

**EL IMPUESTO DE RENTA PARA EMPRESAS DE SERVICIOS LOGÍSTICOS
UBICADAS EN ZONAS FRANCAS: OPORTUNIDADES DE PLANEACIÓN
TRIBUTARIA**

Presentado por:

ERIKA CRISTINA CORDOBA ORTIZ

Asignatura:

SEMINARIO RENTA Y CONCILIACIÓN FISCAL - 2606B04G2

Tutor:

Dr. GABRIEL ALFONSO PACHECO MARTÍNEZ.

Corporación Universitaria Remington

Facultad de ciencias contables – Programa de Contaduría Pública

Medellín-Colombia

Julio-2026

Tabla de contenido

Agradecimientos	5
Resumen	6
Introducción	8
1. Tema de estudio	11
2. Planteamiento del problema	14
2.1 Contexto global	14
2.2 Contexto regional	15
2.3 Contexto nacional.....	16
2.4 Objetivos de la Investigación	16
2.5 Objetivos Específicos.....	16
2.6 Formulación del problema	17
2.6.1. Problema Central (Tronco): Reto en el desempeño financiero y alta carga formal para la conciliación fiscal de los usuarios industriales de servicios logísticos en zonas francas, ante la implementación del nuevo modelo dual o mixto en el impuesto sobre la renta.....	18
2.6.2. Efectos y consecuencias (Ramas):	18
□ Riesgo inminente de tributar a la tarifa general del 35% sobre las operaciones ejecutadas en el Territorio Aduanero Nacional (TAN).	18
□ Obligación gerencial de reestructurar operativamente los servicios para que logren calificar como "exportación" (amparados en el Concepto DIAN 10140 de 2024).....	18

□ Exposición a la pérdida de los beneficios fiscales en caso de no contar con la salvaguarda de confianza legítima (establecida en la Sentencia C-384 de 2023).....	18
2.6.3 Causas (Raíces):	18
□ Modificación del artículo 240-1 del Estatuto Tributario mediante la Ley 2277 de 2022, la cual eliminó la tarifa preferencial única.....	18
□ Reglamentación y exigencias del Decreto 047 de 2024 emitido por el MINCIT, que impone la obligación de suscribir el Plan de Internacionalización y Anual de Ventas.....	18
□ Estricta vigilancia de la DIAN sobre el cabal cumplimiento del "Principio de Exclusividad", consagrado en el artículo 6 de+1 Decreto 2147 de 2016.	18
2.7 Sistematización del problema	18
¿De qué manera la Ley 2277 de 2022 y el Decreto 047 de 2024 modificaron las condiciones y la tarifa del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de servicios logísticos ubicados en zonas francas?.....	18
¿Qué estrategias de planeación tributaria resultan viables y legales para estas empresas frente a la dualidad tarifaria y los lineamientos protectores de la Sentencia C-384 de 2023?	18
¿Cuáles son los requisitos materiales y formales que exigen el Gobierno Nacional y la DIAN para que estos usuarios logísticos mantengan sus beneficios fiscales sin vulnerar el principio de exclusividad?	18
2.8 Justificación.....	19
2.9 Pertinencia:	20
3. Metodología	20
4. Marcos de referencia	21
4.1. Marco Teórico	21
4.2 Marco Conceptual	23

4.3 Marco Legal y Normativo	24
5. Revisión de antecedentes	25
5.1 . Efecto Tributario y Desarrollo de las Zonas Francas (Gómez-Restrepo & Higuera, 2019)	25
5.2. Las Zonas Francas en Colombia: Desarrollo Empresarial y Regional (Arévalo-Luna & Arévalo-Lizarazo, 2019)	26
5.3. El Gasto Tributario en Colombia y beneficios en Renta (Avendaño Cruz, Parra & Sierra Reyes - DIAN, 2018).....	26
6. Resultados y análisis	26
7. Conclusiones	32
8. Recomendaciones.....	33
Referencias	34

Agradecimientos

A Dios, por brindarme la sabiduría y la fortaleza para avanzar en mi formación profesional, a mi familia, cuyo apoyo incondicional ha sido el pilar fundamental para el desarrollo de este proceso personal y educativo, finalmente a la universidad Uniremington, especialmente a todos sus docentes, quienes pusieron su granito de arena al compartir sus conocimientos que permitieron en mi crecimiento académico.

Resumen

El presente trabajo de investigación permite analizar el impacto tributario de la Ley 2277 de 2022 de las empresas que prestan el servicio logístico ubicadas en las zonas francas en Colombia, fundamentado en la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el Estatuto Tributario.

Esta reforma trae un modelo de tarifa mixta en el impuesto sobre la renta que otorga el 20% para exportaciones y 35% para las demás operaciones nacionales, esto implica que las empresas deben realizar la suscripción del Plan de Internacionalización y Anual de Ventas descrito en el decreto 047 de 2024, de igual manera la Sentencia C-384 de 2023 aborda la protección a la confianza para usuarios calificados antes de la reforma, con este marco técnico, se puede evaluar todos los beneficios aduaneros y tributarios que se encuentran vigentes y formulan diversidad de estrategias de planeación tributaria encaminadas a optimizar la rentabilidad sin incurrir en evasión, bajo este escenario se garantiza el cumplimiento normativo exigido por el Estado.

Palabras clave

- **Zona Franca:** es un área geográfica delimitada del territorio nacional en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y servicios o actividades comerciales, enmarcadas en una normatividad especial en materia aduanera y tributaria, de comercio exterior, la cual está regulada por la Ley 1004 de 2005.
- **Usuario Industrial de Servicios:** Entidad jurídica autorizada para desarrollar actividades como logística, transporte, manipulación, distribución, empaque o almacenamiento, dentro de las zonas francas según Art. 3, Ley 1004 de 2005.
- **Impuesto sobre la renta (Tarifa diferencial):** Es el gravamen regulado por el estatuto tributario en el artículo 240-1, donde se establece una tarifa del 20% aplicable a la renta líquida gravable proveniente de la exportación de bienes y servicios, asimismo la tarifa general del 35% para ingresos diferentes.
- **Plan de Internacionalización y Anual de Ventas:** este documento se encuentra reglamentado por el Decreto 047 de 2024, mediante el cual el usuario industrial de servicio

acuerda con el MINCIT los objetivos máximos de ingresos netos en el territorio aduanero nacional para poder acceder a la tarifa preferencial de renta estipulada en la normatividad.

- **Principio de Exclusividad:** es la obligación establecida en el artículo 6 del Decreto 2147 de 2016, por el cual el usuario industrial de servicio tiene que estar instalado dentro de la zona franca para poder generar los beneficios de renta.
- **Planeación Tributaria:** es una herramienta gerencial y contable orientada a la estricta aplicación de la normatividad fiscal vigente entre estas se incluye todos los conceptos emitidos por la DIAN y demás sentencias de la Corte, con aras de maximizar los beneficios tributarios especialmente la exención de IVA o tarifa preferencial de renta, mitigando riesgos sancionatorios.

Introducción

Las zonas francas en Colombia, se encuentran reguladas por la Ley 1004 de 2005, aquí se encuentran definidas como áreas geográficas delimitadas dentro del territorio nacional que permiten el desarrollo actividades industriales de bienes y de servicios, y diversas actividades comerciales, enmarcadas en una normatividad especial en materia aduanera, tributaria y de comercio exterior, las Zonas francas tienen la finalidad de operar como un instrumento de generación de empleo formal y directo, así como la captación de nuevas inversiones de capital, otro de los propósitos es la promoción de la competitividad regional orientada a economías de escala, a partir de lo expuesto Colombia se ha posicionado en América Latina durante muchos años como uno de los países líderes tener un gran número de zonas francas permitiendo crecimiento económico.

