

CAROLINA ACOSTA RAMOS

CAPÍTULO 27

*Impacto de la Ley 1819 de 2016  
en los regímenes de zonas francas*



SUMARIO: Introducción. I. Tarifa en el impuesto de renta. A. Limitación a las deducciones por activos intangibles. II. El impuesto a las ventas (IVA). A. Disposiciones relativas al componente nacional exportado. B. El IVA en las operaciones de venta de bienes corporales muebles y prestación de servicios que se realicen entre usuarios industriales de zonas francas. C. El IVA en las operaciones de venta de bienes corporales muebles desde el territorio aduanero nacional a usuarios en zonas francas. Conclusiones.

## INTRODUCCIÓN

Al término del año anterior, el régimen jurídico de las zonas francas en Colombia fue objeto de una nueva regulación por medio de la expedición de dos normas de importancia: Así, se expidió el Decreto 2147 de 2016, que recoge el régimen general de las zonas francas y su constitución, y la Ley 1819 de 2016, contentiva de la reforma tributaria llamada “estructural”.

En este texto pretendemos realizar un análisis de las normas contenidas en la reforma tributaria que tienen un impacto directo en el régimen de zonas francas.

### I. TARIFA DEL IMPUESTO DE RENTA

El primer cambio de interés efectuado por la reforma tributaria estructural frente al régimen fiscal de las zonas francas es la modificación de la tarifa del impuesto de renta aplicable a los usuarios de zonas francas, que había sido fijada mediante la Ley 1004 de 2005.

En efecto, el artículo 101 de la Ley 1819 de 2017 fijó en el 20% la tarifa del impuesto de renta para los usuarios de zona franca, a partir del 1.º de enero de 2017, lo que supone un incremento de cinco puntos porcentuales en la tarifa de este impuesto, frente al régimen anterior. No obstante, se mantuvo la aplicación de la tarifa general del impuesto para los usuarios comerciales de zonas francas, lo que supone que estos usuarios en particular estarán sometidos a una tarifa del impuesto del 34% por el año 2017, y del 33% para los años siguientes, más la sobretasa de renta establecida en la reforma tributaria para la generalidad de los contribuyentes (art. 100 de la Ley 1819 de 2017).

Debe destacarse que la reforma tributaria es explícita en reconocer la aplicación de contratos de estabilidad jurídica suscritos con usuarios de zona franca, los cuales determinan la aplicación de la tarifa de renta fijada en el mismo.

No obstante, y con el fin de impedir que se apliquen simultáneamente varios beneficios tributarios, la misma ley establece la improcedencia de aplicar para estos usuarios la exoneración del pago de aportes parafiscales, y la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos.

Por último, la reforma estableció la posibilidad de que nuevas zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 y diciembre de 2019 mantengan la tarifa de renta inicial del 15%, siempre que se constituyan con dos requisitos: primero, que sean una zona con una extensión mínima de 80 hectáreas; y segundo, que se garantice que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales y extranjeras. Esta medida busca contrarrestar la difícil situación económica por la que atraviesa la frontera con Venezuela, mediante el estímulo a la inversión y a la generación de empleo en la zona en los dos años siguientes, en línea con los propósitos del establecimiento de zonas francas en el país fijado en su régimen legal.

Las nuevas disposiciones en relación con la tarifa del impuesto de renta reflejan el ánimo del legislador de mantener un cierto grado de estabilidad jurídica, al respetar las condiciones tributarias fijadas con anterioridad para los usuarios de zonas francas que hubiesen suscrito contratos de estabilidad jurídica. Al mismo tiempo, acudió al mecanismo de estimular la creación de zonas francas en la frontera con Venezuela para estimular la actividad económica en esa región. En todo caso, lo anterior conduce a multiplicar los tratamientos particulares en materia de tarifa para distintos tipos de usuarios de zona francas, según su clase, o la región en que se ubiquen, lo que en general deteriora aún más la seguridad jurídica que persiguen todos los operadores de zonas francas en el país.

