

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 904509

100208221-0721

Bogotá, D.C. **19/05/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Ingresos de fuente nacional Tributación no residentes Usuarios industriales de zona franca Centro de Distribución Logística Internacional
Fuentes formales	Artículos 20, 24, 60, 300, 406, 415 y 592 del Estatuto Tributario. Artículo 2 de la Ley 1004 de 2005 Artículos 6 y 82 del Decreto 2147 de 2016 Artículos 91 y 93 del Decreto 1165 de 2019

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita resolver las inquietudes que a continuación se enuncian y se responden:

1. ***“Favor precisar que la enajenación o venta de bienes corporales o mercancías extranjeras, propiedad de sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia, almacenadas en zonas francas industriales en Colombia, cuya enajenación se realiza en el exterior a favor de compradores extranjeros sin domicilio en Colombia, no genera rentas de fuente colombiana, por tanto el vendedor extranjero no tributa en Colombia por los ingresos derivados de dichas ventas.”***

En primera medida, deberá observarse el artículo 24 del Estatuto Tributario, el cual indica:

“ARTÍCULO 24. INGRESOS DE FUENTE NACIONAL. *Se consideran ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio. También constituyen ingresos de fuente*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Los ingresos de fuente nacional incluyen, entre otros, los siguientes: (...)” (Subrayado fuera del texto original).

En este sentido, de acuerdo con el artículo 24 *ibídem*, se consideran ingresos de fuente nacional, entre otros, los provenientes de la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.

Ahora bien, respecto a la ficción de extraterritorialidad del régimen de zonas francas y su aplicación en el impuesto sobre la renta, este Despacho mediante Oficio No. 075260 de 2012 indicó:

“(...) las zonas francas han sido establecidas con el fin de promover el comercio exterior, generar empleo y divisas y coadyuvar en el desarrollo industrias de las regiones donde se establezcan. Dada la expresa consagración normativa prevista en el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005, existe un régimen especial para efectos aduaneros, al establecer que los bienes que se introduzcan a las zonas francas industriales de bienes y de servicios, se considerarán fuera del territorio nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones e impuestos a las exportaciones.

Esta ficción de extraterritorialidad conlleva que el Estado no perciba los denominados tributos aduaneros, es decir, los derechos de importación de dichos bienes.

Ahora bien, el reconocimiento de extraterritorialidad que se hace para efectos aduaneros no puede, vía interpretación doctrinal, hacerse extensivo al impuesto sobre la renta para afirmar que el ingreso que perciben los proveedores nacionales, de un usuario de Zona Franca es un ingreso del exterior por concepto de exportaciones.” (Subrayado fuera del texto original).

En ese orden de ideas, toda vez que el supuesto propuesto se trata de una venta de bienes corporales o mercancías almacenadas en zonas francas en Colombia – las cuales hacen parte del territorio colombiano – dicha operación, al corresponder a una venta de bienes materiales ubicados dentro del país al momento de su enajenación, implica que los ingresos derivados de dicha venta se consideren de fuente nacional conforme lo establecido en el artículo 24 del Estatuto Tributario, sometidos por ende al impuesto sobre la renta y complementarios.

2. ***“Favor precisar si la enajenación o venta de bienes o mercancías extranjeras, propiedad de sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia, almacenadas en zonas francas industriales en Colombia, cuya enajenación se realiza en el exterior a favor de compradores importadores colombianos domiciliados en el país, generan renta de fuente colombiana, en caso afirmativo, precisar si el vendedor extranjero está sujeto a retenciones en la fuente por impuesto de renta, tarifas y si debe además, presentar declaraciones anuales por impuesto de renta en Colombia.”***

Teniendo en cuenta lo establecido en la respuesta anterior, toda vez que se trata de una operación que genera ingresos de fuente nacional para una sociedad extranjera sin domicilio

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

en el país – de la cual se asume que no tiene establecimiento permanente en Colombia o que, teniéndolo, el ingreso obtenido no le es atribuible – la misma está sometida a las normas tributarias que regulan la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta por pagos al exterior conforme lo dispuesto en el artículo 406 del Estatuto Tributario, el cual establece:

“ARTICULO 406. CASOS EN QUE DEBE EFECTUARSE LA RETENCIÓN. *Deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia, a favor de:*

1. *Sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio en el país.*

(...)”

