

CONCEPTO DE 2011

SECRETARÍA DE HACIENDA

MEMORANDO 2011IE8794

CONCEPTO NÚMERO 1206

PARA: FUNCIONARIOS DIRECCION DE IMPUESTOS DE BOGOTA

DE: ANA MARIA BARBOSA RODRIGUEZ
Subdirectora Jurídica Tributaria

ASUNTO: INDUSTRIA Y COMERCIO AVISOS Y
TABLEROS

ZONAS FRANCAS

FECHA: 15 de marzo de 2011

De acuerdo con el artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección de Impuestos de Bogotá DIB.

TEMA 1: Tratamiento en materia del impuesto de industria y comercio de actividades gravadas, con destino a zonas francas.

TESIS JURIDICA

Las ventas efectuadas desde el territorio nacional a zonas francas no son exportaciones y constituyen ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, por cuanto el tratamiento contemplado mediante la Ley 1004 de 2005 y el Decreto 383 de 2007 consistente en considerar como de fuera del territorio nacional a las zonas francas para efectos de los tributos aduaneros y tributarios nacionales aplicables a las importaciones y exportaciones¹, no se hace extensivo a los impuestos de carácter territorial, por lo que no es posible extender los beneficios otorgados por la ley en materia nacional a los impuestos locales por expresa prohibición constitucional consagrada en el artículo 294²

INTERPRETACION JURIDICA

Con el ánimo de establecer si las operaciones realizadas dentro de la jurisdicción de Bogotá con las Zonas Francas Aduaneras se encuentran gravadas con el impuesto de Industria y comercio, teniendo en cuenta que estas zonas tienen tratamiento especial para sus usuarios, empezaremos por precisar algunos conceptos que la ley tributaria y aduanera dispone en esta materia y posteriormente analizaremos esta normativa frente al impuesto territorial.

Marco Legal

Las zonas francas fueron creadas en Colombia mediante la Ley 105 de 1958, con el objeto de facilitar el comercio exterior, como establecimientos públicos, con personería jurídica y patrimonio propio y tenían por objeto la prestación de un servicio público sin ánimo de lucro, todas las mercancías y materias primas que ingresaran a zona franca que fueran transformadas, ensambladas, modificadas, envasadas., manufactura-

1 Artículo 392-4. Alcance del régimen aduanero. Los bienes que se introduzcan a las Zonas Francas Permanentes por parte de los usuarios, se considerarán fuera del Territorio Aduanero Nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones e impuestos a las exportaciones.

2 ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuesto salvo lo dispuesto en el artículo 317.

das etc., solamente podían salir de esta zona con destino a la exportación o a la importación para ser usadas o consumidas en el territorio nacional con excepción de los artículos de prohibida importación. Lo anterior exento de pago de impuestos, contribuciones o gravámenes nacionales, departamentales y municipales.

Posteriormente, la Ley 109 de 1985 creó el estatuto de las zonas francas definiéndolas como establecimientos públicos del orden nacional con personería jurídica autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscritas al Ministerio de Desarrollo Económico, cuyo objeto era prestar un servicio y no perseguía ánimo de lucro. Esta ley definió de manera general, las actividades permitidas en las zonas francas, las exenciones de impuestos como incentivos tributarios en materia de impuestos nacionales y derogó la ley anterior excepto su artículo 1° que define el concepto de zona franca, igualmente derogó la ley 47 de 1981 por medio de la cual se expidió el estatuto orgánico de las zonas francas industriales y comerciales, es importante resaltar que derogó la exención contenida en el artículo 4 de la ley 105 de 1958 respecto de los impuestos departamentales y municipales.

La anterior normativa dispuso los preceptos legales en esta materia hasta la promulgación de la Ley 1004 de 2005 mediante la cual se estableció un régimen especial con el objeto de estimular la inversión y derogó la Ley 109 de 1985.

La Ley 1004 de 2005 y el Decreto 383 de 2007, en sus artículos 392-4 y 396 establecen el tratamiento a la zona franca de territorio extraterritorial para efectos de impuestos aduaneros y tributarios nacionales, así:

Artículo 392-4. Alcance del régimen aduanero. Los bienes que se introduzcan a las Zonas Francas Permanentes por parte de los usuarios, se considerarán fuera del Territorio Aduanero Nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones e impuestos a las exportaciones.

Artículo 396. Exportación definitiva. Se considera exportación definitiva, para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario, la introducción a Zona Franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del usuario operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos.

Las exportaciones temporales que se realicen desde el resto del Territorio Aduanero Nacional a Zona Franca, con el objeto de someter el bien a un proceso de perfeccionamiento por un usuario, no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas.

La introducción en el mismo estado a una Zona Franca Permanente de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país, no se considera exportación.

Tampoco se considera exportación el envío de bienes nacionales o en libre disposición a Zona Franca desde el resto del territorio nacional a favor de un usuario comercial.

Ahora bien, para revisar en contexto y armónicamente las zonas francas en el ámbito territorial es preciso traer a colación definiciones que no se encuentran establecidas por las leyes que regulan el impuesto de Industria y comercio pero que se encuentran definidas por otras leyes así como lo dispone el Código de Procedimiento Civil³, por consiguiente, revisaremos las definiciones a la luz de las normas que rigen la materia en impuestos nacionales y aduaneros.

Normativa Vigente (LEY 1004 DE 2005)

La ley 1004 de 2005, los Decretos 2685 de 1999 que modifica la legislación aduanera y 383 de 2007 mediante el cual se modificó el Decreto 2685 de 1999 y reglamentó el régimen de Zonas Francas Permanentes y Transitorias, observando para el efecto, los parámetros establecidos en dicha ley (1004 de 2005), definen a la zona franca como:

... “el área geográfica delimitada dentro del Territorio Aduanero Nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los

³ “ARTICULO 29. <PALABRAS TECNICAS>. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.

ARTICULO 30. <INTERPRETACION POR CONTEXTO>. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto”.

impuestos a las importaciones y a las exportaciones.” (Destacado fuera del texto)

Igualmente, establece que las zonas francas tienen como finalidad ser instrumento para la creación de empleo, para la captación de nuevas inversiones de capital, promover la competitividad en las regiones donde se establezcan, desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia y buenas prácticas empresariales, promover la generación de economías de escala y simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta.

EXPORTACION⁴

<Definición modificada por el artículo 1 del Decreto 1530 de 2008.:> Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este decreto, la salida de mercancías a una zona franca en los términos previstos en el presente decreto.

TERRITORIO ADUANERO NACIONAL⁵

<Definición modificada por el artículo 1 del Decreto 1198 de 2000.:> Demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geostacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa el Estado colombiano, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales.

En forma complementaria, el artículo 261 del Decreto 383 de 2007 definió el término de exportación de la siguiente manera:

ARTICULO 261. EXPORTACIÓN.

Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este Decreto, la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, en los términos previstos en el presente Decreto.

Una vez aclarados los términos anteriores, revisaremos los elementos estructurales del Impuesto de Industria y comercio

Frente a los conceptos transcritos es preciso señalar que los mismos, de manera expresa desarrollan la definición, alcance y tratamiento de ciertas zonas ubicadas dentro del territorio nacional, para efectos de tributos del orden nacional, esto es para los impuestos a las importaciones y exportaciones, es decir, frente al impuesto sobre las ventas y a los derechos aduaneros.

Para efectos aduaneros y de comercio exterior, la zona franca es considerada como un área extraterritorial dentro del territorio aduanero nacional, por tanto la zona franca es considerada como si fuera otro país, pero claramente la zona franca forma parte de Colombia, siendo necesario darle un alcance de extraterritorialidad para unos fines particulares y concretos. Cuáles son esos fines?: El manejo de las importaciones y las exportaciones.

En materia de importaciones la normativa pretende que cuando en una zona franca se reciban productos del exterior se consideren como si todavía permaneciera en el país de origen y solamente hasta cuando esta mercancía salga de la zona franca con destino al resto del territorio nacional se convierta en una importación y por tanto solo hasta en ese momento se adelante el proceso de nacionalización y pago de tributos nacionales correspondientes que permitan su ingreso legal al país de tal suerte que las mercancías de origen extranjero pueden ingresar y permanecer o ser transformadas en zona franca, sin estar aún sujetas al régimen tributario nacional; en materia de exportaciones la finalidad es que cuando el producto ingrese a la zona franca es como si estuviera entrando a otro país o se estuviera enviando a otro país desde el territorio nacional y por tanto recibe el mismo tratamiento aduanero que recibiera si entrara en un puerto.

En otras palabras, la creación de las zonas francas, corresponde a una ficción legal que establece a parte del territorio nacional como fuera de él para efecto de operaciones de comercio exterior y en consecuencia la definición de exportación prevista en las disposiciones hasta aquí citadas, en lo que tiene que ver con ventas hacia zonas francas, tiene alcance exclusivo para los fines que fueron creadas.

Por su parte la Constitución Política establece:

ARTICULO 226. El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.

ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.

⁴ y ² Decreto 2685 de 1999

Hechas las anteriores precisiones y teniendo en cuenta que en virtud del principio de autonomía territorial consagrado en el artículo 287 de la Carta Política, especialmente frente a la administración de sus recursos, al legislador no se le permite consagrar exenciones sobre impuestos de carácter territorial, menos aún lo puede hacer una entidad nacional de orden administrativo. Las exenciones de impuestos de propiedad territorial son competencia exclusiva de los municipios y distritos, y por lo tanto, si no existe norma territorial que haya definido en forma expresa este tema, no puede suplirse con normas de carácter nacional⁶, máxime cuando los impuestos territoriales gozan de protección constitucional. Las disposiciones expuestas anteriormente tienen connotación para los impuestos nacionales y contemplan tratamientos preferentes en materia aduanera e impositiva nacional, ya que, de acuerdo al artículo 294 de la Constitución Política, la decisión sobre las exenciones o tratamientos preferenciales en relación con tributos de propiedad de los entes territoriales es de competencia exclusiva de los municipios, sin perjuicio de la limitación consagrada en el artículo 38 de la Ley 14 de 1983, según el cual: “los municipios sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal.”

ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

El Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, estableció:

“Artículo 32. Hecho generador.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

Por su parte el artículo 42 de la norma en comento, sobre la base gravable establece:

Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos

netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos. (se resalta)

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (subraya ajena a texto)

Esta norma compilatoria no hace nada diferente a recoger la descripción legal contemplada en el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, “Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá”, normativa que de manera propia y preferente establece lineamientos en materia de Industria y Comercio para el Distrito Capital, pero que igual tampoco se aleja de la descripción que para el resto del país se encuentra regulada en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

De lo anterior tenemos que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley, que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C.. La única deducción posible para el caso que nos ocupa es la deducción o no sujeción por concepto de exportaciones.

Concatenando todas las normas transcritas tenemos que los sujetos pasivos del impuesto deberán tributar sobre la totalidad de los ingresos netos que se perciban en ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción de Bogotá D.C., y las únicas deducciones posibles de realizar, son aquellas que la norma taxativamente señala.

Pues bien, en materia del impuesto de industria y comercio, el legislador le ha dado a las exportaciones una connotación especial, dirigido a dos aspectos claramente definidos por la ley, a saber:

⁶ Vid. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Ligia López Díaz, 25 de octubre de 2006, Radicación número: 05001-23-27-000-1998-01487-01(15168).

- 1.- Un tratamiento de no sujeción al impuesto de industria y comercio, orientado exclusivamente a la producción nacional de artículos destinados a la exportación y,
2. - Un tratamiento de deducción, con el fin de purificar la base sobre la cual se deberá liquidar el impuesto de Industria y Comercio.

