

CONCEPTO 20581 DEL 8 DE AGOSTO DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señora

KELLY ALEJANDRA CARRILLO GALVIS

Calle 58N No 5 B-62 Apartamento 1214

kellyalca@hotmail.com

Cali - Valle

Ref: Radicado 100030664 del 31/05/2018

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptor	Ventas a Zonas Francas
Fuentes formales	Artículo 481 letra e) del Estatuto Tributario, Artículo 11, parágrafo 1 del Decreto 2147 de 2016, Artículos 394 y 396 del Decreto 2685 de 1999.

Cordial Saludo, señora Kelly:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina está facultada para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

Señala la peticionaria que de acuerdo con el parágrafo 1 del artículo 11 del Decreto 2147 de 2016, adicionado por el artículo 3 del Decreto 659 de 2018, el usuario industrial de bienes en su calidad de productor o fabricante, puede someter a importación ordinaria o para el consumo, las piezas de reemplazo o material de reposición relacionados directamente con los bienes producidos o transformados en zona franca para asegurar el servicio de posventa de dichos bienes.

Con base en lo anterior se formulan los siguientes interrogantes:

1. ¿Se encuentra gravada con el 19% del IVA, la compra que hace el usuario industrial de zona franca de partes de piezas no involucradas en el proceso de fabricación?
2. ¿Con fundamento en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se encuentra exenta del IVA, la venta de partes o piezas

que distribuyen los proveedores nacionales o internacionales al usuario industrial de la zona franca, para que éste posteriormente los comercialice al territorio aduanero nacional?

Al respecto, este Despacho efectúa las siguientes consideraciones:

Pregunta No. 1.

Para establecer si un bien se encuentra exento, debemos acudir a lo dispuesto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 189 de la Ley 1819 de 2016 dispone lo siguiente: "**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***". (Negrilla fuera de texto)

Sobre este punto, existe extensa doctrina que precisa 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.

Si bien en el caso objeto de examen, las partes y/o bienes terminados se encuentran relacionados en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario como bienes exentos, y éstos se venden desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de zona franca, no es menos cierto que además de los anteriores presupuestos, debe cumplirse con la siguiente condición: "**siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios**".

Al respecto el Concepto 014667 de 2014 señaló que: "*De las anteriores normas se colige que procede la exención del impuesto a las ventas prevista en el literal e) del artículo 481, cuando se introduzcan materias primas, partes, insumos y bienes terminados, que se vendan desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales (de bienes o de servicios) o entre éstos, siempre que dichos bienes sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.*

De otro lado, no se considera exportación, cuando los materiales de construcción introducidos a zona franca permanente, no constituyen parte del objeto social del usuario industrial, tal como lo dispone el artículo 398 del Decreto 2685 de 1999.

Solo se considera exportación, aquellas bienes que se refiere el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999: "Se considera exportación definitiva, la introducción a Zona Franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nación al 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, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos".

Así las cosas, para resolver el problema jurídico planteado por la consultante, resulta imperioso definir que se entiende por "necesarios para el desarrollo del objeto social condición que aparece en forma reiterativa en las anteriores normas.

El Concepto 026661 de 2008 ha definido el término "de necesidad", como el referido a aquel elemento que resulta indispensable, es decir, que sin el cual 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.

En lo que respecta al objeto social de los usuarios industriales a efectos de aplicar la exención del impuesto a las ventas, el Concepto 026661 de 2008 precisó que: "la norma a tener en cuenta para delimitar el objeto social de las sociedades que tienen la calidad de usuarios industriales de bienes o de servicios de las zonas francas, es la Ley 1004 de 2005, que actualmente regula la materia, en razón a la aplicación del principio de la especialidad (art. 5º Ley 57 de 1887), según el cual la norma especial (en este caso la Ley 1004 de 2005) debe aplicarse de preferencia a la norma general (Código de Comercio); como del carácter restrictivo con que deben ser interpretadas las normas que consagran exenciones tributarias".

Al remitirnos a la Ley 1004 de 2005, se advierte que en el artículo 3, determina claramente el objeto de los usuarios que operan en las zonas francas permanentes así: "Son usuarios de Zona Franca, los Usuarios Operadores, los Usuarios Industriales de Bienes, los Usuarios Industriales de Servicios y los Usuarios Comerciales.

(...) El Usuario Industrial de Bienes es 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.

