboral dinámica en la región, al tiempo que ha permitido mayores oportunidades, estabilidad y competitividad a diferentes grupos poblacionales que a través de las

interconexiones, tanto locales como regionales de la ZFPS, se han beneficiado de las grandes inversiones nacionales y extranjeras, y las fuentes de empleo producto de estas.

Conclusiones

La ZFPS se han consolidado en los últimos años como un referente clave del sector industrial santandereano y de Colombia, al punto que ha logrado vincular a más de 50 compañías de diferentes sectores instalados en el parque industrial, como estrategia principal para la promoción de sus negocios, y ha buscado igualmente calificarse con todos los requerimientos exigidos por las normas nacionales, motivada principalmente por los beneficios en materia tributaria, logística y aduanera; en especial del incentivo de la tarifa diferenciada del impuesto a la renta del 15%.

Respecto al régimen fiscal de las zonas francas en Colombia, fue posible establecer un importante bloque normativo que se remonta a la mitad del siglo XX, y es parte del proceso de desarrollo que el país ha experimentado en materia de comercio nacional e internacional. La normativa existente, refleja además los requerimientos que a través de los años las exigencias del mercado, de la dinámica económica y las posibilidades de inversión nacional y extranjera han planteado para su formulación.

Es importante señalar también que el régimen fiscal colombiano ha contribuido a convertir las ZF en fuente desarrollo, y para esto, ha optado por contemplar beneficios tributarios estratégicos para facilitar su creación y desarrollo. No así, la misma legislación tributaria, desde diferentes reformas ha cambiado permanentemente las condiciones iniciales para beneficiar ZF y en otras perjudicándolas, normalmente, frente al momento de crisis económica nacional, donde se empieza a cuestionar la concesión de beneficioso a la ZF, sin olvidar que las ZF no son ajenas a la realidad económica del país y, por tanto, sus números también se ven afectados en dichas épocas; pero al fin de cuentas han logrado cumplir el propósito del aumento en la inversión

extranjera y nacional, potencializar la industrialización regional, la innovación, tecnología y creación de empleo, etc.

Ahora bien, frente a los criterios de evaluación para valorar el impacto económico de las actividades derivadas de la ZFPS, se profundizó específicamente en los componentes de inversión vs empleo generado. De esta manera, las cifras de inversión realizadas por parte de la ZFPS que superan el billón de pesos en un periodo de diez años han contribuido al crecimiento competitivo de grandes y pequeñas empresas impactando positivamente en la región. De lo anterior, cobra especial relevancia que, respecto al sector empresarial, se configura la teoría beneficio/costo con la ZFPS toda vez que “el sector empresarial con las pymes se convierte en incubadora, de empresas industriales de bienes y servicios, ya que allí nacen y se desarrollan” (Warr, 1989), es decir en la medida que se generan proyectos de inversión local y según la teoría beneficio costo en ese momento es que se logran fortalecer la ZF, puesto que existe una interconexión de mercados y solo en la medida en que se desarrollan y se les inyecta capital se logra devolver la inversión (Marin, 2017).

Por su parte, se ha encontrado que uno de los resultados más representativos de las inversiones que la ZFPS corresponde al fomento y generación de nuevas empresas al interior del parque industrial, que con una inversión realizada por \$1.083.678.493, es decir, el 131%, más respecto a las cifras de compromisos de inversión en 10 años proyectadas por más de \$ 848.652.702 millones de pesos. Es claro entonces, que la ZFPS ha atraído inversión estratégica extranjera de diferentes países tales como: EE. UU, Canadá, España, Inglaterra, Japón, Brasil, entre otros. Asimismo, ha estimulado sectores de tecnología, componentes eléctricos, robótica, cables de fibra óptica, alimentos procesados, entre otros.

