



OFICIO NÚMERO 032126 DE 2015

(Noviembre 9)

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C., 4 de noviembre de 2015

100202208-1125

Doctor
ANDRÉS MAURICIO SINISTERRA BODENSIEK
Representante Legal
Fogel Andina S.A.
Calle 15 N° 32-234 Urbanización Acopi
Yumbo (Valle del Cauca)

Referencia: Radicado número 3396 del 12/08/2015
Tema: Impuesto sobre las ventas
Descriptores: Importación desde Zonas Francas
Fuentes Formales: Decreto 2685/99 artículos 400, 401 y 402.
Estatuto Tributario artículos 485, 488 y 490.

Cordial saludo, doctor Sinisterra:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este Despacho absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta Entidad.

En el escrito de la referencia expone una situación de carácter particular, respecto de solicitudes de devolución del impuesto sobre las ventas declarado con ocasión de unas exportaciones desde Zona Franca al Territorio Aduanero Nacional, respecto de las cuales la Administración Tributaria ha desconocido el IVA descontable con fundamento, entre otros, en el Concepto número 099610 de diciembre 4 de 2007, el cual en su opinión no es aplicable a su caso.

Afirma que en las operaciones en las cuales un Usuario Industrial de Bienes y Servicios produce en Zona Franca equipos de refrigeración, que luego comercializa al territorio aduanero nacional, como esta operación se considera exportación no liquida el Impuesto sobre la importación, por ello considera que proceden los



impuestos descontables involucrados en la producción del bien en Zona Franca, y por el hecho de la exportación porque si bien el Usuario no facturó el IVA, este impuesto si fue percibido por el Estado en el territorio nacional.

Cita para el efecto los artículos 400, 401 y 402 del Decreto 2685 de 1999 modificados por el Decreto 383 de 2007, insiste en que no obstante no generarse IVA en la exportación, como quiera que este fue pagado por el importador nacional el Usuario Industrial tiene derecho a la devolución ya que el Estado si lo percibió y por lo mismo no debe verse obligado a hacer el prorrateo o abocado a que se le desconozca el IVA que está involucrado en el proceso de producción que son gastos para tal fin.

Manifiesta que ya el Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca, en primera instancia les dio la razón, pero que la DIAN ha apelado el fallo. Por lo anterior formula las siguientes peticiones:

1. Se revoque, se aclare o se diga al funcionario que el Concepto número 099610 no aplica en el presente caso para operadores industriales en los casos en que el importador cancele los respectivos tributos al momento de nacionalizar la mercancía.
2. Que para evitar un perjuicio en contra de su representada, se ordene a la Seccional correspondiente, aplicar el párrafo del artículo 95 de la Ley 1437 de 2011 (solicitud de revocatoria de los actos administrativos en discusión en la vía contenciosa).

Para atender su consulta nos permitimos manifestar:

Respecto de la venta de bienes desde una Zona Franca al resto del territorio aduanero nacional TAN, se señaló mediante el Concepto número 099610 de diciembre 4 de 2007, lo siguiente:

“(…)

Constituye hecho generador del IVA, según el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

Así tenemos que la importación de bienes desde zona franca al resto del territorio nacional constituye una importación ordinaria en los términos del artículo 399 del Decreto 383 de 2007.

Por su parte, el artículo 400 del mismo Decreto, referente a la liquidación de tributos aduaneros, dispone:



‘Liquidación de Tributos Aduaneros. Cuando se importen al resto del Territorio Aduanero Nacional, mercancías fabricadas, producidas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas en Zona Franca, los derechos de aduana se liquidaran y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, en el estado que presenten al momento de la valoración, deduciendo del mismo el valor agregado nacional y/o valor de los bienes nacionalizados que se les haya incorporado en Zona Franca. El gravamen arancelario aplicable corresponde a la subpartida del producto final.

Las mercancías de origen extranjero almacenadas en Zona Franca serán valoradas considerando el estado que presenten al momento de la valoración. El gravamen arancelario aplicable corresponde al de la subpartida de la mercancía que se esté importando.

El valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de conformidad con las reglas establecidas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y normas reglamentarias.

Cuando en la producción, elaboración o transformación, reparación, reacondicionamiento o reconstrucción del bien final se hubieren incorporado materias primas o insumos que se encuentren incluidos en el Sistema Andino de Franjas de Precios, deberá liquidarse el gravamen arancelario correspondiente a las subpartidas arancelarias de las materias primas o insumos extranjeros que participen en su fabricación.

Parágrafo. El impuesto sobre las ventas se liquidará, en ambos casos en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario’.

El artículo 402 ibídem, para efectos de liquidación de tributos aduaneros en importación desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional solo grava los bienes e insumos de origen extranjero, excluye de la base el valor agregado nacional como es la mano de obra, costos y gastos nacionales en que se incurra en la producción del bien, así como los insumos nacionales y extranjeros que se encuentren en libre disposición en el resto del Territorio Aduanero Nacional, que se introduzcan temporal o definitivamente a zona franca.

De esta manera, la norma es clara al señalar que los costos y gastos nacionales incluida la mano de obra, se consideran como valor agregado nacional que se excluyen de la base gravable para liquidar el IVA en la importación de mercancías al resto del territorio nacional desde zona franca.

En conclusión, para este despacho es determinante señalar los fundamentos que nos llevan a afirmar que en las ventas por parte de usuarios industriales de zona franca a empresas ubicadas en el resto del territorio aduanero nacional, no proceden los impuestos descontables para el usuario industrial:

1. Pretender otorgarle el tratamiento y los efectos fiscales propios de las exportaciones o de las ventas exentas a operaciones (Ventas desde zona franca por usuario industrial a adquirentes en el territorio nacional) que la ley no ha calificado o consagrado expresamente como tal, no es viable constitucional ni legalmente, como quiera que no es factible crear exenciones por vía de interpretación analógica o extensiva de la norma. Constituye principio general que las exenciones requieren en todos los casos de expresa consagración legal.

2. El usuario industrial que vende desde zona franca debe expedir factura sin liquidar el IVA al adquirente del territorio aduanero nacional, y en consecuencia este último es responsable del impuesto al momento en que efectúe la importación de conformidad con lo previsto en el literal d) del artículo 437 del Estatuto Tributario. Aquél no tiene derecho a impuestos descontables a la luz del artículo 485 del Estatuto Tributario, por los costos y gastos nacionales, en virtud de que se trata de una operación gravada pero en cabeza o a cargo del adquirente-importador y no del vendedor.

A su vez el artículo 488 ibídem, sólo otorga derecho a impuesto descontable sobre las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas, aspecto sobre el que se reitera, en el sentido que por disposición legal los costos y gastos nacionales no hacen parte de la base gravable en la importación en este caso, y por otra parte no constituye una operación gravada para el vendedor, sino para el importador.

3. En las ventas de bienes desde zona franca por parte de usuarios industriales a adquirentes en el resto del territorio aduanero nacional, además de tratarse como una importación ordinaria, se causa el IVA en el momento en la nacionalización (Literal d) artículo 429 del E.T.), sobre el agregado de origen extranjero, excluyendo de dicha base los costos y gastos nacionales. En consecuencia, pretender solicitar impuestos descontables por parte del usuario industrial que no ha generado ni pagado el impuesto, riñe con lo previsto en el artículo 485 y siguientes del Estatuto Tributario.

Por último, y sobre la hipótesis de que el usuario fuera responsable en la operación, un criterio como el propuesto por el consultante rompe el esquema del valor agregado, porque habilita al usuario a solicitar un impuesto descontable pleno pagado en servicios gravados contra un impuesto inexistente o no generado, como quiera que la base gravable solo está constituida por el componente extranjero y no el nacional. (...)” (negrita fuera de texto).

La interpretación contenida en este Concepto se basó en las disposiciones legales vigentes y su análisis es coherente y fundamentado en las normas legales pertinentes de interpretación. En este texto, contrario a lo expresado por el consultante, no se afirma que en la operación de venta desde Zona Franca debió el



vendedor facturar IVA y que esta es la razón por la cual no le asiste derecho a la devolución, pues es claro que el artículo 399 de Decreto 2685 de 1999, consagra 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...".

Asimismo, el artículo 400 *ibídem* frente a la liquidación de los tributos aduaneros prescribe:

"Artículo 400. Liquidación de tributos aduaneros. Cuando se importen al resto del Territorio Aduanero Nacional mercancías fabricadas, producidas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas en Zona Franca, los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, en el estado que presenten al momento de la valoración, deduciendo del mismo el valor agregado nacional y/o el valor de los bienes nacionalizados que se les haya incorporado en la Zona Franca. El gravamen arancelario aplicable corresponde a la subpartida del producto final. (...)

Parágrafo. El impuesto sobre las ventas se liquidará, en ambos casos, en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributado, para cuya base gravable se toma el mismo valor en aduanas, es decir excluyendo el componente nacional.

Valga destacar que solo con el artículo 45 de la Ley 1607 de 2012 se adicionó el artículo 459 del Estatuto Tributario Nacional, para establecer que en esta base gravable no se descuenta el valor del componente nacional".

Dejando a salvo este último aspecto – que no aplica para antes de la vigencia de la Ley 1607/12 – el Concepto 099610/07, señala que acorde con el artículo 400:

"... Los costos y gastos nacionales incluida la mano de obra, se consideran como valor agregado nacional que se excluyen de la base gravable para liquidar el IVA en la importación de mercancías al resto del territorio nacional desde zona franca" y que por ello:

*"... 2. El usuario industrial que vende desde zona franca debe expedir factura sin liquidar el IVA al adquirente del territorio aduanero nacional, y en consecuencia este último es responsable del impuesto al momento en que efectúe la importación de conformidad con lo previsto en el literal d) del artículo 437 del Estatuto Tributario. Aquél no tiene derecho a impuestos descontables a la luz del artículo 485 del Estatuto Tributario, por los costos y gastos nacionales, en virtud de que se trata de una operación gravada pero en cabeza o a cargo del adquirente-importador y no del vendedor. A su vez el artículo 488 *ibídem*, sólo otorga derecho a impuesto descontable sobre las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas, aspecto sobre el que se reitera, en el sentido que por disposición legal*



los costos y gastos nacionales no hacen parte de la base gravable en la importación en este caso, y por otra parte no constituye una operación gravada para el vendedor, sino para el importador...”.

Es decir que, en esta operación el desconocimiento de saldo a favor no obedece al hecho de que el Usuario Industrial no haya facturado el IVA en la venta del bien al territorio nacional, porque en efecto, al tratarse como exportación no debe hacerlo y es claro que es el importador –adquirente quien deberá cancelar este valor junto con los demás tributos aduaneros al momento de la nacionalización del bien.

La no procedencia de impuestos descontables por el componente nacional se produce de conformidad con los artículos 485 y 488 del Estatuto Tributario; pues este último consagra que sólo otorga derecho a impuesto descontable sobre las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, aquellos que sean computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas.

Permitir tomar los impuestos descontables por el componente nacional “... rompe el esquema del valor agregado, porque habilita al usuario a solicitar un impuesto descontable pleno pagado en servicios gravados contra un impuesto inexistente o no generado, como quiera que la base gravable solo está constituida por el componente extranjero y no el nacional” como bien lo expresa el Concepto número 099610 de 2007.

Por lo anterior, considera este Despacho que el Concepto número 099610 de 2007 se ajusta a las normas vigentes en su interpretación, es plenamente aplicable a las situaciones fácticas allí descritas, y por lo mismo no procede la solicitud de revocar la doctrina en él contenida.

Adicionalmente, conviene advertir que mediante providencia del 28 de agosto de 2014, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Radicación número 110010327000201100033 00 (19105) falló la acción de simple nulidad del Oficio examinado denegando las suplicas del accionante. En tal sentido, expresó la citada Corporación:

“De acuerdo con el artículo 459 del E.T., antes citado, la base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar el gravamen arancelario, esto es, el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros que participen en su fabricación, adicionado con el arancel así determinado.

Acorde con lo anterior, no forman parte de la base gravable del IVA: la mano de obra, los costos y gastos nacionales en que se incurra para la producción del bien,



ni las materias primas e insumos nacionales que se encuentren en libre disposición en el resto del territorio aduanero nacional, que se introduzcan temporal o definitivamente para ser sometidos a un proceso de perfeccionamiento en la Zona Franca.

Correlativamente, el artículo 7° de la Ley 1004 de 2005, que adicionó el artículo 481 del Estatuto Tributario, dispuso que se consideran bienes exentos, con derecho a devolución del IVA, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

(...) Aunado a lo anterior, en la importación de bienes gravados se conjugan en el importador las calidades de sujeto pasivo económico, pues es el adquirente de los bienes y/o servicios gravados, por ser quien debe pagar el impuesto y el precio del bien o servicio que adquiere, y de sujeto pasivo de derecho, porque asume, no solo el valor del IVA generado, sino que adicionalmente responde por el pago del impuesto y la presentación de la declaración tributaria. El sujeto pasivo es el contribuyente del impuesto.

(...) En el artículo 488 del mismo ordenamiento se prevé que sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto y que solo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con IVA.

Cuando la norma se refiere a los impuestos descontables, alude al impuesto sobre las ventas que puede ser solicitado como descuento en la respectiva declaración. Los responsables tienen derecho a descontar del IVA generado, el valor del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados, imputable a los ingresos gravados.

El gravamen generado corresponde al que el vendedor o prestador de servicios cobra al cliente o consumidor, que a su vez, debe declarar y pagar en la oportunidad establecida por el Gobierno nacional.

Ahora, para que se genere ese IVA, el responsable incurre en costos y gastos, también gravados con el impuesto sobre las ventas, que debe pagar para poder vender los bienes, o para prestar el servicio. Este impuesto pagado es el descontable.

De la diferencia entre el impuesto sobre las ventas cobrado y el pagado, puede resultar un saldo a pagar, cuando el IVA generado es superior al IVA descontable; en el caso contrario, resulta un saldo a favor, susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación.

Como se expuso líneas atrás y teniendo en cuenta la situación consultada y resuelta en el oficio demandado, concluye la Sala que quien tiene derecho al impuesto descontable es quien paga el IVA, esto es, la persona ubicada en el territorio aduanero nacional considerada importador.

Por lo tanto, el usuario industrial de una zona franca no puede solicitar impuestos descontables respecto de los bienes que introduce a la zona franca, procedentes del territorio nacional porque, como antes se advirtió, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales de zonas francas, están exentos de impuesto sobre las ventas.

Correlativamente, es el importador del territorio aduanero nacional quien asume el pago del IVA cuando importa los bienes adquiridos y procedentes de la zona franca y quien, por ello, puede descontar el impuesto sobre las ventas pagado en la importación que, se reitera, se calcula solamente sobre el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros.

Los servicios que podrían quedar involucrados en el precio del bien pueden llevarse como mayor valor del costo o del gasto en renta, como lo dispone el artículo 86 del Estatuto Tributario.

(...) Así pues, no se cumplen los presupuestos señalados en el literal a) del artículo 485 del Estatuto Tributario, según el cual son descontables, el impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en la respectiva factura o documento equivalente, la tarifa del impuesto sobre las ventas a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes.

(...) Así las cosas, se concluye que la DIAN, al disponer en el oficio demandado que en las ventas por parte de usuarios industriales de zona franca a empresas ubicadas en el resto del territorio aduanero nacional, no proceden los impuestos descontables para el usuario industrial, no violó los artículos 420 y 488 del Estatuto Tributario; 393-19 y 400 del Decreto 2685 de 1999, pues ratifica lo que dispuso el legislador, que el impuesto sobre las ventas se aplicará sobre la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

Por lo tanto, resuelto que la DIAN no infringió las normas alegadas como violadas al emitir el Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007, por lo que éste goza de legalidad, no es pertinente ordenar su nulidad, como lo solicita el demandante". (Negrilla fuera de texto).

2. En cuanto a su afirmación acerca de que el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca ya ha fallado a su favor este asunto y que en consecuencia se impartan



instrucciones para no continuar con el proceso, nos permitimos manifestarle que no puede ésta Subdirección intervenir en el curso de los procesos, sean administrativos o contenciosos, para emitir una u otra recomendación; así mismo revisado el fallo que menciona en su escrito se observa que en este no analiza el presente tema, sino el de la firmeza de las declaraciones, aspecto sustancialmente diferente al presente.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y de manera cordial le informamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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, <http://www.dian.gov.co> la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de “Normatividad” – “técnica” – dando click en el link “Doctrina” – “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,
Dalila Astrid Hernández Corzo.