

Control tributario a usuarios de las zonas francas en Colombia

Sandra Ángela Henao Grisales
Manuel José Aristizábal Mejía

Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación
Manizales
2018

Control tributario a usuarios de las zonas francas en Colombia

Trabajo de grado para optar el título de Magister en Tributación

Autores: Sandra Ángela Henao Grisales, Manuel José Aristizábal Mejía
Tutores: Rubiela Jiménez A, Luis Fernando Gómez

|

Universidad de Manizales
Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas
Maestría en Tributación
Manizales
2018

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	6
INTRODUCCION	8
CAPITULO UNO	11
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	11
1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	12
1.3 JUSTIFICACION.....	13
1.4 DELIMITACIÓN Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	144
1.5 ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	155
CAPITULO DOS	188
2.1 ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO	18
2.1.1 Definición y características de la Zona franca.....	243
2.1.2 Normatividad	248
2.1.3 Clasificación de las zonas francas	31
2.2 RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ZONAS FRANCAS.....	398
2.2.1 Impuesto a la Renta	399
2.2.2 Impuesto a las ventas	42
2.3 EL CONTROL TRIBUTARIO	487
2.3.1 El auditor tributario.....	582
2.3.2 Normas aplicables al control tributario de zonas francas	587
2.3.3 Proceso de Fiscalización y Liquidación	609
CAPÍTULO TRES	709
RESULTADOS Y ANÁLISIS	69
CAPITULO CUATRO	843
CONCLUSIONES	843
RECOMENDACIONES	846
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	898
Anexo A. Entrevista auditor DIAN Pereira.....	1009

Anexo B. Entrevista auditor DIAN Pereira-Manizales	1043
Anexo C. Entrevista auditor DIAN Pereira	1087
Anexo D. Normograma de zonas francas	113
Anexo E. Zonas francas permanentes requisitos	1187
Anexo F. Zonas Francas Permanentes especiales – requisitos	1198
Anexo G. Régimen especial para los departamentos de Putumayo, Nariño, Huila, Caquetá y Cúcuta. Requisitos	1209
Anexo H. Movimiento de mercancías zonas francas – salidas - por tipo de operación	12120
Anexo I. Movimiento de mercancías –entradas y salidas - por tipo de operación	12121
Anexo J. Consolidado Importaciones y exportaciones zonas francas	1232
Anexo K. Participación de las exportaciones e importaciones de las zonas francas, según tipo de operación	1243
Anexo L. Exportaciones por tipo de zona franca julio 2016 y julio 2017	1254
Anexo M. Exportaciones por tipo de zona franca- enero a julio 2016 vs enero julio 2017	1265
Anexo N. Importaciones por tipo de zona franca julio 2016 vs julio 2017	1276
Anexo O. Importaciones por tipo de zona franca enero a julio 2016 vs enero julio 2017	1287

FIGURAS

Figura 1 Zonas francas por región	35
Figura 2 Mapa de procesos	51

TABLAS

Tabla 1. Costo de beneficios sociales y económicos de las zonas francas en Colombia	21
Tabla 2. Salidas de mercancías de zonas francas	26
Tabla 3. Evolución normatividad tributaria de las zonas francas	70
Tabla 4. Síntesis Estatuto tributario	71
Tabla 5. Análisis preliminar en las auditorías	77
Tabla 6. Generalidades de las auditorías	78
Tabla 7. Aspectos a verificar en ingresos para auditoría en el impuesto a la renta	79

Tabla 8. Aspectos para verificar en costos y deducciones para auditoria en el impuesto a la renta	80
Tabla 9. Pautas relacionadas con el impuesto a las ventas.....	81

RESUMEN

En varios países las zonas francas han sido un importante instrumento para lograr la competitividad y Colombia no ha sido ajena a ello, puesto que son medios para atraer la inversión extranjera, estimular la diversificación y el encadenamiento productivo, así como la transferencia de tecnología. Por tal razón se han expedido diversas normas para la creación y funcionamiento de tales zonas como son la Ley 1004 de 2005 y sus decretos reglamentarios, como también las resoluciones expedidas por la DIAN y el Ministerio de Industria, comercio y turismo con el fin de regular y controlar la actividad económica de las empresas instaladas en las zonas francas en el país.

A partir de la promulgación de la ley 1004, se ha visto el incremento de dichas zonas, donde se localizan empresas que realizan actividades industriales de bienes y servicios o actividades comerciales, en busca de disminuir sus costos e incrementar sus utilidades. De igual manera la ubicación en una zona franca se ve incentivada porque a los usuarios de dichas zonas se les aplican normas especiales en materia aduanera, tributaria y de comercio exterior.

Es así como para los impuestos a las importaciones y exportaciones, las mercancías son consideradas fuera del territorio aduanero nacional y en lo relacionado con el impuesto a la renta los usuarios industriales y el usuario operador de zona franca tienen tarifa especial del 20% a partir del año gravable 2017, más no así el usuario comercial, quien debe tributar a la tarifa plena, que para el caso del año 2017 es del 34%.

En cuanto al IVA, los bienes que se introduzcan a la zona franca están exentos, siempre y cuando se trate de insumos y materias primas necesarios para el proceso productivo y si no cumplen con este requisito serán gravados.

Teniendo en cuenta que los beneficios otorgados a los usuarios de zonas francas golpean significativamente el recaudo de los impuestos, puesto que se convierten en gasto tributario, es importante realizar el control respectivo a través del proceso de fiscalización y liquidación a cargo de la DIAN, a fin de verificar que los usuarios cumplan con los requisitos exigidos para su declaratoria como zona franca o usuario de zona franca, como también de la normatividad aplicable a este tipo de contribuyentes.

En consecuencia, la DIAN como ente fiscalizador ha proferido el Manual de lineamientos de fiscalización en general y los lineamientos para el control de zonas francas en el programa TACI, que sirven de guía a los auditores de la división de Fiscalización para realizar las visitas de verificación del cumplimiento de las disposiciones tributarias, aduaneras, cambiarias e internacionales. Sin embargo, en el desarrollo de la investigación los auditores encuentran diversas situaciones que no se encuentran contempladas en los citados manuales, razón por la cual, con base en la normatividad existente y en la experiencia de auditores expertos en temas de zonas francas y de los propios investigadores, se establecieron pautas a tener en cuenta en el control tributario a las zonas francas y usuarios de las mismas.

Palabras clave: zona franca, usuario industrial, régimen franco, auditoría, control tributario, auditor tributario.

INTRODUCCION

Desde épocas remotas han existido zonas de libre comercio, pero fue solo hasta finales de los años 50, que se introdujo a nivel mundial el concepto de zonas francas, ya que además de impulsar el comercio internacional se buscaba también incrementar las exportaciones de los productos fabricados en las empresas ubicadas en estas zonas y por consiguiente la generación de nuevos empleos.

Es evidente entonces que, en la mayoría de los países dentro de su política económica, fueron implementando estrategias para promover el comercio exterior, siendo una de ellas, la creación de zonas francas. (Rivas Mena, 2009, p. 28).

Resulta oportuno señalar, que Colombia no fue ajena a lo que ocurría a nivel mundial, por lo que en 1958 a través de la Ley 105, dentro de la estrategia de comercio exterior de la época, se creó la Zona franca industrial y comercial de Barranquilla y se autorizó la creación de las de Santa Marta, Palmaseca, Cúcuta, Buenaventura y Cartagena, (p. 1) las cuales entraron a funcionar en los años setenta. Es de anotar que estas zonas estaban destinadas a la importación de mercancías y estaban exentas del pago de impuestos.

Con la ley 109 de 1985, se estableció el estatuto de las zonas francas determinando que eran establecimientos públicos del orden nacional y para la persona jurídica usuaria de dichas zonas se señaló la exención del impuesto de renta, siempre y cuando cumpliera con los requisitos señalados en la Ley, sujeto a que estos ingresos provinieran de exportaciones (p.3-4). Esta exención fue derogada a partir del 31 de diciembre de 2006, con la Ley 863 de 2003. (p. 47)

Posteriormente, en el año 1991, con la Ley 7, denominada Ley Marco de Comercio Exterior, en el artículo 6, se introdujeron varios cambios, entre los cuales se encontraban la reglamentación de la existencia y funcionamiento de las zonas francas industriales, comerciales y de servicios; también estableció que las zonas francas de carácter público podían convertirse en sociedades de economía mixta o que fueran adquiridas por sociedades comerciales. (p.4).

Sin embargo, en el año 2005 se promulgó la Ley 1004, con la cual se modificó el régimen de zonas francas anterior. Entre las modificaciones se encuentra el de la tarifa del 15% del impuesto a la renta para las personas jurídicas usuarias de dichas zonas, excluyendo de este beneficio a los usuarios comerciales a quienes se les aplica la tarifa general del impuesto. (p. 2). La vigencia de esta ley fue a partir del 1 de enero de 2007. Mediante los decretos 383 y 4051 de 2007, se reglamentó la citada ley.

Es de anotar, que las modificaciones anteriormente mencionadas, fueron realizadas para cumplir con lo acordado en el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC). (Fedesarrollo, 2008, p.1). Sin embargo, el establecimiento de una tarifa de impuesto de renta diferencial da lugar a que se presenten inequidades tributarias entre empresas semejantes que no se encuentran ubicadas en zonas francas.

Con la Ley 1819 de 2016, se incrementó la tarifa del impuesto de renta para las personas jurídicas usuarias de las zonas francas, pasando del 15% al 20%, con excepción de los usuarios comerciales a quienes se les seguirá aplicando la tarifa general. Adicionalmente se sostiene la tarifa del 15% para los usuarios de las nuevas zonas francas que se creen entre

enero de 2017 a diciembre de 2019, en el municipio de Cúcuta, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en la Ley. (p.45)

En consecuencia, el control tributario para estos contribuyentes debe realizarse con mayor rigurosidad, teniendo en cuenta los privilegios tributarios, aduaneros y cambiarios que gozan frente a otro tipo de contribuyentes ubicados en el resto del territorio nacional.

El presente trabajo se desarrolla en tres partes a saber: en la primera parte se plantean el problema y los objetivos de la investigación. También se encuentra en esta parte la justificación, alcance y aspectos metodológicos empleados para desarrollar el tema de investigación.

En el segundo capítulo se señalan los antecedentes de la investigación y el marco teórico, que comprende el régimen de zonas francas, donde se señala la clasificación de las mismas, la normatividad vigente y el régimen tributario aplicable a los usuarios de las zonas francas, en cuanto se refiere al impuesto sobre la renta e impuesto sobre las ventas. Así mismo se indica el control tributario que ejerce la DIAN en el proceso de fiscalización y liquidación.

Adicionalmente, se contemplan los principios constitucionales del sistema tributario y del debido proceso, que han de tenerse en cuenta en el control tributario, el cual consta del proceso de fiscalización y liquidación con sus normas correspondientes.

En la parte tercera se exponen los resultados y análisis obtenidos de la investigación.

En la parte final del trabajo se resumen las principales conclusiones obtenidas y las recomendaciones correspondientes.

CAPITULO UNO

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Con la Ley 1004 de 2005 y sus decretos reglamentarios, se estableció el Régimen de zonas Francas en Colombia, o régimen franco, señalando que las empresas ubicadas en dicho territorio estarían cobijadas con una tarifa especial del impuesto a la renta del 15%, además de la exención del IVA para los productos que ingresen a dicha zona. Sin embargo, los usuarios comerciales ubicados en dichas zonas no gozan del beneficio de una menor tasa en el impuesto a la renta. Es de advertir que la tarifa del impuesto a la renta fue modificada a través de la ley 1819 de 2016, por lo que a partir del año 2017 la tasa es del 20%.

La Ley 1004 citada, fue expedida con el fin de cumplir con el compromiso adquirido por el país con la Organización Mundial de Comercio (OMC) en el sentido de desmontar los beneficios tributarios a las exportaciones y entre sus objetivos está el de atraer nueva inversión extranjera, haciendo un viraje de su concepto inicial de ser solo un mecanismo de facilitación del comercio internacional y promoción de exportaciones. Esta nueva normatividad permitió la creación de un gran número de empresas que desarrollan diversas actividades, sin diferenciar que la producción se destine a los mercados externos o internos, sino que simplemente la ubicación en la zona franca lo hacen para acceder a los beneficios tributarios y aduaneros.

La reglamentación de la ley se efectuó a través del Decreto 383 de 2007, en el que se establecían unos requisitos que permitían que muchas empresas se ubicaran en las zonas

francas y gozaran de la exenciones tributarias y aduaneras existentes, lo que podría generar un alto costo fiscal, razón por la cual se expidió el Decreto 4051 de 2007, con el que se impusieron requisitos mínimos de inversión y generación de empleo para tener derecho a los beneficios fiscales y aduaneros.

Teniendo en cuenta los beneficios tributarios otorgados, se observa que se presenta inequidad tributaria entre los diferentes usuarios de dichas zonas, puesto que la tarifa del impuesto de renta es especial para un usuario industrial contrario del usuario comercial que si debe pagar la tarifa plena. Además, la inequidad se extiende a las empresas que están ubicadas en el territorio nacional y que producen los mismos bienes que los usuarios industriales localizados en las zonas francas, puesto que éstas no tienen los incentivos tributarios y aduaneros mencionados anteriormente.

La consecuencia de los beneficios tributarios concedidos a los usuarios de las zonas francas genera por un lado un alto costo fiscal, y por otro, un gran riesgo de elusión y evasión, aspectos que deben ser controlados por la DIAN como ente fiscalizador de los tributos nacionales.

De forma general para lograr el cumplimiento del objetivo misional, el actual manual de Fiscalización y Liquidación, señala que para el desarrollo de las acciones de investigación y determinación, es importante agotar procedimientos únicos y apropiados que garanticen la calidad de los resultados, para lo cual es necesario contar con herramientas de consulta, guías de trabajo y diseños metodológicos para adelantar las auditorías fiscales que conlleven a avanzar en la eficiencia y eficacia de las acciones.

Por lo tanto es necesario puntualizar y detallar las acciones que debe desarrollar el auditor con las que se pueda verificar la correcta determinación de los tributos en el Régimen de Zonas Francas.

Por lo anteriormente expuesto, se genera la siguiente pregunta:

¿Cuáles son las pautas para el control tributario del régimen de zonas francas en Colombia desde la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)?

1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo general

Proponer pautas para el control tributario aplicable a los usuarios del Régimen de Zonas Francas.

Objetivos específicos

1. Identificar la normatividad tributaria aplicable al Régimen de Zonas Francas en Colombia.
2. Determinar los elementos a tener en cuenta en el Control Tributario de las Zonas Francas.
3. Analizar el control tributario a usuarios del Régimen Especial de Zonas Francas.

1.3 JUSTIFICACIÓN

La presente investigación busca realizar un análisis al sistema de Zonas francas, así como a la normatividad tributaria aplicable a los usuarios de las mismas, con el fin de

verificar el cumplimiento de los requisitos para tener derecho a los privilegios en el impuesto a la renta y a las ventas, para de esta forma proponer una herramienta útil a los investigadores tributarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, encargados de las auditorías a los usuarios de las zonas francas y demás empresas que tengan relaciones económicas con aquellas.

Si bien es cierto que existen lineamientos de fiscalización, la propuesta que se pretende construir, consiste en señalar parámetros para tener en cuenta en las auditorías a fin de establecer la correcta determinación de los tributos, lo cual permitirá una mayor eficiencia y eficacia de la función fiscalizadora a los usuarios de las zonas francas.

Adicionalmente, este trabajo corresponde al requisito de grado de la Maestría en Tributación, dentro de la línea de investigación Tributación e Impacto social, el cual puede servir de guía para efectuar el control tributario a los usuarios de Zonas Francas por parte de los funcionarios de la DIAN.

1.4 DELIMITACIÓN Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación está relacionada al control tributario de los usuarios de las Zonas Francas, específicamente con los impuestos de renta y ventas, cuyas declaraciones, correspondientes a los años gravables 2015 y siguientes, serán revisables teniendo en cuenta el término de revisión con que cuenta la administración tributaria. Dicho término, corresponde para las declaraciones presentadas hasta el año calendario 2016, de dos (2) años (Ministerio de Hacienda, 1987, p. 19) y para las presentadas a partir del 2017 y siguientes, de tres (3) años. (Congreso de la República de Colombia, 2016, p.128).

Sin embargo, la DIAN, mediante concepto No. 0662 de 25 de julio de 2017, señaló que: “es menester aclarar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias que introdujo la ley 1819 de 2016, regirán para los periodos gravables 2017 en adelante. Aunque sea una posición oficial, se encuentra que es contraria a la ley, a la jurisprudencia y la doctrina, en cuanto a la aplicación de las normas procedimentales. Se debe esperar la corrección de tal posición doctrinal por parte de la DIAN.

Para lograr el objetivo general de este trabajo, se efectuará un análisis de las normas relativas al Régimen Especial de Zonas Francas a fin de identificar los elementos que se deben tener en cuenta al momento de efectuar las respectivas auditorías tributarias.

1.5 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Diseño de la Investigación

Es una investigación de carácter descriptivo, empírico, analítico y de tipo documental, con propósitos definidos de la investigación aplicada.

Descriptivo: Porque se profundiza con detalle en los elementos constitutivos del objetivo de estudio, sus factores determinantes y las relaciones que se registran entre ellos.

El diseño documental nos invita a articular procesos de carácter bibliográfico-documental, puesto que se recurre a fuentes secundarias como literatura especializada, leyes, decretos reglamentarios, doctrinas y jurisprudencias, informes técnicos especializados.

Así mismo, se realizaron entrevistas semiestructuradas a tres (3) expertos auditores de la DIAN, quienes se encuentran ubicados en las seccionales del eje cafetero y son los

que han efectuado las pocas investigaciones a usuarios de zonas francas y a contribuyentes del territorio nacional que han realizado transacciones con aquellos. A estos auditores se les garantizó la reserva de su identidad por ser funcionarios públicos y por su trayectoria en las auditorías de gran importancia.

Igualmente es importante anotar que los investigadores encargados de este estudio hacen parte de la unidad de análisis (funcionarios DIAN), de tal forma que participan desde su espacio laboral, con el conocimiento y la experiencia acumulada, en el diseño y aplicación de técnicas e instrumentos de auditoría con los cuales se contribuye a la realización de las pautas propuestas.

Con base en las respuestas obtenidas de las entrevistas y la experiencia profesional de los investigadores, junto con el análisis realizado a las normas del impuesto a la renta e IVA, así como de las relacionadas con la constitución, desarrollo y funcionamiento de zonas francas, se estructuraron unas pautas, las cuales se sugieren tener en cuenta en el control tributario a usuarios de zonas francas, (Ver tablas 5 al 9), y que se resumen de la siguiente manera:

1. Las relacionadas con las tareas preliminares al inicio de la auditoría, denominada auditoría de escritorio. Es decir que el auditor debe solicitar documentos como el RUT, las declaraciones de ventas y renta, además de la información exógena del periodo a investigar, el certificado de la cámara de comercio, la resolución con la cual se autorizó como zona franca o usuario de esta. Con estos documentos la persona encargada de la investigación hace un análisis previo donde puede establecer el objeto social de la empresa, representantes legales, socios,

contador, revisores fiscales, con el fin de tener conocimiento de la empresa y de la actividad a fiscalizar para así tener elementos que permitan detectar una posible vinculación económica. Adicionalmente, se debe realizar el análisis de los datos reportados en la información exógena y contrastarlo con lo informado en las declaraciones tributarias.

2. Recomendaciones de actividades de campo en la investigación, como hacer visita a las instalaciones de la empresa, conocer su proceso productivo e identificar las materias primas utilizadas y si la empresa realiza todo el proceso en la zona franca o realiza procesamiento parcial en el territorio nacional. Igualmente se deben identificar los principales clientes y proveedores, a fin de detectar si existe vinculación con alguno de ellos, una vez confrontada esta información con la obtenida en el análisis preliminar, puesto que, de darse la vinculación, estas pueden incidir en los precios de compra de materias primas o de venta de productos terminados.
3. También se relacionan aspectos para tener en cuenta en la verificación del impuesto de renta y de ventas, de acuerdo con la normatividad vigente, como son el origen de los ingresos (exterior o territorio nacional), cumplimiento de requisitos para la procedencia de los costos y las deducciones, además de los impuestos descontables y su posterior derecho a solicitar en devolución. Adicionalmente se debe establecer que la tarifa del impuesto de renta sea la correspondiente a cada tipo de usuario, si es industrial de bienes y servicios será la tarifa reducida, hasta el año 2016 del 15% y a partir del 2017 del 20%; si se

tratara de un usuario comercial la tarifa será la plena dependiendo del año que se esté investigando.

En consecuencia, se trata de una investigación aplicada dado que los resultados obtenidos podrán ser tenidos en cuenta en la elaboración de guías de auditoria para las investigaciones a los contribuyentes que estén acogidos al régimen de zonas francas y de este modo aportar a la solución del problema planteado.

CAPITULO DOS

2.1 ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO

En el año 2001, las estudiantes Andrea Arce Rojas y Ana María Hoyos Pérez, de la facultad de derecho de la Pontificia Universidad Javeriana realizaron su tesis de grado para optar por el título de abogadas, denominada “Territorios Especiales del Régimen Aduanero Colombiano”, donde comentan el nuevo marco legal de las zonas francas y de las zonas aduaneras especiales, concluyendo que las zonas francas es la figura más desarrollada.