Históricamente, las empresas de servicios logísticos que se encuentran ubicadas dentro de estas áreas, se han beneficiado de estos beneficios operativos y aduaneros, especialmente en la no causación ni pago de tributos (arancel e IVA) para las mercancías que ingresan desde el exterior por considerarse fuera del territorio aduanero nacional, así mismo tienen el beneficio de mantener estos bienes almacenados por tiempo indefinido, asimismo se puede decir que el mayor estímulo radica en la aplicación de la tarifa especial única del impuesto sobre la renta que es del 20%, el cual es significativamente inferior a la tarifa general aplicable en el resto del país.

A partir de lo expuesto el panorama jurídico y fiscal para todos los usuarios industriales tuvo cambios drásticos con la expedición de la Ley 2277 de 2022, frente a este panorama esta reforma tributaria modificó el artículo 240-1 del Estatuto Tributario que transformó el beneficio de la tarifa preferencial haciendo que se migrara a un modelo dual o mixto condicionado al origen de las ventas, a partir de lo expuesto la tarifa del 20% aplica exclusivamente a la proporción de la renta líquida gravable que provenga únicamente de las exportaciones de bienes y servicios, mientras que los demás ingresos derivados de las operaciones realizadas en el mercado nacional, quedan con la tarifa general del 35%, en este orden de ideas para discriminar esta tarifa diferencial, el Gobierno Nacional, generó el Decreto 047 de 2024, donde se establece claramente dicha obligación para los usuarios industriales de

servicios autorizados los cuales deberán suscribir y cumplir un estricto "Plan de Internacionalización y Anual de Ventas" ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Frente a estos cambios normativos, la Corte Constitucional hizo su aporte y emitió la Sentencia C-384 de 2023, la cual permitió amparar los derechos de los usuarios industriales que ya se encontraban calificados antes del 13 de diciembre de 2022, en esta sentencia la corporación determinó que obligar a estas empresas preexistentes a cumplir repentinos requisitos de exportación podía vulnerar los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima, dictaminando que a este grupo se les debe continuar aplicando la tarifa plena del 20% sobre la totalidad de sus rentas, siempre que respeten el principio de exclusividad operativa en su área declarada.

Las zonas francas en Colombia se encuentran reguladas por la Ley 1004 de 2005, donde se definen como áreas geográficas delimitadas dentro del territorio nacional que permiten el desarrollo de actividades industriales de bienes y de servicios, así como diversas actividades comerciales. Estas áreas se enmarcan en una normatividad especial en materia aduanera, tributaria y de comercio exterior. Las zonas francas tienen la finalidad de operar como un instrumento de generación de empleo formal y directo, además de servir para la captación de nuevas inversiones de capital. Otro de sus propósitos es la promoción de la competitividad regional orientada a economías de escala. Gracias a esto, Colombia se ha posicionado en América Latina durante muchos años como uno de los países líderes al tener un gran número de zonas francas, permitiendo un notable crecimiento económico.

Históricamente, las empresas de servicios logísticos ubicadas dentro de estas áreas han gozado de excepcionales beneficios operativos y aduaneros. Destaca especialmente la no causación ni pago de tributos (arancel e IVA) para las mercancías que ingresan desde el exterior, al considerarse jurídicamente fuera del territorio aduanero nacional. De igual forma, tienen el beneficio de mantener estos bienes almacenados por tiempo indefinido. Sumado a esto, el mayor estímulo radicaba en la aplicación de la tarifa especial y única del impuesto sobre la renta del 20%, la cual es significativamente inferior a la tarifa general aplicable en el resto del país.

No obstante, el panorama jurídico y fiscal para todos los usuarios industriales tuvo cambios drásticos con la expedición de la Ley 2277 de 2022. Esta reforma tributaria modificó el artículo

240-1 del Estatuto Tributario, transformando el beneficio de la tarifa preferencial y migrando hacia un modelo dual o mixto condicionado al origen de las ventas. Bajo este nuevo escenario, la tarifa del 20% aplica exclusivamente a la proporción de la renta líquida gravable que provenga de las exportaciones de bienes y servicios; mientras que los demás ingresos, derivados de operaciones realizadas en el mercado nacional, quedan sujetos a la tarifa general del 35%. Para reglamentar esta tarifa diferencial, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 047 de 2024, estableciendo la obligación para los usuarios industriales de servicios de suscribir y cumplir un estricto "Plan de Internacionalización y Anual de Ventas" ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Frente a estos cambios normativos, la Corte Constitucional emitió la Sentencia C-384 de 2023, la cual permitió amparar los derechos de los usuarios industriales que ya se encontraban calificados antes del 13 de diciembre de 2022. En dicha providencia, la corporación determinó que obligar a estas empresas preexistentes a cumplir requisitos de exportación repentinos vulneraba los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima. Por consiguiente, dictaminó que a este grupo se le debe continuar aplicando la tarifa preferencial del 20% sobre la totalidad de sus rentas, siempre y cuando respeten estrictamente el principio de exclusividad operativa en su área declarada.

Ante este complejo escenario de dualidad tarifaria, sumado a los estrictos controles ejercidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) frente a temas como la exención de IVA en la exportación de servicios desde zonas francas, el presente trabajo de investigación explora detalladamente la normatividad y la jurisprudencia vigente. El objetivo central es proporcionar a los entes corporativos del sector logístico estrategias claras de planeación tributaria que les permitan optimizar su carga impositiva. En definitiva, se busca mejorar el desempeño financiero y mantener la competitividad de las empresas, equilibrando el estricto cumplimiento de la ley con la rentabilidad empresarial.

1. Tema de estudio

El impuesto de renta para empresas de servicios logísticos ubicadas en zonas francas: oportunidades de planeación Tributaria.

El tema central de la siguiente investigación consiste en analizar cómo las empresas calificadas como usuarios industriales de servicios logísticos deben adaptar sus modelos financieros y operativos al nuevo régimen de impuesto sobre la renta en Colombia. Por muchos años, las zonas francas se han constituido como áreas geográficas delimitadas bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Precisamente, esta investigación abordará el cambio drástico a nivel operativo frente a las nuevas normas de tributación que las empresas deben adoptar para no perder su competitividad. Para lograrlo, es indispensable realizar los siguientes análisis:

El quiebre normativo: La Ley 2277 de 2022 (Reforma Tributaria)

El concepto de la presente investigación inicia a partir del análisis a la modificación del artículo 240-1 del Estatuto Tributario, introducida por la Ley 2277 de 2022. Esta ley eliminó de tajo la tarifa preferencial única que se venía manejando durante muchos años y estableció un esquema dual o mixto. Bajo esta nueva regla, se obliga a las empresas ubicadas en las zonas francas a tributar un 20% únicamente sobre los ingresos que provengan de las exportaciones de bienes y servicios. Esto significa que aquellos ingresos obtenidos por operaciones dirigidas al mercado nacional (cuyo consumo o aprovechamiento se da en el territorio aduanero nacional) quedan gravados con la tarifa general del 35%.