El Usuario Industrial de Servicios es la persona jurídica autorizada para desarrollar, exclusivamente, en una o varias Zonas Francas, entre otras las siguientes actividades:

- 1. Logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación;*
- 2. Telecomunicaciones, sistemas de tecnología de la información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos, y organización, gestión u operación de bases de datos;*
- 3. Investigación científica y tecnológica;*
- 4. Asistencia médica, odontológica y en general de salud;*
- 5. Turismo;*
- 6. Reparación, limpieza o pruebas de calidad de bienes;*
- 7. Soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, naves, aeronaves o maquinaria;*
- 8. Auditoría, administración corretaje, consultoría o similares.*

Por lo tanto, los bienes que gozan de la exención prevista del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario son aquellos que resultan necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales, en ese orden de ideas los bienes que no son indispensables para la producción de los bienes, o prestación de servicios, en la zona franca, según la actividad desarrollada por el usuario industrial, no son objeto de la referida exención.

Dentro de los bienes a que hace alusión el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, no solamente se encuentran las materias primas, partes, insumos, sino también los bienes terminados, dentro de los cuales cabrían los materiales de construcción o de adecuación de la infraestructura de la zona franca, solo si los mismos son indispensables para producir transformar o ensamblar bienes o prestar los servicios previstos en los numerales del 1 al 8 del artículo 3 de la Ley 1004 de

2005, de lo contrario, no podrían gozar del beneficio tributario de que trata el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.”

Ahora bien, en el caso consultado se advierte que el usuario industrial introduce a la zona franca las piezas de reemplazo o material de reposición relacionados directamente con los bienes producidos o transformados en zona franca para asegurar el servicio de posventa de dichos bienes. Por lo tanto se tratan de bienes que no participan directamente en los procesos productivos del usuario industrial, toda vez que no serán utilizados directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, se advierte que en el caso consultado, no se cumple con todos los requisitos que establece el literal e) del artículo 481 del E.T. para que las piezas o repuestos se consideren como bienes exentos, por tanto, la compra que hace el usuario industrial de zona franca de los mismos se encuentra gravada con el 19% del IVA.

Pregunta No. 2

Para responder la pregunta, es preciso dar claridad sobre quien es el sujeto pasivo en relación con la obligación tributaria del impuesto sobre las ventas. Al respecto, el Concepto 0001 de 2003 señaló lo siguiente:

"Sujeto Pasivo: *Es el deudor de la obligación tributaria. En el impuesto sobre las ventas, jurídicamente el responsable es el **sujeto pasivo**, obligado frente al Estado al pago del impuesto.*

Sujeto Pasivo Económico: *Es la persona que adquiere bienes y/o servicios gravados, quien soporta o asume el impuesto. El **sujeto pasivo** económico no es parte de la obligación tributaria sustancial, pero desde el punto de vista económico y de política fiscal es la persona a quien se traslada el impuesto y es en últimas quien lo asume.*

Sujeto Pasivo de Derecho: *Es el responsable del recaudo del impuesto, actúa como recaudador y debe cumplir las obligaciones que le impone el Estado. (Ej. Presentar la declaración y pagar el impuesto), so pena de incurrir en sanciones de tipo administrativo (Sanción por extemporaneidad, sanción moratoria, etc.) y de tipo penal”.*

Aplicado lo anterior al caso objeto de su consulta, el proveedor nacional que le vende al usuario industrial de zona franca las piezas o repuestos

es el responsable del recaudo del impuesto sobre las ventas en el momento que se realiza el pago, y el comprador, es quien asume el pago del impuesto en el momento en que éste se cause.

Respecto del proveedor internacional que le suministra directamente del exterior al usuario industrial de zona franca, las piezas y repuestos, le aplica lo dispuesto en el artículo 394 del Decreto 2585 de 1999 el cual señala que *"... La introducción a Zona Franca Permanente de bienes procedentes de otros países por parte de los usuarios no se considerará una importación..."*, y como consecuencia de ello, en el Oficio No. 000360 de 2014 concluyó que *"... el ingreso de dichos bienes no genera el impuesto a las ventas y sólo requerirá que los mismos aparezcan en el documento de transporte consignados o endosados a favor de un usuario de la zona franca, se está refiriendo a los bienes procedentes de otros países, y no del territorio aduanero nacional"*. (las negrillas son nuestras)

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,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Tel: 607 93 99 Ext: 904101