Pasamos a desarrollar en detalle estos dos aspectos:

* NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Las **No sujeciones** consisten en la manifestación expresa que hace el legislador respecto de la exclusión de ciertos individuos o actividades, según el caso, del hecho generador que configura el impuesto. La no sujeción se manifiesta en la no presentación de declaraciones tributarias y el no pago del impuesto.

En materia del Impuesto de Industria y Comercio, la norma tributaria del orden distrital, Decreto 352 de 2002, señala en el literal b) del artículo 39 como actividad no sujeta al impuesto de Industria y Comercio **“la producción nacional de artículos destinados a la exportación”**.

Por consiguiente y a su tenor, se deben conjugar dos elementos esenciales para que se tipifique la no sujeción, pues no basta con la producción de artículos sino es requisito sine qua non, que se destinen a la exportación.

Dejamos claro que la no sujeción estudiada, recae exclusivamente en la producción (de artículos destinados a la exportación), entendido, según el Diccionario de la Lengua Española como *“...fabricar, elaborar cosas útiles...”* y definida en el artículo 33 del Decreto 352 de 2002 así:

“ART: 33.- Actividad Industrial. *Es actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.”*

Traduce lo anterior, que los sujetos que se encuentren de manera exclusiva dentro de esta premisa (no sujeción), no serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital y en consecuencia ni lo declararán ni lo pagarán, en la medida en que toda la producción sea exportada.

* Deducción

En acápites anteriores se dijo que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C., para el caso en estudio cobra importancia analizar la deducción correspondiente a los ingresos obtenidos por **exportaciones**.

Obsérvese que la norma establece que las exportaciones, en términos generales, es una de las deducciones del impuesto referido, y no puntualiza que se trate exclusivamente de la producción de bienes destinados a este fin, lo que nos conduce a pensar que puede ser viable que dentro de este concepto queden inmersas las exportaciones de servicios, las cuales al no tener la connotación de no sujeción, reciben el tratamiento de deducibles.

Por tanto el contribuyente al hacer la liquidación del impuesto de industria y comercio, restará de los ingresos ordinarios y extraordinarios los ingresos obtenidos por las exportaciones efectivamente realizadas en el período gravable a declarar.

Ahora, hay que tener en cuenta que para efectos de poder realizar la deducción a que nos estamos refiriendo, los sujetos deben cumplir con todos y cada uno de las formalidades que exigen las normas y entidades que regulan tal situación.

Una vez se legalice la actividad de exportación de bienes o de servicios, el agente que la ejecuta, podrá deducir de la totalidad los ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre, los provenientes del ejercicio de esta actividad.

Así las cosas tenemos que la definición de exportación para fines del impuesto de industria y comercio, es la genérica y real, no la ficción contemplada para tratamiento tributario nacional. En este sentido, la definición de exportación, conforme al diccionario de la Real Academia de la Lengua es “Vender géneros a otro país”, luego para que se configure la exportación de que tratan la Ley 14 de 1983, Decreto Ley 1421 de 1993, Decreto 352 de 2002, el bien o servicio cuyo ingreso se reputa no gravado, es el proveniente de ventas o prestación de servicios con destino a otro país, esto es, fuera de las fronteras del territorio colombiano, fuera de sus límites geográficos.

CONCLUSION

Para concluir tenemos que exportación es la salida de un producto de un determinado país con destino

a otro⁷, y es esta salida del país la que constituye exportación para efectos del impuesto de industria y comercio.

La legislación aduanera Colombiana tiene una definición especial con el objeto de conceder beneficios en materia aduanera y de impuestos nacionales que no es de aplicación para los impuestos territoriales, de tal suerte que de lo aquí expuesto concluimos que las ventas efectuadas desde el territorio aduanero nacional, a zonas francas no pueden ser consideradas como exportación, para efectos del impuesto de industria y comercio, por cuanto las zonas francas ubicadas dentro del territorio del Distrito Capital no tienen tratamiento preferencial en materia territorial que las clasifique como de territorio extranjero y solamente ostenta este tratamiento preferencial en materia aduanera y tributario nacional, por consiguiente todas las ventas que se realicen a zonas francas serán objeto de gravamen.