Sumado a lo anterior, la norma indica que para acceder a este beneficio preferencial del 20%, las empresas deberán suscribir y cumplir obligatoriamente lo estipulado en el Plan de Internacionalización y Anual de Ventas. Dicho plan fue emitido y reglamentado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a través del reciente Decreto 047 de 2024, el cual se detalla a continuación:

Plan de Internacionalización y Anual de Ventas, reglamentado por el Decreto 047 de 2024:

¿A quién aplica? Es obligatorio para los usuarios industriales ubicados dentro de las zonas francas que hayan sido calificados a partir del 13 de diciembre de 2022 y que deseen acceder a la tarifa preferencial del 20% en el impuesto sobre la renta. Sobre este punto, es fundamental

aclarar que las empresas calificadas antes de esta fecha no están obligadas a suscribir este plan, amparadas por lo expuesto en la Sentencia C-384 de 2023.

1. **Requisitos documentales para la solicitud (Art. 89, Decreto 047 de 2024):**

Para la presentación de este plan ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (MINCIT), el representante legal debe anexar los siguientes elementos:

- ✓ **Identificación:** Datos del usuario industrial y la ubicación operativa exacta de la zona franca.
- ✓ **Facultades legales:** Presentar la acreditación correspondiente del representante legal para firmar el plan.
- ✓ **Resumen ejecutivo:** Describir mediante un documento los objetivos, las metas y los ingresos estimados por exportaciones, ventas nacionales y otros ingresos.
- ✓ **Proyección de ingresos (Cuadro de metas):** Proyección total de los ingresos esperados para el año gravable. Esta tabla debe dividir y especificar los porcentajes correspondientes a: ingresos por exportación de bienes y/o servicios (los cuales deberán ser expresados en dólares FOB); ventas en el Territorio Aduanero Nacional; y, finalmente, otros ingresos diferentes al desarrollo de su actividad principal. Cabe resaltar que, en el caso de los servicios, las exportaciones solo son válidas si se realizan bajo las modalidades de comercio transfronterizo o consumo en el extranjero.

2. **Plazos de presentación:**

Para el año gravable 2024, la solicitud debió presentarse a más tardar el 30 de junio de ese mismo año. Sin embargo, para las vigencias siguientes (2025 en adelante), el plan deberá radicarse a más tardar el 30 de septiembre del año inmediatamente anterior a aquel en el que se pretenda aplicar la tarifa diferencial.

Obligación posterior (Reporte de Cumplimiento):

Cabe aclarar que no basta con presentar únicamente el plan; la empresa interesada debe demostrar su cabal cumplimiento enviando anualmente un reporte al MINCIT. Dicho plan se entenderá cumplido si el valor absoluto o el porcentaje de las exportaciones resulta ser igual o

superior al proyectado en el cuadro inicial. Por consiguiente, este reporte debe entregarse a más tardar el 31 de enero del año siguiente para el caso de los grandes contribuyentes, mientras que para los demás usuarios el plazo máximo es el 31 de marzo.

La salvaguarda jurídica: La Sentencia C-384 de 2023

Ahora bien, existe una división jurídica vital entre las empresas "antiguas" y las "nuevas". La Corte Constitucional determinó que obligar a las empresas previamente constituidas a cumplir metas de exportación repentinas las cuales vulneraban los principios constitucionales de buena fe y confianza legítima. Por consiguiente, es indispensable tener claridad en un punto: las empresas logísticas calificadas antes del 13 de diciembre de 2022 mantienen su derecho a la tarifa preferencial del 20% sobre la totalidad de sus rentas, sin necesidad de suscribir el Plan de Internacionalización y Anual de Ventas.

Oportunidades de Planeación Tributaria

Frente a las dos realidades jurídicas expuestas, la planeación tributaria deja de ser un concepto teórico para convertirse en una herramienta gerencial con un enfoque netamente práctico, de esta manera, surgen oportunidades estratégicas muy distintas dependiendo del tipo de empresa, las cuales se detallan a continuación:

Para los usuarios logísticos "nuevos" calificados después de la reforma

La principal oportunidad de planeación tributaria radica en la estructuración estratégica del Plan de Internacionalización y Anual de Ventas exigido por el Decreto 047 de 2024, para lograrlo, las empresas deberán enfocar rigurosamente sus actividades de comercio hacia la exportación de servicios, de esta manera operando bajo las modalidades de comercio transfronterizo y consumo en el extranjero, las empresas podrían maximizar su base gravable sujeta a la tarifa preferencial del 20%, minimizando así la exposición de sus ingresos a la tarifa general y obligatoria del 35%

Para los usuarios logísticos "antiguos" amparados por la Corte

Para este grupo de empresas, la planeación tributaria se enfoca principalmente en la auditoría preventiva, según los conceptos emitidos por la DIAN (0729 de 2024 y 3118 de 2023), el cual indica que para mantener el beneficio del 20%, las empresas deberán cumplir estrictamente

con el "Principio de Exclusividad" el cual está consagrado en el artículo 6 del Decreto 2147 de 2016, esto implica que las empresas están obligadas a garantizar que sus actividades se produzcan de forma exclusiva, dentro del área declarada como zona franca, de lo contrario, se les aplicará la tarifa general del 35% a la totalidad de sus rentas, tal como lo ha estipulado la DIAN.

2. Planteamiento del problema

2.1 Contexto global

En un entorno altamente globalizado, la logística internacional se ha convertido en un factor estratégico indiscutible para la competitividad empresarial, frente a este panorama, los gobiernos de las principales economías mundiales se enfocan en atraer inversión extranjera y nacional mediante el uso de incentivos tributarios, permitiendo fortalecer el comercio internacional.

Bajo este escenario, las zonas francas, conocidas internacionalmente como “zonas económicas especiales” operan como instrumentos de desarrollo ya que permite a al sector empresarial optimizar sus obligaciones fiscales de forma legal, de esta manera ser más competitivos frente a rivales que operan bajo regímenes ordinarios.

En un entorno altamente globalizado, la logística internacional se ha convertido en un factor estratégico muy importante para la competitividad, las economías mundiales se enfocan en atraer inversión nacional y extranjera, mediante el uso de incentivos tributarios, lo cual ha contribuido con el fortalecimiento del comercio internacional y ha permitido mejorar sustancialmente la infraestructura logística.

Bajo esta dinámica, las zonas francas operan como instrumentos de desarrollo económico indispensables, que ha sido adoptado a nivel mundial; de hecho, las cifras existen más de 5.300 zonas en el mundo, especialmente se ha visto una gran concentración del 75% de zonas francas en el continente asiático.

Todo esto demuestra que la planeación tributaria tiene una enorme relevancia como herramienta de gestión corporativa, de igual manera los gobiernos de las economías líderes de Asia y Europa tienen territorios libres de impuestos, con un objetivo principal que es obligar a las empresas a integrarse fuertemente a las cadenas globales de valor (CGV) al enfocar su

producción en las exportaciones, frente a este panorama mundial se obtienen innumerables beneficios tributarios, logrando la inclusión exitosa en el mercado internacional y aumentando su competitividad frente a rivales que operan bajo regímenes ordinarios.

2.2 Contexto regional

En América Latina, varios países han adoptado regímenes especiales de zonas francas buscando incentivar las exportaciones, su objetivo principal es atraer inversión foránea y fortalecer el sector logístico, cabe agregar que se encuentran en un desafío constantes debido a la volatilidad en las políticas fiscales y recurrentes reformas tributarias.