Ahora bien, toda vez que no existe una tarifa de retención especial por la venta de bienes materiales en los artículos 407 a 414 del Estatuto Tributario, deberán aplicarse de manera residual las tarifas de retención en la fuente establecidas en el artículo 415 *ibídem*, para lo cual, en el caso concreto, se deberá revisar si se está en presencia de un ingreso que constituya renta o ganancia ocasional, según si los bienes objeto de enajenación tienen la calidad de activo fijo o movable (cfr. artículo 60 del Estatuto Tributario) y, en el evento de corresponder a la primera categoría, el término de posesión al momento de su enajenación (cfr. artículo 300 *ibídem*):

“ARTÍCULO 415. TARIFA DE RETENCIÓN PARA LOS DEMÁS CASOS. *En los demás casos, relativos a pagos o abonos en cuenta por conceptos no contemplados en los artículos anteriores, diferentes a ganancias ocasionales, la tarifa será del quince por ciento (15%) sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta.*

En el caso de las ganancias ocasionales, la retención en la fuente será del 10% sobre el valor bruto del respectivo pago o abono en cuenta.

(...)” (Subrayado fuera del texto original).

Igualmente, por tratarse de una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia deberán tenerse en cuenta las siguientes disposiciones del Estatuto Tributario:

“ARTÍCULO 20. LAS SOCIEDADES Y ENTIDADES EXTRANJERAS SON CONTRIBUYENTES. *Salvo las excepciones previstas en los tratados internacionales y en el derecho interno, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios las sociedades y entidades extranjeras de cualquier naturaleza, únicamente en relación con sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, independientemente de que perciban dichas rentas y ganancias ocasionales directamente o a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en el país.*

Para tales efectos, se aplica el régimen consagrado para las sociedades anónimas nacionales, salvo cuando tenga restricciones expresas.” (Subrayado fuera del texto original).

“ARTICULO 592. QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS A DECLARAR. *No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:*

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

(...)

2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.

(...)” (Subrayado fuera del texto original).

Por lo anterior, la sociedad extranjera sin domicilio en Colombia que enajena unos bienes ubicados en el territorio nacional (para el caso, en zona franca) estará obligada a presentar la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

3. **“Las sociedades extranjeras sin domicilio en el país que enajenen mercancías extranjeras almacenadas temporalmente en zona franca a la orden de un USUARIO INDUSTRIAL DE ZONA FRANCA COLOMBIANA y cuya venta se realiza directamente por la sociedad extranjera a favor de compradores colombianos o compradores extranjeros, dichos vendedores extranjeros tienen exenciones o beneficios en materia del impuesto sobre la renta sobre dichas ventas?”**

La mera venta de mercancías extranjeras almacenadas temporalmente en zona franca a favor de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, no genera renta exenta ni goza de un beneficio tributario en particular.

4. **“Es posible que una empresa calificada como Usuario Industrial de bienes o servicios en Zona Franca obtenga simultáneamente la calificación de la DIAN como CENTRO DE DISTRIBUCIÓN LOGÍSTICA INTERNACIONAL, para los efectos del artículo 25, literal c) del Estatuto Tributario?”**

Con relación al régimen franco y particularmente a los usuarios industriales de bienes y/o servicios de una zona franca permanente, se deberán precisar varios asuntos para efectos de determinar la viabilidad del supuesto planteado en su consulta:

- (i) Los usuarios industriales de bienes y/o servicios de zonas francas se encuentran sometidos al denominado principio de exclusividad contenido en el artículo 6° del Decreto 2147 de 2016 (modificado por el Decreto 278 de 2021), en virtud del cual *“deberán estar instalados exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca y garantizar que el desarrollo de su objeto social y la actividad generadora de renta se produzca exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca”*.
- (ii) En virtud del numeral 1° del artículo 82 del Decreto 2147 e 2016, los usuarios industriales de bienes y/o servicios podrán realizar únicamente las actividades para las cuales se encuentran calificados por parte del usuario operador de la zona franca permanente.
- (iii) Los usuarios industriales de servicios de una zona franca no podrán prestar el servicio de almacenamiento de mercancía como única actividad logística, lo que

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

contraría la naturaleza de depósito público de los CDLI.

