

**CONCEPTO 13075 DE 5 DE MAYO DE 2015
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Ref.: Radicado 000444 del 18/09/2014

Tema: Aduanero IVA

Descriptores: Zonas Francas. Abandono de mercancías. Exención Iva zonas francas materiales de construcción.

Fuentes Formales: Artículos 1, 3 y 4 de la Ley 1004 de 2005, artículo 481, literal e) del Estatuto Tributario, artículos 393, 392-4, 393, 393-2 al 393-4, 393-16, 393-24, 393-27, 395, 396, 398, 409, 409-1, 410 y 488 del Decreto 2685 de 1999

Cordial Saludo, Doctora Claudia María:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 es función de esta Dirección 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.

Se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Se configura el abandono voluntario en una zona franca permanente?

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.

3. Al amparo de la Circular Externa 0043 de 2008, ¿los Usuarios Operadores pueden ingresar o sacar mercancías de las zonas francas?

4. ¿El Usuario Operador debe exigir algún soporte al declarante cuando ingresa a la zona franca, mercancía nacional o

nacionalizada exportada temporalmente?

Al respecto el Despacho se permite efectuar las siguientes consideraciones:

1. Abandono Voluntario

En lo que respecta al régimen franco consagrado en la Ley 1004 de 2005, el artículo 1 dispone lo siguiente:

"Artículo 1. La Zona Franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. **Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones**". *(Negrillas son nuestras)*.

Con fundamento en la anterior norma, el artículo 392-4 del Decreto 2685 de 1999, delimitó el alcance del régimen aduanero al señalar que *"Los bienes que se introduzcan a las Zonas Francas Permanentes por parte de los usuarios, se considerarán fuera del Territorio Aduanero Nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones e impuestos a las exportaciones"*.

Las figuras del abandono legal o voluntario contempladas en el Decreto 2685 de 1999, se configuran cuando la mercancía que esta sujeta al cumplimiento de un plazo de almacenamiento, no obtuvo el levante o no fue reembarcada antes del vencimiento del plazo establecido en el párrafo del artículo 115 ibídem. La diferencia entre el abandono legal al voluntario, reside en que el primero opera por virtud de la ley, y el segundo, por decisión de la persona que tiene el derecho a disponer de la mercancía, siempre que medie aceptación de la autoridad aduanera y se sufraguen los gastos que el abandono ocasione.

Por tratarse las zonas francas de un área geográfica que no es considerada territorio aduanero nacional para efectos de las mercancías que allí se introducen, no se configura el abandono legal de que trata el artículo 115 del Decreto 2685 de 1999, ni el voluntario. Por tanto, es congruente con lo anterior, lo dispuesto en el párrafo del artículo 78-1 de la Resolución 4240 de 2000 en el que se indica que *"No se aceptará el abandono voluntario para las mercancías que se encuentran ubicadas en Zonas Francas, teniendo en cuenta que no existe término de almacenamiento en estos lugares, por considerarse los mismos fuera del territorio aduanero"*.

nacional".

De otro lado, el artículo 409-2 del Decreto 2685 de 1999 dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 409-2. ABANDONO. Dentro de los tres (3) meses siguientes a la pérdida de la calificación de un usuario industrial de bienes, industrial de servicios o comercial de una Zona Franca, o de la cancelación de la autorización de un usuario operador, quien tenga derecho sobre los bienes introducidos a la Zona Franca deberá definir la situación jurídica de estos mediante su importación, envío al exterior, o su venta o traslado a otro usuario. Si al vencimiento de este término no se define por parte del usuario la situación jurídica de los bienes, **se producirá su abandono legal.** El interesado podrá rescatar la mercancía en los términos y bajo las condiciones previstas en el parágrafo del artículo 115 del presente decreto. **También procederá el abandono voluntario conforme a lo previsto en el artículo lo del presente decreto.** (Las negrillas son nuestras)

El artículo en comento parte de la base de que existen a cargo de usuarios de las zonas francas, bienes introducidos a dichas áreas que deben definir su situación jurídica cuando ha sido declarada la pérdida de la calificación de un usuario industrial de bienes y de servicios o comercial o la cancelación de la autorización de un usuario operador, en estos eventos, ambas personas jurídicas dejan de ostentar dicha calidad otorgada por el régimen franco, y las mercancías ya no se encuentran amparadas bajo ese régimen, por lo tanto, opera la figura del abandono legal o voluntario, tal y como opera para las mercancías que permanecen en el territorio aduanero nacional sin que haya definido su situación jurídica en un plazo determinado.

Por tanto, no encuentra este Despacho que exista una contradicción entre lo dispuesto en el artículo 78-1 de la Resolución 4240 de 2000 con el artículo 409-2 del Decreto 2685 de 1999.

2. Exención del IVA para los materiales de construcción

De acuerdo con el Oficio 14667 del 3 de diciembre de 2014, los materiales de construcción o de adecuación de la infraestructura de una zona franca que se venda desde el resto del territorio aduanero nacional a usuarios industriales de una zona franca permanente especial, están exentos del IVA de acuerdo con el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, por lo tanto los bienes que gozan de la exención citada son aquellos necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales.

La anterior exención también cobija 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.

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.*" (Conceptos 016328 de 2005, 026661 de 2008, 068968 de 2009 y en los Oficios 080273 de 2005, 087707 de 2007, 058181 de 2008).