A lo largo del trabajo definen cada uno de los conceptos que comprenden las zonas francas y las zonas aduaneras especiales, como también reseñan la ubicación y objeto de

cada una de ellas. Así mismo indican la normatividad vigente a la fecha de elaboración del estudio.

Por su parte, Yamile Carlota Arcos García y Angie Carolina Escalante Flores, (2009), graduandos de Ingeniería en gestión empresarial internacional de la Escuela Superior Politécnica del Litoral del Ecuador, en su tesis de grado denominada “Zonas francas como mecanismo de incentivo para la inversión en el Ecuador”, realizan un análisis de las zonas francas existentes en su país, encontrando que varias zonas francas tuvieron dificultades hasta tal punto que tuvieron que:

implementar mecanismos de cumplimiento o incluso a abandonar la concesión para operar bajo el sistema de zonas francas, al punto que hoy solo se evidencia la presencia de estos regímenes en las provincias de: Esmeraldas, Manabí, Pichincha, y Guayas. (Arcos y Escalante, 2009. P. 172)

Así mismo, la estudiante de la especialización Gerencia en comercio internacional de la Universidad Militar Nueva Granada, Diana Paola Castro Granados (2016), realizó un ensayo denominado Crecimiento en los últimos años de las zonas francas en Colombia – caso región andina, en el que concluye que las zonas francas son una oportunidad para la promoción e incentivo de las exportaciones y el desarrollo de las empresas al tener ventajas tributarias y aduaneras. (p.17). De igual manera, señala Castro (2016), que la ubicación de las zonas francas ha conllevado a una mayor concentración de personas, lo cual facilita el acceso a la mano de obra necesaria para lograr la expansión y el logro de las metas empresariales. Además, indica que las zonas francas generan un incremento del empleo directo e indirecto.

De otro lado, los docentes de la Universidad Jorge Tadeo Lozano, Enrique Pinzón Álvarez y Julio Enrique Lora Suarez, (2016), en su documento de investigación denominado: la generación de beneficios sociales y económicos de las zonas francas en Colombia, realizan un análisis de los costos económicos y sociales al establecerse en el país el régimen de zonas francas, así como el impacto de las mismas, en lo relacionado con la generación de empleo, el incremento de la producción y de las inversiones realizadas, además de la generación de ingresos, en cada uno de los territorios donde se ubican.

En cuanto a los costos que asume el Estado por los beneficios concedidos a las zonas francas, señalan Pinzón y Lora (2016), que se refieren a los valores relacionados con el impuesto de renta, en la parte que se exonera, el IVA, Arancel y el permanente déficit de la balanza comercial. Para el periodo estudiado (2006-2012), observaron que, para el estado uno de los mayores costos está ligado con directamente con los tributos arancelarios, puesto que:

Como se puede apreciar pasaron en menos de 7 años de \$10.511 millones en el 2006 a \$345.174.327 millones en el 2012, representando el 98% de los costos totales, como resultado del auge de empresa instaladas en zonas francas, en los tres últimos años. (p.61)

Con el análisis anterior afirman los autores que “las zonas francas en Colombia son más para el mercado nacional que para atender mercados externos.” (p. 61). Por tal razón, expresan que sería un beneficio para el país, si las empresas ubicadas en las zonas francas destinaran su producción en un mayor porcentaje para ventas al exterior y en menor

proporción para el resto del territorio nacional, pues en el periodo de estudio correspondían las ventas internas al 77% del total de la producción.

Lo expuesto anteriormente, lo plasman en la tabla que se presenta a continuación donde detallan los costos económicos que genera para el Estado las zonas francas:

Tabla No. 1.
Costo en las zonas francas en Colombia

COSTO ZONAS FRANCAS							
VALORES \$ MILLONES							
AÑO	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
IMPUESTO RENTA EXONERADO	(6,405)	(9,576)	111,968	92,889	81,750	134,963	160,999
IVA EXONERADO	11,554	15,142	627,397	588,603	661,809	887,662	3,712,376
BALANZA \$ MILLONES	(279)	1,273	(3,449,604)	(2,636,674)	(2,145,906)	(1,964,229)	(3,140,667)
IMPUESTO ARANCEL	10,511	53,730	151,200,053	128,078,761	213,360,942	280,144,860	345,174,327
TOTAL COSTO	22,064	67,598	155,389,022	126,125,588	216,250,407	283,131,714	352,188,069

Fuente: Alvarez, E. P., & Suarez, J. E. L. S. L. (2016).

Por lo anterior, concluyen que, durante el periodo observado, por cada peso generado en zona franca, el 80% corresponde a costo para el estado, lo cual consideran elevado.

Así mismo los autores mencionados anteriormente, evidenciaron que “En materia de producción el mayor aporte está en los sectores metalmecánico, alimentos y bebidas, confecciones y textiles, petroquímica, artes gráficas papeles y cartones, servicios de salud, mantenimiento y obras civiles.” (Pinzón y Lora, 2016, p.65) En cuanto a las inversiones realizadas por los usuarios de zonas francas, señalan que durante el periodo estudiado, ascendieron a \$20 mil millones, siendo este un valor muy superior al monto de inversión requerido por la legislación de zonas francas.

Por último, reseñan que los sectores que más empleos generaron fueron el de textiles y confecciones con un 12.71% que equivalen a 5.443 puestos de trabajo y las empresas de comercialización con una participación del 11.98%, o sea 5.130 empleos.

En el año 2016, la Coordinación de estudios económicos de la DIAN, elaboró el documento “Caracterización del Régimen de zonas francas en Colombia”, en el que sobresalen los aspectos relacionados con la creación de las zonas francas en el país y la relevancia de las mismas en el resto del continente. Así mismo realizan la recopilación de las normas relacionadas con el régimen franco, en cuanto a su definición, objetivos perseguidos, los incentivos otorgados, las clases y características de cada tipo de zona franca, los usuarios de estas, como también de los requisitos exigidos para su constitución, calificación y desarrollo.

Al mismo tiempo se señala que a partir de diciembre de 2015, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, es la entidad encargada de “definir, dirigir, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con la existencia y funcionamiento de las zonas francas como instrumento de promoción al comercio exterior” (p. 12). De igual manera se expresa que con ocasión de asignar al Mincit las funciones señaladas anteriormente, a la DIAN le compete realizar en las zonas francas el control tributario, de comercio exterior y cambiario, para lo cual realizará las siguientes acciones:

1. Continuar administrando, custodiando y haciendo efectiva las garantías que amparen impuestos, tributos y sanciones y demás obligaciones que hayan constituido los usuarios de zonas francas.
2. Continuar adelantando las actuaciones tributarias, aduaneras y cambiarias de competencia y del control de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (P. 12)

Este documento también reseña las actividades de comercio exterior que se realizan en las zonas francas y aclara que los movimientos de ingreso y salida de mercancías se deben realizar a través de los formularios de movimientos de mercancías e indica cual es la información que deben contener dichos formatos. (p. 28-39)

En cuanto al control aduanero, se establece que está a cargo de la División de Operación Aduanera a través del grupo de zonas francas. De igual manera describe los procedimientos que se deben llevar a cabo para realizar este control y las sanciones en caso de detectarse un incumplimiento por parte de algún usuario de las comentadas zonas. (DIAN, 2016, p. 40-69)

Por último, hace una reseña del régimen cambiario aplicable a los usuarios de las zonas francas, conforme a la normatividad expedida por el banco de la República. (p.69-72)

2.1.1 Definición y características de la Zona franca

Según el artículo 1 de la Ley 1004 de 2005, la Zona Franca es “ (...) 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.” (p. 1)

Respecto de la definición de la zona franca, Arce y Hoyos (2001), concluyen que las zonas francas se entienden por fuera del territorio nacional en lo relacionado con el tema aduanero, y que además en ella “se permite la instalación de diferentes empresas o industrias cuyo objeto sea la producción o transformación de bienes y/o la prestación de

servicios, destinados primordialmente a los mercados externos y de manera subsidiaria al mercado nacional.” (p.17)

Adicionalmente, la finalidad de las zonas francas de acuerdo con la ley 1004 de 2005 es de ser instrumento para la creación de empleo y la captación de nuevas inversiones de capital y polo de desarrollo que promueva la competitividad en cada una de las regiones. De igual manera deben desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, teniendo en cuenta los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia y buenas prácticas empresariales. Además, deben generar economías de escala, como también facilitar la venta de los bienes y servicios a través de procedimientos simplificados.

Ahora bien, una zona franca es un área geográfica delimitada de manera precisa, la que se entiende por fuera del territorio nacional para efectos aduaneros, y en la cual el Estado establece un régimen normativo diferente y especial, frente al resto del territorio nacional, en aspectos tributarios, aduaneros, cambiarios, de comercio exterior y laborales, entre otros, con el evidente propósito de atraer a inversionistas tanto extranjeros como nacionales, a quienes se les ofrece condiciones de producción competitivas que se traducen en bajos costos y ampliación de los mercados.

Sin embargo, para las actividades comerciales las ventajas que ofrecen las zonas francas se refieren únicamente a los beneficios arancelarios, puesto que en el impuesto de renta pagan la tarifa plena, es decir del 25% para 2015 – 2016; y 34% para el 2017 y 33% a partir de 2018, contrario a las tarifas para los usuarios industriales y de servicios quienes para los mismos periodos tributan al 15% y 20%, respectivamente.

Estos territorios al contar con la infraestructura y servicios esenciales resultan interesantes para la instalación de las empresas, puesto que gozan de los beneficios que ofrece una zona franca, como es el ingreso y salida de bienes del y hacia el exterior, sin estar sujetas a tributos aduanero. Además, tienen facilidad para el transporte de las materias primas y bienes terminados, por encontrarse cerca de los puertos, aeropuertos o vías terrestres cercanas a éstos, reduciendo así los costos de producción, situación que les permite mejorar las condiciones de competencia en el exterior. (Arce y Hoyos, 2001)

Es de anotar que en lo relacionado con las negociaciones con el resto del mundo son reconocidas como parte del territorio nacional. Pero, para la causación de los derechos de importación de las operaciones comerciales con empresas ubicadas en el territorio nacional se consideran territorio extranjero. (Cámara de comercio de Bogotá, 2017).

Resulta oportuno señalar que en la normatividad no se exige que los usuarios de zonas francas para gozar de los beneficios del régimen deban cumplir con cuotas de exportación, razón por lo cual la mayoría de ellos venden su producción en gran proporción al territorio nacional y no para los mercados externos, tal y como se evidencia en la siguiente tabla:

Tabla 2.

Salidas de mercancías por zonas francas

Zona Francas	2016 (Julio) p				2017 (Julio) p			
	Miles de dólares FOB				Miles de dólares FOB			
	Resto del mundo	TAN	ZF - ZF	Usuarios - ZF	Resto del mundo	TAN	ZF - ZF	Usuarios - ZF
Total	281,464	1,239,525	16,672	37,969	278,916	1,442,627	30,032	66,509
Zonas Francas Permanentes Especiales¹	76,837	310,168	4,149	0	90,571	382,490	8,344	0
Zonas Francas Permanentes²	204,627	929,357	12,523	37,969	188,344	1,060,137	21,688	66,509
ZFP Barranquilla	19,814	38,361	110	1,396	24,697	38,735	344	1,513
ZFP Bogotá	8,741	346,256	1,566	14,192	10,682	370,168	1,287	25,898
ZFP Candelaria	19,461	55,135	763	6	18,069	77,321	3,458	379
ZFP Cartagena	7,100	8,654	13	15	9,862	8,851	371	74
ZFP Cencauca(parque industrial caloto)	11,151	27,042	524	2,648	6,947	33,572	669	3,385
ZFP Centro Logístico del Pacífico CELPA	0	788	0	0	0	2,019	0	0
ZFP Conjunto Industrial Parque Sur	28	25,310	341	2,801	153	26,426	395	3,272
ZFP Cucuta	0	414	80	0	11	1,341	101	0
ZFP de Occidente	254	14,938	336	38	284	26,388	3	2
ZFP de Tocancipa	0	4,201	667	7	1,112	5,445	383	0
ZFP de Uraba	0	165	0	2,160	0	71	0	5,331
ZFP Eje Cafetero	828	3,179	0	0	2,004	5,208	0	0
ZFP Internacional de Pereira	85	3,919	0	57	405	5,991	0	49
ZFP Internacional del Atlántico	21	1,416	0	0	89	2,021	106	32
ZFP Internacional Valle De Aburrá Zofiva SAS	0	423	0	0	0	3,057	0	253
ZFP Intexzona	1,144	108,979	0	505	3,013	84,829	0	540
ZFP la Cayena	1,510	12,813	4	10	1,566	33,123	14	317
ZFP las Americas	180	27,361	7,045	0	978	16,732	7,835	232
ZFP Metropolitana	0	10,458	0	0	0	33,930	0	0
ZFP Pacifico	98,298	64,970	794	805	6,742	78,199	1,049	819
ZFP Palermo	0	1,225	0	0	1,219	626	289	0
ZFP Palmaseca	27,886	27,865	7	3,654	17,053	36,364	130	6,014
ZFP Parque Central	768	7,236	84	244	21,394	16,657	14	81
ZFP Parque Industrial Dexton	2,342	3,184	0	2,748	54,274	15,289	0	8,724
ZFP Parque Industrial FEMSA	0	38,246	0	2,570	0	47,226	0	3,235
ZFP Puerta de Las Americas	0	70	0	0	0	0	0	0
ZFP Rionegro	3,144	50,067	48	412	5,814	48,288	40	162
ZFP Santa Marta	27	8,936	0	0	0	6,933	0	0
ZFP Santander	0	1,594	0	2	0	3,352	0	61
ZFP SurColombiana	0	394	0	0	0	157	0	0
ZFP Tayrona	1,846	35,659	141	3,699	1,975	29,393	2	6,137
ZFP ZOFRANDINA	0	0	0	0	0	51	0	0
Demás Zonas Francas Permanentes	0	100	0	0	0	2,377	5,202	0

Fuente tomada del DANE Anexo estadístico de movimiento de mercancías. Cuadro S5. Salidas julio 2016 y julio 2017.

Cabe agregar, que está prohibido el ingreso a las Zonas Francas de armas, explosivos, residuos nucleares, desechos tóxicos, sustancias para transformación, procesamiento o fabricación de narcóticos o drogas.

Después de las consideraciones anteriores, se puede decir que una empresa industrial o de servicios, que se encuentre instalada en una zona franca goza de los siguientes beneficios, se presentan algunos enumerados en Procolombia¹ :

1. Tarifa de impuesto de renta de 20%.
2. No se causan ni pagan tributos aduaneros (IVA y ARANCEL), para mercancías que se introduzcan a la zona franca desde el exterior.
3. Exención de IVA para materias primas, partes, insumos y bienes terminados adquiridos en el territorio aduanero nacional.
4. Las exportaciones que se realicen desde Zona Franca a terceros países son susceptibles de beneficiarse de los acuerdos comerciales internacionales celebrados por Colombia.
5. Posibilidad de realizar procesamientos parciales por fuera de la Zona Franca hasta por 9 meses.
6. Posibilidad de vender al territorio nacional los servicios o bienes sin cuotas ni restricciones, previa nacionalización de la mercancía y pago de los tributos aduaneros correspondientes. (Procolombia, 2017.)

Dentro de estos beneficios, es importante resaltar que los usuarios industriales pueden, previa autorización del usuario operador de la zona franca, encargar a un tercero en el territorio nacional para que les realice procesamiento parcial de su producción, para lo cual diligenciaran el formulario de movimiento de mercancías que corresponda a las

¹ Procolombia: <http://www.procolombia.co/>

materias primas, partes e insumos y bienes intermedios necesarios para dicho encargo. El término para llevar a cabo este procesamiento es inicialmente de 6 meses, y previa justificación que debe ser aceptada por el operador, puede extenderse este término por 3 meses más, al cabo del cual deben reingresar a la zona franca las mercancías elaboradas a través de dicho encargo.

Es de anotar que el movimiento de salida y reingreso de estas mercancías está a cargo del usuario operador de la zona franca quien debe registrarlo en el “sistema informático aduanero, (...), cuando proceda, y servirá de base para el control de los inventarios de las mercancías de los usuarios industriales” (DIAN,2000, p.267). Es decir, en cabeza de los usuarios operadores de las zonas francas está el registro de salidas y reingreso de mercancías provenientes de dichas zonas y que han tenido un proceso de transformación en el territorio nacional.

2.1.2 Normatividad

Las normas relacionadas con las zonas francas son abundantes y se refieren principalmente a temas aduaneros, así como a la delimitación y clasificación de las zonas, los usuarios y requisitos que deben cumplir cada uno de ellos y los entes encargados de su autorización y vigilancia.

En cuanto hace referencia a aspectos tributarios es poca la normatividad que se refiere al impuesto a la renta, ya que en tres ocasiones se les ha modificado el tratamiento fiscal para los usuarios de las zonas francas, a saber: Con la ley 109 de 1985 se exoneraron del impuesto a la renta y complementarios a las sociedades ubicadas en las zonas francas bajo la condición que dicha renta se derivara de exportaciones. Posteriormente, con la Ley

1004 de 2005, se les impuso a los usuarios industriales de estas zonas, una tarifa del 15% por impuesto a la renta, sin la restricción de que los ingresos provengan exclusivamente de exportaciones excluyendo de este beneficio a las sociedades comerciales para quienes la tarifa de renta es la general, señalada para los demás contribuyentes.

Mediante la Ley 863 de 2003, se otorgó el beneficio de deducir de la renta el 30% del valor pagado en la adquisición de activos fijos productores de renta, con lo que los usuarios de zonas francas disminuían ostensiblemente su tributación. Este porcentaje fue incrementado al 40%, con la Ley 1111 de 2006. Posteriormente, en el año 2009 a través de la Ley 1370, dicha deducción a partir del año gravable 2010 quedó sujeta a que no se utilizara en forma concurrente con la tarifa del 15% de impuesto de renta, por tanto, las empresas debían evaluar si tomaban la deducción especial o aplicaban la tarifa especial.

Con el Decreto 2147 de 2016, el cual se constituye en el nuevo referente del régimen de zonas francas trae cambios, entre los que se destacan los siguientes:

1. Brinda la posibilidad de nacionalizar materias primas en la zona franca o en el resto del territorio aduanero nacional.
2. Se aumenta del 5% al 15% del área que pueden ocupar los Usuarios Comerciales.
3. Se permiten las ventas al detal en zonas francas de servicios turísticos y de salud.
4. Se unifica toda la normatividad relacionada con estos territorios.
5. Se efectúan cambios en los requisitos para las declaratorias de zonas francas,
6. Se realizan cambios en las condiciones en que deben realizarse las operaciones de comercio exterior con dichas zonas, desde o hacia otros países, desde o hacia el territorio aduanero nacional, o entre zonas francas.

7. Se crean nuevas obligaciones y régimen sancionatorio

Recientemente con la ley 1819 de 2016, se incrementó la tarifa del impuesto a la renta para los usuarios industriales de las zonas francas del 15% al 20%, y manteniendo la tarifa general para los usuarios comerciales, que para el año 2017 es del 34% y a partir del 2018 es del 33%.

El aumento de la tarifa se hizo teniendo en cuenta la recomendación de la comisión de Expertos, en el sentido de que “ los impuestos directos presentan algunas problemáticas en materia de equidad y eficiencia” (Ministerio de Hacienda, 2016, p. 42), ya que la carga tributaria es elevada para las empresas que no tienen prerrogativas en la tasa del impuesto de renta, puesto que los múltiples beneficios tributarios, entre los que se cuentan las tasas reducidas, distorsionan las tarifas efectivas del impuesto a la renta, hecho que genera inequidad horizontal. (Ministerio de Hacienda, 2016, p. 57). Es decir que empresas ubicadas en zona franca, por el solo hecho de su ubicación, pagan una menor tarifa que las que se encuentran en el territorio aduanero nacional (TAN), aunque las dos realicen la misma actividad.

Adicionalmente las empresas ubicadas en las zonas francas no estuvieron sometidas al CREE, creado con la ley 1607 de 2012, siempre y cuando estas zonas hubieran sido declaradas al 31 de diciembre del 2012, o que a dicha fecha hubieran radicado la correspondiente solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas. Igualmente se extiende este beneficio a los usuarios que se hubieran calificado o se calificaran en un futuro en estas. Para las zonas que no cumplieran con el requisito anterior, sí se les aplicaba el CREE, al igual que a las demás sociedades del territorio nacional, a pesar de

que a éstas últimas se les rebajo la tarifa de renta al 25%. El CREE inició con una tarifa del 8% para el 2012 y terminó en el 9% para el 2015.

Por lo expuesto anteriormente, y con el fin de darle progresividad al sistema tributario colombiano, el gobierno nacional con la reforma tributaria de 2016 decidió entre otras cosas, unificar el impuesto de renta tarifa general, eliminar el CREE y aumentar la tasa para los usuarios de zonas francas del 15 al 20%.