#### A. LIMITACIÓN A LAS DEDUCCIONES POR ACTIVOS INTANGIBLES

La reforma tributaria incluyó en su artículo 70 una limitación total a la deducibilidad del pago de regalías por la explotación de bienes intangibles formados en el territorio nacional cuando el mismo es realizado a vinculados económicos del exterior o a zonas francas. Así, un vinculado económico de un usuario de zona franca, que se encuentre en territorio aduanero nacional, no podrá deducir el monto pagado por la explotación de un bien intangible a su vinculado ubicado en una zona franca, cuando el bien por el cual se paga haya sido formado en el territorio nacional. En este caso, el territorio nacional no equivale al territorio aduanero nacional.

Por otra parte, el artículo 85 de la Ley 1819 de 2016, que modifica el artículo 143 ET, establece condiciones para la deducción por inversiones necesarias en activos intangibles. El párrafo 2.º de esta norma excluye del carácter de amortizables a los activos intangibles que se adquieren individualmente, o como parte de una combinación de negocios, cuando tales bienes se adquieren entre usuarios de zona franca y partes relacionadas o vinculadas ubicadas en territorio aduanero nacional.

## II. EL IMPUESTO A LAS VENTAS (IVA)

El artículo 189 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 481 ET, que versa sobre los bienes exentos del impuesto a las ventas con derecho a devolución bimestral. Se incluyó expresamente en esta norma el carácter de exento del impuesto a las ventas en la venta de materias primas, partes, insumos y bienes terminados desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca, así como la venta de este tipo de bienes entre el tipo de usuarios aduaneros mencionados, esto es, entre usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca, siempre que los bienes sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

Con esta norma se conserva el tratamiento especial para la adquisición de bienes por parte de usuarios industriales de zonas francas, con el fin de impedir que un mayor costo de las materias primas provenientes tanto de territorio aduanero nacional como del exterior, derivado del impuesto a las ventas, se vea reflejado en mayores precios en los productos manufacturados en zona franca.

La DIAN se pronunció sobre la causación del impuesto a las ventas en el caso de productos elaborados en una zona franca, pero que son temporalmente sustraídos del territorio de zona franca para continuar con su proceso productivo, y ser luego reintroducidos a la zona franca para exportación. La DIAN entiende que en tal caso hay una exportación de bienes, y por consiguiente los bienes nacionales incorporados a la mercancía reintroducida en zona franca están exentos de IVA. Así, señaló:

... el componente nacional incorporado a un bien de propiedad de un usuario industrial de bienes de zona franca que salió temporalmente para procesamiento parcial al territorio aduanero nacional y que será reingresado a la zona franca, se considerará como exportación en los términos señalados en el artículo 383 de la Resolución 4240 de 2000 y en ese evento el tratamiento en materia de IVA es el establecido en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, las materias primas incorporadas a un bien procedente de zona franca, siempre y cuando dichas materias primas sean necesarias para el desarrollo del objeto social del usuario industrial, se encuentran exentas del impuesto sobre las ventas de conformidad con el literal e) del artículo 481 ET.

En lo referente al servicio prestado por la empresa ubicada en el territorio nacional que realiza el procesamiento parcial del bien de propiedad de un usuario industrial ubicado en zona franca, siguiendo el artículo 420 ET, adicionado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016, el impuesto sobre las ventas se aplicará sobre: “c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con la excepción de los expresamente excluidos”.

Teniendo en cuenta la norma antes expuesta, la mano de obra incluida en el servicio suministrado por la empresa ubicada en el Territorio Aduanero Nacional, se entenderá prestado a la tarifa general del impuesto sobre las ventas; es decir, al 19% según lo establecido por el artículo 468 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 184 de la Ley 1819 de 2016.

