

Subdirección de Normativa y Doctrina

**Radicado Virtual No.  
000S2022906778**

100208192-1129

Bogotá, D.C. **08/09/2022**

Tema: Aduanero  
Descriptores: Base gravable IVA en zona franca  
Fuentes formales: Artículos 459 y 481 del Estatuto Tributario  
Artículos 479 y 482 del Decreto 1165 de 2019

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 solicita se dé respuesta a las siguientes inquietudes particulares:

1. *¿Cuál es la diferencia entre componente nacional exportado de manera definitiva y componente introducido de manera definitiva a que hace referencia el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario?*
2. *El componente introducido de manera definitiva, al que hace alusión el parágrafo del artículo 459 del ET, ¿procede del resto del mundo o del resto del territorio aduanero nacional?*
3. *¿La base gravable a que hace referencia el inciso 2 del parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario le aplica a cualquier bien importado desde la Zona Franca al resto del territorio aduanero nacional?*

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

Antes de iniciar el análisis de las expresiones componente nacional exportado de manera definitiva o introducido de manera definitiva a que hace referencia el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario, es importante indicar que el artículo 1 del Decreto 1370 del 2019 reglamentó en su momento el artículo 8 de la Ley 1943 de 2018 adicionando los artículos 1.3.1.7.15. y 1.3.1.7.16. al Decreto 1625 del 2016 dando alcance a la expresión “componentes nacionales exportados” para

## Subdirección de Normativa y Doctrina

efectos de la aplicación de lo establecido en el citado párrafo. No obstante, con la declaratoria de inexecutable de dicha Ley, a partir del 1 de enero del 2020 mediante sentencia C-481 de la Corte Constitucional, el Decreto 1370 citado perdió fuerza ejecutoria como acto administrativo, a la luz del numeral “2. *Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho*” del artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, razón por la cual el artículo reglamentario citado no está vigente a la fecha.

Ahora bien, la Ley 1004 de 2005 en su artículo 3 define al usuario industrial de bienes como la persona jurídica instalada exclusivamente en una o varias Zonas Francas, autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados. Dicho usuario en su proceso productivo incorpora materias primas o insumos y otros costos de producción (costos indirectos, mano de obra) que puede adquirir en el mercado nacional, en el resto del mundo o a otros usuarios de zona franca.

Así, para efectos de dar respuesta a la consulta, es necesario realizar un análisis integral de la normatividad tributaria, aduanera y del régimen franco frente a las operaciones de ingreso de mercancías del resto del territorio aduanero nacional con destino a un usuario industrial de zona franca.

### **Ingreso de bienes del territorio aduanero nacional a zona franca**

Desde el punto de vista aduanero, la introducción a zona franca desde el territorio aduanero nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, es considerada una exportación definitiva, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por el usuario de zona franca (cfr. artículo 479 del Decreto 1165 de 2019).

Ahora, desde el punto de vista tributario para efectos del impuesto sobre las ventas -IVA, de conformidad con lo establecido en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, son 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 o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios; siendo claro que dicha venta puede corresponder a bienes nacionales o en libre disposición.

La doctrina de la DIAN se ha pronunciado frente a la exención de IVA para bienes vendidos a zona franca; se cita a continuación el Oficio 0422 de 2013 conceptualmente aplicable a la fecha:

“(…)

*En efecto, mediante Oficio 006773 de febrero 2 de 2010, copia del cual adjunto para su inmediata referencia, se confirmó la doctrina contenida en el Concepto 068968 de 2009 y se precisó el marco exacto de aplicabilidad del literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:*

*“(…) Así las cosas, es evidente que el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, desde su origen está referido a los bienes muebles con vocación de ser consumidos en el país extranjero al cual se exporten.*

Subdirección de Normativa y Doctrina

*De igual manera, en observancia de otro de los principios de interpretación de las leyes, si llegare a haber duda sobre el sentido de la disposición legal contenida en el literal a) del artículo 481 del E.T., es posible ilustrar su alcance por medio de otra ley, especialmente si versa sobre el mismo asunto. Tal es el caso del artículo 7 de la Ley 1004 de 2005, que adicionó el literal f) del artículo 481 del ordenamiento tributario, el cual, como lo ha manifestado la doctrina de esta Dirección, no tendría razón de existir si el legislador considerase que la exención del literal a) ibídem cobijara todos los bienes muebles introducidos desde el territorio aduanero nacional a las zonas francas.*

*Por lo sucinto expuesto, acorde con la motivación y la finalidad de la disposición objeto de análisis, es imperioso concluir que el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, sólo está referido a las exportaciones de bienes vendidos al exterior, esto es, a países diferentes de Colombia. En tal virtud, con ocasión de la adopción del literal f) ibídem, se hizo la ficción legal de considerar como exportación la venta de ciertos bienes a usuarios industriales de zonas francas, en los términos allí establecidos”.*

*No sobra precisar que el texto del literal f) al que se refiere la doctrina transcrita corresponde en su exactitud al actual texto del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1607 de 2012, razón por la cual la interpretación sobre el tema mantiene plena vigencia (...).”.*

**Salida de bienes de zona franca al resto del territorio aduanero nacional**

El artículo 482 del Decreto 1165 de 2019 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 en este decreto.