En materia de generación de empleo, la ZFPS tiene un impacto significativo por sus importantes índices de creación de nuevas fuentes de empleo. Esto relacionado directamente con los efectos económicos de los incentivos fiscales otorgados a la ZFPS en el periodo comprendido entre el año 2008 hasta el año 2018, de acuerdo a los informes y datos analizados a lo largo de la investigación, se logró establecer que esta importante ZF del país y la región oriental, han presentado un crecimiento promedio del 12% anual en materia de empleo y, a diciembre de 2018, habían generado un total de 27.275 empleos de los cuales el 9.2% fueron empleos directos, el 89% indirectos y el .18% vinculados.

También, es importante destacar que frente al crecimiento de las cifras de empleo vs las de inversión de la ZFRPS en el periodo de tiempo analizado, se observa con mayor crecimiento las de inversión, en la medida que la prioridad para la creación de una ZFPS es la inversión en infraestructura para funcionar y posteriormente, la consolidación del empleo que sería consecuencia de la puesta en marcha de las instalaciones y operaciones de la ZF, en consecuencia, se observa con menor crecimiento esta meta respecto a la inversión.

Así las cosas, los incentivos tributarios, sin que pueda afirmarse de manera categórica, y advirtiendo la falta de herramientas especializadas para así determinarlo, sí han contribuido tanto directa como indirectamente a los resultados en inversión y empleo generados por las ZF, y en especial la ZFPS, a la par que dinamiza la economía regional, fomenta la internacionalización y acerca el desarrollo tecnológico a Santander. Su problema ha estado relacionado, con el régimen tributario, no por la concesión de incentivos, sino por la inseguridad jurídica que le ha acompañado. Como señalan Árevalo y Árevalo (2019) sin duda, es debido a la inestabilidad de las reglas de juego en política económica y los cambios de la política tributaria de los diferentes gobiernos durante el periodo señalado.

Referencias bibliográficas

- ANDI. (2018). *Zonas francas Colombia. Entrevista a directora ZFPS*. Disponible en: <http://andizonasfrancas.com/nivea-santarelli/>
- ANDI. 2018. *Informe Estadístico Cámara de Usuarios de Zonas Francas en Santander*. Bogotá: ANDI.
- Arce, A. y Hoyos, A. (2001). *Territorios Especiales del Régimen Aduanero Colombiano*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.
- Arévalo Luna, G. A., & Arévalo-Lizarazo, G. A. (2019). Las zonas francas en Colombia: desarrollo empresarial y regional, 2009-2016. *Apuntes del Cenes*, 38(68), 151-184. <https://dx.doi.org/10.19053/01203053.v38.n68.2019.8406>
- Barbosa, J. (2019). *Nuevo Estatuto Aduanero Decreto 1165 de 2019*. Recuperado de PHRLEGAL <http://www.phrlegal.com/wp-content/uploads/2015/10/Bolet%C3%ADn-comercio-exterior-estatuto-aduanero-julio-2019.pdf>
- Beltrán Murcia, A, Y, & Sierra Reyes, P, H. (2016). *Caracterización del régimen de zonas francas en Colombia*. Bogotá: Coordinación de Estudios Económicos DIAN.
- Cruz, L. & Quiñones, D. (2019). *Consolidación de beneficios tributarios incentivadores. Un debate necesario sobre la Ley aplicable a las Zonas Francas previas a la Ley 1819 de 2016*. Recuperado de LEGISCOMEX: <https://www.legiscomex.com/sites/default/files/2019-05/Art%C3%ADculo%20Debate%20Zonas%20Francas.pdf>
- DANE. (2019). *Zonas Francas. Informe estadístico comercio internacional ZF periodo 2018*. Disponible en: <http-www-dane-gov-co-index-php-estadisticas-por-tema-comercio-internacional-zonas-francas-2/>.

Delgado, I. (2019). *Cambios en las reglas de juego para las zonas francas*. Recuperado de Asuntos

Legales: <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/isabel-cristina-delgado-a-2603700/cambio-en-las-reglas-de-juego-para-las-zonas-francas-2826082>

Escalante, J. (2011). *Zonas Francas en Colombia: Régimen Legal y Evolución Reciente*. Medellín,

Cámara de Comercio de Medellín. Disponible en: http://www.camaramedellin.com.co/site/portals/0/documentos/memorias/2011/4zonas_francas.pdf

Jaramillo Rojas, G. (1984) *Las Zonas Francas y la promoción del sector externo colombiano*.