Si bien la posición de la Administración es clara frente a la posibilidad de reintroducir los bienes manufacturados parcialmente en zona franca, sin que los bienes introducidos en el territorio aduanero nacional pierdan la calidad de exentos, toda la operación estaría condicionada a que los bienes introducidos en el territorio aduanero nacional sean necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial que los reintroduzca en la zona franca. Así, no es posible anticipar el tratamiento tributario relativo al impuesto a las ventas frente a los casos de reintroducción a la zona franca, pues habrá que examinar la calidad del bien incorporado al bien producido, y su papel en el proceso productivo que se realiza en la zona franca.

La Ley 1607 de 2012 estableció un tratamiento diferencial en relación con la base gravable del impuesto a las ventas, respecto de las zonas francas que habían sido declaradas antes del 31 de diciembre de 2012: mientras que las zonas francas declaradas a partir del año 2013 debían liquidar el IVA incluyendo dentro de la base gravable el valor de los costos de producción, de manera que las zonas francas declaradas hasta el año 2013 no debían incluir dichos costos en la base gravable.

A pesar de la inconveniencia de la discrepancia en el tratamiento de la base gravable del impuesto a las ventas dado por la ley tributaria, la reforma tributaria de 2016 no se ocupó de este punto, con lo cual subsiste un tratamiento diferencial para zonas francas en relación con la base de liquidación del IVA, según la fecha de su declaración como zona franca.

Si bien la posibilidad de uniformar el tratamiento de la base gravable del IVA para zonas francas fue discutida en el trámite de la reforma tributaria, en el texto final no se modificó lo dispuesto en el artículo 459 ET. Así, se perdió una valiosa oportunidad de mejorar el régimen tributario de las zonas francas, mediante la introducción de reglas uniformes para la determinación de la base gravable, independientemente de la fecha de declaración de la zona franca como tal.

Sin embargo, vale la pena plantear dos interrogantes frente al proyecto de reforma tributaria, esto es, primero, si la norma pretendía que los costos de producción se adicionaran a la base gravable, o si, por el contrario, lo que pretendía era que no se pudieran deducir de ella. Y, segundo, si cabría la deducción del valor de la base gravable en el evento de que el componente nacional no se exporte a la zona franca.

Ahora bien, actualmente, cuando se descuentan de la base gravable los valores de los insumos nacionales entendemos que si se produce un bien en zona franca, al que se le han incorporado materias primas de origen nacional o nacionalizadas, es viable descontar el valor equivalente a estos insumos.

De otro lado, es preciso anotar que la venta por parte de un empresario por fuera de la zona franca, esto es, en el territorio aduanero nacional, a un usuario industrial de zona franca, se considera una exportación, con la condición de que los bienes vendidos sean usados para el desarrollo de su objeto social; a menos que sea un usuario comercial.

En caso de ser realizada la venta a un usuario comercial, la operación no será considerada una exportación conforme a lo dispuesto en el artículo 104 del Decreto 2147 de 2016. Así mismo, el usuario industrial no tiene derecho a impuestos descontables, dado que es el importador del bien quien tiene derecho a descontar el IVA pagado en la importación (arts. 111 y 112 del Dcto. 2147 de 2017).

#### A. DISPOSICIONES RELATIVAS AL COMPONENTE NACIONAL EXPORTADO

Un aspecto relevante en la discusión de la reforma tributaria de 2016 fue el relacionado con la estandarización de la liquidación del IVA a las zonas francas que obtuvieron su calificación como tales a partir del 1.º de enero de 2013.

La propuesta consistía en que, además de pagar IVA por el componente internacional, se hiciera también por el componente nacional, mano de obra, costos brutos y costos indirectos. Sin embargo, esta propuesta fue suprimida

del texto aprobado de la reforma tributaria, motivo por el cual se mantiene el *statu quo*, esto es, lo dispuesto en el artículo 459 ET.

