

Análisis de las operaciones de compraventa en las que intervienen usuarios de zona franca. El caso del IVA *

Analysis of the trading operations under the control of the free trade zone agents. The case of IVA

KAREN MACÍAS SANTOS¹

Sumario

Introducción. I. Régimen impositivo. A. Impuesto sobre la renta y complementarios. B. Impuesto sobre las ventas. C. Impuestos del orden territorial. D. Régimen aduanero. II. El IVA en las zonas francas. III. Análisis de las operaciones de compraventa en las que intervienen usuarios de zona franca. 1. Operaciones de compraventa desde Territorio Aduanero Nacional con destino a usuarios de zona franca. 2. Compraventa por parte de usuarios de zona franca con destino a comprador ubicado en Territorio Aduanero Nacional. 3. Operaciones de compraventa efectuadas entre usuarios de zona franca. 4. Compraventa de bienes provenientes desde el resto de mundo con destino a zona franca. 5. Operaciones de compraventa desde zona franca a comprador ubicado en el resto del mundo. 6. Operaciones de compraventa entre usuarios de zona franca y terceros ubi-

cados en zona franca –empresas de apoyo. Conclusiones.

Resumen

En el presente escrito se lleva a cabo un análisis de las operaciones de compraventa, en las que intervienen los usuarios de zona franca, con el fin de identificar los beneficios y restricciones de las disposiciones aduaneras en la práctica comercial. Lo anterior, tomando en consideración el ámbito de aplicación del Impuesto sobre las Ventas en este tipo de operaciones, y los conceptos generales del Impuesto sobre las Ventas y el Régimen Franco.

En este contexto, el presente escrito tiene como propósito efectuar un análisis del Impuesto sobre las Ventas en las operaciones de compraventa que se efectúan en, desde, hacia y dentro de las áreas delimitadas co-

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.06>

¹ Abogada, de la Universidad del Rosario. Máster en Derecho con Énfasis en Tributación, de la Universidad Externado de Colombia. correo-e: Karen_ma3@hotmail.com

mo zonas francas, desde el punto de vista tributario, con observancia de las reglas dispuestas en la normativa en materia aduanera aplicable.

Palabras clave: Impuesto sobre las Ventas – IVA; Zonas Francas; Usuarios de Zona Franca; Importación, Exportación.

Abstract

By the present essay, we analyze the regular trading operations that take place under the control of a Free Trade Zone agent, taking account the Value-Added Tax regulations, to identify the benefits and restrictions of the customs dispositions. The previous analysis is based on the impact of the customs regulations in the behavior of the operations, the applicable taxes and the Free Trade regime application, over the base of its general concepts.

Keywords: Value-Added Tax – VAT; Free Trade Zone; Free Trade Zone Agent; Exportation; Importation.

Introducción

Las zonas francas son un instrumento utilizado por los diferentes países, mayoritariamente, para la promoción e impulso del comercio exterior, atracción de la inversión extranjera y generación de empleo, tendencia que ha tenido mayor acogida en países en vías de desarrollo.

Colombia no fue la excepción en la implementación de este régimen franco, tras los ejemplos exitosos de este tipo de zonas en Irlanda, India, Estados Unidos, México, Hong Kong, Singapur y Taiwán. Así, el sistema de

zonas francas tuvo su origen con la expedición de la Ley 105 de 1958, mediante la cual se creó la Zona Franca de Barranquilla, que inició actividades en 1964 y, posteriormente, entre 1974 y 1978, entraron a operar cinco zonas más, que en su orden fueron las de Palmaseca, Buenaventura, Cúcuta, Cartagena y Santa Marta (Jaramillo Rojas, 1984). Todas fueron creadas bajo la modalidad industrial y comercial.

Es de señalar que a partir de la mencionada Ley 105 de 1958, la naturaleza jurídica de estos entes obedecía a la de establecimientos públicos del orden nacional, con autonomía administrativa e independiente, adscritas al entonces Ministerio de Desarrollo Económico. Adicionalmente, se reguló el objeto, las clases de zona franca y sus usuarios, las actividades y usos de los territorios destinados a zona franca, los beneficios fiscales y aduaneros, régimen de segundas y desperdicios, entre otros aspectos.

Habida cuenta de que la implementación del Régimen de Zonas Francas no había tenido la acogida esperada por el gobierno, en 1983 este decidió crear el Comité de Reestructuración de las Zonas Francas, cuyo estudio resultó en la expedición de los decretos 368 y 369 de 1984, mediante los cuales se creó el Consejo Nacional de Zonas Francas y se regularon los aspectos medulares de estas zonas, como su objeto, usuarios, régimen de importaciones y exportaciones, entre otros, y la recomendación de un proyecto de ley que regulara estas zonas.

Siguiendo las recomendaciones del Comité, se expidió la Ley 109 de 1985, que constituyó el Estatuto de las Zonas Francas, en el que se seguían contemplando las zonas

francas como establecimientos públicos del orden nacional, con autonomía administrativa e independiente, adscritas al entonces Ministerio de Desarrollo Económico. Adicionalmente, se regularon el objeto, las clases de zona franca y sus usuarios, las actividades y usos de los territorios destinados a zona franca, los beneficios fiscales y aduaneros, régimen de segundas y desperdicios, entre otros aspectos.

Posteriormente, en la década de los años noventa, se reestructuró el régimen de zonas francas con la expedición de la Ley 7 de 1991 y los decretos 2131^[2] de 1991, 2111^[3] de 1992, 1729^[4] de 1992 y 1125^[5] de 1993; no obstante, la Ley 109 de 1985 seguía vigente, en los términos del artículo 13 de la Ley 7 de 1991, en lo pertinente. Es de resaltar que con esta reestructuración, en principio, se permitió que las zonas objeto del presente estudio se constituyeran bajo cualquiera de las modalidades pública, privada o mixta, pero en 1992, con el Decreto 2111, se dispuso la liquidación de los establecimientos públicos que operaban las zonas francas, lo que además trajo consigo la categoría de

usuario operador como ente privado, con la capacidad y solvencia necesarias para administrar bajo criterios de conveniencia y modernización de los instrumentos de apoyo al comercio exterior y así cumplir los objetivos de las zonas francas (Arce Rojas y Hoyos Pérez, 2001).

Respecto del mencionado Decreto 2131, es preciso anotar que mediante este instrumento el gobierno nacional, dentro de su política de apertura, decidió privatizar el mecanismo, ofreciendo, a través de licitación pública, la operación de las zonas francas públicas a privados, manteniendo la propiedad de los inmuebles y además autorizando a los privados para que desarrollaran nuevas zonas francas. Es así como, a partir de ese momento, se entregó la Administración de las zonas francas de Palmaseca, Cúcuta, Santa Marta, Barranquilla y Cartagena a privados y se autorizaron las zonas francas privadas en Bogotá, Rionegro, Pacífico en Palmira, La Candelaria en Cartagena y La Tebaida en el Quindío (Ramírez *et. al.*, 2005). Para 2005, existían en el país 10 zonas francas localizadas en diferentes regiones colombianas.

² Decreto 2131 de 1991, “Por el cual se dictan normas sobre la estructura y funcionamiento de las Zonas Francas Industriales de Bienes y de Servicios”, con el que se reglamentó el funcionamiento de las zonas francas de bienes y de servicios, sus órganos de dirección, así como los estímulos y condiciones adecuados para el desarrollo de sus actividades de forma, tal, que les permitan competir dentro de los parámetros internacionales.

³ Decreto 2111 de 1992, “Por el cual se suprimen los Establecimientos Públicos operadores de las Zonas Francas Industriales y Comerciales de Barranquilla, Cartagena, Santa Marta, Palmaseca, Buenaventura, Cúcuta, Rionegro y Urabá”.

⁴ Decreto 1729 de 1992, “Por medio del cual se modificó el artículo 19 del Decreto 2131 de 1991, en el sentido de permitir que al interior de zonas francas se establecieran sujetos que no pertenecían al régimen de zona franca, en aras de propender por el adecuado funcionamiento de este tipo de zonas (hoy denominados terceros ubicados en zona franca –empresas de apoyo)”. Tal modificación fue efectuada en los siguientes términos: “En los terrenos de las Zonas Francas podrán instalarse empresas que se sometan, para todos los efectos, a la legislación existente en el resto del territorio aduanero nacional. Los terrenos destinados para ello serán separados físicamente mediante valla infranqueable de los demás terrenos donde sí se aplique el régimen especial de Zona Franca”.

