

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-523

**Radicado Virtual No.
000S2022903368**

Bogotá, D.C. 28/04/2022

Tema: Tributario - Aduanero
Descriptores: Venta mercancías en zona franca
Fuentes formales: Estatuto Tributario. Artículos 420, 429, 437, literal e) del 481, 485, 488, 615, 616-1 y 617
Ley 1004 de 2005. Artículo 1
Decreto 1165 de 2019. Artículos 3, 11, 14, 477 y 482
Decreto 2147 de 2016. Artículos 6 y 11
Concepto Unificado del IVA No. 00001 de 2003

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita se resuelvan varias preguntas frente a las ventas de mercancías que se encuentran en zona franca y que posteriormente son importadas, al considerar que existen vacíos jurídicos frente al tema.

Sobre el particular, esta Subdirección inicialmente efectuará un análisis de la normativa tributaria, aduanera y de zonas francas aplicable a la situación planteada por la peticionaria, para posteriormente absolver las preguntas una a una.

1. Régimen de Zonas Francas

El artículo 1° de la Ley 1004 de 2005 precisa que las zonas francas son áreas dentro del territorio nacional donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normativa especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, consagrando para el efecto una ficción legal de extraterritorialidad: *“Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”* (subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

Lo antepuesto se reitera igualmente en el párrafo 2 del artículo 11 del Decreto 2147 de 2016 y en el artículo 477 del Decreto 1165 de 2019.

Así mismo, el artículo 482 del citado Decreto 1165, en consonancia con la definición de “importación” que contiene su artículo 3, precisa que *“La introducción al resto del Territorio Aduanero Nacional de bienes procedentes de la Zona Franca será considerada una importación y se someterá a las normas y requisitos exigidos a las importaciones de acuerdo con lo previsto en este decreto”* (subrayado fuera de texto).

2. Estatuto Tributario

Los artículos 420, 429 y 437 del Estatuto Tributario frente a los hechos sobre los cuales aplica el impuesto sobre las ventas -IVA, el momento de su causación y el responsable de éste, establecen lo siguiente:

“ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos;

(...)

d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente;

(...)”.

“ARTICULO 429. MOMENTO DE CAUSACIÓN. El impuesto se causa:

a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.

(...)

d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

(...)”.

“ARTICULO 437. LOS COMERCIANTES Y QUIENES REALICEN ACTOS SIMILARES A LOS DE ELLOS Y LOS IMPORTADORES SON SUJETOS PASIVOS. Son responsables del impuesto:

a. En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes, sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.

(...)

d. Los importadores.

(...)”.

Frente a la causación del IVA en las etapas posteriores a la importación, esta Entidad se pronunció mediante el Concepto Unificado del IVA No. 00001 de 2003 (problema 41), así:

“En nuestro país, por regla general el impuesto sobre las ventas es plurifásico o de etapas múltiples (...).

Subdirección de Normativa y Doctrina

Por lo tanto, siendo la importación y la venta dos hechos jurídicos diferentes, cada uno se constituye en un hecho generador del impuesto, tal y como lo prescriben los artículos 420 y 437 del Estatuto Tributario. (...)

En la importación, el Impuesto sobre las Ventas se causa por el solo hecho de la importación y en el entendido que el bien sea gravado, la posterior enajenación causará el impuesto dependiendo de la calidad de responsable que tenga el comercializador (...)

(...)

Así mismo, la posterior venta de bienes excluidos en la importación, genera el impuesto sobre las ventas, a menos que el bien sea uno de aquellos taxativamente catalogados como excluidos en el artículo 424 del Estatuto Tributario y disposiciones concordantes".
(Subrayado fuera de texto).

3. Régimen de aduanas – Decreto 1165 de 2019

El artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 al definir la "importación" plantea dos situaciones en relación con el ingreso de mercancías al territorio aduanero nacional: (i) la introducción de mercancías de procedencia extranjera del resto del mundo y (ii) la introducción de mercancías desde una zona o un depósito franco.

El artículo 477 *ibídem*, a su vez, establece que la introducción a zona franca de bienes procedentes de otros países por parte de los usuarios no se considerará una importación; por el contrario, el artículo 482 *ibídem* indica que la introducción al resto del territorio aduanero nacional de bienes procedentes de zona franca será considerada una importación.

En materia de importación, el artículo 11 *ibídem* establece que la obligación aduanera nace con los trámites aduaneros que deben cumplirse de manera previa a la llegada de la mercancía al territorio aduanero nacional. No obstante, como se indica en el artículo 14 *ibídem* como regla general los tributos aduaneros exigibles son los vigentes a la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación correspondiente, con independencia que la mercancía objeto de importación se encuentre en lugar de arribo, en depósito habilitado o zona franca.