Es importante tener en cuenta que se considera como componente nacional exportado únicamente a los materiales nacionales exportados a la zona franca, y por lo tanto hacen parte de la base gravable para liquidar el IVA en la importación de los bienes producidos en la zona franca.

Ahora bien, en cuanto a la liquidación de los derechos aduaneros, el artículo 112 del nuevo Decreto de Zonas Francas (Dcto. 2147 de 2016) señala que la base gravable será sobre el valor total de la mercancía importada de acuerdo con la disposiciones en materia de valoración aduanera de la Organización Mundial del Comercio (OMC) y demás normas reglamentarias; y para las mercancías que hayan sufrido alguna transformación o reparación la base gravable será el valor FOB de cada uno de los bienes y de las materias primas e insumos extranjeros que hacen parte y/o participaron en el proceso productivo del bien final terminado, al cual se le deberán añadir los gastos de entrega hasta el lugar de importación en el territorio aduanero nacional.

En este orden de ideas hay lugar a un cambio sustancial en la determinación de la base gravable para liquidar los derechos aduaneros entre el Decreto 2685 de 1999 y el Decreto 2147 de 2016. En el artículo 400 del Decreto 2685 se determinaba conforme al valor en aduana, restando el valor agregado nacional o de los bienes nacionalizados que incorporados en la zona franca; mientras que en el artículo 112 del Decreto 2147 la base gravable se determina tomando el valor FOB de los insumos extranjeros y adicionando los gastos de entrega hasta el territorio aduanero nacional.

Por lo tanto, con la entrada en vigencia del Decreto de Zonas Francas se toma en consideración el valor FOB de los insumos extranjeros más los gastos de entrega hasta el territorio aduanero nacional, y no se hace mención alguna al componente nacional, lo que puede llevar a deducir un posible interés del Gobierno Nacional de no considerar el componente nacional en la base del IVA.

Ante las anteriores consideraciones y de conformidad con lo establecido en el artículo 112 del Decreto 2147 de 2016 respecto de las mercancías que se importen de una zona franca al resto del territorio aduanero nacional, se liquidan los derechos aduaneros sobre el valor FOB de insumos extranjeros y se le adicionará los gastos de entrega hasta el territorio aduanero nacional; sin embargo, para la determinación del IVA, si la zona franca inició trámite para su declaratoria después del 26 de diciembre de 2012, fecha en que comenzó la vigencia de la Ley 1607, se toma el valor sobre el que se determinaron los

derechos de aduana más tales derechos y se adiciona el valor del componente nacional, es decir, los costos de producción.

Adicionalmente, debe tenerse en consideración el artículo 112, párrafo 1, del Decreto 2147 de 2016, según el cual las mercancías originarias de países con los que Colombia tiene acuerdos comerciales vigentes, que hayan sido incorporadas en el producto terminado luego importado al territorio aduanero nacional, mantienen su carácter de originarias a efectos del pago de los derechos de aduana conforme a lo establecido en el respectivo acuerdo, siempre que dichos productos cumplan con los requisitos de origen exigidos y conforme al cronograma de desgravación arancelaria establecido en cada acuerdo en particular.

#### B. EL IVA EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE BIENES CORPORALES MUEBLES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS QUE SE REALICEN ENTRE USUARIOS INDUSTRIALES DE ZONAS FRANCAS

También se presenta discusión respecto de si se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas las operaciones de venta de bienes corporales muebles y prestación de servicios que se realicen entre usuarios industriales de las zonas francas, ello debido a que la sujeción al IVA de las ventas efectuadas por los usuarios de la zona franca a otros usuarios dentro de la misma implica para estos proveedores una desventaja frente a sus competidores del resto del territorio nacional y del exterior, ya que las ventas que se realizan desde el resto del mundo a los usuarios de la zona no causan el tributo.

