

100202208-0219

Bogotá, D.C.,

Tema: Retención en la fuente
Descriptores: Retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta
Tarifa de retención en la fuente por venta de oro a usuarios industriales de zonas francas
Fuentes formales: Artículo 1° de la Ley 1004 de 2005
Artículo 365 del Estatuto Tributario
Artículos 1.2.4.6.9. y 1.2.4.9.1. del Decreto 1625 de 2016

Este Despacho es competente para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

Mediante el radicado de la referencia el peticionario solicita la reconsideración de los siguientes pronunciamientos:

Concepto 067279 de octubre 16 de 2002²:

(...) 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 reciben los proveedores nacionales, de un usuario de Zona Franca es un ingreso proveniente del exterior por concepto de exportaciones (...)

En tal virtud, (...) en el evento de venta por parte de proveedores nacionales a usuarios de las mismas, es aplicable el artículo 24 del Estatuto Tributario que dispone que constituyen ingresos de fuente nacional, los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación. Ello, si se considera que para efectos del impuesto sobre la renta las Zonas Francas son parte del territorio Colombiano (sic); y que evidentemente: así la operación se considere como una exportación para efectos aduaneros; realmente se trata de una operación en el territorio nacional y como tal debe ser tratada a la luz de las normas que regulan el impuesto sobre la renta.

¹ Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

² El problema jurídico planteado fue: "Se encuentran sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, los pagos o abonos en cuenta que se realicen a las empresas ubicadas en el territorio nacional por venta de mercancías a usuarios instalados en zonas francas?" (sic).

En consecuencia (sic) sobre tales ingresos procede la practica (sic) de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, a la tarifa del 3.5%, tarifa aplicable sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir un ingreso tributario para su beneficiario y que no tengan una tarifa específica, de acuerdo con lo previsto por el artículo 401 del Estatuto Tributario. (Subrayado fuera de texto)

Oficio 006045 de marzo 12 de 2019³:

(...) al (sic) Usuario Industrial de Servicios de una Zona Franca adquiere el oro deberá actuar como retenedor frente a sus proveedores acorde con las normas que regulan la retención en la fuente según lo previsto en el artículo 368 del estatuto tributario y artículo 1.2.4.9.1 que señala que la tarifa es del dos punto cinco (2.5%) sobre el valor del pago o abono en cuenta.

De igual manera deberá practicar la autorretención del uno por ciento 1% (en el caso de exportación de oro) o del tres por ciento (3%) en el caso de hidrocarburos, sobre el valor bruto del pago o abono en cuenta en divisas provenientes del exterior. (Subrayado fuera de texto)

Oficio 907838 - interno 1212 de agosto 10 de 2021⁴:

(...) cuál es la tarifa de retención en la fuente que debe aplicar el Usuario Industrial de Zona Franca a su proveedor de oro en el territorio nacional, debe tenerse en cuenta como lo indica el Oficio 006045 del 12 de marzo de 2019, que se trata de una retención en la fuente de acuerdo con lo previsto en el artículo 368 del Estatuto Tributario y el artículo 1.2.4.9.1. del DUR 1625 de 2016 que consagra la tarifa de retención a título de “otros ingresos” actualmente del 2.5% sobre el valor del pago o abono en cuenta.

Lo anterior, tiene su justificación en que (i) las ventas que se realizan desde el territorio nacional a un Usuario Industrial de Zona Franca, para efectos del impuesto sobre la renta y la retención en la fuente se rigen por las reglas generales aplicables a este impuesto, y (ii) que por tratarse de una venta que tiene lugar en el territorio nacional no corresponde a una operación de exportación. (Subrayado fuera de texto)

El peticionario sustenta la solicitud de reconsideración así:

- i) Las ventas realizadas desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de zona franca constituyen una exportación desde el punto de vista tributario, teniendo en cuenta la ficción de extraterritorialidad que opera sobre las zonas francas.