⁵ Decreto 1125 de 1993, “Por el cual se establece el procedimiento de liquidación de los establecimientos públicos que operan las zonas francas industriales y comerciales de Barranquilla, Cartagena, Santa Marta, Palmaseca, Buenaventura, Cúcuta, Rionegro y Urabá”.

En cumplimiento de los compromisos adquiridos ante la Organización Mundial de Comercio, OMC, respecto de la eliminación de exenciones totales de impuestos para atraer inversión extranjera y atendiendo las necesidades de la época, en 2005 fue expedida la Ley 1004, mediante la cual se estableció un nuevo régimen de zonas francas. Lo anterior, como consecuencia de la expedición de la Ley 170 de diciembre de 1994, mediante la cual Colombia aprobó el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio (OMC), el cual fue suscrito en Marrakech el 15 de abril de 1994 (Acuerdo de Marrakech). De esta forma, y al igual que los otros 144 países miembros de la OMC, Colombia se comprometió a desmontar gradualmente las subvenciones a las exportaciones que tuvieran los productos industriales en un plazo no mayor a ocho años, los cuales posteriormente fueron prorrogados por tres años más, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2006. En cumplimiento de este compromiso, se expidió la Ley 863 de 2003, la cual, a partir del 31 de diciembre de 2006, desmontó las exenciones de los impuestos sobre la renta y complementarios y de remesas establecidas en los artículos 15 de la Ley 109 de 1985 y 213 y 322 literal m del Estatuto Tributario (en adelante ET), a

favor de los Usuarios Industriales de Bienes de las Zonas Francas (Ramírez, 2009).

Estos antecedentes establecen la importancia de las zonas francas como un instrumento para realizar negocios y además contribuir al desarrollo del país, por lo cual es importante analizar la materia.

I. Régimen impositivo

En el ordenamiento jurídico colombiano, hay un régimen especial de zonas francas⁶, el cual fue introducido al ordenamiento colombiano por medio de la Ley 1004 de 2005, como resultado de la armonización de la normativa nacional con los avances del comercio internacional y sus compromisos como Estado parte de la OMC, esto es, como resultado de la armonización de la normativa colombiana con los avances del comercio internacional.

A continuación, se expondrán las particularidades que tiene este régimen en materia tributaria, no sin antes advertir que el presente estudio se centra en el IVA, razón por la cual en el presente aparte se expondrá de manera general el régimen jurídico en materia tributaria, aplicable a los usuarios que

⁶ De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 1004 de 2005, las razones para crear este régimen jurídico especial fueron principalmente las de promover la economía nacional, a través de instrumentos que atrajeran inversión extranjera, creación de empleo y promocionar los productos y servicios ofrecidos por parte de la industria colombiana. De hecho, el artículo 2 de la Ley 1004 de 2005 dispone como finalidades de la zona franca las siguientes:

1. Ser instrumento para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital;
2. Ser un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezca;
3. Desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia y buenas prácticas empresariales;
4. Promover la generación de economías de escala; y
5. Simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta.

se encuentren calificados dentro del régimen franco.

A. Impuesto sobre la renta y complementarios

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 1004 de 2005, los usuarios de zona franca gozaban de una tarifa del 0%. Posteriormente, con la entrada en vigencia de la mencionada Ley, a partir del 1° de enero de 2007 estaban sujetos a una tarifa preferencial del 15%.

En el año 2016, con la expedición de la reforma tributaria estructural, se incrementó la tarifa del Impuesto sobre la Renta para los usuarios industriales y operador de zona franca al veinte por ciento (20%), y los usuarios comerciales continúan tributando a la tarifa general prevista para las personas jurídicas. Al respecto, vale la pena hacer los siguientes comentarios:

- *Aumento de la tarifa del 15% al 20%*: en este punto resulta pertinente aclarar que, si bien el legislador goza de amplia configuración legislativa en materia de impuestos, el incremento de la tarifa constituye una ostensible vulneración al criterio jurisprudencial de confianza legítima de los inversionistas⁷, toda vez que, a criterio de la autora, ellos tenían, en términos de la Corte Constitucional, *razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación*, al haber cumplido con la totalidad de condiciones para acceder a un tratamiento tributario diferencial, como lo era la tarifa del 15% en el Impuesto sobre la Renta.

- *Tarifa para usuarios comerciales de zona franca*: tal como se había mencionado en líneas atrás, la tarifa para los usuarios comerciales seguirá siendo la tarifa general, dispuesta en el artículo 240 del Estatuto Tributario.

⁷ Respecto del principio de confianza legítima en materia tributaria, la Corte Constitucional se ha pronunciado múltiples veces, de manera uniforme y reiterada, tal como se puede apreciar en el siguiente extracto de la Sentencia C-007 de 2002: “Ha de reiterarse que el principio de la confianza legítima protege, en lo que hace referencia a las normas tributarias, las ‘razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación’ y las alteraciones que se generarían con ‘el cambio súbito de la misma’. Se podría predicar la existencia de dichas ‘razones objetivas’ cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe. Lo anterior no quiere decir que las normas tributarias no puedan ser derogadas o modificadas, sino que cuando lo sean, “el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación”, lo cual consiste, por ejemplo, (i) en que haya un período de transición o (ii) en que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma. En algunas situaciones, la protección de la confianza legítima puede exigir que (iii) el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él. Adicionalmente, el alcance de la protección de la confianza legítima ha de corresponder al grado y tipo de afectación de la misma de conformidad con el principio de proporcionalidad sin que ello implique pasar por alto que en materia tributaria el legislador no sólo aprecia la oportunidad y conveniencia de las reformas sino que dispone de una amplia potestad de configuración jurídica”.

- *Tarifa para usuarios que hayan suscrito contrato de estabilidad jurídica*: el legislador señaló que la tarifa establecida en el correspondiente contrato seguirá vigente, de acuerdo con las estipulaciones contractuales fijadas por las partes.

- *Beneficios en aportes al Sistema de Seguridad Social en Salud y Aportes Parafiscales*: se permite a los usuarios de zona franca, excluidos aquellos que hayan suscrito contrato de estabilidad jurídica, que accedan a la exoneración de aportes parafiscales y aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud, respecto de trabajadores que devenguen menos de diez salarios mínimos, lo cual implica un beneficio del que antes no gozaban los usuarios industriales y operador.

- Se incluyó un tratamiento especial para aquellas personas que se ubiquen en la zona franca de Cúcuta, como incentivo para el desarrollo de esta zona limítrofe, la cual se ha visto muy afectada con ocasión de la crisis que se vive en la frontera con Venezuela.

B. Impuestos del orden territorial

Respecto de los impuestos del orden territorial, tenemos que, por normativa del orden legal, los usuarios de zona franca no son titulares de tratamientos tributarios preferenciales, especialmente por la protección especial de la que gozan este tipo de rentas por parte del artículo 294 de la Constitución Política de Colombia, razón por la cual, de acuerdo con la actividad económica que desarrollen, los usuarios de zonas francas estarán sujetos a las obligaciones tributarias sustanciales y formales respecto de los tributos sobre los

cuales cumplan con los supuestos del hecho generador.

Así, los usuarios de zona franca serán responsables de los tributos del orden territorial aplicables a los inmuebles, vehículos y otros activos de su propiedad, de acuerdo con la normativa vigente en la respectiva jurisdicción y demás impuestos, tasas y contribuciones a los que se encuentren sujetos, bien sea por el sector económico en el que desarrolle su actividad, o bien por la naturaleza de los bienes y servicios que ofrecen.

C. Aduanero

De otro lado, se tiene que por regla general el importador deberá asumir el pago de los derechos de aduana y del impuesto sobre las ventas respecto de cada una de las operaciones de importación que efectúe. Sin embargo, tal como se desarrollará a lo largo del presente documento, el régimen franco no solo contempla beneficios en materia tributaria, sino también respecto de la normativa aduanera.

