

CONCEPTO 30900 DEL 23 DE OCTUBRE DE 2018
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
SERGIO FONTECHA GAONA
Apoderado
Organización Terpel S.A.
Carrera 7 N° 75-51 PISO 12
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 000E2017040510 del 09/11/2017

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, esta Subdirección es competente para absolver las consultas que se formulen sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias del orden nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Presenta las siguientes inquietudes frente a un supuesto fáctico sobre un distribuidor mayorista de combustible (en adelante el mayorista) ubicado en el territorio aduanero nacional (en adelante el TAN), vende diesel marino a un usuario industrial de bienes o de servicios ubicado en zona franca costa afuera (en adelante el usuario), bajo dos modalidades de venta:

Modalidad de venta 1: El mayorista desde el TAN que vende al usuario combustible envasado en recipientes, el cual es transportado como mercancía a la zona franca costa afuera en un buque de un tercero contratado por el usuario, combustible certificado al mayorista como necesario para el desarrollo del objeto social al usuario.

Modalidad de venta 2: El mayorista desde el TAN vende al usuario, combustible que es suministrado como insumo que reaprovisiona el buque de un tercero, buque contratado por el usuario para realizar el transporte de la mercancía anterior (combustible envasado en recipientes) hasta la zona franca costa afuera.

Dada la responsabilidad en IVA del mayorista y la solicitud del usuario para reconocer la exención de IVA en la modalidad de venta 2, como posible actividad indirecta para cumplir su objeto social se consulta si:

a) ¿El combustible que desde el TAN el mayorista vende al usuario industrial y que suministra como insumo que reaprovisiona el buque de un tercero contratado por dicho usuario para realizar el transporte de la mercancía (combustible envasado en recipientes) con destino a zona franca costa afuera, gozará de la exención de IVA del literal e) del artículo 481 del EV, considerándose así necesario para el desarrollo de su objeto social?

b) En caso de que el combustible utilizado para el transporte de mercancía a la zona franca costa afuera goce de la exención de IVA del literal e) del artículo 481 del E.T., ¿cómo operará esta exención y qué sustento legal y soportes documentales probarán a la DIAN su reconocimiento para la devolución bimestral del IVA?

Al respecto este despacho procede a realizar el siguiente análisis:

El literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

"ARTICULO 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** (negrillas fuera de texto)*

A este respecto el Concepto No. 014667 del 3 de diciembre 2014 señala:

*(...) "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. 5° 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".

(...)

*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.** (subrayado y negrilla es nuestro).*

Por su parte, el Concepto 026661 del 13 de marzo de 2008 señaló:

(...)"

De esta manera, la ley estableció las condiciones para la procedencia del beneficio, en el sentido de considerar como ventas exentas, en materia de IVA, las efectuadas desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales de zona franca, bajo los siguientes supuestos legales:

- 1. La naturaleza de los bienes que se venden. El beneficio está supeditado a los bienes explícitamente definidos como son: materias primas, partes, insumos y bienes terminados.***
- 2. Ubicación de los bienes. Los bienes enajenados deben estar ubicados en el territorio aduanero nacional con destino a la zona franca o estar ubicados en ella.*
- 3. Calidad de los adquirentes. Los adquirentes en todo caso deben ser usuarios industriales de bienes o de servicios de la zona franca respectiva.*

4. Objeto social desarrollado por el usuario industrial. Está restringido únicamente a las actividades previstas en el artículo 3o de la Ley 1004 de 2005.

5. Participación de los bienes en el desarrollo del objeto social. Los bienes indicados en el numeral 1 antes referido, deben participar de manera directa en uno de los procesos productivos o de prestación de los servicios de acuerdo con la naturaleza de actividad desarrollada por el usuario industrial, a la cual debe corresponder el objeto social, definido en la ley.

En consecuencia, conservarán la calidad de exentas, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que adquieran los usuarios industriales desde el territorio aduanero nacional o a otros usuarios, en cuanto se cumplan los requisitos ya mencionados y que por ende se utilicen directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca, así como cuando se utilicen directamente en la prestación de los servicios dentro de la zona franca por parte de los usuarios industriales de servicios. (...)" (subrayado y negrilla es nuestro)

Conforme a la norma transcrita y la doctrina señalada, es claro que procede la exención del impuesto a las ventas prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, **sólo respecto de los bienes que sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios**, 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.

Por lo tanto, se observa que en la modalidad de venta 2, esta mercancía no cumple con los presupuestos legales tales como:

- En el supuesto presentado, **se trata de combustible que sólo va a ser usado para transportar** las mercancías que sí van a ser parte del proceso productivo para el desarrollo del objeto social; por ende, el combustible que va a ser utilizado para transportar las mercancías, no se convierte en una materia prima, parte, insumo y o bien terminado necesario para el desarrollo del objeto social, tal y como lo exige la Ley.
- Dado que el combustible es utilizado para realizar el servicio de transporte por parte de un tercero contratado por el Usuario Industrial, su tratamiento debe enmarcarse en la operación logística

que realmente es: **la prestación de un servicio transporte hacia Zona franca.** Por lo tanto, no se enmarca en el beneficio previsto en la exención de IVA de que trata el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, este despacho, concluye que en el supuesto 1, en principio, dado que el combustible comprado por el usuario industrial, entendido como la mercancía que va a hacer utilizada para la realización de las actividades propias del objeto social de la zona franca, esto es como un insumo, materia prima para la realización de su proceso productivo, se encuentra enmarcado en lo previsto en el Literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario; respecto al supuesto 2, teniendo en cuenta lo analizado en el presente oficio, se concluye que el combustible no es una mercancía que cumpla con los requisitos previstos en el Estatuto Tributario, y por tanto no se encuentra enmarcado en el presupuesto para acceder al este beneficio.

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
Carrera 8 N° 6C - 38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.
Tel:607 99 99 Ext: 904101