

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.**  
000S2022902144

100208192-320

Bogotá, D.C.

**17/03/2022**

Tema: Tributario - Aduanero  
Descriptores: Impuesto sobre las ventas  
Fuentes formales: Artículos 420 literal d), 429, 459, 481 literal e) y 488 del Estatuto Tributario  
Artículos 483 y 485 del Decreto 1165 de 2019  
Artículos 4 y 11 del Decreto 2147 de 2016  
Artículos 526-1 y 526-3 de la Resolución DIAN No. 046 de 2019  
Oficio 032126 del 9 de noviembre de 2015

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, el peticionario plantea varias preguntas, unas que ya han sido resueltas mediante oficio particular. Así, en el presente oficio se atenderán las inquietudes restantes, advirtiendo nuevamente que no corresponde a este Despacho pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica **por lo que corresponderá al peticionario definir, en su caso puntual, las obligaciones sustanciales y formales a las que haya lugar.**

1. En línea con el Oficio 032126 de 2015, según el cual el usuario industrial de bienes de zona franca (i) no debería facturar el impuesto sobre las ventas -IVA a su cliente en el Territorio Aduanero Nacional, (ii) ni podría solicitar el IVA descontable, se plantea lo siguiente:

Subdirección de Normativa y Doctrina

**Si el usuario industrial de zona franca decide nacionalizar el producto final producido en la zona y, por lo tanto, paga el IVA derivado de la nacionalización o importación y surtido éste vende el producto en el TAN, se pregunta: (i) si esta venta de mercancía nacionalizada causa IVA, (ii) si el usuario industrial de zona franca tiene derecho a impuesto descontable por el IVA que pagó en la importación o nacionalización antes de que fuera vendido el bien, y (iii) si a diferencia del concepto antes citado en este caso si iría incluido el IVA en la factura de venta.**

En primer lugar, es necesario señalar que el Oficio 032126 de 2015, que además tenía como fundamento la normatividad de la época, precisa el tratamiento frente al impuesto sobre las ventas- IVA cuando el usuario de zona franca vende al resto del Territorio Aduanero Nacional a un tercero (cliente), operación que constituye importación para el comprador en el Territorio Aduanero Nacional.

Caso en el cual, en tanto proceda el IVA en la importación, el impuesto se causa al momento de la nacionalización, soportándolo el importador, que para el caso del oficio que se menciona era un cliente en el resto del Territorio Aduanero Nacional, razón por la cual la venta desde zona franca si bien exige expedir la factura de venta no incluye el IVA, impuesto que se liquida en la declaración de importación.

Siendo claro, en dicho caso que el importador en el resto del Territorio Aduanero Nacional como sujeto pasivo del impuesto liquidado en la declaración de importación y, en tanto sea responsable de IVA y se cumplan los supuestos que establecen las normas en materia tributaria para la procedencia impuestos descontables, puede hacerlo valer como tal.

Sin perjuicio de lo anterior, para efectos de abordar la pregunta que se plantea en esta oportunidad, es necesario considerar la normatividad vigente y, el supuesto de la pregunta que se enmarca en el tratamiento del IVA en las operaciones que impliquen la nacionalización **por el mismo usuario industrial** de los bienes que produce en zona franca bajo el supuesto de tratarse de bienes gravados, así como el tratamiento en las posteriores operaciones de venta al resto del Territorio Aduanero Nacional de los bienes nacionalizados por el usuario.

Así, se observa lo siguiente:

### **1.1 Contexto normativo de las importaciones al resto del Territorio Aduanero Nacional por usuarios industriales de bienes**

El Decreto 2147 de 2016, por el cual se modifica el régimen de zonas francas, en el artículo 4 se refiere a las *“Clases de Usuarios de Zonas Francas”*, entre ellos están los usuarios industriales. Esta norma, entre otros aspectos, establece que:

*“Los usuarios de zonas francas podrán nacionalizar dentro de la zona franca las materias primas o los bienes transformados o terminados, retirándolos o no de la respectiva zona franca”.* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 11 del mismo decreto, que trata del *“Régimen Aduanero y de Comercio exterior”*

Subdirección de Normativa y Doctrina

establece que:

*“Los usuarios industriales podrán someter a los regímenes de importación ordinaria, tráfico postal y envíos urgentes, y el régimen de transformación y/o ensamble, según lo dispuesto en el régimen aduanero, las mercancías de cualquier naturaleza ingresadas o producidas en zona franca. Así mismo, dichas mercancías podrán permanecer, consumirse, transformarse o retirarse de la zona franca.*

(...)