Aclarado lo anterior, es del caso traer a colación la tradicional distinción del IVA como tributo aduanero y como tributo interno; desde el punto de vista tributario, el IVA, en las importaciones, se causa en el momento del desaduanamiento del bien, esto es, su introducción a Territorio Aduanero Nacional – TAN, y se liquida y paga al mismo tiempo que los derechos de aduana, según lo dispuesto en el literal d) del artículo 429 del Estatuto Tributario, y la base para determinar este tributo está dada por la sumatoria del valor de aduanas⁸ del bien importado y el arancel

⁸ Este valor debe calcularse según el método de valoración aduanera de la OMC.

liquidado de acuerdo con la tarifa prevista para la subpartida arancelaria que corresponda a la mercancía importada.

De lo anterior, se concluye que el IVA, como tributo aduanero y tributo interno, es exactamente el mismo, por lo que el impuesto no pierde su calidad de tributo interno a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, pero en operaciones de comercialización internacional de bienes, por efectos prácticos se tiene en cuenta dentro del régimen aduanero.

Para finalizar este aparte, es del caso precisar que una de las prerrogativas esenciales del régimen franco está dada por el principio de extraterritorialidad, en virtud del cual se entiende que las áreas delimitadas como zonas francas no se encuentran dentro del TAN; como le señala la doctrina, este régimen especial desde sus inicios las concibe como zonas en las que 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 TAN para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones. De esta manera, mediante la expresión fuera del TAN, la Ley 1004 le dio nuevamente alcance al preexistente concepto de extraterritorialidad en el sentido en el que concibe que una mercancía almacenada en zona franca se entiende jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros, es decir, o bien que no ha llegado a TAN o que salió del mismo para

todos los efectos aduaneros y de comercio exterior (Barbosa y Sánchez, 2008).

II. El IVA en las zonas francas

Corresponde dar cuenta de los principales aspectos del IVA en las diversas relaciones que surgen entre los diferentes usuarios de zona franca, los agentes que se encuentran ubicados en el TAN, y las personas que a pesar de estar ubicadas en el territorio delimitado como zona franca no ostentan la calidad de usuarios de esta zona.

Es de anotar que, por regla general, tienen la calidad de bienes exentos con derecho a devolución bimestral del IVA las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el TAN 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, tal como lo consagra el artículo 481-e del Estatuto Tributario.

Cuando se trate del derecho a descuento en comento, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 86 y 493 del Estatuto Tributario, y con toda razón y lógica cuando se trate de IVA descontable, el mismo no se podrá llevar como costo o gasto en el proceso de determinación del impuesto sobre la renta, toda vez que el contribuyente estaría recibiendo un doble beneficio frente a un mismo concepto⁹.

Respecto al IVA que resulte descontable, por la realización de las mencionadas operaciones de compraventa efectuadas desde el

⁹ Sobre el particular, véase el Concepto 20252, emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el 26 de marzo de 2012, y Castellanos Peñaranda (2015).

TAN con destino a los usuarios industriales de zona franca, resulta importante destacar que, para su procedencia, es necesario que las mismas tengan como documento soporte factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos respectivos y la debida discriminación del impuesto.

Dentro de los beneficios del “Régimen Especial de Zonas Francas” se encuentra la ficción de extraterritorialidad que implica que los bienes que se introduzcan en las zonas francas se consideran fuera del TAN, por lo que la introducción de bienes a zona franca desde TAN o desde mercados externos, por regla general, no se considera una importación y, por tanto, no genera la obligación de cancelar “derechos e impuestos a la importación”, a saber: derechos aduaneros e IVA¹⁰.

III. Análisis de las operaciones de compraventa en las que intervienen usuarios de zona franca

Para efectos de un análisis de manera organizada, se agruparán las operaciones de la siguiente manera:

- Operaciones de compraventa desde territorio aduanero nacional con destino a usuarios de zona franca.
- Operaciones de compraventa por parte de usuarios de zona franca con destino a comprador ubicado en territorio aduanero nacional.
- Operaciones de compraventa efectuadas entre usuarios de zona franca.
- Operaciones de compraventa de bienes provenientes desde el resto de mundo con destino a zona franca.
- Operaciones de compraventa desde zona franca a comprador ubicado en el resto del mundo.
- Operaciones de compraventa entre usuarios de zona franca y terceros ubicados en zona franca –empresas de apoyo.
- Operaciones de compraventa desde TAN al resto del mundo.

1. Operaciones de compraventa desde Territorio Aduanero Nacional con destino a usuarios de zona franca

En las operaciones de compraventa de bienes desde TAN con destino a zona franca, es conveniente precisar que por regla general estas operaciones de introducción de mercancías son consideradas como si las mismas se efectuaran entre personas ubicadas en el TAN, y por tanto estarían gravadas con el IVA si no están expresamente excluidas o exentas. Sin embargo, se debe tener en cuenta que el régimen de zonas francas goza de una prerrogativa especial que consiste en la ficción de extraterritorialidad, según la cual se entiende que las zonas francas, para efectos aduaneros, se encuentran por fuera del TAN, lo cual conlleva a que las ventas de bienes corporales desde el TAN a zona franca se entiendan como una exportación.

Dado que el literal a del artículo 481 del Estatuto Tributario dispone que se entiende

¹⁰ Sobre el particular, consulte: Alcance del régimen aduanero. Decreto 2685 de 1999, artículo 392-4.

como operación exenta con derecho a devolución bimestral la exportación de bienes corporales muebles, en principio, teniendo en cuenta la ficción de extraterritorialidad señalada, se podría llegar a considerar que las ventas de bienes corporales desde el TAN a zona franca están exentas del IVA. Sin embargo, como el instrumento que regula qué es exportación es el régimen aduanero, se hace necesario efectuar en las líneas siguientes un análisis de las disposiciones que componen el régimen aduanero, en concordancia con lo dispuesto en el literal e del artículo 481 del Estatuto Tributario.

i. Exportaciones que se consideran definitivas y su tratamiento tributario

El presente aparte tiene por objeto estudiar las operaciones de compraventa desde TAN a favor de comprador ubicado en zona franca que se consideran como exentas de IVA con derecho a devolución bimestral, por constituir exportaciones definitivas. Para una clara y sucinta explicación de lo enunciado, a continuación se transcriben las normas pertinentes.

Artículo 481 del Estatuto Tributario. 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:

a. Los bienes corporales muebles que se exporten.

(...)

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*.

(...)¹ (destacados propios).

“Artículo 396 del Decreto 2685 de 1999. Exportación definitiva. Se considera exportación definitiva, la introducción a Zona Franca Permanente 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, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos*. (...)”² (destacados propios).

De la lectura de la normativa transcrita se colige que ambos regímenes, aduanero y tributario, coinciden en que las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde TAN a zona franca gozan de un tratamiento diferencial. Sin embargo, existen pequeñas diferencias, pero de gran relevancia, entre los regímenes en comentario.

La primera diferencia radica en el hecho de que en el régimen tributario se limita esta situación preferencial a las operaciones de compraventa desde TAN a zona franca a favor de los usuarios industriales de zona franca, mientras que el régimen aduanero enuncia de manera explícita que las operaciones de compraventa de insumos, partes, materias primas y bienes terminados que se efectúen a favor de los usuarios operadores o industriales de zona franca se consideran exportación definitiva.

Sobre esas bases, es dable concluir que, sin lugar a dudas, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el TAN a un usuario industrial de zona franca son en el régimen aduanero una exportación definitiva, y en el régimen tributario una operación exenta de IVA con derecho a devolución bimestral por expresa disposición del literal e del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Ahora, en lo que tiene que ver con las operaciones de compraventa de bienes terminados, insumos, partes y materias primas a favor de usuarios operadores de zona franca, las mismas al ser calificadas por el régimen aduanero vigente como operaciones de exportación definitivas, estas también constituyen una operación exenta del IVA con derecho a devolución bimestral, porque el literal a del artículo 481 del Estatuto Tributario indica que la exportación de bienes corporales muebles tienen el tratamiento tributario preferencial en comentario. Así, se concluye que las materias primas, partes, insumos y bienes terminados comprados por parte de un usuario operador de zona franca a un vendedor ubicado en TAN se encuentran exentas del IVA –con derecho a devolución bimestral–, debido a que es una operación expresamente calificada como exportación, cumpliendo con la condición de que tales mercancías sean efectivamente recibidas por los usuarios operadores.