³ La consulta, resuelta en su momento, fue:

(...) si un usuario industrial de bienes y servicios de zona franca que adquiere oro de mina para fundirlo y exportarlo debe:

- 1- Practicar retención a los proveedores?
- 2- Autorretener el 1% del valor correspondiente al reintegro de divisas provenientes del exterior de dichas exportaciones?
- 3- Practicar la autorretención a título del impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 25 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 365 del estatuto tributario? (sic)

⁴ La consulta, resuelta en su momento, fue: “¿Qué tarifa de retención en la fuente aplica un Usuario Industrial de Zona Franca a un proveedor directo de oro?”.

- ii) Los usuarios industriales de zona franca se encuentran en desventaja, ya que, en la compra de oro, las sociedades de comercialización industrial pueden aplicar una tarifa inferior por concepto de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

Visto lo anterior, esta Dirección considera:

1. Sobre la extraterritorialidad de las zonas francas

El artículo 1° de la Ley 1004 de 2005 señala que las mercancías ingresadas en las zonas francas “se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones” (subrayado fuera de texto). Es decir, la ficción de extraterritorialidad que opera sobre las zonas francas no se extiende al impuesto sobre la renta y complementarios⁵.

Esto resulta apenas obvio si se tiene en cuenta que este impuesto no hace parte de “los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”.

Al respecto, este mismo Despacho en el Concepto 015215 - interno 1391 de septiembre 15 de 2023 (Concepto Unificado sobre operaciones entre Sociedades de Comercialización Internacional y usuarios de Zona Franca) insistió en que “los bienes que se introducen a una zona franca se consideran fuera del territorio aduanero nacional únicamente para efectos de los tributos aduaneros a las importaciones y a las exportaciones. Sin embargo, esto no desvirtúa el hecho de que dichos bienes, para los demás efectos legales, estén en el territorio nacional” (subrayado fuera de texto).

Aunado a lo anterior, no sobra recordar que los usuarios industriales de zona franca están sometidos al impuesto sobre la renta bajo el mismo régimen aplicable a las personas jurídicas en general, aunque gozan de ciertas prerrogativas⁶.

2. Sobre la “desventaja” de los usuarios industriales de zona franca en comparación con las sociedades de comercialización internacional en la compra de oro

El artículo 1.2.4.6.9. del Decreto 1625 de 2016 contempla que “Las compras de oro efectuadas por las sociedades de comercialización internacional se encuentran sometidas a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a la tarifa del uno por ciento (1%) sobre el valor total del pago o abono en cuenta” (subrayado fuera de texto).

En contraste, si la compra de oro es realizada por un usuario industrial de zona franca, la tarifa aplicable por el mismo concepto es del 2,5%, como se explicó en el Oficio 907838 de 2021, atendiendo lo consagrado en el artículo 1.2.4.9.1. *ibidem*.

⁵ (...) 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 reciben los proveedores nacionales, de un usuario de Zona Franca es un ingreso proveniente del exterior por concepto de exportaciones. (Subrayado fuera de texto) (cfr. Oficio 075260 de diciembre 3 de 2012)

⁶ P.ej. Tarifa prevista en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario.

No obstante, no compete a esta Dirección evaluar si la diferencia en el tratamiento expuesto genera o no una desventaja, como tampoco tomar determinaciones como lo podría ser la modificación de la tarifa de retención en la compra en comento; aspecto éste que compete al Gobierno nacional, según el artículo 365 del Estatuto Tributario⁷.

Por lo antes explicado, **se confirma** el Concepto 067279 de octubre 16 de 2002 y los Oficios 006045 de marzo 12 de 2019 y 907838 - interno 1212 de agosto 10 de 2021⁸.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

**GUSTAVO ALFREDO
PERALTA FIGUEREDO**

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Director de Gestión Jurídica
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Bogotá, D.C.

Proyectó: **Silvio Efraín Benavides Rosero** – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: **Pedro Pablo Contreras Camargo** – Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina

⁷ El Gobierno nacional podrá establecer retenciones en la fuente con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.
(...) (Subrayado fuera de texto)

⁸ Es de anotar que la interpretación sobre la obligación de los usuarios industriales y de servicios de Zona Franca que adquieren oro de “actuar como retenedores ante sus proveedores, con aplicación de la tarifa del 2.5% sobre el pago o abono en cuenta” se encuentra demandada ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (ver Expediente No. 11001-03-27-000-2023-00025-00 (27894)).