A raíz de esto, el sector empresarial busca equilibrar su propia competitividad, surge así la necesidad inminente de impulsar el desarrollo económico, mediante estrategias de planeación tributaria que permitan aprovechar los beneficios normativos sin caer en prácticas de evasión o elusión fiscal.

De igual manera, al analizar el panorama regional, se puede evidenciar un contraste muy marcado entre Colombia y el resto de los países de América Latina, de hecho, las cifras que arroja la Asociación de Zonas Francas de las Américas (AZFA), confirman que Colombia se consolidó como el país líder en la región en cuanto a infraestructura, dicho logro ha permitido alcanzar el mayor número de zonas francas, actualmente cuenta con más de 112, por otro lado, es crucial resaltar que este liderazgo en cantidad no se reflejó de manera proporcional en los niveles de exportación ni en la generación de empleo frente a sus pares regionales, es decir que a pesar que tenemos un gran número de zonas francas, sólo se generaban 54.000 empleos directos, en relación con República Dominicana que tiene solamente 65 genera 161.000 empleos directos, adicionalmente las zonas francas aporta el 7.6% de las exportaciones del país, mientras que en República Dominicana las zonas francas generan de 40 a 50% del total de las exportaciones.

Toda esta situación evidenció que, históricamente, el beneficio tributario solamente se estaba utilizando para atender el mercado nacional, marcando un gran distanciamiento de su propósito internacional, en este orden de ideas el estado se obligó a replantear el modelo fiscal, lo que ha conllevado a que las recientes reformas tributarias busquen corregir tajantemente esta desviación operativa, por lo tanto uno de los mecanismos implementados es la exigencia del Plan de Internacionalización de carácter obligatorio para los usuarios logísticos.

2.3 Contexto nacional

En Colombia, las zonas francas son uno de los principales instrumentos de promoción de inversión, la Ley 1004 de 2005 y el Decreto 2147 de 2016, adoptó un régimen que otorgaba amplios beneficios tributarios, aduaneros y cambiarios, sin embargo, el panorama cambió drásticamente con la reciente expedición de la Ley 2277 de 2022, mediante la cual introdujo modificaciones profundas en el tratamiento de la tarifa preferencial del impuesto sobre la renta.

Adicionalmente las empresas de servicios logísticos están enfrentando requisitos estrictos, condicionados a la internacionalización de operaciones y metas de exportación, lo que las obliga a rediseñar sus estrategias fiscales con urgencia para mantener su rentabilidad y competitividad.

2.4 Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar el impacto normativo de la Ley 2277 de 2022 y el Decreto 047 de 2024 en el impuesto de renta de las empresas logísticas en zonas francas, con el fin de identificar estrategias lícitas de planeación tributaria basadas en la revisión documental de la doctrina y la jurisprudencia.

2.5 Objetivos Específicos

- Identificar las obligaciones formales y materiales del impuesto sobre la renta establecidas en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, así como las condiciones exigidas por el nuevo Plan de Internacionalización y Anual de Ventas.
- Describir el tratamiento tributario aplicable a los usuarios industriales preexistentes frente a los nuevos requisitos normativos, tomando como base las reglas establecidas en la Sentencia C-384 de 2023.0
- Proponer lineamientos de planeación tributaria orientados a la correcta clasificación de la exportación de servicios logísticos, contrastando la nueva normatividad con los

recientes conceptos unificados emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

2.6 Formulación del problema

¿Cómo influyen las disposiciones normativas de la Ley 2277 de 2022, los conceptos técnicos de la DIAN y el Estatuto Tributario en el diseño de estrategias de planeación tributaria para las empresas de servicios logísticos ubicadas en zonas francas colombianas?

El vacío investigativo que justifica este trabajo radica principalmente en la incertidumbre jurídica y operativa que actualmente enfrentan las empresas de servicios logísticos, cabe aclarar que, si bien la norma establece un modelo dual de renta, no existen suficientes lineamientos consolidados que orienten a estos contribuyentes a reestructurar sus operaciones de cara al Territorio Aduanero Nacional, sin incurrir en inconsistencias fiscales, por consiguiente, es indispensable realizar una revisión documental integrada, ésta metodología serviría como una herramienta o guía que permita la compleja transición normativa mediante una correcta planeación tributaria.

Figura 1.

Árbol de Problema



Nota. Elaboración propia (2026) con base en la Sentencia C-384 de 2023

2.6.1. Problema Central (Tronco): Reto en el desempeño financiero y alta carga formal para la conciliación fiscal de los usuarios industriales de servicios logísticos en zonas francas, ante la implementación del nuevo modelo dual o mixto en el impuesto sobre la renta.

2.6.2. Efectos y consecuencias (Ramas):

- Riesgo inminente de tributar a la tarifa general del 35% sobre las operaciones ejecutadas en el Territorio Aduanero Nacional (TAN).
- Obligación gerencial de reestructurar operativamente los servicios para que logren calificar como "exportación" (amparados en el Concepto DIAN 10140 de 2024).
- Exposición a la pérdida de los beneficios fiscales en caso de no contar con la salvaguarda de confianza legítima (establecida en la Sentencia C-384 de 2023).

2.6.3 Causas (Raíces):

- Modificación del artículo 240-1 del Estatuto Tributario mediante la Ley 2277 de 2022, la cual eliminó la tarifa preferencial única.
- Reglamentación y exigencias del Decreto 047 de 2024 emitido por el MINCIT, que impone la obligación de suscribir el Plan de Internacionalización y Anual de Ventas.
- Estricta vigilancia de la DIAN sobre el cabal cumplimiento del "Principio de Exclusividad", consagrado en el artículo 6 de+1 Decreto 2147 de 2016.

2.7 Sistematización del problema

¿De qué manera la Ley 2277 de 2022 y el Decreto 047 de 2024 modificaron las condiciones y la tarifa del impuesto sobre la renta para los usuarios industriales de servicios logísticos ubicados en zonas francas?

¿Qué estrategias de planeación tributaria resultan viables y legales para estas empresas frente a la dualidad tarifaria y los lineamientos protectores de la Sentencia C-384 de 2023?

¿Cuáles son los requisitos materiales y formales que exigen el Gobierno Nacional y la DIAN para que estos usuarios logísticos mantengan sus beneficios fiscales sin vulnerar el principio de exclusividad?

2.8 Justificación

La presente investigación se justifica por la necesidad apremiante que tienen las empresas de servicios logísticos en Colombia de adaptarse a un entorno fiscal altamente cambiante, con la expedición de la Ley 2277 de 2022, el Gobierno introdujo modificaciones drásticas que condicionan la tarifa preferencial del impuesto sobre la renta al cumplimiento de metas de exportación e internacionalización, esta situación ha generado un escenario de incertidumbre en el cual la planeación tributaria deja de ser una simple opción, para convertirse en una herramienta gerencial vital de supervivencia empresarial.

El desarrollo de este trabajo, pretende aportar un gran valor, tanto a nivel académico como práctico desde una perspectiva netamente empresarial, el objetivo es proporcionar lineamientos claros para que las organizaciones logísticas puedan lograr maximizar los beneficios otorgados por la ley sin incurrir en prácticas de evasión fiscal y equilibrando.

Así como las nuevas exigencias del Estado con su necesidad inminente de ser cada día más competitivo a nivel internacional, de igual manera contribuye a que dichas compañías puedan optimizar adecuadamente su carga impositiva, asegurando su rentabilidad y protegiendo su posición estratégica frente a los competidores que operan en el mercado nacional e internacional.