En este punto, vale la pena precisar que la nueva normativa en materia de zonas francas, contenida en el arriba comentado Decreto 2147 de 2016, no pone fin a la enunciada contradicción al definir lo que se considera exportación definitiva, toda vez que si bien en la primera parte del primer inciso, se re-

fiere a los usuarios industriales –tal como lo hace la normativa tributaria–, en la segunda parte del primer inciso hace referencia a los usuarios operadores, así como en el segundo inciso, por lo que a juicio de la autora, una vez entre en vigencia el artículo 104 del Decreto 2147 de 2016 este problema persistirá, dispone la norma:

Artículo 104. Operaciones desde el resto del territorio aduanero nacional con destino a zona franca. *Se considera exportación definitiva* la introducción a zona franca permanente o permanente especial, desde el territorio aduanero nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre circulación necesarios para el normal desarrollo de su objeto social, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por el usuario industrial de bienes y/o de servicios. *Las exportaciones a favor de un usuario operador deben corresponder a bienes nacionales necesarios para el desarrollo de su objeto social. Los bienes nacionales o en libre circulación que ingresen a una zona franca a favor de un usuario operador o un usuario industrial requerirán el diligenciamiento y autorización del formulario de movimiento de mercancías.* Este formulario se considerará para todos los efectos como la declaración de exportación. Las exportaciones temporales que se realicen desde el resto de territorio aduanero nacional a zona franca, con el objeto de someter el bien a un proceso de perfeccionamiento por un usuario, no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas³ (destacados propios).

Se concluye que, a la entrada en vigencia del citado Decreto 2147 de 2016, las opera-

ciones de compraventa de materias primas, partes, insumos y bienes terminados comprados por parte de usuarios operadores o industriales de zona franca son operaciones exentas de IVA con derecho a devolución bimestral, lo cual implica que para el vendedor ubicado en el TAN, el IVA resultante de esta operación es objeto de devolución, dentro de la declaración bimestral correspondiente al IVA, de acuerdo con lo dispuesto en los literales a y e del artículo 481 del Estatuto Tributario; y para el comprador ubicado en zona franca, sea usuario operador o usuario industrial, es una compra que no se encuentra gravada con derechos ni impuestos a la importación.

ii. Operaciones de compraventa desde territorio aduanero nacional con destino a usuarios de zona franca que no constituyen exportación

De otro lado, el régimen aduanero se encarga de definir de manera expresa qué operaciones de compraventa desde TAN a zona franca no son consideradas como exportación definitiva, lo cual implica que no son exentas de IVA con derecho a devolución bimestral.

Tal definición se encuentra prevista en el artículo 398 del Decreto 2685 de 1999, en los siguientes términos:

Artículo 398. Introducción de alimentos y otros. *No constituye exportación, la introducción a Zona Franca, proveniente del resto del Territorio Aduanero Nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo, para su consumo o utilización dentro de la zona, necesarios para el normal desarrollo*

de las actividades de los usuarios y que no constituyan parte de su objeto social⁴ (destacados propios).

Con esta disposición vemos cómo el legislador, al emitir la normativa en materia aduanera, se encargó no solo de consagrar los eventos en los cuales la introducción de bienes desde TAN a zona franca se consideran exportación, sino que en aras de mayor claridad y seguridad jurídica intentó precisar que no se considera exportación la introducción desde TAN a zona franca de los alimentos, bebidas, elementos de aseo y materiales de construcción, que *sean necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios y no constituyan parte de su objeto social*. Tal redacción resulta un poco contradictoria pero implica que los bienes allí enunciados, si bien son necesarios para llevar a cabo las actividades tendientes al cumplimiento de su objeto social, porque son utilizados en el giro ordinario de los negocios de los empresarios que ostentan la calidad de usuarios de zona franca, no hacen parte de su objeto social y, por lo mismo, no están llamados a ser objeto de un tratamiento diferencial. Además, a modo de ver de la autora, resultaría en un beneficio demasiado riesgoso a favor de estos usuarios en el sentido que probablemente se llegaría al punto en que absolutamente todos los bienes o artículos introducidos a zona franca desde TAN llegaran a tener la calidad de exportados, abriendo así la posibilidad a fraudes en materias fiscal y aduanera.

Para profundizar esta diferenciación, resulta necesario mencionar que el objeto social es uno de los requisitos para la constitución de una sociedad comercial en Colombia y se encuentra definido en el numeral 4º del

artículo 110 del Código de Comercio como la definición de “la empresa o negocio de la sociedad, haciendo una enunciación clara y completa de las actividades principales”.

En complemento de lo anterior, el artículo 99 *ibídem* señala que la capacidad de la sociedad se circunscribirá al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto y que se entenderán incluidos en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivadas de la existencia y actividad de la sociedad.

En concordancia con la normativa reseñada y siguiendo lo formulado por la Superintendencia de Sociedades mediante el Concepto 220-109834 de 30 de diciembre de 1999, el objeto social es el conjunto de actividades para cuya realización se constituyó la sociedad como sujeto de derechos y obligaciones, mediante el cual se busca alcanzar un fin común determinado para todos los socios.

El objeto social se divide en objeto social principal y objeto social complementario. El objeto principal, por su parte, se conforma con la enunciación de todas las actividades que constituyen la finalidad de la sociedad, estas fijan su capacidad y delimitan su actividad. En él deben señalarse los actos y categorías de actos que la sociedad se propone desarrollar, de tal suerte que su contenido no ofrezca dudas ni para los asociados ni para los administradores o terceros; en tanto, el complementario es de carácter accesorio y está conformado por una serie de actividades que permiten a la sociedad alcanzar la finalidad para la cual fue creada, esto es, que

se integra con las actividades o medios que contribuyen a su cumplimiento.

En este orden de ideas, una sociedad está en capacidad de desarrollar los siguientes actos:

a. Los actos comprendidos dentro de las actividades principales previstas en el objeto social.

b. Los actos que se relacionan directamente con las actividades principales, o sea, los que permiten el desarrollo del objeto social. Para ello, es menester que exista una relación de medio a fin entre el acto ejecutado en desarrollo del objeto y las actividades principales contempladas en el objeto principal.

c. Los actos que permiten ejercer los derechos y cumplir con las obligaciones legal, o convencionalmente derivadas de la existencia y actividad de la sociedad, que aunque son ajenos a su objeto social, está en capacidad de desarrollarlos en la medida en que sean necesarios para ejercer sus derechos o cumplir las obligaciones derivadas de la existencia y actividades de la sociedad.

Para concluir entonces el debate en torno a la delimitación del objeto social, corresponde a la autora insistir en que si bien con la existencia del objeto social principal y complementario y analizando especialmente respecto a los materiales de construcción, pudiera entenderse que las actividades de construcción de instalaciones estaría incluido dentro del objeto social accesorio, pero el legislador se aseguró de reafirmar la imposibilidad de incluir diversidad de insumos que sean necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios de zona franca

que no constituyan parte de su objeto social, al acotar el término en el artículo 398 del Decreto 2685 de 1999, incluyendo de manera expresa los materiales de construcción.

Sobre el particular, se considera de vital importancia señalar que el hecho de que los alimentos, combustible y demás bienes que sean introducidos a zona franca sin que sean necesarios para la producción o servicio para el cual fue calificado el usuario industrial, sino para el giro ordinario de sus actividades, consulta de manera adecuada el principio constitucional de igualdad que informa el ordenamiento jurídico colombiano, porque de darle un tratamiento tributario diferencial, pondría en desventaja a los empresarios ubicados en TAN.

La confusa redacción, enunciada en líneas atrás, a modo de ver de la autora fue corregida mediante la enunciación taxativa que efectúa la segunda parte del artículo 104 del nuevo régimen de zonas francas, contenido en el Decreto 2147 de 2016, cuyo tenor literal expresa:

Artículo 104. Operaciones desde el resto del territorio aduanero nacional con destino a zona franca. (...) *No se considera una exportación el ingreso de mercancías a zona franca en las siguientes circunstancias:* 1. El ingreso de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre circulación en el país, siempre y cuando se encuentren en el mismo estado en que fueron introducidas inicialmente al territorio aduanero nacional. 2. El ingreso de bienes nacionales o en libre circulación a favor de un usuario comercial. 3. *El ingreso de mercancías que no constituyan parte del objeto social de los usuarios y no estén vinculadas con el*

normal desarrollo de sus actividades, tales como materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo que ingresen para el consumo o utilización dentro de la zona franca. 4. El ingreso a zona franca transitoria de bienes nacionales o que se encuentran en libre circulación en el resto del territorio nacional. 5. El ingreso de mercancías nacionales o en libre circulación, a una zona franca permanente especial, cuyo objeto social principal sea realizar eventos feriales⁵.