2.1.3 Clasificación de las zonas francas

Las zonas francas en Colombia, según lo establecido en la normatividad vigente se clasifican en Zonas Francas Permanentes, Zonas Francas Permanentes especiales y Zonas Francas Transitorias, las cuales deben “cumplir con los requisitos sobre inversión y empleo” para ser señaladas como tal. (Álvarez, Diaz, 2014. P.94). En estas zonas se encuentran diferentes usuarios entre los que se tienen: “usuarios operadores, los usuarios industriales de bienes, los usuarios industriales de servicios, usuarios comerciales, usuarios administradores y los usuarios expositores.” (Mincomercio, 2016, p.5)

A continuación, se detallan cada una de las zonas francas contempladas en la ley.

Zonas Francas permanentes

Las zonas francas permanentes o también llamadas zonas francas multiusuario, son aquellas que son administradas por un usuario operador y en las que se ubican diversas nuevas empresas industriales, comerciales o de servicios, las que, de acuerdo con la normatividad, reciben tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior, especial.

Los requisitos para las zonas francas permanentes se encuentran detallados en el anexo B.

Así mismo es conveniente precisar cada uno de los términos, así:

1. *Usuario operador*: Según el Decreto 2147 de 2016, “(...) es la persona jurídica autorizada para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias zonas francas, así como para calificar a sus usuarios.” (Mincomercio, 2016, p.5). Así mismo, vigilará y controlará el ingreso y salida de mercancías, cumpliendo con la normatividad aduanera.

En consecuencia, el objeto social y la actividad generadora de renta para el usuario operador serán exclusivamente las operaciones relacionadas anteriormente.

2. *Usuario industrial de bienes*: Corresponde a la persona jurídica que se encuentra en forma exclusiva instalada en una o varias zonas francas y que está autorizada para la producción, transformación o ensamble de bienes, a través del procesamiento de materias primas o de productos semielaborados. (Mincomercio, 2016, p.5).
3. *Usuario industrial de servicios*: Es la persona jurídica que está autorizada para realizar en forma exclusiva en una o varias zonas francas, los servicios de:
 1. logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, etiquetado o clasificación
 2. Telecomunicaciones, sistemas tecnología de información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos, y organización, gestión u operación bases de datos

3. Investigación científica y tecnológica.
4. Asistencia médica, odontológica y en general de salud
5. Turismo.
6. Reparación, limpieza o pruebas calidad de bienes.
7. Soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, aeronaves o maquinaria.
8. Auditoría, administración, corretaje, consultoría o similares. (Mincomercio, 2016, p. 5-6)

Es importante anotar, que un mismo usuario puede tener en forma simultánea la calidad de usuario industrial de bienes y usuario industrial de servicios, para lo cual debe ser una sociedad nueva.

4. *Usuario comercial*: Para ser reconocido como usuario comercial de una zona franca, no requiere que sea una persona jurídica nueva, y sólo puede tener esa calificación. Entre las actividades a desarrollar por este tipo de usuarios, se tienen el mercadeo, la comercialización, el almacenamiento o la conservación de bienes, que puede darse en una o varias zonas francas. Esta actividad puede realizarla bien sea dentro de una zona franca como en el resto del país.

Existe una restricción para los usuarios comerciales y es la relacionada con el área a ocupar dentro de la zona franca, puesto que no puede ser superior al 15% del total de la zona. (Mincomercio, 2016, p.6).

En cuanto al término de declaratoria de zona franca permanente, la norma señala que no excederá inicialmente de treinta (30) años, tiempo que puede ser prorrogado por treinta

(30) años más, sin importar el tiempo autorizado originalmente. (Mincomercio, 2016, p.13)

Además de instalarse en una Zona Franca Permanente para desarrollar actividades comerciales, industriales o servicios, la sociedad según el monto de sus activos debe cumplir dentro de los 3 primeros años con los requisitos de inversión y empleo, señalados en la norma y que se detallan en el anexo 1.

El número de zonas francas en Colombia a abril de 2017, ascienden a 111, de las cuales 42 corresponden a zonas francas permanentes y 69 a zonas francas permanentes especiales. (Comisión Intersectorial Zonas Francas, 2017, p.1-4). Por su ubicación se han agrupado por regiones a saber: Región Caribe, que comprende los departamentos de Atlántico, Bolívar, Magdalena y la guajira; Región occidental compuesta por los departamentos de Antioquia, Quindío, Risaralda y Caldas; Región Andina que abarca los departamentos de Norte de Santander, Santander, Cundinamarca, Boyacá y Tolima y la Región Pacifico en la cual se encuentran los departamentos de Huila, Cauca y Valle del Cauca, como se muestra en la figura 1.

Es importante anotar que la mayoría de las zonas francas en el país se encuentran ubicadas cerca de los principales puertos y aeropuertos, como el caso de los de la región andina, caribe y pacífico, ubicación que les permite aminorar los costos de transporte de mercancías. Se observa igualmente que el departamento que más zonas francas posee es el de Cundinamarca, que cuenta con nueve (9) zonas francas, destacándose la de Bogotá. Le siguen en orden en la región caribe el departamento de Bolívar y en la región pacifico el Valle del Cauca. Es pertinente anotar que en el grafico se encuentra la zona franca Andina

del departamento de Caldas, la cual a la fecha se encuentra en proceso de liquidación al no habersele aprobado por parte de la comisión intersectorial de zonas francas, la solicitud de ajuste al plan maestro, como tampoco se le renovó la licencia.



Figura 1. Zonas francas por región.

Fuente: Portal Oficial de Inversión de Colombia (2015) Directorio de Zonas Francas. P. 13

Zonas francas permanentes especiales (ZFPE)

Dentro del régimen de Zonas francas uniempresariales o permanentes especiales, se da reconocimiento a una nueva persona jurídica ubicada en cualquier departamento colombiano, para que desarrolle un proyecto de inversión de alto impacto social y económico. Sólo corresponde a un único usuario industrial, quien goza de tratamiento

especial en aspectos tributarios, aduaneros y de comercio exterior. (Mincomercio, 2016, p. 5). Según informe de la Comisión Intersectorial Zonas Francas, a abril de 2017, existían 69 zonas francas especiales. Los tipos de zonas francas especiales pueden ser:

De bienes

De servicios

De bienes y Servicios

Agroindustriales

De servicios de salud

De servicios portuarios

De entidades ya constituidas

Del sector lácteo

En cuanto a los requisitos de inversión y empleo que el proyecto debe cumplir para que opere bajo el régimen de zona franca uniempresarial, son de acuerdo con el sector económico al que pertenezcan. Es de tenerse en cuenta que estos requisitos deben cumplirse dentro de los 3 años siguientes a la declaratoria como Zona Franca y se encuentran detallados en el anexo E.

De otro lado, con el fin de dinamizar la economía de los departamentos de Putumayo, Nariño, Huila, Caquetá y Cauca, el Gobierno nacional a través del Decreto 1197 de 2009, señaló que se podían declarar zonas francas especiales, en dichos territorios, siempre y cuando se tratara de una persona jurídica nueva y cumpliera con los requisitos señalados, entre los cuales se encuentran el área y generación de empleo formal

y que la solicitud de declaratoria se hiciera antes del 30 de abril de 2010. Este plazo se fue prorrogando sucesivamente con los Decretos 2595 del 2010 y 2129 de 2011.

Posteriormente, mediante el Decreto 1767 de 2013, se especificó que las zonas francas especiales para los departamentos mencionados anteriormente podían ser de bienes, de servicios o de proyectos agroindustriales, entendiéndose por éstos últimos los relacionados con la transformación de productos agropecuarios de los siguientes subsectores: carnes y pescados, aceites y grasas, animales y vegetales, productos alimenticios no clasificados previamente y productos de café y trilla. (Minhacienda, 2013, p.2). En el anexo F se relacionan los requisitos para estas zonas francas.

Zonas francas transitorias (ZFT)

Se denomina así al espacio que se habilita por un tiempo definido “donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter nacional o internacional, que revistan importancia para la economía y/o el comercio internacional, y que gozan de un tratamiento tributario, aduanero y de comercio exterior especial.” (Mincomercio, 2016, p. 5)

En las zonas francas transitorias se encuentran únicamente dos usuarios a saber:

1. *Usuario Administrador*: Este usuario es la persona jurídica que está legalmente constituida para organizar eventos tanto nacionales como internacionales. Además, desarrolla actividades de promoción, dirección y administración de la zona franca transitoria.

2. *Usuario expositor*: es quien efectúa la exposición, para lo cual suscribe con el administrador un contrato donde queden determinadas las condiciones y términos de su participación en la feria.

2.3.1 RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ZONAS FRANCAS

La Constitución Nacional en el artículo 95 numeral 9, señala que dentro de los conceptos de justicia y equidad, es deber de los ciudadanos contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Igualmente, el artículo 363 superior, señala que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son los pilares fundamentales del sistema tributario.

Es evidente entonces que las normas que impongan tributos o concedan beneficios tengan en cuenta estos principios constitucionales. Sin embargo, por cuestiones de política económica, el gobierno nacional concede a los usuarios industriales ubicados en las zonas francas, beneficios en los impuestos de renta e IVA, sobre los cuales se refiere el análisis en el presente trabajo.

2.3.2 Impuesto a la Renta

El impuesto sobre la renta y complementarios es considerado como un solo tributo y es liquidado con base en la renta y en las ganancias ocasionales, obtenida por una persona natural o jurídica, y para las sucursales de sociedades extranjeras sobre sus utilidades.

(E.T., 1989, art. 5). Se caracteriza por ser “un impuesto del orden nacional, directo, de naturaleza personal y de periodo)” (Corredor, 2009, p. 38)

Por su parte, la renta o base gravable del impuesto está señalada en el artículo 26 del E.T., la cual se obtiene restando de los ingresos totales los costos y gastos (deducciones). Sobre el valor así resultante se aplica la tarifa correspondiente. Para la renta ordinaria le corresponde el 34%, año 2017 y del 2018 en adelante el 33%, y para las ganancias ocasionales del 10%.

Sin embargo, por razones de política económica, especialmente para incentivar las exportaciones, el desarrollo industrial y la generación de empleo, se estableció en el artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, que para las empresas ubicadas en las zonas francas, que desarrollen actividades industriales o de servicios, la tarifa del impuesto a la renta a partir del año 2017, es del 20% y para los usuarios comerciales la tarifa es la plena (34%). (p.45) Cabe anotar, que desde el año 2007 hasta el año 2016, la tasa de impuesto fue del 15%, para los usuarios industriales.

No obstante, la reforma tributaria de 2016 contenida en la Ley 1819 citada, señala que se aplicará la tarifa del 15%, a los usuarios de las nuevas zonas francas que se creen en Cúcuta entre el 1 de enero de 2017 al 31 de diciembre de 2019, siempre y cuando cumplan con los requisitos de extensión, más de 80 hectáreas y que los usuarios de dicha zona sean más de 40.

De otro lado, el decreto 2147 de 2016, señaló que las ventas al detal de bienes relacionados con la prestación de servicios en las zonas francas especiales de servicios de salud no gozarán de los beneficios del régimen de zona franca y que además se someterán

a la legislación aduanera vigente en el Territorio Aduanero Nacional (TAN). Adicionalmente dentro de estas zonas francas se puede disponer de áreas para consultorios o locales comerciales, y quienes se ubiquen en estas áreas no serán beneficiarios del régimen franco. Es decir, tributan en el impuesto a la renta a la tarifa general y en IVA no tienen exención. (p.10- 27)

Igualmente, para los usuarios de zonas francas, según lo señalado en la Ley 1607 de 2012, por los años 2013 a 2016, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

Es conveniente señalar que el parágrafo 2 del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016, expresa que para los contribuyentes ubicados en las zonas francas que hayan suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa del impuesto a la renta es la que haya sido pactada en el respectivo contrato y no se les permite aplicar en forma concurrente la deducción por inversión en activos fijos, señalada en el anterior artículo 158-3 del E.T.

Igualmente, en el parágrafo 3 del artículo 101 de la mencionada Ley, a los contribuyentes que se mencionan en el párrafo anterior, no se les concede el derecho a la exoneración de aportes parafiscales al SENA, ICBF y aportes a salud.

Así mismo en los artículos 70 al 85 de la Ley 1819 de 2016, se contempla que no está permitida la deducción relacionada con el pago de regalías por la explotación de intangible formado en el territorio nacional, a vinculados económicos del exterior ni a usuarios de zonas francas. Igualmente, no es aceptada la amortización de los activos intangibles adquiridos separadamente o como parte de una combinación de negocios, y por lo tanto tampoco procede deducción alguna por este concepto.

Dadas las condiciones que anteceden, se observa que el régimen de zonas francas genera inequidad horizontal, puesto que la tarifa del impuesto es sensiblemente inferior a la de los demás contribuyentes ubicados en el Territorio Nacional e inclusive para los usuarios comerciales ubicados en la misma zona, ya que los usuarios industriales tributan a la tarifa del 15% y otros al 20%, mientras que para los demás la tarifa es del 33%, 25%, o 34%, según el año gravable de que se trate.

Por otra parte, se observa que el hecho de firmar los contratos de estabilidad jurídica por parte de los usuarios de zonas francas incrementa la inequidad, pues como es bien sabido, mediante estos contratos, se estabilizan normas que gravan o benefician a los contribuyentes, aunque en tiempo futuro las condiciones cambien positiva o negativamente.

Al respecto, Steiner y Cañas 2013, sostiene:

El problema de equidad está relacionado con el tratamiento preferencial que recibiría una empresa con un contrato de estabilidad jurídica a partir del desmonte de un beneficio tributario, situación claramente identificada con el desmonte de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos a partir de la Ley 1430 de 2010. (p.22)

2.2.2 Impuesto a las ventas

Es importante iniciar este aparte indicando que el artículo 1 de la Ley 1004, señala que “La zona franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio 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” (p.1)

Igualmente, el citado artículo establece que, para efectos de los impuestos de importaciones y exportaciones, las mercancías que se ingresen a la zona franca se consideran fuera del territorio nacional.

En efecto, en lo concerniente al IVA, las exenciones y exclusiones serán las expresamente señaladas en la Ley.

El impuesto a las ventas es un impuesto de naturaleza indirecta que grava el consumo de bienes y servicios en el territorio nacional. La modalidad del IVA en Colombia es de valor agregado, por cuanto grava solamente el valor agregado en cada una de las etapas del proceso económico.

El hecho generador del impuesto a las ventas, según el artículo 420 del Estatuto Tributario es la venta e importación de bienes corporales muebles, que no hayan sido excluidos expresamente, la venta o cesión de bienes intangibles, relacionados con la propiedad industrial, la prestación de servicios en el territorio nacional, y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías.

Por su parte el artículo 421 del mismo estatuto señala, que se considera venta todos los actos de transferencia de dominio, bien sea a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles e inmuebles y de los activos intangibles señalados anteriormente, así como el retiro de bienes muebles e inmuebles para uso o formar parte de los activos de la empresa. También se considera venta la incorporación de bienes muebles a inmuebles o a

servicios no gravados, cuando dichos bienes hayan sido contruidos, fabricados o creados por la persona que realiza la transformación o incorporación.

En cuanto tiene que ver con las exportaciones el artículo 479 del Estatuto, establece que los bienes corporales muebles que se exporten se encuentran exentos del IVA. Igualmente, el artículo 481, bídem, en el literal e), determina que los bienes necesarios para el cumplimiento del objeto social de los usuarios industriales de las zonas francas, siempre y cuando correspondan a materias primas, partes, insumos y bienes terminados, que sean vendidos desde el territorio aduanero nacional, o entre usuarios de zonas francas, se consideran igualmente exentos.

Por lo tanto, la venta de bienes que no correspondan a los anteriormente anotados y la prestación de servicios entre usuarios de zonas francas no se encuentra exento del IVA, pues no hay norma que le de ese tratamiento y, por lo tanto, son gravados con el impuesto a las ventas. Al respecto se debe recordar que las exenciones tributarias son taxativas y solo puede otorgarlas la ley.

En relación con la normatividad referente a la exclusión del IVA en las zonas francas, la DIAN en repetidas ocasiones ha sentado doctrina mediante oficios y conceptos como a continuación se reseña.

En primer lugar, en el concepto 53041 de 2010, se indica que para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones, se consideran fuera del territorio nacional las maquinarias y equipos necesarios para la ejecución del proyecto de zona franca y que “respecto de las materias primas, insumos y bienes procesados solo serán

objeto del régimen de zona franca cuando se adquiriera la calidad de usuario industrial.”(DIAN, 2010, p.2)

Como segundo punto analizado, referente a los bienes que ingresen a la zona franca, la doctrina ha señalado que, para la construcción de la infraestructura de la zona franca, los materiales que se utilicen no corresponden a los bienes que considera la norma para que sean exonerados del tributo, puesto que no están destinados al proceso productivo. (DIAN, concepto 068968, 2009, p. 1-2).

Claro está que, tratándose de una zona franca especial, al usuario industrial que pretenda instalarse en ella los materiales adquiridos para la construcción de la zona franca la DIAN mediante concepto No. 036425 (010) (2009), señaló lo siguiente:

Si están exentos del impuesto sobre las ventas los materiales de construcción que se vendan desde el resto del territorio aduanero nacional a un Usuario Industrial de Zona Franca Permanente Especial para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social.

La anterior tesis jurídica está basada en que el régimen de zonas francas exige que el usuario de zona franca especial, para obtener la declaratoria como tal debe “Presentar el Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca Permanente Especial aprobado por la Comisión Intersectorial de Zonas Francas”. (DIAN,2009, p.2)

De lo expuesto se deduce que, para el usuario industrial hace parte del objeto social la construcción del inmueble donde se ubique la zona franca especial y en consecuencia la compra de materiales para levantar la infraestructura, son exentos del IVA.

En tercer lugar, en lo relacionado al servicio de almacenamiento en zona franca es prestado en el territorio nacional por lo que es un servicio gravado con IVA, puesto que los únicos servicios exentos de este impuesto son los prestados en el país, con la condición de que sean utilizados exclusivamente en el exterior por empresas o personas que no tengan negocios o actividad en Colombia. (DIAN, oficio 026016, 2007, p.1-2)

De lo anteriormente expuesto, se deduce que los bienes que se venden desde del TAN a usuarios industriales de bienes o de servicios de las Zonas francas, están exentos del IVA, cuando se trate de materias primas, partes, insumos y bienes terminados que sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios. Dicha exención opera para los bienes mencionados anteriormente, que se envíen a las zonas francas, o que se incorporen en el proceso industrial que se realice en el territorio nacional, por encargo de un usuario industrial de zona franca, de lo contrario son gravadas con IVA. Similar tratamiento se da a las operaciones entre usuarios de zonas francas, si se cumplen las condiciones señaladas en el Estatuto tributario.

Es de advertir que cuando se trate de procesamiento parcial en el TAN, no opera la exención por el valor de la mano de obra y en consecuencia debe generarse el IVA a la tarifa correspondiente, la cual es del 19% a partir del 1 de enero de 2017, así lo señaló la DIAN en el concepto 901875 de marzo 9 de 2017.

En cuanto a la base gravable del IVA para las importaciones realizadas de la zona franca al TAN, el artículo 459, señala como norma general, que será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, esto es, el precio pagado o por pagar de las

mercancías (valor facturado), más el valor de los fletes y seguros hasta su entrega en el lugar de importación en Colombia, adicionado con el valor de este gravamen.

Es de advertir, que para las importaciones que provengan del exterior o de zona franca que incluyan componentes exportados, según la adición efectuada por el artículo 45 de la ley 1607 de 2012, la base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas será la que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, mencionada anteriormente, más el gravamen arancelario y el valor de los costos de producción, sin descontar el valor del componente nacional exportado. Esta base gravable no aplica para las sociedades declaradas como zona franca antes del 31 de diciembre de 2012, o aquellas que se encuentren en trámite ante la comisión intersectorial de zonas francas o ante la DIAN y a los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, a la fecha de entrada en vigencia la ley.

En consecuencia, para las importaciones provenientes de zonas francas y usuarios de las mismas le es aplicable la nueva base gravable, si dichas zonas o usuarios fueron declarados con posterioridad a la citada Ley y no estaban en trámite ante el comité intersectorial a 31 de diciembre de 2012.

Es de anotarse que, dentro de las zonas francas, conforme lo señala el artículo 14 del Decreto 2147 de 2016, no se permite la realización de ventas de mercancías al detal. Se excluye de esta restricción a los restaurantes, cafeterías y empresas de apoyo, ubicadas en la zona.

Así mismo, se permiten las ventas de bienes al detal, en las zonas francas permanentes de servicios turísticos y las especiales de servicios de salud. En ésta última

cuando se trate de bienes conexos con el servicio de salud. Estas operaciones se someten a la legislación aduanera del resto del territorio nacional y no gozan del régimen de zonas francas.

De la misma manera, en las zonas francas permanentes especiales transitorias dedicadas a eventos feriales, se pueden vender mercancías al detal siempre que sean mercancías nacionales o que siendo extranjeras se encuentren en libre disposición.