TEMA 2. Tratamiento de las actividades industriales, comerciales y de servicios desarrolladas en las zonas francas.

TESIS JURÍDICA.

Las actividades industriales, comerciales y de servicios desarrolladas en zonas francas constituidas en el Distrito Capital, no cuentan con ningún tipo de tratamiento preferencial o exceptivo y en consecuencia en la medida en que constituyan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, los ingresos derivados de actividades desarrolladas en esa franja del territorio, se encuentran gravadas y los contribuyentes allí constituidos que perciban ingresos en Bogotá por actividades sometidas al impuesto, tributarán a las tarifas que correspondan.

INTERPRETACION JURÍDICA.

Desde su creación, las zonas francas fueron concebidas como un área especial dentro del territorio nacional que goza de tratamientos especiales en materia de comercio exterior, aduanero, cambiario e impositivo en materia de renta e IVA, sin embargo para el resto del mundo, es reconocida como territorio nacional.

La definición de zona franca tiene aplicación en materia tributaria aduanera y de comercio exterior bajo una normativa especial que contempla beneficios para efectos

de los impuestos a las importaciones y exportaciones del ámbito nacional⁸:

La ley aduanera definió las diferentes clases de usuarios aduaneros, revisemos las diferentes definiciones según lo contenido en el decreto 383 de 2007:

“Artículo 393-14. Usuario operador. *El usuario operador es la persona jurídica autorizada para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias Zonas Francas, así como para calificar a los usuarios que se instalen en estas.*

Parágrafo 1°. La calidad de usuario operador se adquiere cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expide el acto de autorización.

Artículo 393-19. Usuario industrial de bienes. *Es la persona jurídica instalada exclusivamente en una o varias Zonas Francas, autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados.*

Artículo 393-20. Usuario industrial de servicios. *Es la persona jurídica autorizada para desarrollar, exclusivamente, en una o varias Zonas Francas, entre otras, las siguientes actividades:*

1. Logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación.
2. Telecomunicaciones, sistemas de tecnología de la información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos, y organización, gestión u operación de bases de datos.
3. Investigación científica y tecnológica.
4. Asistencia médica, odontológica y en general de salud.
5. Turismo.
6. Reparación, limpieza o pruebas de calidad de bienes.

⁷ En economía, una exportación es cualquier bien o servicio enviado a otra parte del mundo, con propósitos comerciales. La exportación es el tráfico legítimo de bienes y/o servicios nacionales de un país pretendidos para su uso o consumo en el extranjero. Las exportaciones pueden ser cualquier producto enviado fuera de la frontera de un Estado. Las exportaciones son generalmente llevadas a cabo bajo condiciones específicas. (tomado de wikipedia)

⁸ ART 1 LEY 1004 DE 2005: “el área geográfica delimitada dentro del Territorio Aduanero Nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.” (Destacado fuera del texto)

7. *Soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, naves, aeronaves o maquinaria;*

8. *Auditoría, administración, corretaje, consultoría o similares.*

Artículo 393-21. Usuario comercial. Es la persona jurídica autorizada para desarrollar actividades de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes en una o varias Zonas Francas. Los usuarios comerciales no podrán ocupar, en conjunto, un área superior al veinticinco por ciento (25%) del área total de la respectiva Zona Franca.

De lo anterior tenemos que existen diferentes clases de operadores aduaneros dentro de la zona franca cuyo objetivo general es promover y dinamizar la economía del país, los productos y servicios allí desarrollados en principio serán destinados a la exportación pero subsidiariamente tienen como objetivo el mercado nacional.