Por esta razón, tanto bajo la vigencia del Decreto 2685 de 1999 como del Decreto 2147 de 2016, se entiende que en las operaciones de *materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo* desde TAN a zona franca, no hay exportación definitiva y por tanto no aplica la exención del IVA contenida en el literal a del artículo 481 del Estatuto Tributario. Lo anterior significa que se levanta la ficción de extraterritorialidad de la que goza el régimen franco y esta compraventa se tiene como una operación entre personas ubicadas en el TAN, razón por la cual los bienes deben ser facturados y gravados conforme a las reglas generales, esto es, a la tarifa general del 19%, o si se trata de bienes que por su naturaleza se encuentren excluidos o gravados a la tarifa del 5%, deberán ser facturados de esta manera.

Precisado lo anterior, resulta necesario indicar que la compraventa desde TAN de materiales de construcción a favor de usuarios industriales de zona franca ha sido objeto de estudio en múltiples ocasiones por parte de la Administración Tributaria, debido a que el literal e del artículo 481 del Estatuto Tributario dispone que se encuentran exentas

del IVA las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que sean vendidos por parte de un sujeto ubicado en TAN a uno ubicado en zona franca, si los mismos resultan necesarios para el desarrollo del objeto social del comprador ubicado en zona franca, pero el artículo 398⁶¹ del Decreto 2685 de 1999 indica que los materiales de esta naturaleza no constituyen exportación cuando sean necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios y que no constituyan parte de su objeto social.

Antes de exponer el debate en torno a la introducción de materiales de construcción a zona franca, provenientes de TAN, es de precisar que a modo de ver de la autora, los materiales de construcción que adquieran los usuarios industriales de zona franca y sean necesarios para erigir o levantar la construcción de sus instalaciones, son indispensables para llevar a cabo su objeto social, debido a que sin instalaciones, no pueden llevar a cabo a actividad industrial para la que fueron calificados.

No obstante la claridad de la normativa tributaria, aunada a la necesidad y conexidad de los materiales de construcción con el desarrollo del objeto social, sobre el particular, el régimen aduanero –tanto el artículo 398 del Decreto 2685 de 1999, vigente hasta el próximo 8 de marzo de 2017, como el artículo 104 del Decreto 2147 de 2016– efectúa una limitación a la exención del IVA a los materiales de construcción adquiridos por parte de los usuarios industriales para llevar a cabo la construcción de sus instalaciones,

posición de la que discrepo de manera radical, debido a que la adquisición de los materiales de construcción que requiera el usuario industrial para construir las instalaciones en las que va a llevar a cabo su actividad industrial es absolutamente necesaria para el desarrollo de su objeto social.

Frente a esta contradicción, la doctrina oficial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, ha sostenido de manera reiterada que los materiales de construcción que se vendan desde el TAN a usuarios industriales de zona franca permanente y de zona franca permanente especial¹¹ estarán exentos del IVA, siempre y cuando los mismos sean necesarios para que el usuario desarrolle su objeto social.

Respecto del concepto de necesidad y en aras de materializar la exención prevista en el literal e) –antes f)– del artículo 481 del Estatuto Tributario, la DIAN, mediante el Concepto 026661 de 2008, precisó el mencionado concepto en los siguientes términos: sin el cual no es posible obtener el bien o prestar el servicio, según la actividad desarrollada en cada caso por el usuario industrial. Adicionalmente, indicó que el objeto social es aquel que es propio de la sociedad que es usuaria en zona franca, el cual debe estar acorde con la delimitación del objeto social para cada tipo de usuarios.

Es de precisar en este punto que en el Concepto 13075 de 5 de mayo de 2015, la Administración reiteró que los materiales de construcción exentos, por considerarse que

¹¹ De acuerdo con lo señalado por la DIAN mediante Concepto 036425 de 2009 y apartes del Oficio 69191 de 2012.

se configura una exportación, son aquellos vendidos desde TAN a un usuario industrial para el desarrollo de su objeto social, siempre y cuando se cumpla la condición subjetiva consagrada en la norma, la cual hace referencia a la calidad de usuario industrial de zona franca 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 TAN a un usuario industrial (de zona franca permanente y de zona franca permanente especial) y no incluyó para efectos de este beneficio a los usuarios operadores¹².

De acuerdo con lo expuesto por la Administración, es dable concluir que desde su punto de vista la exención prevista en el literal e del artículo 481 del Estatuto Tributario se reputa es para las materias primas e insumos necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales, habida cuenta de que esta exención contiene dos condiciones para su procedencia, una de tipo objetivo, que atiende al tipo de bienes; y otra del tipo subjetivo, que es respecto de la persona que interviene en la transacción en calidad de adquirente, en este caso, usuario industrial.

Con base en lo anterior, reitera que en el caso de materiales de construcción adquiridos por parte de un usuario operador para el desarrollo de infraestructura no se cumple ninguna de las condiciones de la exención por tanto la operación se encuentra gravada con IVA. La Administración precisó, además, mediante el Concepto 50 de 26 de agosto de

2009, que en el caso de venta de materiales de construcción a usuario operador no se enmarca dentro de la exención prevista en el literal a del artículo 481 del Estatuto Tributario, toda vez que el único supuesto en el que la introducción de bienes desde TAN a zona franca se considera exportación es el previsto en el literal e del artículo 481 *ibidem*⁹.

A pesar de la posición radical de la Administración Tributaria frente al no tratamiento excepcional a los materiales de construcción, es de señalar que mediante concepto 014667 de 17 de diciembre de 2014 la Administración tributaria aclaró los conceptos 036425 de 2009 y 69191 de 2012, en los que sorpresivamente indicó: 1. que los materiales de esta naturaleza que se introduzcan a una zona franca permanente especial estarán exentos siempre y cuando sean utilizados para realizar las actividades de construcción y transformación de la infraestructura física de la zona franca que hacen parte de su objeto social, y 2. si dentro del Plan Maestro de Desarrollo General de la Zona Franca se deben realizar actividades de construcción o transformación física de las instalaciones de la misma para desarrollar el objeto social del usuario industrial de la zona franca permanente especial también gozarán de la exención tales materiales de construcción.

No obstante la clara posición de la Administración Tributaria, y con el objeto de concluir este tema de la introducción a zona franca de materiales de construcción desde TAN, a mi parecer, resulta absurdo que vía interpretación doctrinal pueda llegarse a

¹² Esta posición reiterada también fue expuesta por la DIAN en los conceptos 16328 de 2005, 26661 de 2008 y 68968 de 2009, y en los oficios 80273 de 2005, 87707 de 2007 y 58181 de 2008.

dar prerrogativas tributarias diferenciales a una operación cuando el mismo legislador ha excluido expresamente su tratamiento diferencial, razón por la cual considero que la posición doctrinal de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ya expuesta constituye una prerrogativa injusta y carente de bases legales a favor de los usuarios de zona franca especial, lo cual es sencillamente intolerable cuando en materia tributaria rige el principio de legalidad plasmado en la Constitución Política de Colombia, que señala en su artículo 338 que “en tiempos de paz solo el Congreso podrá crear tributos, y las exenciones no pueden aplicarse vía analogía”.

Al respecto, conviene efectuar un comentario final, y es que es claro y lógico que los materiales de construcción que utilizan los usuarios de zona franca para la construcción o para la reparación de sus instalaciones, como para cualquier empresario ubicado en el TAN o en el resto del mundo, siempre van a ser necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios, porque todos los empresarios necesitan unas instalaciones y su respectiva adecuación para llevar a cabo las actividades propias de su objeto social. Pero las empresas que generalmente tienen dentro de su objeto social actividades de construcción no son propiamente las sociedades calificadas como usuarios de zona franca, toda vez que en virtud del principio de exclusividad deben prestar sus servicios únicamente dentro del área declarada como zona franca.

Para finalizar este aparte, es de anotar que en el caso de las operaciones de compraventa en las que intervienen los usuarios comerciales de zona franca, las mismas hacen parte de

la categoría que aquí se analiza, operaciones que no se consideran exportación definitiva, dado que en ningún evento son consideradas por parte de la normativa tributaria y aduanera vigente como operaciones con tratamiento tributario preferencial.

iii. Operaciones de compraventa sobre mercancías de origen extranjero que no constituyen exportación

Para finalizar este primer apartado relacionado con las operaciones de compraventa desde TAN con destino a zona franca, conviene hacer un último comentario relacionado con las mercancías de origen extranjero que se encuentren en TAN y sean vendidas a favor de un usuario industrial de zona franca. Para mayor claridad, a continuación se transcribe el artículo 396 del Decreto 2689 de 1999, el cual conserva su vigencia hasta el 8 de marzo de 2018, de acuerdo con la vigencia escalonada del Decreto 2647 de 2016. Dice la norma:

Artículo 396. Exportación definitiva. *Se considera exportación definitiva, la introducción a Zona Franca Permanente 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, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos.*

(...)

La introducción en el mismo estado a una Zona Franca Permanente de mercancías de origen extranjero *que se encontraban en*

libre disposición en el país, no se considera exportación.

De la lectura del primer inciso se evidencia que en principio se entienden como operaciones de exportación definitiva las operaciones de compraventa que se efectúen desde TAN a zona franca sobre mercancías que sean extranjeras, pero ya hayan sido nacionalizadas –en libre disposición– o que sean nacionales. Sin embargo, el inciso tercero, de manera categórica, precisa que no se entiende que hay exportación definitiva cuando la mercancía vendida desde TAN a zona franca esté en libre disposición en el mismo estado en que fue introducida a TAN.

En consecuencia, de la lectura íntegra de la norma en comentario se colige que solamente hay exportación definitiva cuando las mercancías objeto de compraventa desde TAN con destino a zona franca sean de origen nacional, o que siendo de origen extranjero y se encuentren en libre disposición hayan sido sometidas a transformación.

Esta situación fue reiterada de manera más clara en el nuevo régimen de zona franca, contenido en el Decreto 2147 de 2016, el cual en su artículo 104 dispone:

Artículo 104. Operaciones desde el resto del territorio aduanero nacional con destino a zona franca. (...) *No se considera una exportación el ingreso de mercancías a zona franca en las siguientes circunstancias:* 1. El ingreso de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre circulación en el país, siempre y cuando se encuentren en el mismo estado en que fueron introducidas inicialmente al territorio aduanero nacional.

Precisado el régimen de exportación definitiva de mercancías de origen extranjero desde TAN a zona franca, es del caso cerrar este aparte que sin importar el origen de la mercancía cuando se trate de operaciones de compraventa desde TAN a favor de un usuario comercial de zona franca, las mismas no pueden ser consideradas como exportación definitiva –tanto en el régimen previsto en el Decreto 2685 de 1999 como en el del Decreto 2647 de 2016– y, por tanto, no tiene la calidad de exento, a menos que por su naturaleza esté incluido dentro de las categorías de exento o excluido en el régimen tributario, así como en el caso de las ventas realizadas por parte de un proveedor de zona franca a una sociedad comercializadora internacional ubicada en TAN no se consideran exportación sino importación.

Sin embargo, a juicio de la autora, esta diferenciación lo que implica en la práctica es que si un usuario industrial de zona franca requiere como materia prima, parte o insumo un bien de origen extranjero, siempre va a preferir al proveedor extranjero y no al proveedor ubicado en TAN, toda vez que esta operación de compraventa resultaría más onerosa, debido a que causaría IVA, así una vez más se estaría desincentivando la compra desde zona franca a vendedor ubicado en TAN, en esta oportunidad, a los comercializadores de mercancías importadas.

iv. Operaciones de compraventa sobre bienes ubicados en el exterior

De acuerdo con la ficción de extraterritorialidad, cuando un bien provenga del resto del mundo, así su vendedor esté ubicado en TAN, el mismo no se entiende una operación

de importación, siempre y cuando se encuentre consignado a favor del usuario de zona franca y no haya sido sometido a desaduanamiento por parte del vendedor ubicado en TAN. Sobre este punto, la Administración Tributaria señaló mediante concepto 91 (014528) de 5 de mayo de 2012 que la DIAN resuelve la consulta relacionada con el tratamiento del IVA en el siguiente supuesto de hecho: una persona ubicada en TAN vende a un usuario de zona franca mercancías que vienen desde el exterior consignadas directamente al usuario. Precisa la Administración que en este caso no se considera que haya una importación y, por tanto, no hay hecho generador del IVA.

2. Operaciones de compraventa por parte de usuarios de zona franca con destino a comprador ubicado en territorio aduanero nacional

Ahora bien, en lo que tiene que ver con las operaciones de compraventa entre vendedor ubicado en zona franca y comprador ubicado en TAN, es del caso recordar que para el comprador se trata de una importación y por este motivo debe cancelar todos los derechos e impuestos a la importación –dentro de los cuales se encuentra el IVA, de conformidad con la definición del artículo 3° del Decreto 390 de 2017– y para el vendedor, ubicado en zona franca, se trata de una operación que la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha denominado en algunos casos exportación pero sin derecho a devolución o no exportación como operación no gravada.

A juicio de la autora, no es posible denominar la operación de venta de mercancía de

zona franca al resto del territorio aduanero nacional como una exportación, por dos razones, principalmente: la primera es que en virtud del principio de extraterritorialidad que informa el régimen de zonas francas no puede afirmarse que los usuarios ubicados en las mismas efectúan operaciones que solo pueden efectuarse desde TAN, como es el caso de la exportación; la segunda razón consiste en que no puede la doctrina, vía interpretación, eliminar los efectos jurídicos que el legislador ha otorgado de manera genérica a este tipo de operaciones, así, de manera objetiva, el vendedor no tenga derecho a descontar impuestos en los que no ha incurrido de manera efectiva, porque esto daría lugar a una violación al principio constitucional de igualdad al permitir un descuento de un “gasto” inexistente, porque en la producción del bien que se vende desde zona franca a TAN no se ha generado IVA, debido a que, tal como se estudió en el aparte anterior, las materias primas, insumos, partes y bienes necesarios para tal proceso de producción no están gravados con el mencionado Impuesto.

i. Composición de la base gravable

Antes de abordar la interpretación doctrinal y jurisprudencial sobre este tipo de operaciones, cabe precisar que el artículo 459 del Estatuto Tributario establece la base gravable para las importaciones, así:

Artículo 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.

(...)

La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados, será la establecida en el inciso 1o de este artículo adicionado el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado. Esta base gravable no aplicará para las sociedades declaradas como zona franca antes del 31 de diciembre de 2012 o aquellas que se encuentran en trámite ante la comisión intersectorial de zonas francas o ante la DIAN, y a los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas. La base gravable para las zonas francas declaradas, y las que se encuentren en trámite ante la comisión intersectorial de zonas francas o ante la DIAN y los usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futuro en estas, será la establecida antes de la entrada en vigencia de la presente ley” (destacados propios).

De la norma transcrita resulta claro que la base gravable del IVA de los bienes o mercancías producidas, procesadas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas en zona franca con destino a TAN se seguirá por las siguientes reglas:

1. Si el vendedor es un usuario instalado en una zona franca, calificada como tal después del 31 de diciembre de 2012 o cuyo trámite de calificación haya sido iniciado después del 26 de diciembre de 2012¹³, la base gravable para liquidar el IVA estará dada por el valor en aduana de la mercan-

cía, sin descontar el valor del componente nacional exportado y sumando los costos de producción, adicionado con el valor de los derechos de aduana.

2. Si el vendedor es un usuario instalado en una zona franca, calificada como tal antes del 31 de diciembre de 2012 o cuyo trámite de calificación haya sido iniciado hasta el 26 de diciembre de 2012¹⁴, la base gravable para liquidar el IVA estará dada por el valor en aduana de la mercancía, descontando el valor del componente nacional exportado – incluidos los costos de producción –, adicionado con el valor de los derechos de aduana.