Frente a los terceros distintos a los usuarios industriales se tiene que no los cobija 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.

3. Actividad de Terceros ubicados en el territorio aduanero nacional.

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 insumas 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.

4. Utilización de los Códigos de la Circular 0043 de 2008

Sea lo primero advertir que mediante concepto 039092 de 2014 esta oficina señaló que las circulares administrativas se limitan a reproducir el contenido de las normas o a brindar orientaciones e instrucciones a sus destinatarios sin que contengan decisiones de la Administración capaces de producir efectos jurídicos frente a los administrados

La Circular Externa 0043 de 2008 de la DIAN, esta dirigida no sólo a la autoridades aduaneras, sino también a los Usuarios de las Zonas Francas Permanentes, con el objeto de presentar una lista de códigos de las diferentes operaciones que se realizan en las Zonas Francas, así como su definición y documentos soporte que se deben presentar para cada caso.

Los códigos a los que refiere la citada Circular 0043, corresponden a las operaciones que se llevan a cabo dentro de la zona franca, contenidas en el Título IX, Capítulo I, Sección VI, Parte I, desde el resto del mundo con destino a la zona franca permanente; Parte II, de zona franca permanente con destino al resto del mundo (artículo 395); Parte III, desde el territorio aduanero nacional con destino a zona franca permanente (artículos 396 al 398); Parte IV, de zona franca permanente con destino al resto del territorio aduanero nacional; Parte V, entre usuarios de las zonas francas permanentes.

Estas operaciones fueron desarrolladas en los Decretos reglamentarios 383 y 4051 de 2007, con base en la potestad reglamentaria prevista en el artículo 4 de la Ley 1004 de 2005.

Por tanto, como dentro de las funciones asignadas en el artículo 393-16 del Decreto 2685 de 1999 al Usuario Operador en ejercicio de su actividad, le corresponde *"1. Dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar la Zona Franca"*, y de otro lado, el artículo 393 del Decreto 2685 de 1999, dispone que *"...para el ingreso y salida de bienes:*

"El Usuario Operador deberá autorizar todo ingreso y salida de bienes, de manera temporal o definitiva, de la Zona Franca Permanente sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos aduaneros a que haya lugar. La autorización será concedida mediante el diligenciamiento del formulario correspondiente, donde se indique el tipo de operación a realizar y las condiciones de la misma". Es claro que el Usuario Operador esta obligado a verificar que los códigos de la Circular Externa 0043 de 2008 correspondan con las operaciones que las disposiciones aduaneras les ha trazado a las zonas francas, en lo que tiene que ver con el régimen de comercio exterior.

Así las cosas, es claro que al Usuario Operador le corresponde verificar que

las operaciones que realicen los usuarios de la zona franca, incluidos las propias, sean las que les corresponda de acuerdo con las funciones y actividades trazadas en la Ley 1004 de 2005 a los mismos, y en esa medida, aplicar los códigos que trae la Circular Externa 0043 de 2008.

Es pertinente traer a colación la conclusión a la que llego esta Oficina en el Oficio 039092 de 2014 en el siguiente sentido: *"...los documentos soporte de las operaciones realizadas por las zonas francas listados en las circulares tienen un carácter meramente indicativo y de orientación, razón por la cual el operador puede exigir documentos adicionales si lo considera necesario y debe verificar que estos se ajustan a las normas aduaneras, cambiarias y de comercio exterior"*.

El alcance de la Circular Externa 0043 de 2008 a través del establecimiento de los códigos, es limitado en la medida en que no tiene la virtud de ampliar las operaciones a eventos no contemplados en la Ley 1004 de 2005 y en el Decreto 2685 de 1999, toda vez que los códigos que relaciona, supone que previamente existe la operación determinada en las normas sustantivas a los usuarios de las zonas francas permanentes.

5. Ingreso Temporal de Bienes nacionales o nacionalizados

Sobre el ingreso y salida de bienes de una zona franca permanente, el artículo 393 del Decreto 2685 de 1999 dispone que: *"El Usuario Operador deberá autorizar todo ingreso y salida de bienes, de manera temporal o definitiva, de la Zona Franca Permanente sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos aduaneros a que haya lugar. La autorización será concedida mediante el diligenciamiento del formulario correspondiente, donde se indique el tipo de operación a realizar y las condiciones de la misma"*.

Dentro de las obligaciones establecidas al usuario operador de una zona franca permanente en el artículo 409 del Decreto 2685 de 1999, se encuentra la del literal b) *"Autorizar el ingreso a los recintos de la Zona Franca, desde el resto del Territorio Aduanero Nacional, de mercancías en libre disposición, o con disposición restringida, de conformidad con lo establecido en las normas aduaneras"*.

Constituye infracción administrativa aduanera, la prevista en el numeral 2.3, calificada como grave en el artículo 488 del Decreto 2685 de 1999, al usuario operador que permite *" el ingreso de mercancías en libre disposición o con disposición restringida, a los recintos de la Zona Franca, sin el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas aduaneras"*.

Con todo lo expuesto, no cabe duda que el Usuario Operador sí esta obligado a solicitar los documentos soportes que acrediten la libre disposición o que son bienes nacionales los que ingresan a la zona franca permanente.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y el público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet 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,

(Fdo.) DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO, Directora de Gestión Jurídica.