

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICADO VIRTUAL No.  
000S2022902353**

100208192-358

Bogotá, D.C. **23/03/2022**

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 consulta:

*“1. ¿Un Usuario Industrial de Bienes y Servicios de una Zona Franca Permanente, puede construir sus bodegas para el desarrollo de nuevas líneas de producción, relacionadas con su actividad generadora de renta y, en virtud de ello, adquirir los materiales de construcción con la exención de IVA prevista en el literal e) del Artículo 481 del Estatuto Tributario?”*

*2. El Concepto 014667 del 03 de diciembre de 2014, el Concepto 013075 del 05 de mayo de 2015 y el Oficio 69119 del 18 de julio de 2008, ¿están vigentes?”*

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes:

Frente a la exención del impuesto sobre las ventas -IVA prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario para el ingreso de materiales de construcción con destino a los usuarios industriales de zona franca, esta Subdirección se ha pronunciado mediante los siguientes oficios que son doctrina vigente, entre los cuales se encuentran los referidos por el peticionario en su escrito:

**Concepto 026661 de marzo 13 de 2008**

Frente a la pregunta *“Para efectos de la exención del IVA de materias primas, partes, insumos y bienes terminados de que trata el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, ¿qué se entiende*

Subdirección de Normativa y Doctrina

por objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca?”, este concepto concluyó:

*“De lo expuesto, podemos afirmar que el legislador no estableció el beneficio de manera general para todas las actividades y bienes, sino que determinó requisitos y condiciones para su procedencia, pues de lo contrario hubiera calificado como exenta la venta de todos los bienes a los usuarios industriales de bienes y de servicios.*

*Adicionalmente, en ambos casos debe tenerse presente que la norma condiciona la calidad de exentos del IVA al hecho de que tales bienes sean necesarios en el desarrollo del objeto social. Al interpretar el concepto de necesidad la DIAN ha sido reiterativa en expresar que el mismo se refiere a que el elemento debe resultar indispensable, es decir, que sin el no es posible obtener el bien o prestar el servicio, según la actividad desarrollada en cada caso por el usuario industrial dentro de la zona acorde con lo señalado en la ley; descartándose así bienes distintos a los indispensables para la producción de los bienes, o prestación de servicios, en la zona franca según la actividad desarrollada”.*

El concepto indica como fuente legal el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, que corresponde hoy al literal e) del mismo artículo.

#### **Oficio 069119 de julio 18 de 2008**

Frente a la pregunta “¿Si el usuario industrial de bienes o servicios adquiere por medio de un mandatario o de un administrador delegado, los bienes necesarios para el desarrollo de su objeto social, conserva el derecho a la exención del IVA prevista en el literal f) de la disposición citada?” este oficio concluyó:

*“En consecuencia, si el usuario industrial de bienes o servicios de Zona Franca adquiere desde el territorio aduanero nacional, por medio de un tercero -mandatario o administrador delegado- los bienes necesarios para el desarrollo de su objeto social, aquellos conservan el derecho a la exención del IVA prevista en el artículo 481 literal f) del Estatuto Tributario, siempre y cuando el tercero al adquirirlas lo haga mediando el respectivo mandato o documento legal que le otorga la facultad de representar al usuario en tal acto y las mercancías objeto de la exención sean efectivamente recibidas por el usuario en la zona franca.*

*Por otra parte, si bien la factura se expide a nombre del mandatario, el mandante debe soportar los costos y deducciones con la certificación donde conste su cuantía y concepto avalada por contador público, lo cual debe coincidir con el formulario del movimiento de las mercancías a nombre del usuario industrial, sin perjuicio de que el mandatario conserve las facturas y demás documentos que soportan las operaciones que realizó por orden del mandante, documentos que también deben corresponder con los bienes y valores objeto de la operación, esto acorde con los artículos 3o del Decreto 1514 de 1998 y 29 del Decreto 3050 de 1997”.*

El oficio indica como fuente legal el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, que corresponde hoy al literal e) del mismo artículo.