Esto último, de acuerdo con lo expresado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia proferida el 28 de agosto de 2014, expediente número 19105, en la que expresó que en el caso de bienes transformados o elaborados en zona franca no conforman la base gravable del IVA: la mano de obra, los costos y gastos nacionales en que se incurra para la producción del bien, ni las materias primas e insumos nacionales que se encuentren en libre disposición en el resto del Territorio Aduanero Nacional, que se introduzcan temporal o definitivamente para ser sometidos a un proceso de perfeccionamiento en la zona franca, mientras que la base gravable de los bienes almacenados en zona franca estará dada, de acuerdo con la clasificación arancelaria, sobre el valor en aduana de las mercancías. Con lo cual la Corporación precisó las reglas de la composición de la base gravable para los usuarios calificados como tal antes de 31 de diciem-

¹³ Fecha de expedición de la Ley 1607 de 2012.

¹⁴ Fecha de expedición de la Ley 1607 de 2012.

bre de 2012 o que hayan iniciado el trámite de calificación antes del 26 de diciembre del mismo año.

Efectuadas las anteriores precisiones, en las siguientes líneas haremos referencia a algunos de los pronunciamientos de la Administración de impuestos, vía doctrina.

Tal como se puede intuir desde líneas atrás, en primer lugar, se hará referencia al debate en torno a la conformación de la base gravable de los hoy denominados derechos e impuestos a la importación. Al respecto, en el Oficio 030527 de 10 de noviembre de 2015, la Administración indicó que de acuerdo con la normativa tributaria vigente, si el componente agregado en el exterior o en zona franca se encuentra dentro del supuesto del artículo 45 de la Ley 1607 de 2012, es decir, que se trata de un bien nacional, al momento de su reimportación estará gravada con el impuesto sobre las ventas, IVA.

Es pertinente comentar que en el Concepto 014667 de 2014, la Administración señaló que los usuarios industriales de zona franca pueden vender el 100% de lo producido a TAN y pagan arancel e IVA solamente sobre el componente extranjero. Sin embargo, faltó precisar que este tratamiento procede únicamente cuando las mercancías hayan sido elaboradas o transformadas por parte de usuarios instalados en una zona franca permanente o en una zona franca permanente especial, declarada o en proceso de declaración para el 26 de diciembre de 2012, en

virtud de la modificación que introdujo el artículo 45 de la Ley 1607 de 2012 al artículo 400 del Estatuto Tributario.

Asimismo, si el componente agregado en la zona franca es totalmente extranjero, se liquidarán los tributos aduaneros correspondientes a la parte o repuesto incorporado. Ahora bien, en relación con el componente nacionalizado que se incorpora al bien final reimportado, luego de un perfeccionamiento pasivo en el extranjero o en Zona Franca, es de señalar que este no hace parte de la determinación de la base gravable para liquidar los tributos aduaneros o ahora llamados derechos e impuestos a la importación (arancel e IVA)¹⁵.

Tal como fue expresado por parte de la DIAN en los oficios 106103 de 2009 y 527 de 2010, cuando se esté frente a una operación de exportación temporal desde TAN a zona franca, al momento de la reimportación por perfeccionamiento pasivo del bien obtenido se liquidarán y pagarán los tributos aduaneros (hoy derechos e impuestos a la importación) únicamente sobre el componente extranjero; esto significa que se excluye el servicio prestado en zona franca, porque es considerado nacional.

En el mismo Oficio 527 de 2010, la Administración confirmó el Oficio 013611 de 17 de febrero de 2009 en el que había expresado que las ventas efectuadas por un usuario de zona franca a TAN son consideradas como una importación ordinaria, por lo que se cau-

¹⁵ Tal postura ya había sido expuesta por parte de la administración tributaria en el Oficio 0316 (024730) de 26 de abril de 2013, al afirmar que la reforma introducida por el artículo 45 de la Ley 1607 de 2012 aplicaba únicamente para la mercancía nacional, excluyendo la mercancía nacionalizada.

sa el IVA al momento de su nacionalización –hoy desaduanamiento– sobre el valor agregado de origen extranjero, excluyendo de dicha base los costos y gastos nacionales, lo cual a juicio de la autora sigue siendo vigente para las operaciones en las que intervenga un usuario industrial que haga parte de una zona franca permanente o permanente especial declarada o en trámite a 26 de diciembre de 2012, fecha de expedición de la Ley 1607 de 2012, habida cuenta de la vigencia de las normas que fundamentan esta posición.

A propósito de esto, es del caso destacar que en múltiples ocasiones la Administración se ha pronunciado sobre el tratamiento tributario de las operaciones de reimportación por perfeccionamiento pasivo, como en el Oficio 027159 de 17 de septiembre de 2015, mediante el cual la Administración Tributaria resolvió la consulta acerca de si una reimportación de aeronaves destinadas al uso del sector defensa está excluida del IVA.

Sobre el particular, advirtió la Administración que el artículo 138 del Decreto 2685 de 1999 que establecía la reimportación por perfeccionamiento pasivo de mercancía exportada al exterior, sus respectivos tributos aduaneros, y no contemplaba ningún tipo de exención, razón por la cual en la operación de reimportación de las aeronaves destinadas a uso del sector defensa no está exenta.

De manera complementaria, señaló que el artículo 400 *ibídem*, que versa sobre los tributos aduaneros aplicables a operaciones de introducción de mercancías desde zona franca y el mencionado artículo 138 del Decreto 2685 en comentario, que permitían deducir de la base gravable el componente nacional, ya no se aplica en virtud de la modificación

que introdujo el artículo 45 de la Ley 1607 de 2012, y por tanto la reimportación por perfeccionamiento pasivo se encuentra gravada con IVA y derechos arancelarios, y señala que el servicio prestado en el exterior no está gravado, sino la importación.

De esta posición difiero de manera radical, toda vez que, desde mi punto de vista, la exclusión del componente extranjero de la base gravable aplica solamente para la liquidación de los derechos de aduana, no para la liquidación del IVA, toda vez que las normas que regulan la liquidación de este impuesto siguen incólumes en el ordenamiento tributario, habida cuenta de que la última modificación en la normativa tributaria en este tema fue introducida por el artículo 45 de la Ley 1607 de 2012, el cual solo modificó el artículo 459 del Estatuto Tributario que se encarga de regular la liquidación del IVA cuando se origine en el hecho generador de importación.

Considero que la anterior confusión es producto de la imprecisa redacción del artículo 459 del Estatuto Tributario, en general, y en particular de su primer inciso, en aras de explicar este argumento en debida forma a continuación se trae el fragmento del texto del artículo en mención:

Artículo 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.

La imprecisión está dada porque equipara la conformación de la base gravable del IVA

a la utilizada para liquidar los derechos de aduana, sin tener en cuenta que para efectuar esta última liquidación se excluye el valor agregado nacional y el valor de las mercancías extranjeras nacionalizadas incorporadas en el bien final importado, lo cual no es aplicable para liquidar el IVA a partir de la reforma tributaria introducida a través de la Ley 1607 de 2012.

Respecto de las mercancías con certificado ALADI, la DIAN, mediante Concepto 7362 de 11 de marzo de 2015, precisó que las mismas, para efectos del pago de los gravámenes arancelarios y específicamente para el cálculo del arancel de aduanas, son consideradas nacionales.

En este documento también reiteró que en la importación de productos producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor por concepto de IVA, más el valor de los costos de producción sin descontar el valor del componente nacional exportado, la cual también aplica para mercancías con certificado ALADI. Comparto totalmente esta posición, habida cuenta del principio internacional de trato nacional que rige este tipo de relaciones.

La Administración Tributaria consideró en el concepto 24 de 4 de junio de 2009 que la importación temporal de corto o largo plazo de un bien de capital sometido a este régimen se puede finalizar mediante la reexportación de tal bien a una zona franca, a la luz de lo dispuesto en el artículo 397 del Decreto 2685

de 1999. Por su parte el usuario industrial, en virtud de lo preceptuado en el artículo 393-20 del mencionado Decreto 2685 de 1999 podrá prestar servicios de desmonte o desarme de un bien de capital, encargado por un tercero. Y al estar autorizado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 395 del Estatuto Aduanero, para la exportación de bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y usuarios comerciales, por lo que no encuentra la Administración ningún impedimento para que los bienes “desmontados” sean exportados al resto del mundo.

En cuanto a los desperdicios o residuos que resulten del proceso industrial de “desmonte”, pueden suceder dos cosas; veamos:

- Cuando los desperdicios o residuos carecen de valor comercial, el usuario operador bajo su responsabilidad podrá autorizar su salida definitiva a TAN o su destrucción, trámite que deberá surtirse ante la autoridad aduanera y del cual deberá quedar acta correspondiente.