2.3.3 EL CONTROL TRIBUTARIO

El control tributario está a cargo de la DIAN, entidad que tiene como objetivo contribuir a la seguridad fiscal del Estado bajo condiciones de legalidad, equidad, eficiencia y transparencia. Por tal razón, su misión es:

la de administrar con calidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, mediante el servicio, la fiscalización y el control; facilitar las operaciones de comercio exterior y proveer información confiable y oportuna, con el fin de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano. (Minhacienda, 1999, p.3)

Así mismo, el Decreto 4048 de 2008, confirma que la competencia y funciones de la DIAN, están relacionadas con la administración de los impuestos de renta y ventas, así como de los derechos de aduana e impuestos internos nacionales, cuya competencia sea asignada a esta entidad, o al comercio exterior, además de la gestión aduanera. De manera

explícita se indica que “La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.” (Minhacienda, 2008, p.1-2).

Resulta oportuno señalar, que el control tributario no es ajeno a los principios constitucionales de legalidad, igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. (CN, 1991, art. 209, 338,). Así mismo es importante resaltar que la Constitución en el artículo 95 en el numeral 9 señala que es deber de todo ciudadano de “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Es decir que sin excepción alguna de acuerdo con la capacidad económica se debe ayudar con las cargas públicas. Aunque el presente trabajo se refiere al control tributario de los usuarios de zonas francas es importante tener en cuenta este deber constitucional a la hora de realizar dicho control.

De igual manera, el artículo 83 de nuestra Constitución señala que: “Las actuaciones de los particulares y de las autoridades deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.” (CN,1991). Es decir, que se presume que los particulares cuando actúan ante las autoridades lo hacen de buena fe, por lo que ésta debe desvirtuarse jurídicamente por parte de los entes gubernamentales con base en las normas respectivas.

Igualmente, en el control tributario debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 228 de la Constitución, en cuanto a que debe primar el derecho sustancial sobre la forma,

según lo expresado por Acosta y Carmona (2012) que “la aplicación de la norma no se debe limitar a una simple interpretación literal, aislada de su contenido material.” (p.67).

Sobre el mismo tema se refirió la Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993, respecto del sistema tributario:

La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos. El principio de prevalencia del derecho sustancial no puede ser ajeno al sistema tributario. El sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante, que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares. La efectividad del deber social de toda persona de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad”, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma. (p.1)

De otro lado, el Estatuto tributario en su artículo 683 señala que el ejercicio de las funciones de los servidores públicos de la DIAN encargados de la liquidación y recaudo de los impuestos debe estar regida “por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no

aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.” (E.T., 1989).

La DIAN, para el cumplimiento de sus funciones ha estructurado cuatro procesos a saber:

1. *Estratégicos*: Estos tienen como fin el de orientar a la entidad para el cumplimiento de su misión, visión, política y objetivos. Es lo que se denomina Inteligencia corporativa.

2. *Misionales*: Estos procesos se relacionan directamente con la función propia de la DIAN, que es la de contribuir a la seguridad del Estado y la defensa del orden económico.

Los procesos misionales comprenden: Asistencia al cliente, Recaudación, Comercialización, **Fiscalización y Liquidación**, Gestión Jurídica, Operación Aduanera, Administración de Cartera y gestión masiva.

3. *Apoyo*: en este proceso se encuentran las dependencias que ayudan al cumplimiento de la misión y se refieren al desarrollo corporativo (gestión humana, servicios informáticos) y los recursos físicos y financieros.

4. *Evaluación*. En este proceso se encuentra la investigación disciplinaria y el control interno, necesarios para prevenir o corregir las posibles conductas no apropiadas de los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones.

Estos cuatro procesos se muestran en la siguiente figura:

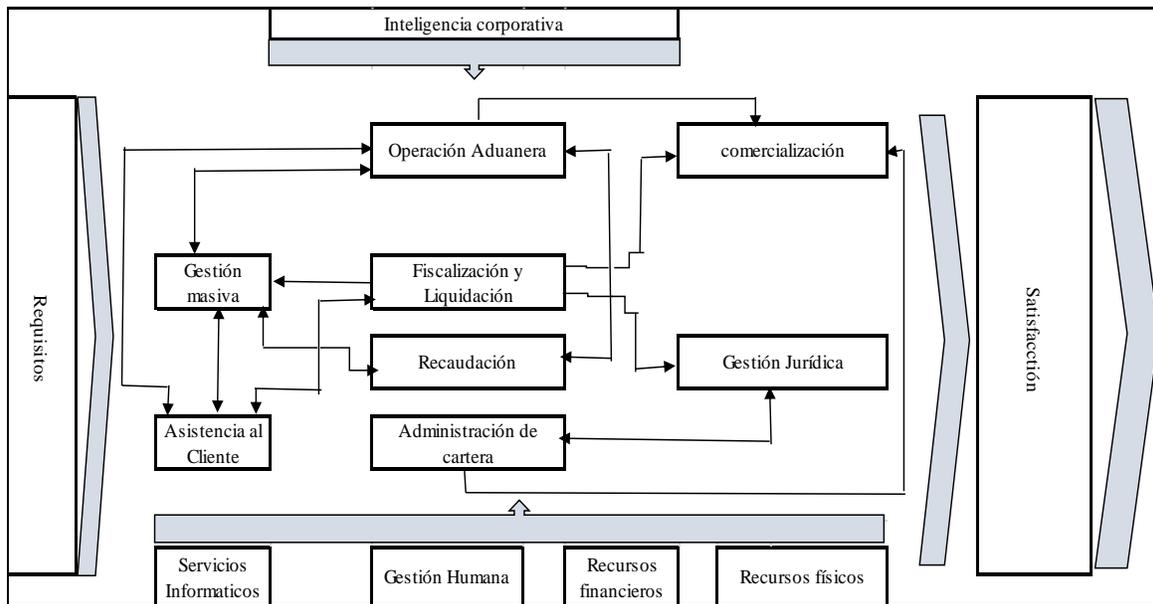


Figura 2. Mapa de procesos.

Fuente: Tomado de Mapa de procesos. Portal DIAN. Sobre la DIAN. Calidad y control. www.dian.gov.co

Según se ha visto, las funciones de la DIAN son de carácter público y sus actuaciones deben estar enmarcadas dentro de la legalidad, respetando siempre los derechos fundamentales de los ciudadanos contemplados en la Constitución, para lo cual la entidad ha estructurado los cuatro procesos mencionados para cumplir con la labor encomendada por el Estado Colombiano.

2.3.4 El auditor tributario

Las personas encargadas de realizar las investigaciones para establecer la correcta determinación de los impuestos y el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales por parte de los contribuyentes, son los funcionarios que pertenecen a las

divisiones de Fiscalización de las diferentes direcciones seccionales de la DIAN, así como de las subdirecciones de fiscalización.

Estos funcionarios de acuerdo con el manual específico de funciones y de competencias laborales de la Entidad, son los auditores o investigadores tributarios, quienes son profesionales de diferentes disciplinas que deben tener los conocimientos básicos esenciales, entre otros, los relacionados con contabilidad y análisis contable, normativa tributaria, aduanera y cambiaria, enfatizando en el área de desempeño, derecho administrativo, penal, comercial y probatorio, técnicas de auditoría, régimen probatorio y sancionatorio tributario, aduanero, cambiario e internacional, además de técnicas de redacción, las cuales le sirven para estructurar, motivar, analizar, argumentar, interpretar las normas correspondientes y redactar los diferentes actos administrativos.

Adicionalmente estos profesionales deben poseer competencias laborales que comprenden las institucionales, como la capacidad de aprendizaje y la orientación al logro, como también competencias específicas o gerenciales que se refieren al pensamiento analítico, tolerancia a la presión y toma de decisiones.

Es importante anotar, que las investigaciones que se realizan en las divisiones de fiscalización, en su gran mayoría, se originan en el nivel central, subdirecciones de fiscalización tributaria, aduanera, cambiaria e internacional, dentro de un programa institucional de fiscalización. También pueden surgir de las denuncias efectuadas por contribuyentes que se ven afectados por los comportamientos atípicos de otros; así mismo se derivan de otras investigaciones o de los informes de control extensivo o como acciones

de control que pueden ser ordenadas por el director seccional o de alguno de los subdirectores de fiscalización.

Como toda auditoria la investigación tributaria debe planearse, por lo que previo al inicio de la visita al contribuyente a auditar, debe hacerse lo que se denomina la auditoria de escritorio, es decir, que con base en la información interna que posee la DIAN, como el RUT, sistema de facturación y la cuenta corriente, se realiza el análisis de la clase de contribuyente, sus responsabilidades, cumplimiento de obligaciones formales de presentación de declaraciones, pago de las obligaciones fiscales, facturación utilizada, análisis de las declaraciones de renta y contraste de los ingresos reportados tanto en renta como en ventas, así como los costos y deducciones. Adicionalmente se verifica la información exógena de terceros la cual puede dar indicios acerca de posibles omisiones de ingresos por parte de los contribuyentes.

Así mismo se verifica la información externa como es el registro mercantil y la de los entes de control si la empresa está sujeta a ello. De igual manera en este previo, como lo señala el Manual de fiscalización y liquidación, (2013), se identifica la “legislación aplicable al negocio del contribuyente sobre desarrollo de la actividad, regulaciones, controles, impuestos aplicables, medidas legislativas o solicitudes específicas del contribuyente sobre la aplicación de la ley.” (p. 282)

Posteriormente, y previo al inicio de la investigación se realiza el Plan de Auditoria, el cual es concertado entre el auditor y el respectivo Jefe, consistente en el documento donde se plasman los aspectos fundamentales que se auditaran, así como las diferentes

actividades, técnicas a utilizar y las pautas a seguir en el desarrollo de la auditoria con el propósito de abarcar adecuadamente todos los aspectos que se proponen verificar.

Por tanto, el plan de auditoria contiene los objetivos de la auditoria, los aspectos a verificar de acuerdo con el riesgo según el análisis preliminar, sintetiza la razón de la auditoria, señala las etapas para la auditoria y establece el alcance de la investigación (periodos o impuestos a investigar). En consecuencia, este documento hace parte del expediente administrativo.

Dentro de la investigación tributaria la administración puede ordenar que se realice inspección contable al contribuyente o a terceros relacionados, diligencia que debe ser ejecutada por un profesional de la Contaduría Pública, tal y como lo señala el artículo 12 de la ley 43 de 1990, “la elección o nombramiento de empleados o funcionarios públicos, para el desempeño de cargos que impliquen el ejercicio de actividades técnico-contables, deberá recaer en Contadores Públicos.” (p.4). La DIAN, debe acatar este requisito so pena de que el informe que se rinda no tenga validez alguna.

Es de resaltarse, que el Contador Público comisionado para realizar la inspección contable, debe cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales comprenden las calidades personales requeridas para realizar la auditoría, puesto que debe tener el entrenamiento apropiado en los temas contables además de poseer la respectiva tarjeta profesional que lo habilite como profesional de la contaduría. Así mismo debe actuar, en todo caso, con celeridad profesional.

Adicionalmente el contador público asignado, debe realizar una debida planeación del trabajo a realizar, para que a través de los procedimientos de auditoría como son el

análisis, interrogación, observación e inspección, pueda obtener las evidencias suficientes y válidas, que le sirvan de base para emitir el concepto acerca de los estados financieros y la contabilidad del contribuyente que se investiga, confirmando o desvirtuando que los datos consignados en ella corresponden a la realidad económica del investigado y por ende a los reportados en las respectivas declaraciones tributarias.

Es preciso indicar que el Estatuto Tributario, en el artículo 782, señala que una vez terminada la diligencia de inspección contable, el funcionario encargado de ella debe realizar el acta correspondiente, la cual deberá estar suscrita por los funcionarios y quienes intervinieron por parte del contribuyente, y entregar copia de la misma al investigado. Esta acta hace parte de las pruebas dentro la investigación tributaria, que sirven de base para la propuesta de modificación de las declaraciones tributarias.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que, al finalizarse la investigación en los subprocesos, investigación y determinación de impuestos y gravámenes e imposición de sanciones, se debe elaborar un informe el cual contendrá los siguientes puntos:

1. Fecha de elaboración
2. Nombre o razón social y NIT del cliente
3. Número del expediente
4. Oportunidad: Términos de firmeza y los plazos para proferir las actuaciones administrativas
5. Resumen de las actividades realizadas
6. Hallazgos: Resultado de la evaluación de las pruebas y/o evidencias de la auditoría

7. Conclusiones: Actuación administrativa que corresponda según los resultados de la investigación

8. Nombre y firma de los empleados públicos que intervienen (DIAN, 2013, p. 297)

Una vez culminada la investigación y elaborado el informe, si fuere del caso la modificación de la declaración tributaria (renta, ventas, retención), es procedente proferir el requerimiento especial de que trata el artículo 703 del Estatuto Tributario, el cual debe contener todos los puntos que se propongan modificar, con la correspondiente explicación de las razones en que se sustenta. Es decir, que se debe en forma clara señalar los hechos en que se basa la actuación, como también indicar con exactitud el tema de discusión además del fundamento jurídico de la decisión. Por tanto, dicho requerimiento especial, deberá comprender la base gravable y la liquidación de los impuestos, anticipos y retenciones que se pretendan adicionar a la declaración correspondiente, como también el valor de las sanciones a que haya lugar.

Es de advertir que este acto administrativo debe ser expedido dentro del término legal y notificado debidamente, puesto que de no cumplirse con estos requisitos la actuación realizada no tendrá validez alguna.

Por último, es pertinente señalar que la auditoría tributaria difiere de la auditoría financiera, puesto que la tributaria busca establecer la correcta determinación de los tributos, en cambio la auditoría financiera se refiere a la verificación de que los estados financieros fueron elaborados cumpliendo las premisas de negocio en marcha y que por parte de la administración del negocio se realizaron todos los controles para minimizar los

riesgos que pudieran en la continuidad del ente económico y que dichos estados financieros se han realizados cumpliendo con las NIIF:

Para las auditorias financieras se da aplicación a lo dispuesto en las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI), adoptadas con el decreto 302 del 2015 y que entraron vigencia a partir del 1 de enero de 2016. Dentro de las NAI, se encuentran las Normas Internacionales de Auditoria, (NIA), cuyo objetivo según la NIA 200 es “facilitar al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable.” (p. 2)

En conclusión, se puede decir que los objetivos de ambas auditorias difieren pues mientras las NIA al basarse en la premisa de negocio en marcha, brinda a los socios y terceros relacionados, seguridad de la continuidad del ente economico, en cambio la auditoria tributaria brinda a los dirigentes de la empresa tranquilidad sobre el manejo que se ha dado a sus impuestos, es decir, que están liquidados conforme a la legislación vigente para cada uno de los tributos y periodos y que por tanto no tendrán ningún inconveniente legal por este tema con la DIAN.

2.3.5 Normas aplicables al control tributario de zonas francas

El control tributario como se mencionó anteriormente es una de las funciones de la DIAN y está enmarcado dentro de las siguientes normas:

La competencia y funciones de la Entidad están dadas por los Decretos 1071 de 1999 y 4048 de 2008, por lo cual la administración tributaria posee amplias potestades de investigación y fiscalización a fin de garantizar el cabal cumplimiento de las normas para

la determinación de los tributos, pudiendo realizar las tareas señaladas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, entre las que se cuentan la verificación de las declaraciones tributarias e informes rendidos a la DIAN, realizar las investigaciones necesarias para determinar los hechos generadores de tributos, verificar la observancia de libros de contabilidad y la contabilidad misma, así como sus soportes sobre los cuales se basan las declaraciones, solicitar la entrega de la información y documentos que se requieran, entre otros.

En lo relacionado con la parte administrativa del proceso de fiscalización y liquidación, este se desarrolla bajo la orientación de la Dirección de Fiscalización, Subdirección de Gestión de Fiscalización tributaria, oficinas que emiten las diferentes Instrucciones, Memorandos y circulares, donde señalan los programas a ejecutar, universo de contribuyentes seleccionados y lineamientos a seguir, relacionados con el diario quehacer de la fiscalización.

Entre estas normativas, encontramos la orden Administrativa 03 de 2010, mediante la cual se dan las instrucciones gerenciales, técnicas y administrativas y se establecen los procedimientos que se deben llevar a cabo en las dependencias encargadas de la fiscalización y liquidación de los impuestos. Por su parte, con la Instrucción 00015 de julio 28 de 2011, se “imparten las instrucciones necesarias para formular el programa de control que permita verificar las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias (TAC), que deben cumplir los usuarios de las zonas francas” (p. 1).

Así mismo se tiene el memorando 0277 de 2013, a través del cual se dan los lineamientos para el programa de auditoría Tributaria, Aduanera, Cambiaria e

Internacional (TACI), para el control de las zonas francas. De igual manera, con el Memorando 0287 del mismo año, se implementa el Manual de lineamientos de fiscalización.

En cuanto a los fundamentos legales, los constituyen para el impuesto a la renta e IVA, el Estatuto Tributario, el Decreto Único reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016, las Leyes y decretos que se expidan y no se encuentren compilados en el Decreto Único Reglamentario. Además de las normas aduaneras que contengan requisitos para los usuarios de zonas francas de los cuales se derive una obligación tributaria.

2.3.6 Proceso de Fiscalización y Liquidación

El proceso de fiscalización y liquidación comprende los siguientes subprocesos: tributario, aduanero, cambiario e internacional. Para efectos del presente trabajo se tratará solamente el subproceso de fiscalización y liquidación tributaria, el cual comprende la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales, de la cual se puede derivar la imposición de sanciones o la determinación oficial de impuestos.

La competencia para la acción fiscalizadora, en relación con los impuestos nacionales, según el artículo 688 del E.T., está en cabeza del Jefe de la División de Fiscalización de cada Dirección Seccional, quien autoriza o comisiona a los funcionarios ubicados en esa división para que realicen las visitas, verificaciones, investigaciones, requerimientos ordinarios, cruces de información y en general, todas las diligencias necesarias para la elaboración de los actos administrativos con los cuales se propone la modificación de las declaraciones tributarias o la imposición de sanciones por trasgredir el ordenamiento tributario.

Por su parte el artículo 691 del mismo estatuto, señala que el jefe de la División de Liquidación es el competente para proferir los actos de determinación oficial de los impuestos, como también de la aplicación y reliquidación de las diferentes sanciones, propuestas por la división de Fiscalización.

Si como consecuencia de la acción fiscalizadora se determinan de manera oficial los tributos o se imponen sanciones, los contribuyentes dentro del debido proceso, tienen el derecho a presentar los recursos correspondientes dentro del término señalado, los cuales una vez resueltos, dan origen al agotamiento de la vía gubernativa, dando paso así a la acción jurisdiccional, si es procedente. La competencia de resolver los recursos corresponde a la División Jurídica. (E.T., art.721)

Las anteriores competencias son la base para que la administración tributaria, verifique las relaciones entre los particulares y el Estado, siempre observando los derechos fundamentales y los principios de la función administrativa, premisas que no se deben desconocer al realizarse la acción fiscalizadora por parte de los funcionarios de la DIAN a los contribuyentes y usuarios, a fin de establecer la correcta y oportuna determinación de los impuestos, conforme a la legislación vigente para cada tipo de impuesto y periodo

El proceso de Fiscalización y Liquidación como proceso misional, constituye uno de los pilares para el logro de las políticas y objetivos de la entidad. La Fiscalización está orientada a contrarrestar y combatir todo tipo de incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales a través de la planeación de acciones relacionadas con la investigación, determinación y liquidación de los impuestos nacionales, de los tributos

aduaneros, las obligaciones del régimen cambiario, y a la prevención de operaciones que puedan ser utilizadas para el lavado de activos.

Para lograr el objetivo misional, el Manual de Fiscalización y Liquidación señala que “para el desarrollo de las acciones de investigación y determinación, es importante agotar procedimientos únicos y apropiados que garanticen la calidad de los resultados.” (p.38)

De igual manera, indica el Manual que “es necesario contar con herramientas de consulta, guías de trabajo y diseños metodológicos para adelantar las auditorías fiscales que conlleven a avanzar en la eficiencia y eficacia de las acciones.” (p. 38).

En efecto, la Dirección de Gestión de Fiscalización a lo largo del tiempo ha venido desarrollando diferentes acciones para establecer las pautas a tener en cuenta en la realización de las auditorías, entre las cuales encontramos la orden Administrativa 03 de 2010, la cual constituye base para la elaboración del Manual de Fiscalización y Liquidación, implementado a través de Memorando 287 del 30 de julio de 2013.

El citado manual tiene como base los principios constitucionales que rigen la actuación administrativa como son la “igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad” (CN, art. 209), como también del debido proceso y contiene los lineamientos o directrices gerenciales, normativos y técnicos, en forma estandarizada, los cuales deben ser tenidos en cuenta por los funcionarios de las áreas de fiscalización y liquidación para realizar las auditorías con las cuales se determinen y liquiden los tributos a cargo de los contribuyentes y usuarios, cuya competencia este en cabeza de la DIAN.

Es decir que en un solo documento se reúnen los procesos y procedimientos más relevantes de cada especialidad (tributaria, aduanera, cambiaria), para de esta forma, contrarrestar y combatir el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales.

Así mismo, el manual de fiscalización y Liquidación (2013) describe las conductas fraudulentas de evasión y elusión, definiendo cada una de la siguiente forma:

La "evasión tributaria o fiscal" consiste en el incumplimiento por parte de los contribuyentes de su obligación de declarar y de contribuir con las cargas fiscales, es decir, el impago voluntario de los tributos establecidos por la ley.

La evasión tributaria genera distorsiones en el sistema tributario, e, incrementa los costes de administración.