Adicionalmente, nótese que la facturación en el mandato está hoy regulada por el numeral 1.6.1.4.9. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que recogió lo establecido en el artículo 3 del

Subdirección de Normativa y Doctrina

Decreto 1514 de 1998. La retención en la fuente en el mandato está hoy regulada por el numeral 1.2.4.11. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que recogió lo establecido en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997.

### **Concepto 036425 (010) de mayo 6 de 2009**

Frente a la pregunta *¿Están exentos del impuesto sobre las ventas los materiales de construcción que se vendan desde el resto del territorio aduanero nacional a un usuario industrial de zona franca permanente especial para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social?* este concepto concluyó:

*“1º Los Usuarios Industriales de Zona Franca Permanente Especial están obligados normativamente a ejecutar el Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca.*

*2º Dentro de la ejecución del referido Plan Maestro de encuentran actividades relativas a la construcción, y transformación de infraestructura física de la zona franca.*

*3º Hace parte en consecuencia del objeto social del Usuario Industrial de Zona Franca Permanente Especial, la actividad de construcción, y transformación de infraestructura física de la zona franca.*

*4º Así pues, resulta lógico afirmar, al tenor de lo previsto por el literal f del artículo 481 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005 que se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas los materiales de construcción que se vendan desde el resto del territorio aduanero nacional a un Usuario Industrial de Zona Franca Permanente Especial para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social”.*

El concepto indica como fuente legal el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, que corresponde hoy al literal e) del mismo artículo.

Frente al Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca, los artículos citados del Decreto 2685 de 1999, están incorporados hoy en el Decreto 2147 de 2016 en sus artículos 1, 26, 27, 31, y 32.

### **Oficio 006919 de febrero 2 de 2012**

Este oficio responde la consulta de si aplica la exención de IVA a que hace referencia el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario para la construcción de un bien inmueble dentro del terreno previamente calificado como zona franca que hará parte del Plan Maestro de Desarrollo de la Zona Franca, y que corresponde a una inversión conjunta entre una zona franca permanente especial, un particular y una entidad pública (copropietarias del inmueble), que se desarrollará a través de un patrimonio autónomo, concluyendo:

*“No previeron las disposiciones citadas la posibilidad que terceros que no hayan sido reconocidos como usuarios operadores o usuarios industriales de las zonas francas, puedan realizar actividades o percibir utilidades, directamente o a través de estos usuarios amparados en el régimen franco, independientemente que los mismos vayan a tributar a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios”.*

El oficio indica como fuente legal el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, que corresponde hoy al literal e) del mismo artículo.

Subdirección de Normativa y Doctrina

### **Concepto 014667 de diciembre 3 de 2014**

Frente a la pregunta “*¿Hacen parte del objeto social de un usuario industrial de una Zona Franca Permanente Especial las actividades de construcción o adecuación de sus instalaciones o sí a los materiales de construcción se les puede dar el tratamiento de materias primas, partes, insumos y bienes terminados necesarios para el desarrollo del objeto social de tales usuarios, a efectos de extenderles el beneficio de la exención del IVA del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario?*” se concluyó lo siguiente, apoyándose en lo ya analizado en los Conceptos No. 026661 de 2008, 036425 de 2009 y 069191 de 2012, y aclarando lo expuesto en estos dos últimos, así:

“(…)

*La exención tributaria es procedente, cuando los materiales de construcción que se introduzcan a un Usuario Industrial de una Zona Franca Permanente Especial son para realizar las actividades de construcción y transformación de la infraestructura física de la zona franca que hacen parte de su objeto social previsto en el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005.*

*Si dentro de la ejecución del Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca se deben realizar actividades de construcción o transformación de la infraestructura física de la zona franca para desarrollar el objeto social que trata el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005 para el Usuario Industrial de una Zona Franca Permanente Especial, gozarán de la exención del impuesto a las ventas la introducción a la zona franca de los materiales de construcción.  
(…)”.*

Nótese que la fuente formal del concepto cita los artículos 396 y 398 del Decreto 2685 de 1999 ya derogados. Al respecto, se precisa que para el caso del artículo 396 este fue conceptualmente incluido en el mismo sentido en el artículo 479 del Decreto 1165 del 2019 y, para el caso del artículo 398, esta disposición fue subrogada por el artículo 481 del Decreto 1165 de 2019.