Finalmente, en el ámbito académico, el presente estudio enriquece la literatura existente sobre las finanzas corporativas y la normatividad tributaria, especialmente en lo referente a la conciliación fiscal, también aporta una nueva visión de análisis sobre el desarrollo y la evolución operativa de las zonas francas en el contexto latinoamericano.

- **Práctica:** La investigación brinda una solución práctica, aplicable y real para las empresas de servicios logísticos ubicados en zonas francas, permitiéndoles optimizar su flujo de caja, si mismo a mantener su competitividad frente a las exigencias de internacionalización de la Ley 2277 de 2022 y el Decreto 047 de 2024, mitigando el riesgo de tributar a la tarifa general del 35%.
- **Teórica:** El estudio enriquece la comprensión de la teoría fiscal de la tributación y el principio constitucional de la confianza legítima, contrastando cómo los cambios normativos afectan las estructuras de costos y la ventaja competitiva de los polos de desarrollo de las zonas francas.

- **Metodológica:** Este trabajo propone un esquema de análisis jurídico y de conciliación fiscal que puede servir como un modelo o instrumento de auditoría para futuras investigaciones, de igual manera resulta de gran utilidad para contadores y revisores fiscales que necesiten evaluar correctamente la carga impositiva y la Tasa de Tributación Depurada (TTD) en los usuarios de zonas.

2.9 Pertinencia:

Finalmente, la pertinencia de esta investigación radica en que aborda un problema real y actual, atendiendo la urgencia corporativa que tienen las empresas logísticas para sostener sus beneficios fiscales en los periodos gravables 2024 y 2025. así mismo, aplica y analiza de manera directa una normatividad específica (el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, el Decreto 047 de 2024 y la Sentencia C-384 de 2023). De este modo, el estudio se alinea perfectamente con la línea de investigación y la temática del Seminario de Impuesto sobre la Renta y Conciliación Fiscal, definiendo un alcance claro y oportuno hacia la planeación tributaria empresarial.

3. Metodología

Para dar respuesta a la pregunta central y a los objetivos planteados, el diseño metodológico de esta investigación se estructura de la siguiente manera:

- **Alcance:** La presente investigación tiene un alcance cualitativo, debido a que debe enfocar directamente en comprender, interpretar y detallar el fenómeno jurídico y tributario que envuelve a las empresas logísticas tras la reforma tributaria.
- **Tipo:** Es un estudio de tipo descriptivo y analítico, detalla las características del nuevo régimen dual del impuesto sobre la renta (20% y 35%), también desglosa las variables normativas vigentes con el fin de diseñar estrategias gerenciales aplicadas a la planeación tributaria.
- **Métodos:** Se emplea el análisis jurídico y documental para la correcta interpretación de los textos legales (Estatuto Tributario, decretos reglamentarios y conceptos técnicos de la DIAN). también se recurre al análisis de casos normativos comparados,

contrastando el tratamiento tributario de los usuarios antiguos amparados por la Corte Constitucional, frente a las nuevas exigencias para los usuarios recientes

- **Técnicas de recolección de datos:** Revisión documental especializada, extrayendo información primaria y secundaria de los repositorios normativos (Normograma DIAN, Sistema Único de Información Normativa - SUIN, y jurisprudencia de la Corte Constitucional).
- **Técnicas de análisis de los datos:** Contratación normativa y sistematización de requisitos legales, permitiendo estructurar escenarios financieros comparativos aplicables a la conciliación fiscal de las empresas logísticas.

4. Marcos de referencia

4.1. Marco Teórico

El desarrollo de esta investigación se sustenta diferentes corrientes teóricas respaldadas por expertos en economía y finanzas corporativas, las cuales permiten comprender la interacción entre la carga impositiva y el desempeño en zonas francas:

- **Teoría del Gasto Tributario y Tributación Óptima:** Autores como Avendaño Cruz, Parra Garzón y Sierra Reyes (2018) indican que los beneficios fiscales otorgados a las zonas francas representan un gasto tributario o costo fiscal para el Estado que debe ser justificado con contraprestaciones de igual manera los investigadores Gómez-Restrepo, Mitchell-Restrepo y Gallo (2014) argumentan que este régimen tiene un efecto tributario positivo y un alto retorno para el Gobierno, siempre que las empresas utilicen los beneficios para realizar verdaderos encadenamientos productivos y exportaciones.

Autores como Avendaño Cruz, Parra Garzón y Sierra Reyes (2018), desarrollaron sus estudios desde la Coordinación de Estudios Económicos de la DIAN, ellos abordan sus teorías desde una perspectiva netamente fiscal, su mayor interés radica en cuantificar el tributo, es decir, evaluar cuánto dejaba de recaudar el Estado por otorgar tarifas diferenciales.

Sus aportes indican que estos beneficios fiscales otorgados, representan un altísimo costo para la Nación, por ende deberán ser estrictamente justificados mediante contraprestaciones reales por parte de las empresas, los investigadores Gómez-Restrepo, Mitchell-Restrepo y Gallo

(2014) estructuraron modelos financieros que permitían determinar, si este sacrificio fiscal era rentable para el país, su valioso aporte fue fundamental para esta investigación, ya que demuestra que el régimen franco sí tiene un efecto tributario positivo y un altísimo retorno para el Gobierno, es decir una se obtiene una tasa interna de retorno fiscal favorable, siempre y cuando las organizaciones puedan utilizar los beneficios normativos que permitan insertarse en el mundo globalizado y competitivo de las exportaciones.

- **Teoría de la Competitividad y Dinámica Exportadora:**

Desde el análisis microeconómico y el estudio realizado por la colombiana Marcela Eslava, junto a los investigadores internacionales Fieler y Yi Xu (2018), los cuales publicaron estudios de alto rigor científico, basados en el comportamiento de las firmas nacionales, estos autores sostienen que la productividad, la actualización constante de la calidad y la creación de vínculos comerciales son los verdaderos impulsores clave para el crecimiento de las exportaciones, además este aporte teórico fundamenta y justifica la razón de fondo por la cual la Ley 2277 de 2022 exige la internacionalización, el Estado busca obligar a las empresas a adoptar estas dinámicas competitivas mundiales a cambio de mantener su beneficio del 20%.

- **Teoría de los Polos de Desarrollo Regional:**

Los académicos e investigadores colombianos Arévalo-Luna y Arévalo-Lizarazo (2019) enfocaron su estudio desde la óptica de la geografía económica y las disparidades territoriales, al analizar los diferentes indicadores macroeconómicos del país, ellos se interesaron en comprender si este modelo realmente desarrolla a las regiones periféricas o simplemente concentra la riqueza en departamentos ya industrializados.

También evidencian que el régimen de zonas francas actúa como un potente catalizador que refuerza los centros de crecimiento regional, permitiendo atraer capital y promoviendo valiosas aglomeraciones de negocios que impulsan la economía local, de igual manera justifican en sus aportes, que este modelo requiere auditoría y planeación constante, ya que los incentivos fiscales por sí solos no garantizan el desarrollo armónico, si no se alinean con las ventajas comparativas reales de la región y la correcta estructuración tributaria de las empresas allí instaladas.

4.2 Marco Conceptual

Para el desarrollo integral de la planeación tributaria en el sector logístico, resulta indispensable delimitar los siguientes conceptos técnicos. Esto se logra integrando la perspectiva de diferentes autores e instituciones con la realidad operativa de las empresas objeto de estudio.