La evasión corresponde básicamente a las siguientes acciones:

1. No presentación de la declaración de impuestos estando obligado a ella.
2. No registro del ingreso en la declaración de impuestos en correspondencia a lo que establece la ley.
3. Inclusión de partidas inexistentes en la declaración de impuestos a fin de disminuir la carga tributaria. (p.162)

En este propósito, los contribuyentes de manera consciente evitan el pago de los tributos, utilizando para ello medios muy conocidos como, por ejemplo, la no facturación de la totalidad de las operaciones, doble facturación, doble contabilidad, negocios a nombre de terceros, etc.

Así mismo, la elusión tributaria el Manual de Fiscalización y Liquidación (2013) la describe como “la acción de evitar con astucia una dificultad o una obligación” (p.162).

Esta situación se presenta como “consecuencia del principio de legalidad del tributo, de la utilización de disposiciones legales existentes para reducir o eliminar la carga impositiva.” (p. 162)

Entre las acciones efectuadas por los contribuyentes que constituyen elusión tributaria el Manual de Fiscalización y Liquidación (2013) señala las siguientes:

1. Darle a una situación jurídica determinada el estatus de otra distinta, aprovechando una conceptualización defectuosa, para aplicarle una ley tributaria más benigna.

2. Ampararse en una exención tributaria, que, por defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.

3. Incluir bienes en categorías cuya enumeración no está contemplada por la ley tributaria, y por tanto su inclusión dentro del hecho generador del impuesto es dudosa, para eximirlos de ellos. (p.163)

Como corolario se puede decir que la elusión es la utilización de las imprecisiones jurídicas contenidas en las normas de las cuales saca provecho el contribuyente para disminuir o eliminar su carga tributaria. Por lo general, está asociada a la planeación tributaria.

Las dos figuras anteriores se enmarcan en el concepto de fraude fiscal el cual según el concepto No. 051977 de 2005 son acciones que “a pesar de no estar tipificadas expresamente por el legislador como infractoras del orden jurídico, son contrarias a la finalidad de la ley, y, en tal sentido, constituye una herramienta de interpretación que da alcance a los principios constitucionales enunciados.” (p.5)

Además del Manual de Fiscalización y Liquidación, la Dirección de Gestión de Fiscalización, mancomunadamente con la Subdirección de Gestión de fiscalización tributaria, han impartido lineamientos para cada subproceso. Es así como se expidieron los lineamientos PR-FL-0220, para las Investigaciones de Obligaciones Tributarias Sustanciales y Formales; el PR-FL-0221 correspondiente a la determinación oficial de impuestos y el PR-FL-0222 concerniente a la Imposición de sanciones tributarias. En éstos, se efectúan las definiciones del subproceso, el diagrama de flujo y las actividades a realizar, así como los responsables de cada etapa del proceso.

Cabe agregar, que todas las actuaciones de la Administración Tributaria para la determinación de los tributos y la imposición de sanciones deben estar fundadas en hechos probados, a través de los medios de prueba señalados en la normatividad tributaria o el código de procedimiento civil vigente, siempre y cuando las pruebas hayan sido recolectadas en debida forma y sean idóneas, pertinentes y conducentes. (E.T. art.742, 743)

En lo atinente a la fiscalización de las empresas ubicadas en zonas francas, la Dirección de Gestión Organizacional, a través de la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, mediante la Instrucción 00015 de julio 28 de 2011, impartió las instrucciones para la formulación del programa de control con el fin de verificar que éstos usuarios realicen sus operaciones con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, TAC.

En consecuencia, la labor investigativa parte del análisis de los sistemas de información a través de los cuales se capturan todas las operaciones de zona franca, con el

fin de establecer que se hayan aplicado correctamente los gravámenes arancelarios, así como la omisión de registro o indebido tratamiento de las operaciones, con las cuales se disminuya el recaudo de los tributos aduaneros o se evidencie evasión de impuestos, situaciones que se traducen en competencia desleal, desequilibrio fiscal e inequidad frente a los demás contribuyentes.

Por tanto, el control se realizará a las operaciones realizadas por los usuarios de zonas francas en todas las negociaciones entre éstos y el resto del mundo, como también las efectuadas con contribuyentes del territorio nacional. Se enfatiza sobre el impuesto de renta, lo concerniente a la declaración de la totalidad de los ingresos; en costos y deducciones se debe establecer la relación de causalidad y proporcionalidad de los mismos; en el impuesto a las ventas se verifica que los bienes cumplan con los requisitos para ser exentos y por ende generen impuestos descontables susceptibles de devolución. Así mismo se verifica la debida canalización de las divisas.

Como resultado de las investigaciones realizadas se desprenderán los actos administrativos que conlleven a la determinación de los tributos aduaneros, así como la correcta liquidación de los impuestos de renta y ventas, además de la imposición de las sanciones a que haya lugar, todo ello en busca de que las zonas francas sean realmente motores de desarrollo y además de garantizar a todos los contribuyentes el cumplimiento de los principios de neutralidad y equidad que rigen al sistema tributario.

Posteriormente en el año 2013, la Dirección de Gestión de Fiscalización en concurso con las Subdirecciones de fiscalización tributaria, aduanera e internacional, expidieron el Memorando 0277, en el que se señalan “los lineamientos de auditoria del programa

integral – TACI “control y verificación de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias e internacionales de los usuarios de zonas francas” (p.1)

El objetivo propuesto del Memorando 0277 (2013) es de “ilustrar los protocolos de tipo general para que las acciones de fiscalización se ejecuten de manera estandarizada e integral, así como orientar a los auditores en la definición de un plan de auditoría”. (p.2). Este plan debe abarcar temas para el control tributario, aduanero, cambiario e internacional.

Así mismo se señalan las actividades que se deben realizar durante la investigación, las cuales se encuentran detalladas para fiscalización tributaria en el apartado 4.2.1 del mencionado documento, las cuales deben tenerse en cuenta en las visitas de campo a los usuarios de las zonas francas seleccionados, tendientes a la obtención de pruebas y/o evidencias que sirvan para tomar una decisión acorde a la normatividad existente, tanto procedimental como sustantiva.

Dentro de las verificaciones para realizar por parte de los auditores se encuentran las siguientes:

1. Que se desarrollen las actividades industriales y comerciales para las cuales fueron calificados.
2. Que la información de la declaración de renta del periodo gravable a investigar concuerde con la realidad económica, conforme a los registros contables y la información reportada por terceros.

3. Que las entradas y salidas de mercancías de la Zona Franca cuando se trate de usuarios industriales de bienes y servicios estén registradas en la contabilidad y en las declaraciones tributarias.

4. Que las operaciones de compra y venta de bienes y servicios que se realicen con los vinculados o partes relacionadas ubicados en el TAN, se hayan realizado a precios de mercado.

5. Que no se haya aplicado en forma concurrente la tarifa de impuesto de renta del 15% con la deducción especial por inversión en activos fijos.

6. Que el IVA descontable objeto de devolución, por tener la calidad de exportador de bienes y servicios desde la zona franca al exterior, sea procedente.

El programa de fiscalización llevado a cabo se identificó con el Código AB, y se denominó “Control y verificación de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias e internacionales por parte de los usuarios de zonas francas.”, el cual fue desarrollado en las zonas francas de Bogotá, Medellín, Barranquilla, Cartagena, Cúcuta y Palmira.

Por ser documentos reservados no se pudo tener acceso al resultado de las investigaciones realizadas.

Por todo lo anteriormente expuesto, es que la DIAN como ente fiscalizador debe velar por la correcta aplicación de los principios constitucionales y de la normatividad vigente relacionada con la determinación y pago del tributo por parte de los contribuyentes, por lo que ha diseñado estrategias, manuales, lineamientos y demás documentos que guíen la acción fiscalizadora, para exigir a los ciudadanos el

cumplimiento de sus obligaciones fiscales y que su contribución sea de acuerdo con su realidad económica.

CAPÍTULO TRES

RESULTADOS Y ANÁLISIS

Identificación de la normatividad del Régimen de Zonas Francas en Colombia.

Como se enunció, la normatividad relacionada con el régimen de zonas francas comprende los temas tributarios, aduaneros y cambiarios, e internacionales, así como las que señalan los requisitos para la creación de dichas zonas. A continuación, se relacionan las más representativas relacionadas con el tema tributario, puesto que el trabajo está direccionado al control tributario de las zonas francas.

Tabla 3**Evolución normatividad tributaria de las zonas francas**

tema	clase de norma	número	año	contenido
Tributario	Ley	105	1958	Por la cual se crea la Zona Franca de Barranquilla y se autoriza la creación de otras. Se exoneran del impuesto a la renta por ser establecimientos públicos
		109	1985	Establece el estatuto de las zonas francas y continua con la exoneración del impuesto a la renta
		677	2001	Creación de zonas económicas de exportación, en Buenaventura, Cúcuta, Valledupar e Ipiales
		863	2003	Elimina la exención del impuesto de renta a los usuarios industriales de las zonas francas. por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas
		1004	2005	Por la cual se modifican un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones. Establece la tarifa del 15% para el impuesto de renta
		1370	2010	No aplicación en forma concurrente la tarifa del 15% y la deducción por inversión en activos fijos.
		1607	2012	Adiciona el inciso en el artículo 459 del ET, relacionado con la base para liquidar el iva en las importaciones provenientes de zona franca.
		1819	2016	Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones”. Se incrementa la tarifa del impuesto de renta al 20%

Fuente: Normas relacionadas. Elaboración propia a partir de las leyes del régimen de zonas francas.

Las normas contenidas en la tabla anterior se refieren a la creación de las zonas francas, exoneración inicial del impuesto a la renta y posterior imposición de este tributo y restricción de algunas deducciones para las empresas usuarias de zonas francas.

En cuanto hace relación con las normas para la determinación de la obligación sustancial y formal del impuesto a la renta e IVA, así como la discusión y cobro del

tributo, se aplican las normas señaladas en el Estatuto Tributario, las cuales se resumen así:

Tabla 4.
Síntesis del Estatuto Tributario

Títulos	Tema	Descripción
Título preliminar	Obligación tributaria y sujetos pasivos	Señala el origen de la obligación sustancial, como también establece quienes son contribuyentes o responsables de la misma.
Libro primero	Impuesto sobre la renta y complementarios	Contempla los aspectos relacionados con el impuesto a la renta. Entre éstos se encuentran definiciones como la residencia fiscal. También trata sobre los contribuyentes del impuesto tanto personas naturales como jurídicas. Adicionalmente establece la forma como se determina la base gravable: ingresos - costos- deducciones- rentas exentas. Hace claridad sobre los ingresos no gravados y los exentos e indica los requisitos específicos para la procedencia de los costos y deducciones entre otras.
Libro segundo	Retención en la fuente	Se relacionan todas las normas relacionadas con la retención en la fuente sobre los ingresos de fuente nacional.
Libro tercero	Impuesto a las Ventas	Se consignan en éste los hechos generadores del IVA, los responsables, los conceptos de venta y servicios. Como también cuales ventas y servicios se consideran no gravados o exentos.
Libro quinto	Procedimiento tributario, sanciones y estructura de la DIAN	En este acápite del Estatuto, se encuentra lo relacionado con la capacidad y actuación de los contribuyentes, la dirección para la notificación de los actos administrativos y las formas de cumplir con la notificación. También encontramos las facultades de fiscalización y liquidación de los tributos nacionales e imposición de sanciones. Los diferentes actos con los cuales se determina la obligación tributaria e imponen sanciones. El régimen probatorio y la discusión de los actos administrativos. Igualmente se encuentra el procedimiento de cobro, entre otros.
Libro sexto	Gravamen a los movimientos financieros	Este libro señala cual es el hecho generador, la tarifa, causación, base gravable, sujetos pasivos, agentes de retención, la exenciones, entre otros del GMF

Fuente: Estatuto Tributario. Elaboración propia a partir de los principales libros del E.T.

Determinación de los elementos a tener en cuenta en el control tributario de las zonas francas

El control tributario de las empresas ubicadas en zona franca debe efectuarse bajo las competencias y funciones otorgadas por la Ley a la DIAN, así como los lineamientos y directrices de la Dirección de Gestión de fiscalización, señalados en el apartado 2.1.4.1.

Así mismo, la actuación administrativa encaminada a la correcta determinación del tributo o la imposición de sanciones debe estar basada en los principios de legalidad, de buena fe y del debido proceso, además del espíritu de justicia que debe estar presente en cada una de las actuaciones de los funcionarios encargados del control tributario. (CN, 1991, art. 29 y 83). Adicionalmente, el proceso tributario debe fundamentarse en los “principios reguladores de la función administrativa como son el de economía, celeridad, eficacia e imparcialidad, publicidad, eficiencia, justicia y contradicción.” (DIAN, 2001, p.1)

En cuanto a la aplicación del principio de la buena fe en el control tributario, es importante traer a colación lo señalado en la sentencia de la Corte constitucional C-1194/08, que al respecto dice:

se presume y conforme con este (i) las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deben estar gobernadas por el principio de buena fe y; (ii) ella se presume en las actuaciones que los particulares adelanten ante las autoridades públicas, es decir en las relaciones jurídico-administrativas, pero dicha presunción solamente se desvirtúa con los mecanismos consagrados por el ordenamiento jurídico vigente, luego es simplemente legal y por tanto admite prueba en contrario. (p. 1)

En lo relacionado con el espíritu de justicia, los funcionarios de la DIAN, en cumplimiento de su deber, deben tener presente que ejercen una función pública relacionada con la fiscalización y liquidación para la determinación de los tributos, así

como el cobro de los mismos, y por lo tanto deben dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 683 del E.T., que establece que en su actuación deben aplicar las leyes con espíritu de justicia, puesto que “el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”

Adicionalmente, la determinación de los impuestos o la imposición de sanciones por parte de la administración tributaria deben realizarse de acuerdo con los hechos que se demuestren con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil (CPC), en cuanto estos sean compatibles con aquellos. Las pruebas obtenidas dentro del proceso de fiscalización - liquidación, deben ser oportunas, necesarias, idóneas, conducentes y pertinentes, de tal forma que dé certeza de la omisión, evasión o elusión por parte de los contribuyentes, y deben ser valoradas con las reglas de la sana crítica. (E.T. 743 a 791)

Igualmente, en garantía del debido proceso es importante tener en cuenta que los actos administrativos, sean preparatorios o definitivos, deben ser notificados oportunamente por los medios que se establezcan en el Estatuto tributario, dando así cumplimiento al principio de publicidad. Además, no debe incurrirse en pretermisión de los términos del contribuyente. Igualmente, en garantía del principio de contradicción, se deben conceder e indicar en el acto administrativo, los recursos que señale la ley, para cada caso; con el fin de que los contribuyentes y usuarios, puedan controvertir las pruebas que sirvieron de base para las modificaciones de las declaraciones tributarias o la imposición de sanciones por parte de la DIAN. (E.T. art. 563 a 570 y 681)

En efecto, el hecho de objetar las pruebas obtenidas por la administración tributaria es una forma de garantizar el debido proceso señalado en el artículo 29 de la Constitución, puesto el contribuyente dentro de las etapas procesales, tiene derecho a “solicitar o allegar documentos con el fin de esclarecer la conducta que se le está imputando.”

En materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar” (CE2005-00808 p. 11)

Adicionalmente cuando se trate de la imposición de sanciones, se deben tener en cuenta los principios de lesividad, favorabilidad, proporcionalidad y gradualidad, señalados en el artículo 640 del Estatuto tributario, modificado por el artículo 282 de la ley 1819 de 2016.

Al respecto la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, mediante oficio 006414 del 23 de marzo de 2017, señala:

En aplicación y desarrollo de los principios de gradualidad y proporcionalidad, permite que el contribuyente reduzca al 50% su sanción luego de la aplicación del régimen sancionatorio, siempre y cuando cumpla dos condiciones: que dentro de los dos años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta no haya cometido el mismo hecho sancionable, y que la administración no haya notificado pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar: o al 75% de la sanción si dentro del año anterior a la fecha de la comisión de la conducta no hubiera incurrido en la misma, siendo el segundo requisito el mismo. (p. 2).

En efecto, para tener derecho a la reducción de la sanción, debe tener en cuenta el contribuyente que en el año anterior o los dos (2) anteriores, según sea el caso, no le hayan notificado ninguno de los actos administrativos que señala la norma, ni tampoco haya cometido la misma falta.

En síntesis, para el desarrollo del control fiscal, es deber de los funcionarios DIAN, aplicar los principios constitucionales de buena fe y debido proceso, como también los que regulan la actividad administrativa, además de las normas correspondientes a cada tipo de impuesto.

Adicionalmente, se deben valorar acertadamente las pruebas acopiadas dentro del proceso de fiscalización, permitiendo la contradicción de las mismas, para cumplir de esta forma con la Misión de la DIAN, la cual según el Código de buen Gobierno (2017) es la “de administrar con calidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, mediante el servicio; facilitar las operaciones de comercio exterior y proveer información confiable y oportuna, con el fin de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano.” (p. 5)

Propuesta de pautas para el control tributario a los usuarios del Régimen de Zonas Francas

Del análisis de las normas señaladas en el presente trabajo así como de los lineamientos y Manual de Fiscalización y Liquidación, de las entrevistas realizadas a tres (3) auditores de la DIAN y de la propia experiencia de los autores de la investigación, se destacan los puntos que se deben tener en cuenta en las investigaciones o auditorías

tributarias a los usuarios de zonas francas, o de los contribuyentes ubicados en el TAN, relacionados con los anteriores, con el fin de realizar el control tributario y establecer si se presentan o se han presentado, conductas evasivas o elusivas, e igualmente determinar en forma correcta el impuesto y si es del caso imponer las respectivas sanciones, puesto que dichas prácticas generan inequidad frente a otros usuarios de las mismas zonas o de los que se encuentren ubicados en el territorio aduanero nacional.

Por lo tanto, se proponen las siguientes pautas para tener en cuenta en las auditorías de control tributario a los usuarios del Régimen de Zonas Francas. Para la elaboración de estas guías, se tomó en cuenta la normatividad general de las obligaciones formales a cumplir por parte de todos los contribuyentes, las normas específicas de zonas francas relacionadas con su constitución, autorización y funcionamiento, como también las señaladas en el estatuto tributario para los impuestos de renta, ventas y procedimiento, unido a las recomendaciones dadas por los tres (3) auditores de la DIAN entrevistados y la experiencia profesional de los propios investigadores, al no contarse con una guía oficial para la auditoría de los usuarios de zonas francas.

Actividades y recomendaciones para la realización de la auditoria

Tabla 5.
Análisis preliminar a las auditorias

Actividad	Recomendaciones
Verificar la información contenida en el RUT.	En el RUT: establecer qué tipo de usuario es para lo cual debe constatar que dentro de la sección de "responsabilidades, calidades y atributos", este inscrito como obligado aduanero, con una de las siguientes obligaciones: Si es usuario comercial el 30; usuario industrial de bienes 32; usuario industrial de servicios 34; usuario operador 36; usuario industrial de zona franca especial 50; usuario operador de zona franca especial 54. Verificar las actividades económicas inscritas.
Conocer el objeto social de la empresa	Del aplicativo RUE, descargar el certificado de Cámara de Comercio con el fin de verificar el objeto social de la empresa.
Analizar el comportamiento tributario	Realizar análisis horizontal y vertical de las declaraciones de renta y de ventas por los periodos a investigar y el año anterior, con el fin de detectar comportamientos atípicos.
Verificación información exógena	De acuerdo con las declaraciones tributarias conciliar con la información exógena y determinar posibles inconsistencias que ameriten realizar ampliación de la información a través de cruces con los terceros.
Colaboración institucional	Si el auditor, dentro del proceso de investigación encuentra que el usuario de zona franca no cumple con los requisitos para la calificación como tal, señalados en el artículo 80 del Decreto 2147 de 2016, debe dar aviso inmediato al Ministerio de Comercio, Industria y turismo para lo de su competencia.

Elaboración propia, a partir de lineamientos de fiscalización, normatividad del régimen de zonas francas y de entrevistas a expertos y experiencia propia de los investigadores.

Tabla 6.

Generalidades en las auditorias

Actividad	Recomendaciones
Visita de campo	En esta visita se debe verificar que el objeto social registrado en cámara de comercio corresponda a la operación real de la empresa. Asimismo, conocer el proceso productivo, materias primas utilizadas, indagar sobre los principales clientes y proveedores, para identificar cuales corresponden a contribuyentes del TAN y a usuarios de la misma zona franca o de otras zonas francas.
Identificación del tipo de usuario	Es importante esta identificación porque dependiendo del tipo de usuario, así mismo es la tarifa del impuesto de renta a aplicar.
Verificar si ha suscrito contrato de estabilidad jurídica	Establecer si el contrato se encuentra vigente. Identificar las normas estabilizadas y que sean estas las aplicadas, pues puede suceder que se tomen normas posteriores que sean más beneficiosas.

Elaboración propia a partir de las recomendaciones del Manual de fiscalización y liquidación, de las entrevistas realizadas y de la experiencia de los investigadores

Tabla 7.