### **Oficio 013075 de mayo 5 de 2015**

Este oficio aborda varios temas relacionados con zona franca y, en particular, frente al tema materia de análisis se analizó lo siguiente:

“2. *¿Procede la exención del IVA para los materiales de construcción que ingresan a las zonas francas, procedentes del territorio aduanero nacional en los siguientes eventos?*

- a. Utilizados en la edificación de bodegas en zonas francas permanentes, de propiedad de un tercero ubicado en el territorio aduanero nacional, que no ostenta la calificación de usuario de zona franca.*
- b. Los que ingresa el usuario operador o el usuario industrial para construir una bodega que será vendida o arrendada a un tercero ubicado en el territorio aduanero nacional o a un usuario autorizado o calificado en una zona franca permanente”.*

Al respecto se concluyó lo siguiente, citando el análisis del Concepto 014667 de 2014 al que se hizo referencia anteriormente:

*“La anterior exención también cubre a los usuarios industriales de las zonas francas permanentes, por cuanto la norma tributaria no determina un tipo especial de zona franca en el que debe operar un usuario industrial para que pueda acceder al beneficio tributario.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

*Ahora bien, la exención del impuesto al IVA prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, aplica únicamente a los usuarios industriales tal como así lo contempla expresamente la norma tributaria que consagra la exención. En este sentido, la doctrina ha sido reiterativa en señalar que "... la condición subjetiva consagrada en la norma que hace referencia a la calidad de usuario industrial del adquirente de los bienes que dan derecho a la exención tributaria. En efecto, la ley solo calificó como exentas del IVA las ventas que se efectúen desde el resto del territorio nacional a los usuarios industriales y no incluyó para efectos de este beneficio a los usuarios operadores.*

*(...)*

*Frente a los terceros distintos a los usuarios industriales se tiene que no los cubre la exención tributaria, ya que es condición indispensable ostentar la calidad de usuario industrial para que opere la exención en los términos del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.*

*(...)*

*En cuanto a si los materiales de construcción que ingresan zona franca cuyo inmueble es propiedad de un tercero, se tiene que no procede la exención del iva para los materiales de construcción que van a ser utilizados en la edificación de bodegas en zonas francas propiedad de personas que no ostentan la calidad de usuarios industriales, ello de conformidad con la expresa exigencia legal para que proceda.*

*Conforme se precisó en precedencia puede concluirse que la exención del Iva para los materiales de construcción únicamente opera para los usuarios industriales de bienes o de servicios de la zona franca siempre y cuando las materias primas, partes e insumos terminadas que se vendan desde el territorio aduanero nacional, sean necesarias para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios industriales, situación que no se cumple en ninguna de las hipótesis consultadas.*

*(...)"*

Este concepto aborda varios temas, por lo cual el análisis de su vigencia se indica por cada uno de ellos:

- Abandono voluntario: Doctrina no vigente por cuanto frente al tema de abandono se expidió el Concepto General Unificado de Abandono de Mercancías No. 0468 del 2020, que derogó toda la doctrina anterior frente al tema. La doctrina vigente está consignada en el descriptor 7.4. "Abandono Voluntario Mercancía Introducida a Zona Franca".
- Exención del IVA para materiales de construcción ingresados a zona franca: Doctrina vigente.
- Circular Externa No. 0043 de 2008: Teniendo en cuenta que en el oficio 013075 de 2015 se hace un análisis de la Circular Externa No. 0043 de 2008 con fundamento en varios artículos del Título IX del Decreto 2685 de 1999 ya derogados, hoy incorporados en el mismo sentido en el Decreto 2147 de 2016 y el Título 8 del Decreto 1165 de 2019, se concluye es a la fecha doctrina aplicable.
- Ingreso exportación temporal a zona franca de mercancía nacional o nacionalizada: La interpretación prevista en el Oficio 013075 es aplicable a la fecha, dado que no obstante hacer referencia a los artículos 393, 409 y 488 del Decreto 2685 de 1999 ya derogados, se precisa que para el caso de los artículos 409 y 488 estos fueron conceptualmente incluidos