- **Zonas Francas y Principio de Extraterritorialidad:**

Según Procolombia (2020), se definen las zonas francas como áreas geográficamente delimitadas dentro del territorio nacional, en donde se realizan actividades industriales o comerciales bajo regulaciones especiales en materia tributaria y aduanera. De igual manera los investigadores Beltrán Murcia y Sierra Reyes (2016), en sus estudios económicos realizado para la DIAN, enfatizan la teoría de como el capital privado actúa como aliado directo del Estado, con el objetivo de impulsar megaproyectos de alto impacto que benefician la economía de las regiones.

También enfatizaron sobre el “Principio de Extraterritorialidad”, donde las mercancías ingresadas a la zona franca se entienden jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros, gracias a esto, las empresas logísticas pueden almacenar mercancía de clientes extranjeros por tiempo indefinido sin causar ni pagar aranceles o IVA, consolidando así el núcleo de su competitividad internacional.

- **Usuario Industrial de Servicios Logísticos y el Territorio Aduanero Nacional (TAN)**

De acuerdo con el marco fijado por la Ley 1004 de 2005, define el usuario como la persona jurídica autorizada para desarrollar, de forma exclusiva, actividades de transporte, logística y empaque o clasificación dentro del área declarada, para efectos de esta investigación, el énfasis conceptual radica en el cambio normativo introducido por el modelo de "renta dual" de la Ley 2277 de 2022, bajo este nuevo esquema, si el usuario logístico presta su servicio a un cliente ubicado dentro del TAN es decir, para el mercado nacional, deberá tributar a la tarifa general del 35%, por el contrario, si este mismo servicio se le presta a un no residente para su

aprovechamiento en el exterior, la operación logra configurarse como una exportación, de esta manera, la compañía accede a la tarifa preferencial del 20%

- **Rentabilidad Financiera bajo el Régimen Franco:**

La reconocida firma de investigación y auditoría Ernst & Young (2016) conceptualiza que la diferencia en los tipos impositivos frente al régimen general tiene efectos directos sobre el desempeño corporativo, justificando que la rentabilidad es sustancialmente más alta para las empresas ubicadas en las zonas francas.

Sin embargo, en la práctica actual y con el nuevo modelo de tarifa condicionada, la rentabilidad financiera de una empresa logística se ha vuelto altamente vulnerable, debido a que existe una diferencia impositiva tan amplia como el 15% al pasar del 20% al 35% por no lograr exportar, por ende representa un impacto directo que disminuye gravemente el flujo de caja corporativo.

En consecuencia, este impacto financiero tiene el potencial de destruir por completo la ventaja corporativa de la empresa frente a sus competidores internacionales

- **Comportamiento Estratégico y Autoselección:**

La investigadora Marcela Meléndez (2015) define este concepto afirmando que las empresas ejercen una evidente "autoselección" hacia el régimen de zonas francas con el propósito estratégico de optimizar sus operaciones al reducir sustancialmente su carga tributaria, en la actualidad, este postulado teórico se materializa a través de la planeación tributaria activa, esto quiere decir que las empresas logísticas ya no pueden tener una postura pasiva ante los recientes cambios normativos, lo contrario, están obligadas a reestructurar eficientemente sus operaciones a través de la suscripción del Plan de Internacionalización exigido por el Decreto 047 de 2024, esto les ayudara a categorizar sus ingresos corporativos como exportaciones, en conclusión representa un comportamiento estratégico gerencial diseñado para maximizar la competitividad haciendo un uso estricto y riguroso de la ley, diferenciándose por completo de cualquier práctica de evasión o elusión fiscal

4.3 Marco Legal y Normativo

La arquitectura legal y de cumplimiento de este trabajo se enmarca en la normativa del Estado y en la jurisprudencia constitucional:

- **Jurisprudencia sobre la Confianza Legítima (Corte Constitucional):** En la jurisdicción colombiana, los magistrados Ponentes Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo (2023), a través de la Sentencia C-384 de 2023, establecieron jurisprudencialmente que el Estado no puede variar súbitamente las reglas de juego tributarias a quienes ya tenían derechos adquiridos, con este fallo, se logró proteger a los usuarios calificados antes del 13 de diciembre de 2022 frente a los nuevos requisitos de exportación.
- **Regulación Estructural (Congreso de la República y MINCIT):**

Este marco se rige por la Ley 2277 de 2022 expedida por el legislativo, modificando el modelo tarifario detallado en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario, su aplicabilidad está condicionada por el Decreto 047 de 2024 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que reglamenta estrictamente el Plan de Internacionalización y Anual de Ventas

5. Revisión de antecedentes

Con el propósito de identificar las tendencias investigativas, metodologías y avances científicos relacionados con el impacto tributario en las zonas francas, se estableció la siguiente estrategia de búsqueda documental:

5.1 . Efecto Tributario y Desarrollo de las Zonas Francas (Gómez-Restrepo & Higuera, 2019)

- **Problema de investigación:** Los autores analizan si las zonas francas realmente representan un "buen negocio fiscal" para Colombia frente al sacrificio de recaudo (gasto tributario) que asume el Estado al otorgar tarifas preferenciales de renta.
- **Metodología utilizada:** Enfoque cuantitativo y descriptivo, analizando datos de recaudo e inversión.
- **Resultados y conclusiones:** El estudio concluye que las zonas francas tienen un efecto tributario positivo neto para el país, siempre y cuando las empresas instaladas logren altas cuotas de exportación e integración en cadenas globales de valor, premisa que justifica la reciente modificación normativa hacia modelos de internacionalización exigidos por el actual Estatuto Tributario.

5.2. Las Zonas Francas en Colombia: Desarrollo Empresarial y Regional (Arévalo-Luna & Arévalo-Lizarazo, 2019)

- **Problema de investigación:** Medir el grado en que las zonas francas logran consolidarse como polos de desarrollo regional y atracción de inversión entre los años 2009 y 2016.
- **Metodología utilizada:** Estudio analítico y documental basado en indicadores macroeconómicos.
- **Resultados y conclusiones:** La investigación evidencia que los incentivos tributarios como la tarifa única de renta que existía antes de 2022, los cuales fueron el principal motivador para el asentamiento de empresas industriales y de servicios, certifican que la estabilidad jurídica es vital, ya que los cambios abruptos en los beneficios fiscales pueden desincentivar la inversión a largo plazo, lo que reafirma la importancia de herramientas como la planeación tributaria tratada en este trabajo.

5.3. El Gasto Tributario en Colombia y beneficios en Renta (Avendaño Cruz, Parra & Sierra Reyes - DIAN, 2018)

- **Problema de investigación:** Cuantificar el costo fiscal que representan las rentas exentas y las tarifas diferenciales otorgadas a las personas jurídicas, incluyendo usuarios de zonas francas.
- **Metodología utilizada:** Análisis estadístico y revisión de declaraciones de renta (Formulario 110).
- **Resultados y conclusiones:** El documento demuestra que la DIAN ejerce un monitoreo constante sobre las exenciones, los autores concluyen que los beneficios deben estar estrictamente enfocados y condicionados al cumplimiento de los requisitos legales basados en un principio de exclusividad, sirviendo como antecedente directo para entender la rigurosidad fiscal a la que hoy se enfrentan los usuarios logísticos.

6. Resultados y análisis

De acuerdo con el problema del estudio y respondiendo al objetivo específico enfocado en identificar las obligaciones formales y materiales del impuesto de renta establecidas en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario y las condiciones del nuevo Plan de Internacionalización, a continuación, se presenta una matriz analítica que desglosa el esquema de tributación dual.