Régimen de Zonas Francas en Colombia. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá.

Macías, K. (2018). Análisis de las operaciones de compraventa en las que intervienen usuarios de

zona franca. El caso del IVA. *Revista de Derecho Fiscal*, (12), 121-158. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.06>

Ministerio Comercio Industria y Turismo. (2009). *Manual para la presentación de solicitudes de*

declaratoria de zonas francas. Disponible en MINCIT: <http://www.mincit.gov.co/publicaciones.php?id=15273>

Marín, S. (2017). *Proyección internacional de las Zonas Francas* [Tesis de maestría, Facultad de

Ciencias Administrativas y Económicas]. Tecnológico de Antioquia, Medellín, Colombia.

Ley 109 de 1985. Por la cual se establece el estatuto de las zonas francas. Diario Oficial Año CXXII. N. 37273. 13, diciembre, 1985.

Ley 7 de 1991. Por la cual se dictan normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular el comercio exterior del país, se crea el Ministerio de Comercio Exterior, se determina la composición y funciones del Consejo Superior de Comercio Exterior, se crean el Banco de Comercio Exterior y el Fondo de Modernización Económica,

se confieren unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 39.632 de 16 de enero de 1991

Ocampo, F. (2018). *Consideraciones sobre las regulaciones aplicables en Centroamérica al intercambio comercial de las mercancías producidas en el régimen de zona franca*. CEPAL. México: Naciones Unidas. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/43650/1/S1800603_es.pdf

Perry, G. (2008). El nuevo régimen de zonas francas. De la promoción de exportaciones a un incentivo tributario más para la inversión. *Economía y Política: Análisis de la Coyuntura Legislativa*, (37), 1-7. Disponible en : <https://www.repository.fedesarrollo.org.co/handle/11445/854>

Portafolio. (2016). *Zonas Francas y Parques Industriales, plataformas VIP para buenos negocios*. Disponible en: <https://www.portafolio.co/negocios/zonas-francas-parques-industriales-plataformas-vip-buenos-494983>

PROCOLOMBIA. *Zonas Francas y otros Incentivos en Colombia*. Disponible en PROCOLOMBIA: <https://www.inviertaencolombia.com.co/zonas-francas-y-otros-incentivos.html>

Potdevin, N. (2019). *Mitos y Realidades sobre cambios en IVA para Zonas Francas*. Disponible en Dinero: <https://www.dinero.com/opinion/articulo/mitos-y-realidades-sobre-cambios-en-iva-para-zonas-francas/277899>

Ramírez, J., Ramírez, A., Acevedo, M. A. y Cárdenas, M. (2005). *Estudio Económico y de Competitividad de las Zonas Francas Colombianas*. Bogotá D.C.: Universidad de los Andes

- Uribe, M. (2016). *Historia desarrollo e impacto de las zonas francas y aduanas en Colombia y Perú*. [Tesis de maestría]. Universidad Privada de Tacna, Perú. Disponible en: <http://repositorio.unilibrepereira.edu.co:8080/pereira/bitstream/handle/123456789/771/HISTORIA,%20DESARROLLO%20E%20IMPACTO.pdf?sequence=1>
- Warr, P. (1989). Export Processing Zones: The Economics of Enclave Manufacturing. *World Bank Research Observer*, 9(1):65-88.
- Zapata, M. (2017). *Régimen de zonas francas*. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. Disponible en: <http://www.mincit.gov.co/CMSPages/GetFile.aspx?guid=42cbdea9-d4ea-4ec6-90ed-e7f02d622b03>
- Zona Franca Permanente Santander S.A. (2008). *Plan Maestro de Desarrollo de la ZFPS. Informe general*. Bucaramanga: Zona Franca Permanente Santander.