Es así como el Concepto DIAN 016328 del 18 de marzo de 2005 estableció que, comoquiera que las zonas francas son parte del territorio nacional, es claro que las ventas de bienes y la prestación de servicios que realicen sus usuarios se encuentran, por regla general, gravadas con el impuesto sobre las ventas. Lo anterior se entiende sin perjuicio de las normas que exoneran del gravamen a las operaciones de exportación de bienes que realicen los usuarios de la zona franca desde la misma y con destino a los mercados externos.

Concretamente, el artículo 479 ET dispone que los bienes que se exporten, están exentos de IVA, y por su parte el artículo 108 del Decreto 2147 de 2016 establece que se considera exportación, para efectos de la exención mencionada, la venta y salida a mercados externos de bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales de la zona franca.

En estas condiciones, se exonera del IVA a los bienes que tengan vocación exportadora, es decir, los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo, para evitar que el gravamen sumado al precio de venta en el exterior los haga menos competitivos.

### C. IVA EN LAS OPERACIONES DE VENTA DE BIENES CORPORALES MUEBLES DESDE EL TERRITORIO ADUANERO NACIONAL A USUARIOS EN ZONAS FRANCAS

Con respecto a las ventas hacia zonas francas desde el resto del territorio aduanero nacional, existen dos operaciones distintas cuyo tratamiento tributario difiere de la regla general.

En primer lugar encontramos la venta de bienes desde el territorio aduanero nacional a un usuario comercial ubicado en la zona franca, cuya operación da lugar a la causación del IVA toda vez que el artículo 104 del Decreto 2147 de 2016 lo expresa taxativamente dentro de los casos que no son considerados una exportación como consecuencia del ingreso de una mercancía a zona franca.

En segundo lugar, se tiene la venta de bienes del territorio aduanero nacional a un usuario industrial de bienes y servicios ubicado en la zona franca. En este supuesto la venta se encuentra exenta, dado que, como lo señala el artículo 104 del Decreto 2147 de 2016, se considera una exportación definitiva la introducción a zona franca permanente o permanente especial, desde el territorio aduanero nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre circulación necesarios para el normal desarrollo de su objeto social, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por el usuario industrial de bienes y/o servicios. Y así como se había mencionado anteriormente, dichos bienes nacionales deben ser necesarios para el desarrollo de su objeto social.

Ahora bien, en el caso de la venta de bienes y la prestación de servicios entre usuarios de las zonas francas, legalmente se establece una exención del IVA; así, el literal e8 del artículo 481 ET establece que están exentos del IVA, con derecho a devolución bimestral: “Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional 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”.

La medida es también un desarrollo del principio de “imposición en el destino”, según el cual el impuesto a las ventas en el marco de las operaciones

de comercio internacional no se causa sobre los bienes en el lugar de origen, sino en el lugar de destino, es decir, en el lugar donde finalmente ha de realizarse su consumo. Por otra parte, tal como lo ha señalado la jurisprudencia, el carácter excepcional de las normas que consagran exenciones de impuestos comporta obligatoriamente una interpretación restrictiva de las mismas; en tal sentido, el alcance del artículo 479 ET está restringido a las operaciones que efectivamente impliquen la salida de bienes al mercado externo y no se extiende a las que se designen por calificación de una norma reglamentaria sobre zonas francas.

Al respecto, el artículo 104 del Decreto 2147 de 2016 aclara que las exportaciones temporales que se realicen desde el territorio aduanero nacional a un usuario de zona franca, con la finalidad de llevar a cabo un proceso de perfeccionamiento por un usuario, no tendrá los beneficios de una exportación definitiva. Adicionalmente, el mismo artículo lista los casos en que el ingreso de mercancías a zona franca no constituye una exportación:

- a. El ingreso de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre circulación en el país, siempre y cuando se encuentren en el mismo estado en que fueron introducidas inicialmente al territorio aduanero nacional.
- b. El ingreso de bienes nacionales o en libre circulación a favor de un usuario comercial.
- c. El ingreso de mercancías que no constituyan parte del objeto social de los usuarios y no estén vinculadas con el normal desarrollo de sus actividades, tales como materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo que ingresen para el consumo o utilización dentro de la zona franca.
- d. El ingreso a zona franca transitoria de bienes nacionales o que se encuentran en libre circulación en el resto del territorio nacional.
- e. El ingreso de mercancías nacionales o en libre circulación, a una zona franca permanente especial, cuyo objeto social principal sea realizar eventos feriales.

## CONCLUSIONES

Si bien a partir del 1.º de enero de 2017 se tuvo un incremento al 20% en la tarifa del impuesto de renta para los usuarios de zona franca, la reforma tributaria explícitamente reconoció la aplicación de los contratos de estabilidad jurídica suscritos con usuarios de zona franca, cuya tarifa será la establecida en dicho contrato. Este es un reconocimiento que el legislador hizo con el fin

de garantizar la seguridad jurídica y, en particular, la confianza de los inversionistas localizados en zonas francas, en nuestra opinión de manera acertada.

Sin embargo, aquellos usuarios establecidos en zona franca y que tienen vigente un contrato de estabilidad jurídica y por ende una tarifa de renta preferencial no se encuentran exonerados del pago de aportes parafiscales, y pueden tener estabilizada la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos. Esta aclaración del legislador es totalmente atinada dado que con ella se evita que se incurra en una desigualdad en materia de beneficios tributarios más allá de las establecidas en los contratos de estabilidad jurídica.

La limitación a las deducciones por activos intangibles con ocasión de la explotación de bienes intangibles formados en el territorio nacional a vinculados económicos del exterior y en zonas francas es acertada en la medida en que el Estado está garantizando el recaudo tributario equivalente por concepto de pago de regalías. Nótese que la limitación procede para todo tipo de bienes producidos en el territorio nacional, difiriendo del concepto mismo de territorio aduanero nacional que demarca el área donde se aplica la regulación aduanera colombiana. De manera que, para efectos tributarios y en este caso en particular, no sería predicable la ficción jurídica de “extraterritorialidad” propia del ámbito del derecho aduanero y según la cual los bienes producidos en dicha área se entienden como fuera del territorio colombiano para efectos de los derechos e impuestos a las importaciones, así como otras prerrogativas en materia del régimen aduanero y de comercio exterior.

En cuanto a la aplicación de la disposición que contempla la posibilidad de reintroducir los bienes manufacturados parcialmente en zona franca, sin que los bienes incorporados en territorio aduanero nacional pierdan la calidad de exentos, será necesario evaluar y quizás regular sobre el insumo incorporado al bien final producido en zona franca y su papel en el proceso productivo que se realiza en la zona franca, en particular sobre las medidas o criterios de control de que dispondrá la Administración para considerar si se conserva o no la calidad de exento.

Permanece el *statu quo* que el proyecto de reforma tributaria pretendía enmendar respecto de las diferencias suscitadas con ocasión de la determinación de la base gravable del IVA dependiendo de la fecha en que haya sido declarada la zona franca. Esta situación sí es lamentable dado que no se aprovechó la oportunidad para superar estas diferencias que tienen un impacto directo frente al principio de igualdad tributaria; por lo tanto, al mantenerse la distorsión en la base gravable del IVA se da lugar a que se originen y mantengan condiciones de competitividad desiguales entre los usuarios del régimen franco.

Cobra importancia, para efectos de la competitividad, que se haya conservado la exención del IVA en las operaciones de venta de bienes corporales muebles entre usuarios en zonas francas, así como la exención del IVA para la compra de materias primas, puesto que todo lo anterior permite a los industriales establecidos en zona franca contar con un entorno más competitivo, esto teniendo en cuenta que la figura de las zonas francas fue concebida desde sus inicios como un motor de desarrollo para promover la producción y las exportaciones de Colombia hacia el resto del mundo.