Tabla 1

Matriz analítica de las obligaciones tributarias duales para usuarios logísticos

Aspecto Analizado	Tarifa General (Mercado Nacional)	Tarifa Preferencial (Internacionalización)
Naturaleza del ingreso	Ingresos derivados de operaciones realizadas en el Territorio Aduanero Nacional (TAN).	Ingresos provenientes de la exportación de bienes y/o servicios hacia el resto del mundo.
Obligación Material (Tarifa)	Tarifa del 35% sobre la renta líquida gravable de dichos ingresos.	Tarifa del 20% sobre la renta líquida gravable derivada exclusivamente de las exportaciones.
Condición formal excluyente	Aplica por defecto a operaciones nacionales o como sanción si se incumple el Plan.	Requiere suscripción y cumplimiento de metas anuales de ventas al exterior.
Obligación Formal Central	Presentar declaración de renta convencional separando los centros de costos.	Radicar y reportar cumplimiento del "Plan de Internacionalización y Anual de Ventas" ante el MINCIT.

Nota. Elaboración propia (2026) con base en la normatividad de la Ley 2277 de 2022 y el Decreto 047 de 2024.

De acuerdo con la información presentada en la matriz analítica, se evidencia que la Ley 2277 de 2022 eliminó la tarifa preferencial plana y automática para los usuarios de zonas francas, permitiendo sustituir a un esquema condicionado de renta dual. En dicho modelo, la obligación material sobre el pago del impuesto se fracciona, es decir las empresas de servicios logísticos están obligadas a tributar a la tarifa general del 35%, por cualquier servicio prestado

que se consuma dentro del territorio colombiano, reservando el beneficio del 20% únicamente para aquellas operaciones que logren configurarse como exportaciones.

Adicionalmente, se identifica que acceder a la tarifa del 20% ya no depende únicamente de la ubicación geográfica de la empresa, sino del cumplimiento de una alta carga formal, como se ilustra en la tabla.

El Decreto 047 de 2024 exige a las empresas proyectar sus ingresos, diligenciar cuadros de metas y reportar anualmente al Ministerio de Comercio si cumplieron con los porcentajes de exportación acordados. el incumplimiento de esta obligación desencadena la pérdida inmediata del beneficio, sometiendo la totalidad de la renta del usuario logístico al 35%.

Este hallazgo normativo contrasta directamente con el “Principio de Extraterritorialidad Aduanera” expuesto en el marco conceptual, para efectos aduaneros, las zonas francas se consideran por fuera del país pero para efectos del impuesto de renta la nueva ley difumina esa frontera, obligando al usuario logístico a mirar hacia el mercado internacional si desea preservar su rentabilidad, de igual manera obligación formal confirma la teoría del Comportamiento Estratégico y Autoselección de Meléndez (2015), pues demanda que la empresa logística no sea pasiva, sino que aplique una planeación tributaria proactiva, estructurando sus contratos para cumplir con las exigencias del MINCIT y así proteger su flujo de caja.

De acuerdo con el objetivo específico número dos, orientado a describir el tratamiento tributario aplicable a usuarios industriales preexistentes frente a los nuevos a partir del análisis hermenéutico de la Sentencia C-384 de 2023, a continuación, se presenta una matriz comparativa que ilustra la división jurídica actual.

Tabla 2

Matriz comparativa del tratamiento tributario según tiempo de calificación

Criterio de Análisis	Usuarios Preexistentes (Calificados antes del 13 dic. 2022)	Usuarios Nuevos (Calificados a partir del 13 dic. 2022)
----------------------	---	--

Tarifa de impuesto de renta	20% aplicable a la totalidad de su renta líquida gravable.	Tarifa dual: 20% para exportaciones y 35% para ingresos nacionales.
Plan de Internacionalización	No están obligados a suscribirlo ni a presentar reportes de cumplimiento.	Obligatorio suscribirlo ante el MINCIT y cumplir metas de exportación anuales.
Principio rector	Protección constitucional a la Confianza Legítima (Derechos adquiridos).	Sometimiento a las nuevas disposiciones de la Reforma Tributaria (Ley 2277/2022).
Riesgo fiscal principal	Pérdida del beneficio del 20% únicamente por incumplir el Principio de Exclusividad.	Tributar al 35% por no exportar o por incumplir las formalidades del Decreto 047/2024.

Nota. Elaboración propia (2026) con base en la Sentencia C-384 de 2023 de la Corte Constitucional.

A partir de la información expuesta en la matriz, el análisis hermenéutico de la Sentencia C-384 de 2023 evidencia que se creó dos universos fiscales diferentes dentro de las zonas francas. Al declarar la exequibilidad condicionada de la norma, el alto tribunal determinó que aplicar las nuevas exigencias de internacionalización a empresas que ya habían estructurado sus planes de negocio y realizado sus inversiones bajo la promesa de una tarifa única, resultaba desproporcionado e inconstitucional, por lo tanto los usuarios logísticos "antiguos" mantienen el blindaje jurídico que les permite seguir operando en el mercado nacional (TAN) pagando el 20% de impuesto, lo que les otorga una gran ventaja competitiva en rentabilidad frente a las nuevas empresas.

Sin embargo, el análisis también arroja que esta protección no es absoluta, cabe aclarar que aunque los usuarios preexistentes no deban suscribir el plan de internacionalización, la autoridad aduanera vigilará con mayor rigor el estricto cumplimiento del principio de

exclusividad, si por algún motivo la empresa logística amparada por el fallo de la Corte llega a prestar servicios fuera de los linderos de la zona franca, perderá de manera fulminante esta salvaguarda y pasará a tributar sobre el esquema general.

Este resultado se corresponde fielmente con la Jurisprudencia sobre la Confianza Legítima abordada en el marco legal (Magistrados Ponentes Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo, 2023), consolidando la teoría de que el Estado, en su facultad impositiva, no puede vulnerar abruptamente la estabilidad jurídica empresarial.

Al mismo tiempo, contrasta con la Teoría de los Polos de Desarrollo Regional de Arévalo-Luna y Arévalo-Lizarazo (2019), demostrando que los cambios legislativos intempestivos pueden fracturar la equidad competitiva dentro de un mismo territorio aduanero, exigiendo auditorías preventivas rigurosas.

Finalmente, en respuesta al objetivo específico número tres, orientado a proponer lineamientos de planeación tributaria para la clasificación de exportación de servicios logísticos, se presenta a continuación la matriz analítica de estrategias lícitas.

Tabla 3

Matriz analítica de lineamientos operativos de planeación tributaria

Lineamiento Estratégico	Aplicación Operativa	Sustento Normativo y Doctrinal
Separación Contable de Centros de Costos	Escindir mediante facturación electrónica independiente las operaciones de clientes residentes frente a las de clientes no residentes.	Obligación formal para calcular correctamente la Tasa de Tributación Depurada (Ley 2277/2022).

Configuración de Exportación (Modos 1 y 2)	Orientar los contratos de logística (bodegaje, empaque, clasificación) exclusivamente a bienes que son 100% propiedad de extranjeros.	Decreto 047 de 2024 (MINCIT). Requisito para computar ingresos en la meta del Plan de Internacionalización.
--	---	---

Optimización mediante Exención de IVA	Emitir la factura sin IVA y respaldar la salida de las mercancías del país mediante una Solicitud de Autorización de Embarque (SAE).	Concepto DIAN 10140 de 2024, Art. 481 del Estatuto Tributario.
---------------------------------------	--	--

Nota. Elaboración propia (2026) a partir de los conceptos unificados de la DIAN y la Ley 170 de 1994.