Aspectos a verificar en ingresos para auditoría en el Impuesto a la renta

Actividad	Recomendaciones
Verificar en la contabilidad el registro de los ingresos	Para usuarios de zona franca: Verificar la facturación expedida. Contrastar la información de los formularios de movimiento de mercancías con los ingresos facturados, contabilizados y declarados. Constatar que lo reportado en la información exógena corresponda a los ingresos declarados. También verificar el movimiento de consignaciones bancarias. Cuando exista vinculación económica, en los términos establecidos en el artículo 260-1 Establecer que los precios de venta sean a los de mercado y que no estén sobrefacturados cuando haya operaciones con el TAN y además que éstas correspondan a la realización del objeto social. Lo anterior con el de evitar el traslado de utilidades del TAN a las zonas francas donde el impuesto es significativamente menor.
Analizar posible vinculación económica	Establecer para los contribuyentes del TAN que tengan transacciones con usuarios de zona franca, algún tipo de vinculación económica que incida en la determinación de los ingresos, puesto que se puede prestar para que se venda por debajo del precio de mercado.

Elaboración propia con base en la normatividad del impuesto a la renta, las entrevistas realizadas y de la experiencia de los investigadores

Tabla 8.

Aspectos para verificar en costos y deducciones para auditoría en el Impuesto a la renta

Actividad	Recomendaciones
Determinar que la producción se haya realizado en la zona franca	A los usuarios de zonas francas, se les permite realizar procesamiento parcial en el TAN, hasta un 40% del total del costo de producción. Si fuere superior el porcentaje se debe verificar que el usuario tenga derecho, por fuerza mayor o caso fortuito, el cual debe estar autorizado por la DIAN. Esta restricción se aplica para los usuarios que se califiquen a partir del 23 de diciembre de 2016, fecha de expedición del Decreto 2147. De igual manera esta limitación se aplicará cuando se conceda una prórroga a la zona franca.
Verificar en la contabilidad el registro de los costos de la producción	Si el usuario de zona franca realiza procesamiento parcial de su producción en el TAN, debe comprobarse que se registró en la contabilidad en forma separada, el costo de la parte producida en el país. (art. 97 D. 2147/16)
Comprobar los pagos de aportes parafiscales al SENA, ICBF y Salud	Los usuarios de zona franca que hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica deben pagar los aportes parafiscales SENA e ICBF y de salud social en forma completa (par. 3 art. 240-1). Adicionalmente los usuarios establecidos en nuevas zonas francas ubicadas en el municipio de Cúcuta tienen esta obligación.
verificar el pago de los aportes parafiscales y de seguridad social	Los usuarios de zona franca están exonerados de pagar los aportes al SENA e ICBF y de salud cuando los salarios no superen los 10 SMMLV. Cuando los salarios superen este monto debe cancelarse la totalidad de los aportes parafiscales y de seguridad social. Esta exoneración aplica a partir de la Ley 1819 de 2016, es decir periodos gravables de 2017 en adelante. Para los periodos 2015 y 2016, debe constatarse el pago de la totalidad de los aportes mencionados los cuales son necesarios para la deducibilidad de los salarios conforme lo señala el artículo 108 del E.T.
Verificar los aspectos generales de las deducciones	Establecer que los costos y deducciones estén debidamente soportados, (771-2 E.T.) y contabilizados en el periodo gravable.
Verificar en el balance cuales activos intangibles posee la empresa y comprobar que correspondan a transacciones entre partes relacionadas o vinculadas dentro del Territorio Aduanero Nacional y zonas francas que hayan sido comprados en forma separada o como parte de una combinación de negocios. (Numerales 1 y 2 del artículo 74 art. 260-1 y 260-2 E.T.	Constatar que no se haya amortizado el valor del bien intangible y que no se haya solicitado deducción o costo por este concepto. (art. 143 Par. 2 E.T.)
Verificar que en los costos y deducciones no se encuentren pagos al exterior por concepto de intereses y servicios técnicos.	Si el usuario industrial de zona franca solicita costos o deducciones por estos conceptos, debe comprobarse que tengan relación directa y que hayan sido vinculados en forma exclusiva a las actividades industriales de la zona franca. Aplica solo para años gravables 2015 y 2016.

Elaboración propia con base en la normatividad de costos y deducciones, las entrevistas realizadas y experiencia de los investigadores

Tabla 9.

Pautas relacionadas con el Impuesto a las ventas

Actividad	Recomendación
<p>Analizar la información reportada en la declaración de IVA</p>	<p>Para un responsable del TAN. Verificar en la declaración: la casilla 33 que corresponde a los ingresos por ventas a zona franca, 35 que corresponde a ingresos por operaciones exentas (art. 477, 478, y 481 ET), 45 correspondiente a importaciones de bienes y servicios gravados provenientes de zona franca, 47 correspondiente a importaciones de bienes excluidos, exentos y no gravados provenientes de zona franca, 68 correspondiente a impuestos descontables de bienes y servicios gravados provenientes de zona franca. Lo anterior con el fin de establecer los ingresos exentos por ventas a zonas francas y de los impuestos descontables por ventas a dichas zonas.</p>
<p>Analizar los ingresos por ventas a zonas francas</p>	<p>Para el responsable del TAN, verificar que las ventas exentas a zonas francas correspondan a materias primas, partes, insumos y bienes terminados, necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial. Si se trata de ventas que no cumplan con la condición anterior, las ventas son gravadas. Si la venta es a un usuario operador o comercial, las ventas son gravadas. Se debe verificar que coincidan las cantidades vendidas con las que ingresan a zonas francas, utilizando para ello la facturación del proveedor y el formulario de movimiento de mercancías de ingreso a zona franca. Si los ingresos corresponden a prestación de servicios éstos son gravados, sean prestados desde el TAN o entre usuarios de zonas francas. En casos de procesamiento parcial, la mano de obra es gravada. En este proceso es pertinente verificar que las unidades enviadas a la zona franca correspondan a la totalidad de materia prima recibida para la transformación.</p>
<p>Verificación solicitudes de devolución por IVA descontable por exportaciones y ventas a zonas francas</p>	<p>Determinar el destinatario de las ventas (Usuario industrial de bienes o servicios, operador, comercial), para establecer la procedencia del impuesto descontable. Si fuera del caso aplicar el prorrateo y/o limitación de los impuestos descontables que se utilicen indistintamente a operaciones gravadas, exentas y excluidas. (art. 481,489, 490. E.T.)</p>

<p>Establecer las ventas de mercancías al detal realizadas en las zonas francas permanentes de servicios turísticos y de salud.</p>	<p>Determinarse el valor de las ventas y el correspondiente IVA generado por cada una de ellas. Verificar con las facturas de ventas de productos que no estén asociadas con personas a quienes se les presto el servicio, para el caso del sector salud.</p>
<p>Determinar la base gravable en importaciones al TAN provenientes de zona franca</p>	<p>Solicitar a la subdirección de Registro Aduanero, la fecha de declaratoria de la zona franca. Pedir el certificado de integración nacional del producto que haya suministrado el proveedor de zona franca. Hacer la verificación con el usuario como determinó el valor de venta. Establecer que en este precio se halle incorporado: materiales, mano de obra, costos de producción y utilidad.</p> <p>Si se trata de importaciones de zona franca, se requiere verificar si la zona fue declarada antes del 31 de diciembre de 2012 o estaba en trámite ante la comisión intersectorial de zonas francas o ante la DIAN, ya que dependiendo de esta circunstancia, la base gravable es diferente, puesto que con posterioridad a estas fechas a la base gravable se le deberá adicionar el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado (art. 459 ET) (ley 633 de 2000). Ley 1607 de 2012 art. 45</p>
<p>Identificar las ventas de mercancías al detal realizadas en las zonas francas permanentes de servicios turísticos y de salud.</p>	<p>Determinarse el valor de las ventas y el correspondiente IVA generado por cada una de ellas. Verificar con las facturas de ventas de productos que no estén asociadas con personas a quienes se les presto el servicio, para el caso del sector salud.</p>

Elaboración propia, con base en la normatividad vigente del IVA, de las entrevistas realizadas y la experiencia de los investigadores.

CAPITULO CUATRO

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El objetivo inicial de la creación de las zonas francas fue el de promover las exportaciones. Posteriormente, se buscó, que hubiera una mayor inversión tanto extranjera como local y la generación de nuevos empleos.

En lo relacionado con la inversión en las zonas francas, un estudio realizado por el Banco Mundial sobre el gasto tributario en Colombia, para el periodo 2007 - 2011, señala que es cuestionable la efectividad del régimen de zonas francas, considerando factores como la decisión de inversión y el factor vinculante con el país. En consecuencia, concluye que la rentabilidad de varios proyectos de inversión, en especial en el sector del comercio y servicios, efectuados en dichas zonas, tienen rentas lo suficientemente altas por lo que hubieran sido posibles en el régimen tributario general.

Es de anotarse que la tarifa de impuesto de renta para los usuarios industriales ubicados en las zonas francas es del 15% hasta el 2016 y del 20% a partir de 2017, correspondiendo a una tasa media de tributación 6 puntos porcentuales por debajo de la que están sometidos los contribuyentes usuarios comerciales de zonas francas y los comerciales e industriales ubicados en el TAN, lo cual, además de generar pérdida de recaudo, el que según el Banco Mundial (2012) “es equivalente a 0.1 por ciento

del PIB y podría llegar a un nivel de 0.33 por ciento del PIB en el 2020.” (p. 111-112), también genera inequidad horizontal con los pares que no son beneficiarios de este régimen.

Así pues, el costo fiscal del régimen de zonas francas por la tarifa reducida del impuesto a la renta corresponde a un 0.03% del PIB y por la exención del IVA sobre los bienes de capital es del 0.06%, aunque este último el Banco Mundial no lo considera gasto tributario. (p. 111-112). Es de advertir que la deducción por inversión en activos fijos no es compatible con la tarifa especial de impuesto a la renta, hecho que ocurrió hasta el año 2011.

De otro lado, en lo relacionado con el total de las exportaciones de las zonas francas, para el periodo de enero a julio de los años 2016 y 2017, así como en el mes de julio de los mismos años, según datos del DANE (Anexo K), corresponden al TAN entre el 78% y 79%, mientras que al resto del mundo se envía un poco más del 17% y entre los usuarios de la misma zona franca alrededor del 2.5%.

En cuanto a las importaciones, el panorama que se muestra en el mismo periodo es que del TAN se importan bienes cerca del 54%, en tanto que del resto de mundo se reciben mercancías en un porcentaje del 42%, y entre usuarios de la misma zona franca un 2.74%. (Ver anexo K)

Ahora bien, analizando las importaciones y exportaciones por tipo de zona franca se encuentra que para el periodo enero-julio de 2017, las zonas francas permanentes importaron bienes en un 76.4%, y las zonas francas permanentes especiales lo hicieron en un 23.6%. En cuanto a las exportaciones para el mismo

periodo, las primeras tuvieron una participación del 72.6%, y las segundas un 27.4% (Ver anexos L a O)

En este contexto se observa, que la producción de las zonas francas no tiene como destino principal el resto del mundo sino el mercado interno. Así mismo las ventas del TAN a las zonas francas es bastante significativa, hecho que podría prestarse a que se presente elusión y/o evasión tanto en el impuesto a la renta como en el de ventas, razón por la cual el control tributario debe ejercerse con rigurosidad, a fin de contrarrestar estas prácticas abusivas.

En efecto, existe el riesgo de la elusión tributaria en las zonas francas la cual puede estar relacionada con el manejo de los precios de los bienes entre un usuario de zona franca y un contribuyente ubicado en el TAN. De igual manera, la evasión se puede presentar al trasladar a la zona franca una empresa que opera en el TAN, desvirtuándose de esta forma el objetivo del régimen que es la de promover inversión nueva y la creación de nuevos empleos. (Banco Mundial, 2012, p.111)

Así mismo, analizado el empleo generado por la creación de las zonas francas, al 2013, se habían generado 55.184 empleos directos e indirectos 116.786, siendo las zonas francas ubicadas en Bogotá las de mayor participación con un 45.3% en empleo formal y en el informal un 34%. (Alcaldía de Bogotá, 2016, p. 11)

Con referencia a lo anterior, un estudio del Banco Mundial señala que en el periodo 2007-2011 se habían generado 11.751 empleos directos y 40.976 indirectos, pero que éstos puestos de trabajo no se pueden atribuir a la política de zonas francas. (Banco Mundial, 2012, p.111-112)

Respecto del control tributario ejercido por la DIAN a los usuarios de zonas francas, de acuerdo con las entrevistas realizadas a los auditores, se estableció que la entidad no dispone de una guía especializada para realizar esta labor, sólo hay guías generales las cuales el auditor debe adaptar para realizar la labor de investigación.

También se evidenció que las auditorías se efectúan con un rezago de tiempo, aspecto que limita la práctica de pruebas, como también el seguimiento de inventarios a fin de determinar la veracidad de las ventas de las zonas francas tanto al resto del mundo como al TAN, así como del ingreso de bienes a dichas zonas, los cuales han tenido un procesamiento parcial en el resto del territorio aduanero nacional.

RECOMENDACIONES

Teniendo en cuenta que se trata de un régimen especial en el impuesto a la renta, es conveniente que se exija a los usuarios industriales mayor compromiso de exportación al resto del mundo para que se cumpla con una de las finalidades de las zonas francas que es el comercio internacional.

Así mismo que los usuarios beneficiados con la tarifa especial, no puedan acceder a los contratos de estabilidad jurídica, porque esta situación acentúa la inequidad y distorsiona el principio de proporcionalidad del impuesto de renta, señaladas en el orden Constitucional, por cuanto al suscribir estos contratos congelan las tarifas de impuesto y deducciones, las cuales al haber una reforma tributaria que las incremente, los usuarios de zonas francas no tendrían modificación alguna, en

cambio el resto de contribuyentes del territorio nacional si afrontarían el aumento tarifario.

Es necesario que, en la DIAN se creen grupos de auditoría especializados en zonas francas, puesto que son empresas que tienen una reglamentación tributaria, aduanera, cambiaria e internacional bastante específica, que requiere de auditores altamente calificados, para así obtener mejores resultados en las investigaciones, las cuales deben ejecutarse conforme a los principios constitucionales y legales, siempre respetando el debido proceso.

Para lograr estos grupos especializados, es necesario realizar capacitación continua y permanente a los auditores, en aspectos relacionados con la normatividad de las zonas francas, puesto que hay temas que impactan directamente en la determinación del impuesto como es el caso de la vinculación económica.

De otro lado, también es importante que las auditorías se hagan en forma continua y en tiempo real, para así generar riesgo subjetivo, lo que conlleva a que los contribuyentes no realicen prácticas evasivas o elusivas, sino que sus operaciones las hagan bajo el marco normativo especial de zonas francas y que reflejen la realidad económica de la empresa.

Por último, como aporte a las investigaciones que se realicen a los usuarios de zonas francas, se dejan las pautas de auditorías señaladas anteriormente.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acosta Martínez, K., Carmona De La Rosa, L., & Ávila, S. (2012). *Evolución de la fiscalización y control por parte de la Dian en la ciudad de Cartagena a partir de la implementación del nuevo modelo único de ingresos, servicios y control de automatizado-música* (Doctoral dissertation, Universidad de Cartagena).
- Alcaldía Mayor de Bogotá. Secretaria de Desarrollo Económico. (2016) Importancia económica de las zonas francas. *Nota editorial N° 153*, febrero de 2016.
Consultado en:
<http://observatorio.desarrolloeconomico.gov.co/base/lectorpublic.php?DESR>
- Álvarez-Díaz, R. (2015). Zonas francas como generadoras de empleo en Colombia. *Estrategias*, 12(22), 93-99.
- Álvarez, E. P., y Suarez, J. E. L. S. L. (2016). La generación de beneficios sociales y económicos de las zonas francas en Colombia. *FACE: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, 15(2), 53-67.
- Álvarez Quintero, C. J., Cote Restrepo, R. A., y Rondón Lancheros, L. (2013). Zonas francas en Colombia ¿polos de desarrollo?
- Arce Rojas, Y Hoyos Pérez A. (2001). *Territorios especiales del régimen aduanero colombiano*. Tesis de grado facultad de derecho. Universidad Javeriana.
- Rojas, A. A., & Perez, A. M. H. territorios especiales del régimen aduanero colombiano.

- García, Y. C. A., & Flores, A. C. E. (2009). Zonas Francas como mecanismo de Incentivo para la Inversión en el Ecuador. Tesis de grado escuela superior politécnica del litoral
- Castro Granados, D. P. (2017). *Crecimiento en los últimos años de las zonas francas en Colombia—caso Región Andina* (Bachelor's thesis, Universidad Militar Nueva Granada).
- Cepeda Alza, J. J. (2015). *Zonas francas empresariales en Colombia ¿fuentes de desarrollo?* (Bachelor's thesis, Universidad Militar Nueva Granada).
- Colombia, C. P. (1991). Asamblea Nacional Constituyente. El pueblo de Colombia, en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida [...]. Bogotá DC, Colombia: Gaceta Constitucional, (116)
- Colombia. Corte Constitucional (2008) Sentencia C-1194. Magistrado ponente Rodrigo Escobar Gil. Recuperado de www.corteconstitucional.gov.co.
- Colombia. Corte Constitucional (1993) Sentencia C-015 Magistrado ponente Eduardo Cifuentes Muñoz. *Recuperado de www.corteconstitucional.gov.co*
- Colombiano, R. C. Estatuto Tributario. Régimen de Impuesto de.
- Comisión Intersectorial Zonas Francas - Secretaria Técnica. Ministerio de Industria y Comercio. (2017). Informe de Zonas francas aprobadas. Consultado el 18 de octubre de 2017.

http://www.mincit.gov.co/minindustria/loader.php?lServicio=Documentos&lFuncion=verPdf&id=77810&name=Informe_ZF_PAGINA_WEB_-_Abril_2017.pdf&prefijo=file

Congreso de Colombia. (1958) Ley 105. Por la cual se crea la Zona Franca de Barranquilla y se autoriza la creación de otras.

Congreso de Colombia. (1985) Ley 109. Por la cual se establece el estatuto de las zonas francas.

Congreso de Colombia. (1990) Ley 43. Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 39.602 de 13 de diciembre de 1990

Congreso de Colombia. (1991) Ley 7. Por la cual se dictan normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular el comercio exterior del país, se crea el Ministerio de Comercio Exterior, se determina la composición y funciones del Consejo Superior de Comercio Exterior, se crean el Banco de Comercio Exterior y el Fondo de Modernización Económica, se confieren unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones. Imprenta Nacional. Diario Oficial No. 39.632 de 16 de enero de 1991

Congreso de Colombia. (2003) Ley 863 Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. Imprenta Nacional. Diario Oficial 45.415 de 29 de diciembre de 2003.

Congreso de Colombia. (2005) Ley 1004 “Por la cual se modifican un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones”. Imprenta Nacional. Diario Oficial 46.137 de 30 de diciembre de 2005.

Congreso de Colombia. (2009) Ley 1370 Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario. Imprenta Nacional. Diario Oficial 47.578 de 30 de diciembre de 2009.

Congreso de Colombia. (2012) Ley 1607. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Imprenta Nacional. Diario Oficial 48.655 de 26 de diciembre de 2012.

Congreso de Colombia. (2016) Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Imprenta Nacional. Diario Oficial 50.101 de 29 de diciembre de 2016.

Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta (2011) Consejera Ponente Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia 2005-00808. Disponible en www.ramajudicial.com. Consejo de Estado. Relatoría

Corredor Alejo, J. O. (2009). El impuesto de renta en Colombia. Centro Interamericano Jurídico y Financiero.

DANE, (2017). Boletín Técnico Comercio Exterior y Movimiento de Mercancías de Zonas Francas (Julio 2017). http://www.dane.gov.co/files/investigaciones/boletines/Zonas_Francas/Bol_Zonas_Francas_jul_2017.pdf

De Bogotá, C. D. C. (2017). Guía práctica Zonas Francas.

Dirección de Gestión de Fiscalización, DIAN (2010). Orden Administrativa 003. Por la cual se establecen los lineamientos gerenciales, administrativos y técnicos y se desarrollan los procedimientos que se ejecutan en las dependencias del proceso de fiscalización y liquidación. <http://diannet.dian.gov.co/web>

Dirección de Gestión de Fiscalización, DIAN (2013) Memorando 0277. Lineamientos de auditoria del programa integral TACI “Control de zonas francas y verificación del cumplimiento de las disposiciones tributarias, aduaneras, cambiarias e internacionales” <http://diannet.dian.gov.co/web>

Dirección de Gestión de Fiscalización, DIAN (2013). Memorando 0287. Implementación Manual de lineamientos de fiscalización. <http://diannet.dian.gov.co/web/manual-de-fiscalización/introducción>.

