

# INFORME

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

**No pueden considerarse como servicios intermedios de la producción los servicios de bodegaje, transporte y nacionalización.** La DIAN llegó a dicha conclusión y, por ello, su tratamiento en IVA es el que le corresponda a cada servicio de manera particular. Lo anterior se encuentra en el concepto No. 100208221-790 de junio del 2021, cuyos apartes más importantes son los que se transcriben a continuación:

“...una empresa sin domicilio contrata los servicios de un usuario de zona franca relacionados con la operación logística (bodegaje, transporte y nacionalización) para los productos que comercializa en territorio colombiano necesaria para poner en condiciones de utilización y consumo, en el resto del territorio aduanero nacional, productos exentos de IVA”.

“De acuerdo a lo anterior, en la hipótesis bajo análisis no puede concluirse que los valores pagados a un tercero por servicios logísticos de bodegaje, transporte y nacionalización sean considerados servicios intermedios de la producción, por las siguientes razones:

1. La empresa extranjera que contrata dichos servicios logísticos no es productora de los bienes, sino una comercializadora de los mismos; por lo tanto, dichos servicios no están involucrados en un proceso productivo.
2. Por lo mismo, al ser comercializadora, se entiende que la empresa extranjera vende los referidos bienes en el mismo estado en que los adquirió; por lo tanto, se presume que los servicios de bodegaje, transporte y nacionalización prestados por el usuario de zona franca constituyen costos de ventas y no costos de producción.
3. Los servicios logísticos antes referidos no permiten *per se* la obtención de un producto final ni coadyuvan a su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización”.

Así, en este caso, para efectos de lo establecido en el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, los servicios logísticos de bodegaje, transporte y nacionalización



# INFORME

no se consideran servicios intermedios de la producción, por ser actividades que no son indispensables para la obtención de un bien final o para ponerlos en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo. Por lo tanto, su tratamiento en materia del impuesto sobre las ventas -IVA será el que corresponda respecto de cada servicio en particular (i.e., no estarían exentos de IVA por no seguir el servicio la suerte del producto final).

**La DIAN establece que no es posible que un usuario operador de zona franca sea al mismo tiempo un centro de distribución logístico.** Concepto DIAN 100208221-0721 de mayo del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

*“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 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:*



# INFORME

*“(…) 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”*

*“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

# INFORME

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 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 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 *ibídem*, 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

# INFORME

simultáneamente la habilitación como Centro de Distribución Logística Internacional”.

**Los servicios de administración y dirección pagados por una empresa colombiana a su matriz del exterior con residencia en Corea, no están sujeta a retención en la fuente del 33%.** Así lo sostiene la DIAN en el concepto 100208221-784 de junio del 2020, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Así pues, frente al caso consultado, se podrá concluir que siempre que los pagos por concepto de administración y dirección realizados por la filial colombiana a su matriz radicada en la República de Corea no sean obtenidos a través de un Establecimiento Permanente de esta última en Colombia, la potestad tributaria será exclusivamente del Estado de Residencia (i.e., República de Corea). En ese sentido, estos pagos no estarán sujetos a retención en la fuente en Colombia”.

“Por lo tanto, si se efectuó una retención en la fuente en Colombia que no era procedente a la luz del CDI, la matriz podrá efectuar una solicitud de devolución de la retención a su filial”.

**Para efecto de obras por impuestos, debe entenderse como actividad generadora de renta las actividades ordinarias y no las extraordinarias.** La DIAN sostuvo dicha tesis en el concepto 100208221-816 de junio de 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“Análisis y conclusiones aplicables al supuesto consultado”.

*En este orden de ideas y, retomando lo antes expuesto, se concluye:*

*“3.1. El legislador no estableció una definición especial para los conceptos “actividad generadora de renta” y “relacionadas con su actividad generadora de renta” en el marco del mecanismo de pago bajo análisis. En esa medida, el alcance de dichas expresiones debe determinarse a partir de una interpretación armónica y razonable de la normativa y jurisprudencia vigente”.*

*“3.2. Así, en relación con el concepto de “actividad generadora de renta” en el marco del mecanismo de pago bajo análisis, podrá entenderse esta como aquella que comprende la actividad económica productiva del contribuyente, sobre la cual*

*se da el giro ordinario de sus negocios. Es decir, esta recae sobre las actividades que realizan los contribuyentes, bajo la naturaleza de actos de comercio o mercantiles habituales, en el desarrollo de su objeto social, tanto principal como secundario, para la generación de sus ingresos”.*

*“En ese sentido, para este Despacho este concepto se extiende a las actividades que ordinaria y habitualmente desarrolla el contribuyente relacionadas con su objeto social, no estando incluidas aquellas operaciones que se realizan de forma extraordinaria o esporádica y que resultan ajenas al objeto mismo para el cual fueron creadas”.*

*“3.3. En el mismo sentido, por actividades que se relacionan con la actividad generadora de renta del contribuyente debe entenderse como aquellas que son realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de su actividad productora de renta y, en este sentido, pueden ser susceptibles de ser consideradas bien, como un costo fiscal que da lugar a un gasto por depreciación, o bien, como una expensa deducible por tener un nexo causal necesario con la actividad productora de renta”.*