Indistintamente de la clase de usuario aduanero que ostente un sujeto, en la medida en que desarrolle actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio dentro de la jurisdicción del Distrito Capital será sujeto pasivo de este tributo en Bogotá, es decir las operaciones que realice dentro de la zona franca ubicada en Bogotá se encuentran gravadas con el referido impuesto, las operaciones realizadas en Bogotá con destino a zona franca están gravadas y las operaciones efectuadas desde ésta hacia el resto del territorio nacional igualmente están gravadas en el municipio en el cual se realice el hecho generador.

Una vez precisados los anteriores conceptos, es pertinente enunciar el hecho generador y las actividades que se encuentran gravadas con el impuesto de Industria y comercio las cuales se encuentran en el Decreto Distrital 352 de 2002:

Artículo 32. Hecho generador.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Artículo 33. Actividad industrial.

Es actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura,

confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

Artículo 34. Actividad comercial.

Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

Artículo 35. Actividad de servicio.

Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

Teniendo en cuenta lo anterior, es importante reiterar que la delimitación efectuada para fines específicos en materia de impuestos, aduaneros y de comercio exterior del ámbito nacional, no son de recibo en el ámbito territorial por la prohibición expresa contenida en el artículo 294 de la Constitución Nacional que se materializa en este caso en que no se le puede dar tratamiento de territorio especial a las zonas francas dentro del contexto local⁹.

En lo referente a los impuestos de orden local no gozan de éstos beneficios, ni se le ha dado la categoría a las zonas francas de territorio extraterritorial, es decir para efectos de impuestos territoriales no existe distinción de territorio que las demarque, por consiguiente las zonas francas ubicadas en Bogotá, por constituir una ficción para efectos de tratamiento nacional como antes fue desarrollado, no pierden su calidad de territorio municipal que hace parte de la jurisdicción del Distrito Capital y por ende debe observar y cumplir las leyes y normas que rigen los impuestos y disposiciones locales. Así las cosas, las personas naturales o jurídicas que allí operen y que desarrollen actividades industriales comerciales o de servicios gravadas con el impuesto de Industria y comercio deben cumplir con

⁹ ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuesto salvo lo dispuesto en el artículo 317.

las obligaciones de declarar y pagar por los ingresos percibidos en desarrollo de sus actividades. En el mismo sentido aquellas personas naturales o jurídicas constituidas en otros entes territoriales, ya sea en el resto del territorio aduanero nacional o extranjeros que obtengan ingresos por operaciones con contribuyentes ubicados en tales zonas, deben tener en cuenta que no existe beneficios ni tratamientos especiales en el ámbito territorial luego los ingresos allí generados se entienden obtenidos en Bogotá y se encuentran gravados con el impuesto de Industria y comercio.

CONCLUSION

La definición de zona franca tiene aplicación en materia tributaria aduanera y de comercio exterior bajo una normativa especial que contempla beneficios para efectos de los impuestos a las importaciones y exportaciones del ámbito nacional, que no es de aplicación para los impuestos territoriales pues no existe norma local que delimite a las zonas francas para concederles tratamientos especiales en materia impositiva territorial y teniendo en cuenta que por disposición constitucional del artículo 294, la ley no puede otorgar tratamientos preferenciales ni exenciones sobre los tributos de propiedad de las entidades territoriales, no se puede dar delimitación de zona franca a una ubicación geográfica dada por la ley para fines impositivos del orden nacional, por consiguiente para fines territoriales las zonas francas pertenecen a la jurisdicción en las cuales se encuentran ubicadas y no son consideradas territorio extraterritorial, es decir para efectos de impuestos territoriales no existe distinción de territorio que las demarque, por consiguiente las zonas francas ubicadas en Bogotá, no pierden su calidad de territorio municipal que hace parte de la jurisdicción del Distrito Capital y los ingresos que allí se generen en desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios son ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, ya sea que desarrollen de manera permanente u ocasional con o sin establecimiento de comercio.

ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ
Subdirectora Jurídica Tributaria