Dirección de Gestión de Fiscalización, DIAN (2013). Manual de lineamientos de fiscalización. <http://diannet.dian.gov.co/web/manual-de-fiscalización/introducción>.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2000). Resolución reglamentaria 4240. Por la cual se reglamenta el Decreto 2685 de diciembre 28 de 1999. Imprenta Nacional Diario Oficial No 44.037 del 9 de junio del 2000.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2015). Por la cual se actualiza el manual específico de funciones y de competencias laborales para los empleos de planta permanente de personal de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

http://www.dian.gov.co/descargas/sobredian/Manuales/Manual_Funciones_20
15. Consultado el 16 de diciembre de 2017

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2001). Circular 175. Seguridad Jurídica. www.dian.gov.co. Normas técnicas - circulares

División de Normativa y doctrina. DIAN. (2005). Concepto 016328. Venta y prestación de servicios en zona franca. <https://www.pwcimpuestosonline.co/Repositorio%20PwC/PDF/Doctrina/DIAN/Conceptos/2005/CON-016328-05-D.pdf>

División de Normativa y doctrina. DIAN. (2007). Oficio 026016 Servicios gravados. Almacenamiento en Zona Franca. <http://actualicese.com/normatividad/2007/04/03/oficio-26016-de-03-04-2007>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1987). Decreto 2503. Por el cual se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.168, de 30 de diciembre de 1987

Ministerio de Desarrollo Económico. (1991). Decreto 2131. Por el cual se dictan normas sobre la estructura y funcionamiento de las Zonas Francas Industriales de Bienes y de Servicios. Diario Oficial No. 40.036, de 16 de septiembre de 1991.

Ministerio de Hacienda y Crédito público. (1996). Decreto 2233. por el cual se establece el régimen de las Zonas Francas Industriales de Bienes y de Servicios. Diario Oficial No. 42.937, de 11 de diciembre de 1996

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (1999). Decreto 1071. Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 43.615 de 26 de junio de 1999

Ministerio de Comercio Industria y turismo. (2005). Decreto 2950. Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 963 de 2005 "por la cual se instaure una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia". Diario Oficial No. 46.016 de 30 de agosto de 2005

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2007). Decreto 383. Por el cual se modifica el Decreto 2685 de 1999 y se dictan otras disposiciones. Imprenta Nacional. Diario Oficial 46.540 de 12 de febrero de 2007.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2007). Decreto 4051. Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 2685 de 1999 y se dictan otras disposiciones. Imprenta Nacional. Diario Oficial 46.790 de 23 de octubre de 2007.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2008). Decreto 4048. Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de

Impuestos y Aduanas Nacionales. Imprenta Nacional. Diario Oficial 47.150 de 22 de octubre de 2008.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2009). Decreto 1197. Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de existencia de zonas francas permanentes especiales en los departamentos de Putumayo, Nariño, Huila, Caquetá y Cauca. Imprenta Nacional. Diario Oficial 47.311 de 3 de abril de 2009.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2009). Decreto 4285. Por el cual se adiciona y modifica parcialmente el Decreto 2685 de 1999. Imprenta Nacional. Diario Oficial 47.523 de 4 de noviembre de 2009

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2009). Decreto 4584 por el cual se adiciona y modifica parcialmente el Decreto 2685 de 1999. Imprenta Nacional. Diario Oficial 47.545 de 26 noviembre de 2009.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2013). Decreto 1767. Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de existencia de Zonas Francas Permanentes Especiales. Diario Oficial 48.884 de 16 de agosto de 2013.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2015). Decreto 302. Por el cual se reglamenta la Ley1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la Información. Diario Oficial 49431 de 20 de febrero de 2015

- Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2016). Decreto 1625. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Diario Oficial 50.023 de 11 de octubre de 2016.
- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (2016). Decreto 2147. Por el cual se modifica el régimen de zonas francas y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial 50.096 de 23 de diciembre de 2016.
- Mundial, B. (2012). El gasto tributario en Colombia: una propuesta de evaluación integral y sistemática de este instrumento de política pública. Reducción de la Pobreza y Gestión Económica (PREM), Departamento de Política Económica (LCSPE), Unidad para Colombia y México Región de América Latina y el Caribe
- NIA 200 Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros. Disponible en http://www.audidores.org.bo/sites/default/files/pdf/normativas/normas_de_auditoria/nia/ Consultado el 16 de diciembre de 2017
- Perry, G. (2008). Economía y Política: Análisis de la Coyuntura Legislativa. No 37. enero de 2008.
- Procolombia. (2015). Consultado el 13 de septiembre de 2017. <http://www.inviertaencolombia.com.co/zonas-francas-y-otros-incentivos.html>
- Ramos, J., & Rodríguez, K. (2011). *Zonas francas en Colombia: beneficios tributarios en el impuesto de renta*. Banco de la República.

Rivas Mena, R. D. (2009). *La importancia de la zona franca de Bogotá como herramienta gerencial de gestión logística para las empresas colombianas* (Bachelor's thesis).

Steiner, R., y Cañas, A. (2013). *Tributación y equidad en Colombia*.

Subdirección de Gestión de Análisis Operacional DIAN (2011), Instrucción 00015.

Por la cual se imparten las instrucciones necesarias para formular el programa de control que permita verificar las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias TAC que deben cumplir los usuarios de las zonas francas.

<http://diannet.dian.gov.co/web>

Subdirección de Gestión Normativa y doctrina. (2010). Concepto 19161. Exención del impuesto sobre las ventas.

<https://www.cijuf.org.co/normatividad/concepto/2010/concepto-19161.html>

Subdirección de Gestión Normativa y doctrina. DIAN. (2010). Concepto 53041. IVA. Bienes Exentos. Zona Franca.

Subdirección de Gestión Normativa y doctrina. DIAN. (2017). Oficio 901875. IVA. Bienes Exentos. Servicios gravados. Zona Franca.

Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN Proceso Inteligencia Corporativa. Código de Buen Gobierno y de Ética (2017). Disponible en

http://www.dian.gov.co/descargas/Buen_Gobierno/2017/Codigo_de_Buen_Gobierno_y_de_Etica_V7.pdf

Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –

DIAN (2016) Coordinación de estudios económicos. Caracterización del
Régimen de zonas francas en Colombia.

<http://www.dian.gov.co/contenidos/servicios/publicaciones.html>

ANEXOS

Anexo A. Entrevista auditor DIAN Pereira

Secuencia de preguntas:

- 1. Cuánto tiempo lleva usted en el proceso de fiscalización y liquidación en la DIAN.**

18 años.

- 2. Había realizado usted investigaciones a usuarios de zonas francas.**

Es la primera vez.

- 3. ¿Qué tipos de usuario auditó?**

Proveedor ubicado en el TAN de un usuario de zona franca

- 4. ¿Cómo se originó la investigación?**

En una solicitud de devolución de IVA, por impuestos descontables, presentada por un contribuyente del TAN

- 5. ¿Qué aspectos en la investigación le llamaron la atención?**

Que el proveedor tiene vinculación económica con el usuario de zona franca, razón por la cual con mayor énfasis se verifico que fuera una operación real.

En desarrollo de la investigación se comprobó que el solicitante de devolución le prestaba el servicio de maquila, la cual iniciaban en zona franca y la terminaban en el TAN, utilizando la figura aduanera de procesamiento parcial. Los servicios no están considerados exentos y por lo tanto no da derecho a devolución de IVA.

En la parte aduanera hay elementos que se deben tener en cuenta por cuanto de la zona franca salen kilos e ingresan unidades de bienes, entonces hay que constatar que los bienes producidos correspondan al material recibido de zona franca.

6. Cual protocolo utilizó. ¿Uso alguna guía para usuarios de zonas francas?

Los protocolos utilizados fueron los normales de una investigación, porque específicamente no hay una guía para este tipo de contribuyentes. Entonces cada auditor en forma independiente va organizando la investigación.

Se realizó la verificación de los requisitos formales de la declaración, así como la competencia territorial para hacer la investigación. Se realizaron las hojas de trabajo como en todas las investigaciones. De igual manera se allegaron las pruebas, que en este caso fueron el movimiento de mercancías, verificación de que efectivamente se haya hecho el movimiento de mercancías de zona franca al TAN y viceversa, se solicitaron los anexos de la declaración. De la verificación de la cuenta 2408 se comprobó que no registraban IVA por las ventas.

Además de las verificaciones anteriores se revisó la facturación expedida por el proveedor, como también la contabilización de los ingresos y del IVA, a fin de determinar cómo fue la operación real.

Es importante para el desarrollo de la investigación conocer el tipo de operación que realizan tanto el usuario como el proveedor, por cuanto no todas las transacciones tienen exención en IVA.

En la revisión a la facturación, se encontró que no discriminaban el servicio en detalle sino global, “servicio de maquila”. Por lo tanto, se solicitó una certificación

por cada una de las facturas acerca de que se componía el servicio que prestaron. En el documento entregado por parte del proveedor dijeron que eran mano de obra, costos indirectos de fabricación, elementos que incorporaban al proceso parcial, más la utilidad. Una vez analizados estos elementos, se concluyó que no había derecho para el contribuyente del TAN la devolución del IVA, por cuanto en la prestación de servicios del TAN a zonas francas no está exenta de IVA, es decir es un servicio gravado.

7. ¿Para usted que debería contener la guía de investigación a usuarios de zonas francas y proveedores del TAN a dichos usuarios?

Considero que la guía debería contener:

- a) Una evaluación del proceso que realiza el usuario de zona franca, que puede hacer y que no. Porque la ley establece unas condiciones. Por ejemplo: la tarifa especial en renta está condicionada a la generación de un número de empleos. Si se observa que no se cumple con este requisito, se tiene que dar traslado al Ministerio de Industria y Comercio de acuerdo con su competencia, se proceda a cancelar la autorización como usuario de zona franca y de esta forma no se beneficie de la tarifa reducida.

Es de tenerse en cuenta que la sola ubicación en zona franca no da derecho a la tarifa reducida del impuesto a la renta o a la exención del IVA.

- b) No todo lo que va a zona franca es exento, por ejemplo, los servicios o los bienes que no tienen relación con el objeto social del usuario de zona franca. Entonces es preciso determinar que los bienes que ingresan a zona franca cumplan con la condición establecida en la norma para su exención.
- c) Dentro de la contabilización deben quedar claro que es lo que están desarrollando. En el caso específico de la investigación, se trataba de un procesamiento parcial.

- d) Para el proveedor, debe registrar en la contabilidad en forma separada los ingresos que provengan de ventas de bienes y servicios a usuarios de zona franca.
- e) Establecer los derechos y obligaciones que tienen el usuario y el proveedor.
- f) La DIAN, debería controlar la entrada y salida de mercancías de la zona franca al TAN para proceso parcial porque puede prestarse para introducir al TAN mercancías sin desaduanamiento (no pagar IVA y Arancel), y no devolverse a la zona franca, presentándose el fenómeno de contrabando. Aunque es tema aduanero tiene incidencia en la parte tributaria. Esta labor está en cabeza del usuario operador.
- g) Verificar que el empleo que se genere sea en la zona franca y no en el TAN.
- h) Con la ley 1819 ya se estableció que el procesamiento parcial en el TAN no podrá exceder del 40%
- i) Verificar que el usuario no desarrolle la misma actividad en el TAN.
- j) Hacer una verificación de las obligaciones aduaneras

8. Cuales limitaciones tuvo al realizar la investigación.

1. No existe una guía para este tipo de usuarios. Este sector es especial y por lo tanto debe investigarse de la misma manera.
2. Es recomendable realizar la investigación TAC (Tributario, Aduanero y Cambiario)
3. La parte jurídica: inseguridad jurídica de la incidencia de lo aduanero frente a lo tributario
4. La demora que conlleva este tipo de investigaciones.

Lugar de la entrevista: auditorio DIAN Pereira

Fecha: 27 de octubre de 2017.

Anexo B. Entrevista auditor DIAN Pereira-Manizales

Secuencia de preguntas:

1. Cuánto tiempo lleva usted en la DIAN y cuantos en el proceso de fiscalización y liquidación.

25 años en la DIAN y 23.5 años en Fiscalización.

2. Había realizado usted investigaciones a usuarios de zonas francas o proveedores de zona franca

Si, en la seccional Pereira tuve la oportunidad de realizar una investigación proveniente del nivel central en el programa TACI.

3. ¿Qué tipos de usuario auditó?

Un usuario de servicios en zona franca, dedicado a la construcción de obras civiles, no residenciales, porque la zona franca apenas estaba en desarrollo y los usuarios estaban apenas haciendo el montaje.

El operador de la zona franca era un vinculado con el auditado quien le dio la exclusividad para la obra de ingeniería que requería la zona franca.

4. ¿Cómo se originó la investigación?

En un programa de fiscalización TACI, enviado por la subdirección de fiscalización. Específicamente en impuesto de renta.

5. ¿Cómo abordó la investigación?

Como la investigación vino del nivel central. La parte administrativa, es decir que quien autorizaba la investigación era la jefe de la división de fiscalización y no por los jefes de grupo, lo cual difería de lo rutinario de las investigaciones tributarias.

Como el programa era TACI se abordaron temas tributarios, aduaneros, cambiarios y algo de asuntos de internacional.

6. ¿Tuvo alguna guía específica para trabajar el tema de zona franca?

Si, la subdirección envió una guía bastante extensa por ser TACI tenía que abordarse los temas tributarios, aduaneros, cambiarios e internacionales.

El derrotero a seguir era bastante amplio con mayor cobertura y profundidad en los temas aduaneros y cambiarios y con menor extensión o complejidad el tema tributario.

Pienso que esta profundidad se debió a que las zonas francas tienen mucho que ver con comercio internacional y operaciones con el exterior, por eso creo que fue el direccionamiento.

7. ¿En la parte de renta que nos puede contar de los pasos que siguió para la investigación?

De acuerdo con la guía, lo que sucede en aspectos aduaneros y cambiarios se refleja en renta. Se conformó un grupo interdisciplinario tributario, aduanero y cambiario y no teníamos personas de internacional. Cada auditor se dedicó a su tema correspondiente.

Al haberse comprobado la vinculación entre el operador y el usuario, llamo la atención y por ahí se enfocó la investigación de verificar las operaciones

8. ¿Nos puede contar un poco de la metodología que utilizó para realizar la investigación??

Como en toda auditoría lo primero que se hace es conocer la empresa o auditado, razón por la cual fuimos varias veces a la zona franca.

Se miró que le empresa hubiera aplicado el 15% sobre las operaciones

También se detectó que en el TAN tenían otras empresas de los mismos propietarios de la empresa de zona franca, quienes eran los proveedores de materiales.

Se realizó un seguimiento al inventario y lo que se llevaba a la zona franca y se contrastó con lo registrado en la contabilidad por la empresa investigada.

Se miró la forma de contratación de la mano de obra y el destino de los bienes que provenían del TAN, que si se hubiera utilizado en las obras en zonas francas. Se utilizaron las fuentes de información de que dispone el operador aduanero, la DIAN y cruces con terceros.

9. ¿Cuáles puntos considera usted que debería tener una guía de auditoría para zonas francas y usuarios de las mismas?

Debería haber una guía que engrane los hallazgos en aduanas, cambios, internacional y cambiario con la parte tributaria, porque todos éstos tienen incidencia en renta.

Considero que primero debería verificarse si existe vinculación económica entre el operador y los usuarios, porque esto se presta para dar mayor ventaja a unos frente a otros.

La vinculación económica se trata en el Estatuto tributario. En la investigación se realizó una serie de verificaciones de gerentes, contadores y socios de las empresas con las cuales tuvo relación la empresa investigada, a fin de constatar la vinculación económica.

10. ¿Dentro de la investigación se realizaron glosas en renta?

No se realizó ninguna glosa por cuanto no se detectaron hechos irregulares.

11. ¿Contablemente cómo se registraron los ingresos?

Los ingresos por las ventas a zonas francas deben contabilizarse de manera separada para poder determinar cuales corresponden a ventas exentas a este tipo de usuarios.

12. ¿Cuáles son los mayores riesgos con la vinculación económica?

Es el que se vendan los bienes a menor precio con el fin de tener menores ingresos en el TAN y de esa manera gozar de la tarifa reducida de renta en zona franca.

Lugar de la entrevista: Manizales

Fecha: octubre 30 de 2017

Anexo C. Entrevista auditor DIAN Pereira

ENTREVISTADO: Auditor de la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de: Pereira

SECUENCIA DE PREGUNTAS:

1. Cuánto tiempo lleva usted en la DIAN.

8 años en la DIAN y anteriormente en el sector privado y como docente en varias universidades en Ibagué

2. Cuantos en el proceso de fiscalización y liquidación en la DIAN.

Todo el tiempo que llevo en la DIAN en la parte tributaria y un año y medio en materia aduanera, en el área de fiscalización. También he realizado auditorías a nivel nacional.

3. Dentro de su experiencia como auditor en la DIAN le ha correspondido de realizar investigaciones a usuarios de zonas francas o proveedores de zona franca

Si, tuve la suerte de verificar operaciones a usuarios de zona franca como a la zona franca internacional de la ciudad de Pereira.

4. ¿Qué tipos de impuestos auditó?

Se realizaron auditorías en el impuesto a la renta e IVA.

5. ¿Cuál fue el protocolo que siguió para realizar la auditoria de renta?

Se originó la investigación al detectar una diferencia entre el patrimonio bruto y liquido en renta frente a la declaración de impuesto a la riqueza, bastante

significativa, para la zona franca. Se encontró que estaban haciendo mal uso de la interpretación del artículo que señala el valor de los bienes que se ven afectados por hechos de fuerza mayor o caso fortuito. Se estableció que aplicaron este concepto para un terreno que se había inundado, pero el contribuyente no pudo comprobar que este hecho realmente hubiera afectado el desarrollo del proyecto, puesto que el terreno es totalmente llano y la inundación se evaporó y se pudo continuar con el proyecto por cuanto no se produjo derrumbe o escalonamiento. El trabajo realizado en ese terreno fue el de construir jarillones que lo protegiera de una nueva inundación. El contribuyente adujo que habían perdido oportunidades de negocio con inversionistas extranjeros, sin demostrar este hecho.

6. ¿Quiere decir que la investigación se dirigió al impuesto al patrimonio?

Si en forma principal pero este aspecto impacta en el impuesto a la renta vía renta presuntiva.

7. ¿Ha tenido investigaciones concretas con el impuesto a la renta?

Si a comercializadoras internacionales, que no están ubicadas en zonas francas.

8. ¿Para el desarrollo de la investigación tuvo a su alcance alguna guía específica para usuarios o zonas francas?

No, se aplicaron las guías generales de las auditorías para cualquier contribuyente, a pesar de que las zonas francas y los usuarios de estas tienen tratamiento especial, no hay unas guías específicas para este tipo de contribuyentes.

9. ¿En lo relacionado con el IVA que experiencia ha tenido?

Se han efectuado auditorías a varios usuarios, como los azucareros, el sector manufacturero, papeles y cueros.

10. ¿En este tipo de investigación que fue lo más relevante??

Se observó que estos usuarios abusan de la figura de zona franca, con el solo propósito de obtener beneficio frente al IVA, al considerarse que lo que se venda a zona franca no es gravado.

Se detecto que efectivamente las mercancías no salen a zonas francas sino solo documentalmente. Por ejemplo, el caso de Venezuela donde no salieron las mercancías físicamente sino solo en documentos. Se presentaron exportaciones en pieles en cifras muy superiores a los de Brasil que es el mayor productor.

Se estableció que se simulaban las operaciones con el fin de lavar dineros.

11. ¿Para este impuesto hay alguna guía que haya usado?

Se verificaron los DEX y se hizo el seguimiento al reintegro de las divisas, las cuales las hacen a través de las cuentas de compensación. No hay control rígido al reintegro de las divisas, como si lo hay en otros países suramericanos.

Los bancos no prestan mayor colaboración para establecer el origen de las divisas.

12. ¿En su experiencia, cual ha sido la principal limitación en este tipo de investigaciones?

La principal limitación es la oportunidad de realizar las investigaciones, puesto que la DIAN investiga dos o tres años posteriores a la realización del hecho económico, lo cual dificulta las acciones de auditoria, por ejemplo, el seguimiento

de inventarios. En ese caso la auditoria se ciñe a la parte documental y la esencia de la operación no se puede verificar.

Esta situación es sabida por la alta dirección, razón por la cual ahora los programas se diseñan para auditar inmediatamente si hay indicios, con el fin de evitar el desgaste para el contribuyente como para la DIAN, como también disminuir el valor de las sanciones.

13. ¿Qué recomendación nos daría para realizar las auditorías a las zonas francas y los usuarios de la misma?

El desarrollo de las zonas francas en Colombia no está acorde con el sacrificio fiscal del Estado, al tener tarifa de renta mínima, no cobro de IVA y aranceles. Se han observado que varias empresas se repiten, puesto que están en varias zonas francas. Con el nuevo decreto 390, se propone meter en cintura a estas zonas en la parte aduanera, para mejorar la competitividad del país en el exterior. Estas empresas no alcanzan a exportar el 3% al resto de mundo, observándose que están estancadas en este tema, en cambio las empresas ubicadas en el territorio nacional exportan la mayor proporción sin tener los beneficios que se otorgan a las zonas francas.

Las empresas que están en zona franca han tenido problemas penales y no han sabido aprovechar la figura de zonas francas, sino que han abusado de la misma.

Por eso hay prevención cuando se habla de zonas francas.

14. ¿Cuáles son los aspectos prácticos para las auditorias??

Creo que la DIAN, debería hacer alianzas estratégicas con los bancos, las agencias de aduana, las transportadoras para que fluya la información.

Por lo anterior, es importante que se haga seguimiento en tiempo real a las operaciones de comercio exterior, como sucede en España. Por eso se debe contar con la tecnología necesaria para poder hacer estos seguimientos y así evitar la sobrefacturación y la subfacturación. La DIAN no puede ser una tranca en la rueda para el comercio exterior, pero si debe realizar los controles necesarios con las tecnologías actualizadas.