- (iv) No existe compatibilidad entre los procedimientos y condiciones de ingreso y salida de mercancías de los CDLI contenidos en el artículo 162 de la Resolución 46 de 2019 y los procedimientos y condiciones de ingreso y salida de mercancías de las zonas francas contenidos en los artículos 474 y siguientes del Decreto 1165 de 2019.
- (v) Los usuarios industriales de zonas francas, en virtud del numeral 6° del artículo 82 del Decreto 2147 de 2016, están obligados a anunciarse y actuar como tal, una vez obtenida la respectiva calificación.
- (vi) El régimen de zonas francas no contempla un término de permanencia para las mercancías que ingresen al área declarada como tal, lo que resulta contrario a lo aplicable para los CDLI, en donde el término de permanencia es de un (1) año (prorrogable por un término igual) desde la fecha de llegada al territorio aduanero nacional de mercancía extranjera. Lo anterior conllevaría la inaplicabilidad de la situación de abandono en el supuesto descrito en su consulta.

Con relación a los Centros de Distribución Logística Internacional (CDLI), se resaltan los siguientes asuntos:

- (i) El artículo 91 del Decreto 1165 de 2019 (modificado por el Decreto 360 de 2021), establece:

“Artículo 91. Centros de distribución logística internacional. Los centros de distribución logística internacional son los depósitos de carácter público habilitados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), ubicados en puertos, aeropuertos o infraestructuras logísticas especializadas (ILE).

Todos los centros de distribución logística internacional deben contar con lugares de ingreso y/o salida de mercancías bajo control aduanero habilitados Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).”

(...)” (Subrayado fuera del texto original).

- (ii) Los CDLI son depósitos aduaneros de carácter público, razón por la cual estarán en la obligación de recibir mercancía de propiedad de cualquier usuario de comercio exterior, so pena de la configuración de la infracción contenida en el numeral 7° del artículo 629 del Decreto 1165 de 2019. Para el caso de los usuarios industriales de bienes y/o servicios de zona franca, estos reciben la mercancía con ocasión de la prestación de servicios o la producción, transformación o ensamble de bienes.
- (iii) Los servicios prestados por un CDLI no podrán alterar o modificar la naturaleza de la mercancía o la determinación de su base gravable para la liquidación de tributos aduaneros, lo que resulta incompatible con las actividades permitidas para los

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

usuarios industriales de bienes de zonas francas.

- (iv) El numeral 3° del artículo 93 del Decreto 1165 de 2019 dispone que el objeto social principal de quien solicite la habilitación de un CDLI deberá estar circunscrito a las actividades descritas en el artículo 91 *ibidem*, lo que genera incompatibilidades con las actividades permitidas para los usuarios industriales de bienes y/o servicios de zona franca, las cuales también deben conformar su objeto social principal.

Adicionalmente, es claro que las finalidades del régimen franco contenidas en el artículo 2° de la Ley 1004 de 2005 son diferentes a las pretendidas con la inclusión al régimen aduanero de los CDLI, en el entendido que estos depósitos de carácter público tienen como objetivo, entre otros, prestar servicios logísticos y de almacenamiento a mercancía nacional o extranjera para su posterior distribución nacional o internacional, por medio de operaciones de reembarque, importación o exportación.

En conclusión, según las consideraciones expuestas y las diferencias existentes entre las mismas, este Despacho considera que no es posible que un usuario industrial de bienes y/o servicios de zona franca permanente obtenga simultáneamente la habilitación como Centro de Distribución Logística Internacional.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Bogotá D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila y Daniel Gómez González
Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 17/02/2021