Por su parte, el artículo 459 del Estatuto Tributario indica cómo se calcula la base gravable sobre la cual se liquida el IVA respecto de bienes importados y, en forma expresa, en el parágrafo indica la forma de hacerlo frente a bienes producidos en zona franca:

**“ARTICULO 459. BASE GRAVABLE EN LAS IMPORTACIONES.** *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 los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.*

**PARÁGRAFO.** *Cuando se trate de mercancías cuyo valor involucre la prestación de un servicio o resulte incrementado por la inclusión del valor de un bien intangible, la base gravable será determinada aplicando las normas sobre valoración aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC).*

*La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas (IVA) en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con **componentes nacionales exportados de manera definitiva o introducidos de manera definitiva, o con materia prima importada**, será la establecida en el inciso primero de este artículo adicionando o incluyendo el valor de todos los costos y gastos de producción y descontando el valor de las materias prima y servicios sobre los que ya se haya pagado el IVA, de conformidad con el certificado de integración. Cuando el importador sea el comprador o*

Subdirección de Normativa y Doctrina

cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable de la declaración de importación será el valor de la factura más los aranceles.

*Cuando los bienes producidos sean exentos o excluidos de IVA, la salida de zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el Formulario de Movimiento de Mercancías y el certificado de integración. Lo anterior sin perjuicio de presentar declaración de importación cuando haya lugar a pagar derechos de aduana”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)*

De la lectura de la norma anterior se observa que el inciso 2 del párrafo citado, refiere a bienes producidos (i) con componentes nacionales exportados de manera definitiva o introducidos de manera definitiva, o (ii) con materia prima importada.

### **Conclusiones**

La referencia en la norma a componentes nacionales exportados de manera definitiva o introducidos de manera definitiva, está indicando que en la producción del bien final se utilizaron materias primas e insumos nacionales que el usuario industrial adquirió e ingresó en forma definitiva a sus instalaciones en la zona franca. En estos casos la operación para el vendedor en el resto del territorio aduanero nacional es una exportación definitiva en los términos del artículo 479 del Decreto 1165 de 2019, con el beneficio de exención de IVA con derecho a devolución a que hace referencia el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario. No existe en este contexto diferencia entre las expresiones “componentes nacionales exportados de manera definitiva” o “introducidos de manera definitiva”, pues en ambos casos lo que se predica en la norma es el ingreso de bienes nacionales a zona franca en forma definitiva.

La referencia a “materia prima importada” aplica cuando en la producción del bien final el usuario industrial incorpora bienes o insumos procedentes del resto del mundo los cuales pueden haber sido importados, así: (i) un tercero en el territorio aduanero nacional presentó la declaración de importación pagando los tributos aduaneros correspondientes y, posteriormente, los exportó definitivamente a zona franca en los términos del artículo 479 del Decreto 1165 de 2019, con el beneficio de exención de IVA con derecho a devolución a que hace referencia el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, o (ii) la materia prima la ingresó el usuario industrial a zona franca procedente del resto del mundo o la adquirió a otros usuarios industriales de zona franca y sobre la misma el usuario industrial productor presentó la declaración de importación liquidando y pagando los tributos aduaneros cuando corresponda, previamente a la incorporación de las mercancías al proceso productivo.

Lo anterior con independencia que en la producción del bien final igualmente se utilicen materias primas e insumos adquiridos en terceros países o a otros usuarios de zona franca y que el usuario industrial incorpore en el proceso productivo del bien final sin haber presentado sobre los mismos declaración de importación ni pagado los tributos aduaneros.

Así pues, mediante una interpretación armónica de la normatividad tributaria, aduanera y del régimen franco se concluye:

1. Conceptualmente no se encuentra diferencia entre la expresión “componente nacional exportado de manera definitiva o introducidos de manera definitiva” a que se refiere el inciso

Subdirección de Normativa y Doctrina

2 del párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario; ambas expresiones hacen alusión al ingreso de materias primas e insumos nacionales en forma definitiva desde el resto del territorio aduanero nacional para un usuario industrial de zona franca las cuales incorporará al proceso productivo de un bien final.

2. La base gravable a que hace referencia el inciso 2 del párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario aplica para los bienes finales producidos en zona franca, sobre los cuales el usuario industrial presenta la correspondiente declaración de importación y paga los tributos aduaneros. No obstante, cuando frente a los mismos bienes la declaración de importación es presentada por un comprador o cliente en el resto del territorio aduanero nacional, la base gravable para la liquidación de IVA será el valor de la factura adicionando el valor de gravamen arancelario que corresponda.
3. Cuando los bienes objeto de declaración de importación no fueron producidos en zona franca sino que se importan al resto del territorio aduanero nacional en el mismo estado en que fueron ingresados del resto del mundo a zona franca, la base gravable del IVA será la establecida en el inciso primero del artículo 459 del Estatuto Tributario.

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: María Elena Botero Mejía  
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina Aduanero del 01/09/2022