Teniendo en cuenta lo previamente expuesto, se resolverán las preguntas formuladas por la peticionaria.

1. ¿La venta de un bien corporal mueble por parte de un usuario de Zona Franca a un tercero ubicado en el territorio aduanero nacional, con la intención de que dicho bien permanezca en la Zona Franca sin propósito de importación futura por parte de ese tercero adquirente, es una operación gravada con IVA?

Mientras el bien corporal mueble se encuentre en Zona Franca, aplicará sobre el mismo la ficción legal de extraterritorialidad dispuesta en el artículo 1° de la Ley 1004 de 2005. Por lo tanto, la venta que sobre el mismo se realice no está gravada con IVA, ya que éste no se encuentra en el territorio aduanero nacional.

Es de advertir que, si en el supuesto planteado el vendedor del bien es un usuario industrial, en razón a las actividades para las cuales está calificado o autorizado (principio de exclusividad consagrado en el artículo 6 del Decreto 2147 de 2019), éste no podrá prestar servicios de almacenamiento a

Subdirección de Normativa y Doctrina

terceros en sus instalaciones, debiendo el adquirente del bien trasladarlo para su almacenamiento a las instalaciones de un usuario comercial de la misma Zona Franca o de otra.

- 2. Si el bien corporal mueble, que se encuentra en Zona Franca, se vende en una vigencia fiscal y se importa en la vigencia fiscal siguiente ¿es posible concluir que el IVA se causará sólo cuando se importe el bien o se causará tanto en la venta como en la importación del bien?**

Acorde con lo señalado en el punto anterior, el IVA se causará con ocasión del hecho jurídico de la importación del bien y no así el hecho jurídico de su venta inicial. Es decir, el mencionado impuesto se causará cuando el bien, que se encontraba en Zona Franca al momento de su venta, sea objeto de importación, en los términos y condiciones establecidos en los Decretos 2147 de 2016 y 1165 de 2019.

- 3. ¿La importación posterior del bien, antes planteado, daría lugar a una causación adicional del IVA?**

Como se indicó en el Concepto No. 00001 de 2003, por regla general el IVA es de etapas múltiples. Adicionalmente, es menester tener presente que la importación y la venta son dos hechos jurídicos diferentes y cada uno constituye un hecho que independientemente genera el referido impuesto, tal y como lo prescriben los artículos 420 y 437 del Estatuto Tributario.

- 4. ¿El adquirente y posterior importador del bien corporal mueble podría tratar el IVA pagado en la compra del bien y luego en la importación del mismo como un impuesto descontable?**

¿La venta que realiza el usuario de Zona Franca a dicho adquirente (y posterior importador) daría lugar a un impuesto descontable? Si dicho impuesto descontable da lugar a un saldo a favor ¿se podría pedir su devolución ante la DIAN?

Sea del caso reiterar que la venta de un bien corporal mueble ubicado en Zona Franca no está gravada con IVA.

Ahora bien, de conformidad con el literal d) del artículo 437 del Estatuto Tributario, el literal b) del artículo 485 *ibídem* y el artículo 488 *ibídem*, en principio el IVA liquidado y pagado por el importador en la declaración de importación puede ser llevado por éste como un impuesto descontable en la declaración de IVA del período correspondiente.

En línea con lo anterior, sea de precisar que, en la importación de un bien que se encontraba en Zona Franca, el sujeto pasivo del IVA es el importador y, por lo tanto, es éste quien tiene derecho a los impuestos descontables.

Sin embargo, en cada caso particular se deberá examinar el cumplimiento de los requisitos de orden legal para contar con el referido derecho, así como la oportunidad para ejercerlo.

Frente a la devolución de saldos a favor liquidados en la declaración del IVA, es importante mencionar que el párrafo 1° del artículo 850 del Estatuto Tributario establece que *“solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, y los productores y vendedores de que tratan los numerales 4 y 5 del artículo 477 de este Estatuto,*

Subdirección de Normativa y Doctrina

por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención”, lo cual habrá de corroborar la peticionaria en el caso particular.

- 5. Estando ubicado el bien corporal mueble en Zona Franca ¿está gravada con IVA la venta posterior que realice de dicho bien el tercero adquirente a otro adquirente con el ánimo de que el bien sea almacenado en Zona Franca; ¿es decir, que no se va a importar?**

Por favor tener en cuenta lo explicado en el punto #1.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Maria Elena Botero Mejia
Revisó: Alfredo Ramirez Castañeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 08/04/2022