*“3.4. Sin perjuicio de lo anterior, téngase en cuenta que deberá, en cada caso concreto, determinarse el alcance de la actividad generadora de renta y las actividades que se realizan en desarrollo o ejecución de la misma, pues esto dependerá del segmento económico al que pertenezca el contribuyente y el nexo de causalidad en la necesidad de efectuar dichas actividades, de acuerdo con el giro ordinario de los negocios del contribuyente”.*

**Un documento físico que se convierte en formato PDF y es enviado por correo electrónico, no cumple las características del documento electrónico.** Así lo considera la DIAN en el concepto 100208221-822 de junio del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

*“De la lectura armónica de las disposiciones mencionadas, se concluye que, para efectos aduaneros, un documento soporte electrónico, es aquel que se encuentre definido en el artículo 177 del Decreto 1165 de 2019, o en las disposiciones especiales que así lo determinen y que cumpla con las siguientes condiciones: i) ser generado o creado mediante un formato electrónico, y ii) ser leído, reproducido y transferido a través de los Servicios Informáticos Electrónicos de la Entidad. Por lo anterior, lo previsto en el artículo 177 del Decreto 1165 de 2019, en relación*

# INFORME

con los documentos soportes electrónicos, aplicará solamente para aquellos documentos que cumplan con las condiciones antes mencionadas”.

“2. ¿En la actual pandemia mundial, ocasionada por la propagación del virus COVID-19, los documentos soporte en formato PDF enviados vía correo electrónico por parte de los proveedores en el exterior a los importadores en Colombia, pueden ser considerados documentos soporte electrónicos?”

“Teniendo que, un documento físico que se convierte en formato PDF y es enviado por correo electrónico no cumple las características del documento electrónico previstas en la definición del artículo 3 del Decreto 1165 de 2019, este no puede ser considerado un documento soporte electrónico”.

**Los aportes en especie de propiedad, planta y equipo a una sociedad, no cumplen los requisitos de inversión mínima para acceder a la renta exenta del campo colombiano.** Así lo plantea la DIAN en el concepto 100208221-746 de mayo del 2021, cuyos apartes más importantes se transcriben a continuación:

“1. ***“¿Son inversiones que den cumplimiento a los requisitos señalados en la Ley, el Decreto y la Resolución los aportes en especies como ‘Propiedad planta y equipo y/o activos biológicos, productores, relacionados con la actividad generadora de renta’ cuando dichos activos son aportados a la sociedad para el desarrollo de la actividad económica beneficiaria del incentivo y los mismos se realizan conforme a las reglas de neutralidad del artículo 319 del E.T.?”***  
(Subrayado fuera del texto original)

“El numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario establece que, entre otros requisitos, las personas jurídicas (cfr. artículo 1.2.1.22.60 del Decreto 1625 de 2016) que pretendan acceder al incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano deberán efectuar una inversión mínima durante un período máximo de 6 años en propiedad, planta y equipo, la cual en ningún caso será inferior a 1.500 UVT (cfr. literales c) y e) del citado numeral 2)”.

“A su vez, el artículo 1.2.1.22.59 del Decreto 1625 de 2016 aclara:

***“No se consideran inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario, aquellas que fueren el resultado de procesos de fusión,***



***absorción, escisión o cualquier tipo de reorganización empresarial o de inversiones”.***

(...)

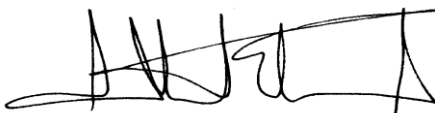
*“Las inversiones deben corresponder a la adquisición de propiedad, planta y equipo y/o activos biológicos productores, relacionados con la actividad generadora de renta. La inversión se determinará con base en su costo fiscal de adquisición conforme con lo previsto en el Estatuto Tributario.” (Subrayado fuera del texto original).*

*“Asimismo, el artículo 1.2.1.22.70 ibídem reitera que “El incremento del patrimonio de la sociedad beneficiaria de la renta exenta, resultante de procesos de fusión, absorción, escisión, o cualquier tipo de reorganización, no es viable para acreditar el cumplimiento de los requisitos de inversión mínima de que trata el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario y el presente Decreto” (subrayado fuera del texto original).*

*“Examinado lo anterior, este Despacho considera que los aportes en especie no constituyen un mecanismo viable para efectos de la inversión mínima que deben realizar las personas jurídicas interesadas en el beneficio tributario *sub examine*, teniendo en cuenta que, para efectos tributarios, dichos aportes se encuentran calificados como reorganizaciones empresariales, tal y como se desprende del Capítulo I (APORTES A SOCIEDADES) del Título IV (REORGANIZACIONES EMPRESARIALES) del Libro I (IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS) del Estatuto Tributario, independientemente de que se sometan o no a las reglas de neutralidad señaladas en el artículo 319 del Estatuto Tributario”.*

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



Alberto Echavarría Saldarriaga  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos