

CONCEPTO 1881 DEL 21 DE DICIEMBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
JOSÉ LEOPOLDO SANTOS GUEVARA
jotasantosg@gmail.com
E-mail

Ref.: Radicado 000485 del 03/10/2017

Cordial saludo, señor Santos:

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 este Despacho está facultado para resolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de la competencia asignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En el escrito de la referencia presenta hechos para preguntar; el despacho resuelve su consulta en el orden, así:

1. Hecho: El artículo 181 de la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016 que dispuso: *“Modifíquese el artículo 481 del estatuto tributario el cual quedará así: ART. 481. —Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral: (...) e) 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, sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios; (...).*

Consulta: *“Los bienes corporales que venda un importador desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos darán (sic) podrán ser facturados sin IVA?”*

Por regla general, el impuesto sobre las ventas aplica conforme lo previsto en la venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos [Lit. a) del artículo 420 del E.T],

El literal e) del artículo 481 del E.T. señaló que únicamente conservan la calidad de bienes exentos con derecho a devolución bimestral las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes de zona franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

En armonía con lo anterior, se debe tener en cuenta la Doctrina del Oficio 087707 de 2007:

"[...] Sobre el particular se le informa que esta Oficina mediante el concepto N° 073127 de 2004, **se pronunció señalando que la venta desde el resto del territorio aduanero nacional a los usuarios de las zonas francas industriales de bienes y de servicios, solamente respecto de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición se considera una exportación definitiva, en consecuencia tiene el tratamiento de operación exenta del IVA, siempre y cuando dichas mercancías sean efectivamente recibidas por el usuario**, tesis jurídica reiterada en el oficio N° 080273 de 2005, y en el cual se sostuvo adicionalmente:

Sin embargo conviene recordar que no todos los bienes que ingresen a Zona Franca, provenientes del territorio nacional, tienen este tratamiento. Al efecto conviene recordar el texto del artículo 398 del Estatuto Aduanero, según el cual:

"No constituye exportación, la introducción a Zona Franca, proveniente del resto del territorio aduanero nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo, para su consumo o utilización dentro de la zona, necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios y que no constituyan parte de su objeto social."

Por tanto, es de concluir que estos bienes y los demás que se introduzcan para consumo interno, así como los servicios prestados dentro de la Zona Franca, se rigen por la norma general del artículo 420 del Estatuto Tributario, es decir, están gravados con IVA, salvo que por disposición expresa de la ley, se consideren excluidos o exentos del gravamen. Este es el sentido con el que debe interpretarse el concepto 016328 de marzo 18 de 2005.

Ahora bien, en el concepto N° 016328 de 2005, mediante el cual se confirmó lo expresado en el concepto N° 073127 de 2004 y la parte correspondiente del concepto unificado de ventas N° 001 de 2003, se señaló:

En estas condiciones, **se exoneran del IVA los bienes que tengan vocación exportadora, es decir, los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo, para evitar que el gravamen sumado al precio de venta en el exterior los haga menos competitivos.** La medida es también un desarrollo del principio de "imposición en el destino", según el cual el impuesto a las ventas en el marco de las operaciones de comercio internacional no se causa sobre los bienes en el lugar de origen sino en el lugar de destino, es decir, en el lugar donde finalmente ha de realizarse su consumo. [...]" (Énfasis nuestro)

Conforme lo expuesto, en la venta de bienes importados a un usuario industrial de zona franca o entre estos, el impuesto de IVA se factura con la tarifa cero (0) siempre que los bienes sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios y tengan vocación exportadora, es decir, que los bienes corporales se integren en el bien final que ha de llegar al mercado externo.

2. Hecho: Una empresa nacional, régimen común, que importa bienes corporales primarios del extranjero, para comercialización a nivel nacional, sobre los cuales paga Impuesto a las ventas IVA por la nacionalización de los mismos y debe generar IVA del 19% en las ventas de dichos bienes sin transformación.

Consulta: "¿Puede vender dichos bienes corporales a usuarios de zonas francas, en las mismas instalaciones donde se recibe los bienes (zonas francas) facturando dichas ventas sin el cobro del IVA por estar éstos clientes en zonas Francas de régimen especial?"

En consonancia con el punto anterior, se reitera que la venta de bienes exentos con derecho a devolución bimestral debe realizarse desde el territorio aduanero nacional a zona franca o entre los usuarios industriales de bienes de zona franca [Literal e) del artículo 481 del E.T.]

También es importante remitir la doctrina emitida mediante el Concepto 34287 del 2015 que concluyó:

"[...] la introducción, en el mismo estado, de mercancías (productos terminados) de origen extranjero que se encuentran en libre disposición en el país, a una zona franca permanente, no se considera exportación y su ingreso deberá realizarse conforme al tipo de operación con el correspondiente formulario de ingreso de mercancía."

Así mismo, se adjunta Concepto 45334 del 2013 se señaló:

"[...] Para efectos de precisar la diferencia entre estos dos conceptos, resulta pertinente recordar lo manifestado al respecto por el Concepto Unificado de Impuesto sobre las Ventas, 1 de junio 19 del 2003:

Señaló el referido pronunciamiento doctrinal en su aparte pertinente: "Descriptor: Bienes exentos.

1.1.3. Bienes exentos.

Son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa 0 (cero); los productores de dichos bienes adquieren la calidad de responsables con derecho a devolución, pudiendo descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios y en las importaciones, que constituyan costo o gasto para producirlos y comercializarlos o para exportarlos. La relación de los anteriores bienes está determinada en los artículos 477 a 479 y 481 del estatuto tributario.

La diferencia entre bienes exentos y excluidos básicamente está determinada en que los productores de bienes exentos y los exportadores, tienen la calidad de responsables del impuesto sobre las ventas con derecho a descuentos (impuestos descontables) y devoluciones, con la obligación de inscribirse y declarar bimestralmente. [...]"

En consecuencia, solamente se podrá facturar en la venta de bienes con la tarifa cero (0) siempre y cuando se cumpla lo dispuesto expresamente en el Literal e) del artículo 481 del E.T.

3. Hecho: En su escrito repite el texto de numeral 2 para preguntar: *"¿Si una empresa importadora de bienes corporales vende dichos bienes a usuarios de zona franca, a un cliente ubicado en zona franca, en las mismas instalaciones donde se reciben los bienes (zonas Francas), o para trasladar a una zona franca en otro sitio del*

país, puede recibir la exigencia de su cliente de facturar dichas ventas sin el cobro de IVA por estar este cliente en zona franca de régimen especial?”

Respecto a la facturación de los bienes exentos en aplicación de lo dispuesto en el literal e) del artículo 481 del E.T, estos deberán cumplir lo dispuesto en dicha norma; que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos y sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

Para los traslados de los bienes de una zona franca a otra zona franca, en otro sitio del país, en materia tributaria relacionada con la norma que es objeto de estudio, no se tiene ninguna restricción para la viabilidad del traslado, para tal efecto deberá verificar las normas aduaneras respecto a la mercancía, y esta se encuentre en libre disposición.

En lo relacionado con las obligaciones de los responsables del régimen común y la exigencia particular de los clientes, le informamos que a esta Subdirección no le compete pronunciarse sobre el particular. Sin embargo, es conveniente referir lo señalado en el Concepto general de IVA 1 de 2003 que dispuso:

“Los responsables del impuesto sobre las ventas que incumplan sus obligaciones deberán responder a título propio ante el Fisco Nacional.

Por lo anterior, realizada la operación generadora del gravamen sin que el responsable recaude el impuesto al que legalmente estaba obligado, deberá, pese a ello, declararlo y pagarlo a la administración tributaria, sin perjuicio de la acción que proceda contra el contribuyente (afectado económico), para obtener los valores adeudados a título de impuesto.

En consecuencia, si surgen conflictos entre las partes con ocasión del pago del gravamen, estos pertenecen al ámbito privado de los contratantes y en esa medida deben ser solucionados, sin que en ningún momento puedan ser oponibles al Fisco Nacional, ya que los efectos fiscales de las relaciones contractuales se producen con independencia de las cláusulas convenidas y de las consecuencias que ellas puedan acarrear.