15. ¿Cuáles fueron las cuentas que se revisaron en las auditorias?

Normalmente se revisan las cuentas de inventarios, el costo, el ingreso. El IVA generado y el descontable. Se observó en una empresa que el inventario se incrementaba, pero las ventas muy poco, razón por la cual presentaba un saldo a favor de IVA bastante grande, pero se constató que era una maniobra fraudulenta. También se encontró que se registran las ventas al país como si fueran ventas al exterior.

16. ¿De qué manera la administración tributaria en una auditoria puede ser más efectivo en ese control, considera que con las guías que hay son suficientes?

El auditor hay que formarlo y capacitarlo en acuerdos comerciales, en NIIF. La DIAN, debe prestar un servicio las 24 horas los 7 días a la semana, porque la

economía no duerme, sino que es dinámica. En la situación que actualmente tiene la DIAN es que es muy previsible porque sólo se trabaja 8 horas diarias y de lunes a viernes

También debería fortalecerse el control en las fronteras, puesto que, controlando éstas y los puertos y aeropuertos, no debería hacerse control al interior del país.

17. ¿Qué riesgos pueden ocurrir en una visita al no tener una guía?

Siempre existen riesgos, porque por muy sabueso que sea el auditor siempre habrá cosas que se puedan pasar por alto, por cada periodo y proceso es un caso particular. Por esto es importante que los auditores vayan prendiendo las alarmas en la medida que detecte situaciones anormales. Por eso es importante que se vean las diferentes operaciones que realiza el usuario o la zona franca y analice cada situación para que se establezca la realidad del hecho económico que dé lugar a los beneficios.

Lugar de la entrevista: Auditorio DIAN Pereira

Fecha. Octubre 31 de 2017

Anexo D.

Normograma de zonas francas

Clase de norma	Número	Año	Artículo	Contenido
Ley	105	1958	1 y 4	Por la cual se crea la Zona Franca de Barranquilla y se autoriza la creación de otras. Se exoneran del impuesto a la renta por ser establecimientos públicos
	109	1985	1 al 18	Establece el estatuto de las zonas francas y continua con la exoneración del impuesto a la renta
	677	2001	1 al 7	Creación de zonas económicas de exportación, en Buenaventura, Cúcuta, Valledupar e Ipiales
	863	2003	69	Elimina la exención del impuesto de renta a los usuarios industriales de las zonas francas.
	1004	2005	1 al 13	Por la cual se modifican un régimen especial para estimular la inversión y se dictan otras disposiciones. Establece la tarifa del 15% para el impuesto de renta
	1370	2010	11	No aplicación en forma concurrente la tarifa del 15% y la deducción por inversión en activos fijos.

Clase de norma	Número	Año	Artículo	Contenido
Decreto	2131	1991	1 al 80	Estructura y funcionamiento de las zonas francas industriales de bienes y de servicios. Temas: Aduaneros, cambiarios, comercio exterior, conformación y clasificación de las zonas francas.
	2233	1996	1 al 78	por el cual se establece el régimen de las Zonas Francas Industriales de Bienes y de Servicios.
	2685	1999	394 al 410	Régimen de comercio exterior de zonas francas
	2950	2005	1 al 12	Por el cual se reglamenta los contratos de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia
	4051	2007	1 al 34	por el cual se modifica parcialmente el Decreto 2685 de 1999 relacionado con las zonas francas
	383	2007	1	Por el cual se modifica el Decreto 2685 de 1999. Criterios y requisitos para declaratoria de zonas francas

780	2008	1 al 6	Por el cual se adiciona el Decreto 2685 de 1999. Declaratoria de zonas francas en los departamentos del Huila y Cauca, (municipios señalados en el art. 1 de la Ley 218 de 1995), siempre y cuando operen más de cinco (5) empresas.
4584	2009	2	Por el cual se adiciona y modifica parcialmente el Decreto 2685 de 1999. Reporte a la DIAN del estado de avance en la ejecución del plan maestro de desarrollo
4285	2009	1 y 2	Por el cual se adiciona y modifica parcialmente el Decreto 2685 de 2000. Usuario operador y descripción de proyectos agroindustriales
1197	2009	1 al 6	Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de existencia de zonas francas permanentes especiales en los departamentos de Putumayo, Nariño, Huila, Caquetá y Cauca.
2695	2010	1-2	Por el cual se modifica el Decreto 1197 de 2009. Permite la creación de zonas francas especiales en los municipios limítrofes con la república Bolivariana de Venezuela.
2696	2010	1-2	zonas francas permanentes especiales que se constituyan en los municipios que limitan con la República Bolivariana de Venezuela. No pueden declararse zonas francas especiales para la exploración, explotación o extracción de los recursos naturales no renovables definidos en el Código de Minas y en el Código de Petróleos.
1769	2010	1-2	Modifica el Decreto 2685 de 1999. requisitos para las zonas francas en los municipios limítrofes con Venezuela.
1142	2010	1	Modifica el Decreto 1197 de 1999. Se permite la creación de zonas francas en los departamentos del Putumayo, Nariño, Huila, Caquetá y Cauca.
4801	2010	1-5	Modifica y adiciona parcialmente el Decreto 2685 de 1999. Declaratoria de Zona franca permanente especial de servicios a varias zonas.
4809	2010	1-4	Modifica parcialmente el Decreto 2685 de 1999. Creación del comité intersectorial de zonas francas.
711	2011	1	Funciones del Comité Intersectorial de zonas francas.
2129	2011	1-6	Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de existencia de Zonas Francas Permanentes Especiales en los departamentos de Putumayo, Nariño, Huila, Caquetá y Cauca.
2884	2013	1	Requisitos para el único Usuario Industrial de una Zona Franca Permanente Especial de Servicios.
1767	2013	1-7	Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de existencia de Zonas Francas Permanentes Especiales Huila, Cauca, Caquetá, Putumayo y Nariño
2682	2014	1-12	Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de existencia de Zonas Francas Permanentes Costa Afuera
752	2014	1-7	Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 677 de 2001. Reglamenta las zonas especiales económicas de exportación.
753	2014	1-6	Por el cual se establecen condiciones y requisitos para la declaratoria de existencia de Zonas Francas Permanentes Especiales

	1300	2015	1-15	Modifica el procedimiento para la declaratoria de zonas francas y se dictan otras disposiciones.
	1292	2015	1-8	Modifica parcialmente las funciones de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
	1289	2015	1-6	Modifica las funciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, relacionadas con la promoción de los instrumentos de exportación e inversión
	1275	2016	1-2	Modifica parcialmente el decreto 2682 de 2014. Zona franca permanente costa afuera. No aplica conceptos de la DIAN ni del DNP.
	1689	2016	1-2	Modifica parcialmente el Decreto 1300 de 2015. Simplifica requisitos para declaratoria de zonas francas transitorias.
	2147	2016	1-139	Recopila la normatividad relacionada con el régimen franco. Por tal razón incorpora los Decretos Nos. 1767 de 2013, 753 de 2014, 2682 de 2014, 2129 de 2015, 1275 de 2016 y 1689 de 2016.
	1546	2017	1	Modifica el Decreto 2147 de 2016 en el sentido de conceder un término adicional para el ajuste de los sistemas por parte de los usuarios

Clase de norma	Número	Año	Artículo	Contenido
Resolución	4240	2000	1 - 545	Reglamenta el Decreto 2685 de diciembre 28 de 1999, en procedimientos, tramites y requisitos.
	3038	2007	1	Determina que la Secretaría Técnica de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas, sea ejercida por la Dirección de Productividad y Competitividad del Ministerio de Comercio, Industria y turismo.
	1	2007	1- 10	Señala el reglamento de funcionamiento del comité intersectorial de zonas francas
	5532	2008	1 - 6	Modifica parcialmente y se adiciona la Resolución 4240 de 2000 en lo relacionado con declarantes, auxiliares de la función aduanera y demás usuarios que requieren autorización, reconocimiento y calificación
	432	2008	1-3	Crea el Comité de apoyo a la Secretaría Técnica de la Comisión Intersectorial de Zonas Franca
	1288	2008	1-2	Se modifica y adiciona la Resolución No. 0432 de febrero 18 de 2008, en aspectos relacionados con el comité de apoyo a la secretaria técnica de la comisión intersectorial de zonas francas.
	9254	2008	1-2	Modifica parcialmente la resolución 4240 de 2000, en lo relacionado con las funciones del usuario operador y autoriza la permanencia en la zona franca de personas jurídicas que no desean ser calificados como usuarios industriales.
	830	2008	1	Modifica parcialmente la resolución 4240 de 2000, en cuanto a la periodicidad para documentar y realizar la auditoria al Plan Maestro, de nuevos empleos, cumplimiento de la inversión y de la renta líquida cuando haya lugar a ello, así como el grupo de cuentas de inventarios.

	1867	2009	1	Adiciona la resolución 4240 de 2000, requisitos para usuario operador
	2	2013	3	Modifica la Resolución 01 del 03 de diciembre de 2007, señala que la Comisión Intersectorial de Zonas Francas emitirá los conceptos y decisión sobre el plan maestro general de una zona franca.
	4610	2014	1-3	Establece las políticas que promuevan la generación de inversión y el desarrollo económico y social en el sector lácteo y agroindustrial, señaladas en los Decretos 1767 de 2013 y 753 de 2014.
	3025	2015	1	Establece el formulario para presentar los Informes Trimestrales de Zonas Francas y Usuarios de Zonas Francas.
	1451	2017	1-7	Expide el reglamento de la comisión intersectorial de zonas francas y se establecen las funciones de la secretaria técnica de la comisión

Fuente: Leyes, decretos y resoluciones relacionadas. Elaboración propia a partir de las mismas.

Anexo E.

Zonas francas permanentes requisitos

Activos totales (USD)	Monto de inversión (USD millones)	Y empleos directos
0 - 123.000	0	7
123.000 - 1,23 Millones	246.000	20
1,23 millones - 7,377 Millones	1'230.000	30
Más de 7,377 Millones	2'828.000	50

Fuente: Portal Oficial de inversión de Colombia 2017. *Estos montos han sido aproximados. La tasa de cambio tenida en cuenta para estos efectos fue 1 USD = 3.000. Los montos son aproximados y están definidos en la ley según el salario mínimo legal mensual vigente, el cual es de COP 737.717 para el año 2017.

Anexo F.

Zonas Francas Permanentes especiales – requisitos.

Tipo de zona franca/sector	Inversión (USD millones)	Empleos
Lácteos	1,23	Y 50 empleos directos así: 20 durante los primeros 3 años 20 durante los 3 años siguientes 10 durante los 3 años siguientes.
Servicios	2,5	Y 500 empleos directos Para servicios de salud 50% de los empleos pueden ser vinculados.
	11,3	Y 350 empleos directos Para servicios de salud 50% de los empleos pueden ser vinculados
	22,6	Y 150 empleos directos Para servicios de salud 50% de los empleos pueden ser vinculados
Puertos	36,8	Y 20 empleos directos. 50 empleos vinculados
Bienes	32,3	Y 150 empleos directos
Proyectos agroindustriales (proyectos específicos)	18,4	O 500 empleos directos o vinculados
Exploración y producción de hidrocarburos costa afuera	Un monto igual o superior al valor pendiente de ejecutar al momento de la radicación de la solicitud de declaratoria de la zona franca en cada contrato suscrito con la Agencia Nacional de Hidrocarburos	Y 30 empleos directos

Fuente: Portal Oficial de inversión de Colombia 2017. *Montos definidos en salarios mínimos legales mensuales vigentes (para el 2017 COP 737.717). Tasa de cambio 1USD=3.000

Anexo G.

Régimen especial para los departamentos de Putumayo, Nariño, Huila, Caquetá y Cúcuta. Requisitos

Tipo de zona franca/sector	Inversión (USD millones) *	Empleos
Bienes, servicios y agroindustria (subsectores específicos) solicitadas antes de diciembre de 2017	1,2	Y 50 empleos directos, así: 20 durante los primeros 3 años; 20 durante los 3 años siguientes y 10 durante los 3 años siguientes

Fuente: Portal Oficial de inversión de Colombia 2017. *Montos definidos en salarios mínimos legales mensuales vigentes (para el 2017 COP 737.717). Tasa de cambio 1USD=3.000.

Anexo H.

Movimiento de mercancías zonas francas – salidas - por tipo de operación

Zona Francas	2016 (Julio) p				2017 (Julio) p			
	Miles de dólares FOB				Miles de dólares FOB			
	Resto del mundo	TAN	ZF - ZF	Usuarios - ZF	Resto del mundo	TAN	ZF - ZF	Usuarios - ZF
Total	281,464	1,239,525	16,672	37,969	278,916	1,442,627	30,032	66,509
Zonas Francas Permanentes Especiales¹	76,837	310,168	4,149	0	90,571	382,490	8,344	0
Zonas Francas Permanentes²	204,627	929,357	12,523	37,969	188,344	1,060,137	21,688	66,509
ZFP Barranquilla	19,814	38,361	110	1,396	24,697	38,735	344	1,513
ZFP Bogotá	8,741	346,256	1,566	14,192	10,682	370,168	1,287	25,898
ZFP Candelaria	19,461	55,135	763	6	18,069	77,321	3,458	379
ZFP Cartagena	7,100	8,654	13	15	9,862	8,851	371	74
ZFP Cencauca(parque industrial caloto)	11,151	27,042	524	2,648	6,947	33,572	669	3,385
ZFP Centro Logístico del Pacífico CELPA	0	788	0	0	0	2,019	0	0
ZFP Conjunto Industrial Parque Sur	28	25,310	341	2,801	153	26,426	395	3,272
ZFP Cucuta	0	414	80	0	11	1,341	101	0
ZFP de Occidente	254	14,938	336	38	284	26,388	3	2
ZFP de Tocancipa	0	4,201	667	7	1,112	5,445	383	0
ZFP de Uraba	0	165	0	2,160	0	71	0	5,331
ZFP Eje Cafetero	828	3,179	0	0	2,004	5,208	0	0
ZFP Internacional de Pereira	85	3,919	0	57	405	5,991	0	49
ZFP Internacional del Atlántico	21	1,416	0	0	89	2,021	106	32
ZFP Internacional Valle De Aburrá Zofiva SAS	0	423	0	0	0	3,057	0	253
ZFP Intexzona	1,144	108,979	0	505	3,013	84,829	0	540
ZFP la Cayena	1,510	12,813	4	10	1,566	33,123	14	317
ZFP las Americas	180	27,361	7,045	0	978	16,732	7,835	232
ZFP Metropolitana	0	10,458	0	0	0	33,930	0	0
ZFP Pacífico	98,298	64,970	794	805	6,742	78,199	1,049	819
ZFP Palermo	0	1,225	0	0	1,219	626	289	0
ZFP Palmaseca	27,886	27,865	7	3,654	17,053	36,364	130	6,014
ZFP Parque Central	768	7,236	84	244	21,394	16,657	14	81
ZFP Parque Industrial Dexton	2,342	3,184	0	2,748	54,274	15,289	0	8,724
ZFP Parque Industrial FEMSA	0	38,246	0	2,570	0	47,226	0	3,235
ZFP Puerta de Las Americas	0	70	0	0	0	0	0	0
ZFP Rionegro	3,144	50,067	48	412	5,814	48,288	40	162
ZFP Santa Marta	27	8,936	0	0	0	6,933	0	0
ZFP Santander	0	1,594	0	2	0	3,352	0	61
ZFP SurColombiana	0	394	0	0	0	157	0	0
ZFP Tayrona	1,846	35,659	141	3,699	1,975	29,393	2	6,137
ZFP ZOFRANDINA	0	0	0	0	0	51	0	0
Demás Zonas Francas Permanentes	0	100	0	0	0	2,377	5,202	0

Fuente DANE. Anexo estadístico movimiento de mercancías. julio 2016 vs. Julio 2017. Cuadro S5

Anexo I.

Movimiento de mercancías - entradas y salidas - por tipo de operación

Tipo de operación	Julio			
	Miles de dólares CIF			
	2016		2017	
	Importaciones Miles de US CIF	Exportaciones Miles de US FOB	Importaciones Miles de US CIF	Exportaciones Miles de US FOB
Total	1,447,181	1,575,630.30	2,526,550	1,818,084.67
Resto del mundo	611,650	281,463.58	1,505,640	278,915.82
TAN	780,767	1,239,525.31	892,906	1,442,626.93
Zona Franca - Zona Franca	15,165	16,672.25	26,523	30,032.45
Usuario - Usuario misma Zona Franca	39,599	37,969.17	101,481	66,509.47

Fuente: DANE. Elaboración propia a partir de la información del Anexo estadístico entradas y salidas de mercancías de julio 2016 y julio 2017. Cuadros: I.1 y S.1

Anexo J.

Consolidado Importaciones y exportaciones zonas francas

Tipo de operación	Enero - Julio			
	Miles de dólares CIF			
	2016		2017	
	Importaciones Miles de US CIF	Exportaciones Miles de US FOB	Importaciones Miles de US CIF	Exportaciones Miles de US FOB
Total	11,007,251	11,636,638.93	12,961,360	12,554,842.54
Resto del mundo	4,631,334	2,045,430.18	5,977,433	2,241,270.23
TAN	5,910,813	9,138,743.66	6,319,666	9,743,482.87
Zona Franca - Zona Franca	122,940	120,275.76	172,585	182,341.81
Usuario - Usuario misma Zona Franca	342,163	332,189.34	491,676	387,747.64

Fuente: DANE. Elaboración propia a partir de la información del Anexo estadístico entradas y salidas de mercancías de julio 2016 y julio 2017. Cuadros: I.1 y S.1

Anexo K.

Participación de las exportaciones e importaciones de las zonas francas, según tipo de operación.

Tipo de operación	Julio				Enero - Julio			
	2016		2017		2016	Exportaciones	2017	
	Importaciones	Exportaciones	Importaciones	Exportaciones	Importaciones		Importaciones	Exportaciones
Resto del mundo	42.26%	17.86%	59.59%	15.34%	42.08%	17.58%	46.12%	17.85%
TAN	53.95%	78.67%	35.34%	79.35%	53.70%	78.53%	48.76%	77.61%
Zona Franca - Zona Franca	1.05%	1.06%	1.05%	1.65%	1.12%	1.03%	1.33%	1.45%
Usuario - Usuario misma Zona Franca	2.74%	2.41%	4.02%	3.66%	3.11%	2.85%	3.79%	3.09%

Fuente: DANE. Elaboración propia a partir de la información del Anexo estadístico entradas y salidas de mercancías de julio 2016 y julio 2017. Cuadro: I.1 y S.1

Anexo L.

Exportaciones por tipo de zona franca julio 2016 y julio 2017

Zonas Francas	Miles de dólares FOB				Participación 2017 (%)
	2016	2017	Variación (%)	Contribución a la variación	
Total	1,575,630	1,818,085	15.4	15.4	100.0
Zonas Francas Permanentes Especiales	391,154	481,406	23.1	5.7	26.5
Zonas Francas Permanentes	1,184,476	1,336,679	12.8	9.7	73.5

Fuente: DANE. Elaboración propia a partir de la información del Anexo estadístico salidas totales de zona franca. Julio 2016 y julio 2017. Cuadro: S.2

Anexo M.

Exportaciones por tipo de zona franca- enero a julio 2016 vs enero julio 2017

Zonas Francas	Miles de dólares FOB				Participación 2017 (%)
	2016	2017	Variación (%)	Contribución a la variación	
Total	11,636,639	12,554,843	7.9	7.9	100.0
Zonas Francas Permanentes Especiales	2,901,452	3,438,616	18.5	4.6	27.4
Zonas Francas Permanentes	8,735,187	9,116,226	4.4	3.3	72.6

Fuente: DANE. Elaboración propia a partir de la información del Anexo estadístico salidas totales de zona franca. Enero a julio 2016 y enero a julio 2017. Cuadro: S.2

Anexo N.

Importaciones por tipo de zona franca julio 2016 vs julio 2017

Zonas Francas	<i>Miles de dólares CIF</i>				Participación 2017 (%)
	2016	2017	Variación (%)	Contribución a la variación	
Total	1,447,181	2,526,550	74.6	74.6	100.0
Zonas Francas Permanentes Especiales	344,233	434,089	26.1	6.2	17.2
Zonas Francas Permanentes	1,102,948	2,092,461	89.7	68.4	82.8

Fuente: DANE. Elaboración propia a partir de la información del anexo estadístico ingresos según tipo de operación. Julio 2016 y julio 2017. Cuadro: I.1

Anexo O. Importaciones por tipo de zona franca enero a julio 2016 vs enero julio 2017

Zonas Francas	Miles de dólares FOB				Participación 2017 (%)
	2016	2017	Variación (%)	Contribución a la variación	
Total	11,007,251	12,961,360	17.8	17.8	100.0
Zonas Francas Permanentes Especiales	2,972,645	3,062,967	3.0	0.8	23.6
Zonas Francas Permanentes	8,034,606	9,898,394	23.2	16.9	76.4

Fuente: DANE. Elaboración propia a partir de la información del anexo estadístico ingresos según tipo de operación. Enero a julio 2016 y enero a julio 2017. Cuadro: I.1