Subdirección de Normativa y Doctrina

en el mismo sentido en los artículos 494 y 625 del Decreto 1165 del 2019, y para el caso del artículo 393 esta disposición fue subrogada por el artículo 475 del Decreto 1165 de 2019.

### **Oficio 019361 de agosto 5 de 2019**

Se consulta si el Oficio 069119 de 2008 (citado anteriormente) y las normas que lo sustentan están vigentes y, adicionalmente, se consulta las implicaciones aduaneras cuando se hace a través de un contrato de administración delegada donde quien otorga el mandato es un usuario industrial calificado. Al respecto, se concluyó:

*“El beneficio de bienes exentos con derecho a devolución, para 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, está consagrado en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.*

*La facturación en mandato está regulada por el numeral 1.6.1.4.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que recogió lo establecido en el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998.*

*La retención en la fuente en mandato está regulada por el numeral 1.2.4.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que recogió lo establecido en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997.*

*Así mismo son vigentes, a la luz de la normatividad citada, las conclusiones expuestas en el Oficio No. 069119 del 18 de julio de 2008 respecto a que conservan el beneficio consagrado en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, los bienes que adquiera el usuario industrial de zona franca desde el territorio aduanero nacional, por medio de un tercero mandatario o administrador delegado.*

*Frente a la consulta sobre las implicaciones aduaneras de la operación de ingreso de la mercancía en las condiciones citadas, es de anotar que en estos casos el ingreso de la mercancía desde el territorio aduanero nacional a zona franca, no es para nada diferente a cuando la adquisición de los bienes la realice directamente el usuario industrial, y se rige por lo establecido en el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, equivalente al artículo 479 del Decreto 1165 de 2019, el cual entrará en vigencia el 2 de agosto de 2019”.*

De la doctrina anteriormente citada **se concluye**:

El literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario establece dos condiciones para que aplique la exención de IVA:

1. Una condición objetiva que se refiere a la naturaleza de los bienes objeto de la venta, como es el hecho de que se trate de materias primas, partes, insumos y bienes terminados necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales.

Nótese que el concepto de necesidad se refiere a que la mercancía debe resultar indispensable, es decir, que sin ello no es posible obtener el bien final o prestar el servicio, según la actividad desarrollada en cada caso por el usuario industrial dentro de la zona acorde con lo señalado en la ley.

Subdirección de Normativa y Doctrina

2. Una condición subjetiva que es el carácter de las empresas o personas que adquieran dichos bienes, siendo indispensable que ostenten la calidad de usuarios industriales de bienes y/o usuarios industriales de servicios.

Así las cosas, tratándose de la venta desde el territorio aduanero nacional de los materiales de construcción a un usuario industrial de zona franca para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social, aplica la exención del IVA del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, cuando los materiales de construcción que se introduzcan para un usuario industrial de una zona franca son para realizar las actividades de construcción y transformación de la infraestructura física de la zona franca necesaria para el desarrollo de su objeto social previsto en el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005.

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: Maria Elena Botero Mejia  
Aprobó: Comité Aduanero de Normativa y Doctrina del 17/03/2022

Anexo: Oficios 026661 de marzo 13 de 2008, 69119 de julio 18 de 2008, 036425 (010) de mayo 6 de 2009, 006919 de febrero 2 de 2012, 014667 de diciembre 3 de 2014, 013075 de mayo 5 de 2015, 019361 de agosto 5 de 2019.