*Así mismo, las mercancías pueden despacharse a cualquier lugar del territorio aduanero nacional o al extranjero por quien tenga derecho o disposición de la mercancía, cumpliendo los requisitos y procesos establecidos en este decreto, en el régimen aduanero y en la regulación tributaria y/o cambiaria. (...)*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Decreto 1165 de 2019, por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013, en el artículo 482 establece 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)

El artículo 483 *ibídem* consagra lo correspondiente a la liquidación de tributos aduaneros cuando se importen al resto del Territorio Aduanero Nacional mercancías fabricadas, producidas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas en Zona Franca, según los supuestos allí contemplados. El párrafo de este artículo prevé lo relacionado con el impuesto sobre las ventas, indicando que el mismo *“se liquidará en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario”*. De acuerdo con esta misma norma, en los eventos en que, al momento de la importación de bienes producidos, transformados y elaborados por usuarios industriales de bienes, solo sea exigible la liquidación y el pago del IVA, procede la declaración que establezca la DIAN.

Adicionalmente, la Resolución DIAN No. 046 de 2019, en su artículo 526-1 (que fue adicionado por el artículo 153 de la Resolución DIAN No. 039 de 2021) se refiere a la *“Declaración Especial de Importación”* como: *“(…) el documento que ampara las operaciones de importación al Territorio Aduanero Nacional desde zona franca permanente y permanente especial, de productos terminados, producidos, transformados o elaborados, por usuarios industriales de bienes o usuarios industriales de bienes y servicios, solo a partir de componente nacional exportado de manera definitiva, y/o de materia prima importada”*.

El artículo 155 de la Resolución DIAN No. 039 de 2021, que adicionó el artículo 526-3 a la Resolución DIAN No. 046 de 2019, señala, entre otros aspectos, que dicha declaración podrá ser presentada por el usuario industrial de bienes o usuario industrial de bienes y servicios, que produce, transforma o elabora el bien objeto de importación, o por el importador que adquiere las mercancías en el resto del Territorio Aduanero Nacional.

Así pues, de acuerdo con la normativa referida es claro que los usuarios industriales de bienes tienen la alternativa de nacionalizar los bienes que producen, transforman o elaboran en la zona,

Subdirección de Normativa y Doctrina

cumpliendo, según el caso, los procedimientos establecidos en la ley y en su reglamento, y liquidando los tributos aduaneros (incluido el IVA) cuando haya lugar, sin perjuicio que, si solamente procede la liquidación de este impuesto deba presentarse la declaración especial de importación.

Nótese que, de acuerdo con el literal d) del artículo 429 del Estatuto Tributario, el IVA en la importación se causa al momento de la nacionalización, y se liquida y paga considerando la base gravable acorde con las especificaciones del parágrafo del artículo 459 *ibídem*, cuyos incisos segundo y tercero se refieren especialmente a la base gravable sobre la cual se liquida el IVA en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca bajo los supuestos allí señalados y dependiendo de quién realiza la importación. Lo anterior sin perjuicio de las precisiones del caso cuando tiene lugar la declaración especial de importación y la causación respectiva, aspecto que se precisó en Oficio No. 914513 de 2021.

## 1.2 Procedencia de impuestos descontables

Conforme lo ha precisado esta Entidad, si la nacionalización de los bienes finales que produce, transforma o ensambla en zona franca el usuario industrial, la realiza el mismo usuario industrial y, se trata de productos gravados, el IVA liquidado y pagado en la respectiva declaración de importación puede ser tomado por el mismo como impuesto descontable. Al respecto, entre otros, oficios como el 900576 del 4 de marzo de 2020 (aunque alude a la Resolución 0007 actualmente modificada) abordó la siguiente pregunta:

**“¿El valor liquidado y pagado por concepto de IVA en la Declaración Especial de Importación en cabeza del usuario industrial de zona franca se le debe dar el tratamiento de IVA descontable?”**

*El artículo 485 del Estatuto Tributario establece:*

«ARTICULO 485. IMPUESTOS DESCONTABLES. Los impuestos descontables son:

- a) *El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios.*
- b) *El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.»*

*La declaración especial de importación, de conformidad con lo establecido en la Resolución 0007 de 2020, se presenta sobre el bien final que se produce, transforma o ensambla en zona franca por parte de un usuario industrial. Dicho bien final puede ser nacionalizado por el usuario industrial, o por el importador en el territorio aduanero nacional que lo adquiere.*

*Por lo tanto, en los casos en que el usuario industrial de bienes presente la declaración especial de importación, liquidando y pagando el impuesto a las ventas, **podrá llevarlo como impuesto descontable en la declaración del impuesto a las ventas, de conformidad con lo establecido en el artículo 485 del Estatuto Tributario**”.* (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Sin perjuicio de lo anterior, frente a lo indicado en dicho oficio y, otros en similar sentido (por ejemplo, el Oficio 914513 del 20 de diciembre de 2021), es necesario efectuar las siguientes precisiones:

Si bien, por regla general, el IVA liquidado y pagado en la importación puede ser solicitado por el importador como impuesto descontable, para tener derecho en concreto a impuestos descontables, es necesario que se cumplan ciertas condiciones. Esto implica que, el IVA pagado en la importación no opera como descontable “per se”, sino siempre y cuando se cumplan las condiciones legalmente exigibles para ello.