Este análisis de esta matriz permite deducir que la planeación tributaria ya no es una labor netamente contable al final del ejercicio fiscal, sino que requiere una reestructuración operativa de los servicios desde el área comercial. tal como se expone en los lineamientos, las empresas logísticas "nuevas" deben priorizar y clasificar correctamente sus contratos internacionales.

El reciente con la emisión del concepto 10140 de 2024, resulta ser la oportunidad legal más valiosa para ratifica que los servicios logísticos prestados sobre mercancías de no residentes, y que terminan saliendo al exterior, sí califican como exportación exenta de IVA, lo cual facilita al usuario cumplir las estrictas metas impuestas por el MINCIT.

Con solidando este resultado con los marcos de referencia, las estrategias aquí delineadas son la máxima expresión del Comportamiento Estratégico y Autoselección definido por Meléndez (2015), los cuales son lineamientos, se evidencia que la empresa logística no recurre a la evasión, sino a una verdadera "Teoría de la Planeación Fiscal", utilizando proactivamente las reglas del juego de la exclusividad operativa, las exenciones de IVA y la facturación diferenciada para asegurar que la mayor proporción posible de sus rentas clasifique al 20%, garantizando así su rentabilidad en medio del desafiante régimen dual.

7. Conclusiones

El desarrollo de esta investigación permite concluir, frente al objetivo central del estudio, que la expedición de la Ley 2277 de 2022 permitió transformar radicalmente la naturaleza del régimen de zonas francas para las empresas de servicios logísticos, trasladando un beneficio fiscal basado netamente en la ubicación geográfica (extraterritorialidad) a un incentivo condicionado al desempeño exportador.

El esquema de renta dual derivado de esta reforma impone un alto reto para la rentabilidad corporativa, obligando a los contribuyentes a tributar a la tarifa general del 35% por sus operaciones en el mercado nacional y reservando el 20% exclusivamente para la internacionalización, por lo tanto, se concluye que la planeación tributaria deja de ser una herramienta opcional para convertirse en una necesidad gerencial ineludible. Estrategias como el amparo bajo los derechos adquiridos protegidos por la Sentencia C-384 de 2023, la suscripción y cumplimiento riguroso del Plan de Internacionalización (Decreto 047 de 2024), y la reestructuración de los contratos para aplicar las exenciones de IVA por exportación de servicios, son los mecanismos jurídicos idóneos para mitigar el riesgo fiscal y garantizar la supervivencia financiera de los usuarios logísticos en el territorio aduanero nacional.

8. Recomendaciones

A partir del análisis normativo y los resultados obtenidos en este trabajo, se formulan las siguientes recomendaciones dirigidas a los actores involucrados en el ecosistema tributario y académico:

- A los contribuyentes (Empresas logísticas): Se recomienda implementar de forma inmediata una reestructuración operativa y contable que incluya la separación estricta de centros de costos y la parametrización de la facturación electrónica, con el fin de permitir identificar con total precisión qué ingresos provienen de clientes no residentes (exportación al 20%) y cuáles de residentes (nacionales al 35%), de igual manera se aconseja orientar su fuerza comercial hacia el cumplimiento de las metas del Plan de Internacionalización, garantizando el estricto apego al "Principio de Exclusividad" para no perder sus derechos adquiridos.
- A la DIAN (Autoridad Tributaria): Se recomienda a la administración tributaria al expedir guías de orientación pedagógica más claras y unificadas frente al tratamiento de la exportación de servicios logísticos desde las zonas francas, con la creación de canales de consulta expeditos sobre el régimen dual reducirá la incertidumbre jurídica de la inversión extranjera, fomentando el cumplimiento voluntario de la norma y disminuyendo el volumen de litigios fiscales o sanciones por errores formales en la conciliación fiscal.
- A los contadores y revisores fiscales: Se sugiere trascender el rol tradicional de liquidadores de impuestos, para asumir un enfoque de asesoría estratégica permanente. Es fundamental auditar preventivamente el cumplimiento mensual de las cuotas de exportación exigidas por el MINCIT. Asimismo, se debe vigilar rigurosamente que la Tasa de Tributación Depurada (TTD) se calcule considerando el impacto financiero de la renta dual (35% y 20%) sobre la utilidad real de la empresa, emitiendo alertas tempranas a la alta gerencia antes de los cierres fiscales..
- A la Universidad: Se recomienda a la academia enriquecer el microcurrículo del Seminario de Impuesto de Renta y Conciliación Fiscal mediante la inclusión de módulos específicos sobre tributación en regímenes especiales y zonas francas, al revisar y estudiar casos prácticos sobre normatividad aduanera cambiante y su impacto directo en el impuesto de renta fortalecerá las competencias investigativas y analíticas de los futuros profesionales, preparándolos para afrontar los complejos esquemas fiscales del comercio exterior actual

Referencias

- Arévalo-Luna, G. y Arévalo-Lizarazo, A. (2019). Las Zonas Francas en Colombia: Desarrollo Empresarial y Regional.
- Asociación Nacional de Comercio Exterior [Analdex]. (2024). Exportación de Servicios desde Zona Franca: cómo acceder a la exención de IVA según la nueva doctrina de la DIAN.
- Asociación Nacional de Empresarios de Colombia [ANDI]. (2024, 12 de febrero). Boletín Zonas Francas.
- Avendaño Cruz, L., Parra Garzón, J. y Sierra Reyes, A. (2018). El Gasto Tributario en Colombia y beneficios en Renta. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN].
- Beltrán Murcia, J. y Sierra Reyes, A. (2016). Zonas Francas: Capital privado como aliado del Estado. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN].
- Concepto 0729 de 2024. (2024, 14 de febrero). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN].
- Concepto 3118 de 2023. (2023, 26 de mayo). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN].
- Concepto 10140 (011383) de 2024. (2024, 11 de junio). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN].
- Decreto 047 de 2024. (2024, 30 de enero). Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.
- Decreto 2147 de 2016. (2016, 23 de diciembre). Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.
- Diario Oficial No. 50.104.

Departamento Nacional de Planeación [DNP]. (2023). Resumen de Comercio internacional de bienes - Colombia.

Ernst & Young. (2016). Rentabilidad Financiera bajo el Régimen Franco.

Fielier, A., Eslava, M. y Yi Xu, D. (2018). Trade, quality upgrading, and input linkages: Theory and evidence from Colombia.

Gómez-Restrepo, C., Mitchell-Restrepo, D. y Gallo, A. (2014). Efecto Tributario y Desarrollo de las Zonas Francas.

Ley 1004 de 2005. (2005, 30 de diciembre). Congreso de la República de Colombia. Diario Oficial No. 46.138.

Ley 2277 de 2022. (2022, 13 de diciembre). Congreso de la República de Colombia. Diario Oficial No. 52.247.

Meléndez, M. (2015). Comportamiento Estratégico y Autoselección en regímenes especiales.

Procolombia. (2020). Zonas Francas en Colombia: Definición y beneficios.

PwC. (2024). ¿Los servicios logísticos en zonas francas se entienden excluidos de impuesto a las ventas?

Sentencia C-384 de 2023. (2023, 27 de septiembre). Corte Constitucional (Diana Fajardo Rivera y Alejandro Linares Cantillo, M.P.).