*Igualmente, debe precisarse que si bien el contrato es ley para las partes, sus cláusulas serán válidas, **en cuanto no desconozcan la ley.** En el mismo sentido, si dentro del contrato no se estipulan algunas consideraciones que son consagradas por normas con fuerza de ley, estas deben aplicarse en todo caso, **porque los acuerdos de voluntades no prevalecen sobre ella y la ley suple sus vacíos.**" (Énfasis nuestro)*

4. Hecho: Empresas ubicadas o usuarias de zonas francas, que transforman bienes corporales primarios, importados para la construcción.

Consulta: "¿Pueden facturar a sus clientes (constructoras) aplicando el AIU para la liquidación del IVA generado?"

Un interrogante en las mismas condiciones fue resuelto mediante Oficio 057103 de 2005 señalando:

"Requiere usted se precise, si en la venta de bienes corporales muebles tales como: closets, cocinas, puertas, ventanas etc. a un constructor, la base gravable para determinar el IVA se puede determinar con base en el factor AIU.

Conforme lo refiere usted en su consulta, considera el Despacho que se está en presencia de una venta pura y simple la cual se encuentra sujeta al impuesto sobre las ventas a la tarifa general del IVA (16%)

En cuanto a la determinación de la base gravable, el artículo 447 del Estatuto Tributario, precisa que esta se calcula sobre el valor total de la operación incluyendo todos los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque al considerarlos de forma independiente no se encuentren sometidos a imposición.

En materia de impuesto sobre las ventas es necesario atender al tipo de operación realizada a fin de determinar la base gravable sujeta a imposición, por lo que frente al caso propuesto y considerando que la misma corresponde, como anteriormente se indicó, a una operación de venta de bienes corporales muebles cuya base gravable se encuentra estructurada por lo dispuesto en el

artículo 447, supra, la misma no permite la incorporación de factores ajenos a su determinación, como lo sería tomar en cuenta conceptos tales como administración, utilidad e imprevistos, comúnmente conocidos como AIU; situación diferente ocurre cuando la misma Ley precisa que el cálculo de la base gravable se aplicará atendiendo a dichos factores como ocurre en la prestación de servicios de aseo, de vigilancia aprobados por la Superintendencia de Vigilancia Privada y los servicios temporales de empleo cuando sean autorizados por empresas autorizadas por el Ministerio de Protección Social o autoridad competente en la parte correspondiente al AIU.

De acuerdo con lo indicado, el cálculo de la base gravable para efectos del IVA se determina atendiendo la regla general dispuesta, (Art. 447 E.T.), salvo que la ley señale una base específica; por lo tanto, la fórmula AIU no es aplicable al tipo de operación comercial por usted indicada." (Énfasis nuestro)

En este contexto precisamos: Que cuando refiere en su consulta empresas ubicadas o usuarios de zona franca, debe entenderse que se tratan de usuarios industriales de bienes debidamente autorizados por el usuario operador de zona franca; y en lo que corresponde a la facturación del IVA en las ventas de los bienes corporales producidos por los usuarios industriales de bienes no les aplica la fórmula del AIU.

5. Hecho: Según el artículo 22 de la Ley 47 de 1993: Exclusión del régimen del impuesto a las ventas se aplicará sobre los siguientes hechos: (...) b) Las ventas con destino al territorio del departamento archipiélago de bienes producidos o importados en el resto del territorio nacional, lo cual se acreditará con el respectivo conocimiento del embarque o guía aérea; (...).

Consulta: "El artículo se encuentra vigente?"

Al respecto se tiene que el artículo 38 de la Ley 1454 del 2011 expresamente señala que las disposiciones de la Ley 47 de 1993, continúan vigentes.

Por lo anterior, remitimos la Doctrina más reciente vigente relacionada con el artículo 22 de la Ley 47 de 1993 (Oficio 3488 de 2011 y Oficio 047195 de 2014).

En los términos anteriores se absuelve la consulta presentada y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia

tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: [Una http://www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co) siguiendo los iconos: "Normativa" - "técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica.

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Anexo: Conceptos y oficios en cinco (5) folios.