En efecto, el artículo 485 del Estatuto Tributario establece entre los impuestos descontables “*El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles*”. No obstante, esta norma debe interpretarse en armonía con el artículo 488 *ibídem* que establece:

**“Artículo 488. Solo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto. Sólo 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 a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas”.** (Subrayado fuera de texto)

De tal manera que, en materia de importación, cuando se trata de importaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas, para que este impuesto pueda ser tratado como descontable deben cumplirse dichos presupuestos señalados en la ley. Reglas que aplican en las mismas condiciones cuando la nacionalización de los bienes producidos en zona franca tiene lugar por el mismo usuario industrial.

Para la procedencia de impuestos descontables también deberá tenerse en cuenta, por ejemplo, la oportunidad de los mismos, acorde con el artículo 496 del Estatuto Tributario y demás normas aplicables.

### 1.3 Tratamiento en el resto del Territorio Aduanero Nacional

Si los bienes producidos en zona franca son nacionalizados por el mismo usuario industrial y, los mismos son gravados con el impuesto sobre las ventas, como es el caso objeto de consulta, corresponde al usuario liquidar dicho impuesto en la declaración de importación que corresponda, con el tratamiento señalado en el punto anterior, si tiene lugar. Si una vez surtido el proceso de nacionalización por el mismo usuario industrial de zona franca, esos bienes son vendidos por éste, desde la zona, a terceros ubicados en el resto del Territorio Aduanero Nacional, en estas operaciones de venta aplicarán las reglas generales del impuesto sobre las ventas.

De acuerdo con el literal d) del artículo 420 del Estatuto Tributario, la regla general en materia de importaciones es la generación del impuesto, salvo que se trate de bienes expresamente excluidos. Siendo éste, el de la importación, un hecho generador independiente de la comercialización posterior. En efecto, de acuerdo con el literal a) del mismo artículo 420, el impuesto sobre las ventas se genera en “*La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos*”.

Subdirección de Normativa y Doctrina

De tal manera que, surtida la nacionalización de bienes producidos en zona franca por el mismo usuario industrial que los produce, si posteriormente éste realiza operaciones de venta de esos bienes al resto del Territorio Aduanero Nacional, como responsable del impuesto sobre las ventas deberá cobrar al comprador el IVA que corresponda, siempre que se trate de bienes gravados, a la tarifa aplicable según el tipo de bien, de acuerdo con las normas vigentes.

En lo que se refiere a las respectivas operaciones de venta que realice el usuario industrial, las mismas deben ser debidamente facturadas, obligación que tiene lugar, independientemente que se trate de operaciones gravadas, exentas o excluidas. Es necesario recordar que actualmente, por regla general, debe expedirse factura electrónica de venta; igualmente que, la factura es el soporte de la respectiva operación de venta y, por tanto, del ingreso para el vendedor, así como del costo o gasto y del IVA descontable para el comprador, acorde con el artículo 771-2 *ibídem*.

En lo que corresponde a la expedición de la factura de venta deben cumplirse las disposiciones vigentes sobre la materia como es el caso de los artículos pertinentes del Estatuto Tributario, entre otros, 615 (Obligación de expedir factura), 616-1 (sistemas de facturación), 617 (Requisitos de la factura de venta) y, las normas reglamentarias, entre ellas, el Decreto 358 de 2020 y la Resolución DIAN No. 000042 del mismo año con sus modificaciones y adiciones posteriores.

**2. Aplicación del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.**

El solicitante se refiere al literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, para plantear lo siguiente:

Cuando una sociedad en el Territorio Aduanero Nacional adquiere materias primas en el exterior, esto es, las importa pagando el IVA, las ubica en las bodegas del Territorio Aduanero Nacional y, posteriormente las vende a un usuario industrial de bienes en zona franca, que las adquiere para desarrollar su objeto social: ¿Aplica la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario teniendo en cuenta la procedencia de las materias primas? ¿O para efectos de la aplicación de esta norma, las materias primas deben provenir y producirse dentro del TAN?

Al respecto se considera lo siguiente:

El artículo 481 del Estatuto Tributario, establece:

***“Artículo 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 siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios. (...).”*** (Subrayado y negrilla fuera de texto)

Así, para efectos de la aplicación del literal e) del artículo 481 *ibídem*, se observa que la norma no hace distinción alguna sobre el origen de las mercancías que se vendan desde el Territorio Aduanero Nacional hacia zona franca. La norma se refiere de manera general a las materias

Subdirección de Normativa y Doctrina

primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el Territorio Aduanero Nacional a usuarios industriales de bienes o de bienes y servicios en zona franca como bienes exentos con derecho a devolución bimestral, sin que se distinga o se exija que deba tratarse de bienes que sean de origen nacional.

En consecuencia y, acorde con el principio de interpretación según el cual donde el legislador no distingue no le es dado hacerlo al interprete, en tanto se cumpla el supuesto normativo de acuerdo con el cual los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales, procederá la exención con derecho a devolución bimestral en los términos del artículo en comento.

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](http://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  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Tel: 6079999 Ext: 904101  
Bogotá D.C.

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora  
Aprobó: Comité Aduanero de Normativa y Doctrina del 18/02/2022