- Cuando en concepto del usuario industrial tales residuos o desperdicios tienen valor comercial, lo cual, cabe precisar, es supervisado por el usuario operador al momento de autorizar la salida de las mercancías de la respectiva zona franca con destino a TAN, la mercancía se someterá al trámite de importación ordinaria y los tributos aduaneros se deberán liquidar conforme a las normas de valoración vigentes.

En cuanto a las operaciones de procesamiento parcial fuera de zona franca, el

artículo 406^[16] del Decreto 2685 de 1999 permite la salida temporal de materias primas, insumos y bienes intermedios de zona franca para realizar parte del proceso industrial en el resto del TAN, siempre y cuando medie autorización del usuario operador, quien a su vez deberá establecer el término durante el cual los bienes puedan permanecer fuera de la zona franca, el cual no puede exceder de 6 meses, pero frente a una justificación aceptada previamente por el usuario industrial puede prorrogarse hasta por 3 meses más.

Sobre el particular, la Administración precisa por medio del Oficio 083 (013449) de 28 de febrero de 2012 que esta operación no constituye una importación, sino que se trata de una salida temporal. Y que la importación ordinaria, la destrucción o el abandono de la mercancía, a la luz de la normativa aduanera, no obvia el reingreso de las mercancías que salieron de zona franca para procesamiento parcial fuera de ella.

En este punto es preciso señalar que cuando se trate de importaciones desde zona franca a TAN, para efectos de determinar el valor de aduana de las mercancías importadas se tendrá en cuenta el precio consignado en la factura de la última venta, donde la factura, contrato, o documento que haga sus veces será el soporte para determinar el valor en aduanas de las mercancías. Cuando se trate de ventas sucesivas o no sucesivas, el valor en aduanas de la mercancía importada estará dado por el precio pactado en la última venta,

según indicó la Subdirección Técnica Aduanera en el Oficio 100.227.341-0313 de 17 de octubre de 2012.

Adicionalmente, reiteró lo expuesto en los conceptos 07362 de 13 de septiembre de 2013 y 0171 de 25 de junio de 2007, respecto a que el certificado de integración de materias primas no hace las veces de la factura comercial, sino que son dos documentos soporte de la importación distintos, con naturaleza y propósitos distintos.

ii. Improcedencia de solicitud de devolución por parte de vendedor ubicado en zona franca

Ahora bien, tal como se había anticipado en líneas atrás, otro de los temas que merece especial comentario es el relacionado con la imposibilidad de solicitar devolución del IVA en las operaciones de “exportación” por parte del vendedor –usuario de zona franca–. Sobre el particular, mediante Oficio 032126 de 4 de noviembre de 2015 la Administración Tributaria confirmó lo expuesto en el concepto número 099610 de 4 de diciembre de 2007, en el cual afirmó que en una operación de venta desde zona franca a territorio aduanero nacional no genera IVA descontable para el vendedor (usuario de zona franca) por las siguientes razones: a. las exenciones son de creación legal y no analógica y al no estar contemplada como tal, esta operación, de manera expresa en la normativa tributaria no le es dable al intérprete hacerlo; b. el vendedor debe expedir factura sin IVA al

¹⁶ El cual estuvo vigente hasta el 19 de septiembre de 2017 habida cuenta de la entrada en vigencia escalonada del Decreto 2147 de 2016, el cual en sus artículos 97 y 116 enuncia y desarrolla esta figura, respectivamente.

comprador –importador¹⁷-, quien se encargará de cancelar el tributo en el momento de la importación¹⁸ de las mercancías, habida cuenta de que no es una operación gravada para el vendedor sino para el comprador; c. es absurdo pretender que el usuario industrial solicite un impuesto descontable contra un impuesto no generado, porque rompería el esquema del valor agregado, al habilitar al usuario para solicitar un impuesto descontable pleno pagado en servicios gravados contra un impuesto inexistente o no generado, como quiera que la base gravable solo está constituida por el componente extranjero y no el nacional.

Tal ratificación se apoya en que el sustento normativo de la mencionada posición jurídica continúa vigente, y añade en esta oportunidad que en la operación bajo estudio el desconocimiento de saldo a favor no obedece al hecho de que el usuario industrial no haya facturado el IVA en la venta del bien al territorio nacional, porque en efecto, *al tratarse como exportación* no debe hacerlo y es claro que es el importador –adquirente– quien deberá cancelar este valor junto con los demás tributos aduaneros –hoy derechos e impuestos a la importación– en el momento de la nacionalización –hoy desaduanamiento– del bien. La no procedencia de impuestos descontables por el componente nacional se produce de conformidad con los artículos 485 y 488 del Estatuto Tributario; pues este último consagra que solo otorga

derecho a impuesto descontable sobre las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, aquellos que sean computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas.

Así las cosas, concluye la Administración que es el comprador –importador– quien tiene derecho al IVA descontable, toda vez que él es quien lo paga¹⁹.

Se considera que si bien el usuario de zona franca o vendedor no tiene derecho a la devolución del IVA de la operación de compraventa porque simplemente en su cadena productiva no ha incurrido en este impuesto, también es preciso reiterar que para la autora el hecho de calificar la venta como una exportación por parte del usuario de zona franca al TAN resulta incoherente con el principio de extraterritorialidad que rige en el régimen franco y da lugar a confusiones, tales como el cuestionamiento acerca de por qué el usuario “exportador” no tiene derecho a la devolución de los IVA pagados a lo largo de la cadena de producción del bien final, si la norma –literal a del artículo 481 del Estatuto Tributario– es absolutamente clara al considerar como bienes exentos con derecho a devolución bimestral los bienes corporales muebles que se exporten, y el desconocimiento de esto da lugar a una interpretación errónea de la norma al ir más allá de su contenido y restringir un beneficio tributario, al decir que la exportación desde

¹⁷ Responsable del impuesto, de acuerdo con el literal d. del artículo 437 del Estatuto Tributario.

¹⁸ Específicamente, en el momento de la nacionalización del bien, que es el hecho generador dispuesto en el literal d. del artículo 429 del Estatuto Tributario. Es del caso mencionar que a la luz de la normativa aduanera vigente la importación se entiende efectuada a partir del desaduanamiento.

¹⁹ Posición que a su vez había sido reiterada por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el año 2011, por medio del Oficio 045453.

la zona franca no se encuentra exenta, si ni siquiera el legislador contempla ningún caso específico, sino que por el contrario deja el supuesto de hecho genérico.

Incluso en los conceptos que ratificó en el concepto en comentario, la DIAN había sido clara y absolutamente acertada en afirmar que no se trataba de una exportación, sino de una operación no gravada, como consecuencia de la ficción de extraterritorialidad que tienen las zonas francas de que en estos casos el hecho generador se da es al momento de la importación, la cual está a cargo del comprador al ser el importador de las mercancías.

Por su parte, la Alcaldía Mayor de Bogotá, en el Concepto 1206 de 15 de marzo de 2011, al pronunciarse acerca del Impuesto de Industria y Comercio –ICA– sostuvo que las ventas desde zona franca a TAN no constituyen exportación, y por lo mismo constituyen ingresos gravados con el ICA, razones por las cuales el tratamiento contemplado en el régimen franco, específicamente la ficción de extraterritorialidad que cubre estas áreas geográficas, es únicamente para efectos tributarios y aduaneros nacionales (artículos 392-4 del Decreto 2685 de 1999 y 3 Ley 1004 de 2005 –normas que, vale la pena recalcar, son aplicables hasta el 8 de marzo de 2018, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 139 del Decreto 2147 de 2016), no es posible extender beneficios de la ley nacional al régimen tributario territorial, en observancia de lo preceptuado por el artículo 294 superior, el cual dispone que la ley no puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos

que son propiedad de las entidades territoriales.

Aprovechando la mención al Impuesto de Industria y Comercio, ICA, vale la pena reseñar en este punto que sobre el mencionado impuesto el Ministerio de Hacienda y Crédito Público al cual está adscrita la Unidad Administrativa Especial DIAN, mediante doctrina²⁰ ha sostenido que las exenciones y tratamientos preferenciales sobre impuestos territoriales son competencia exclusiva de la respectiva entidad territorial, y si no existe norma territorial que se pronuncie sobre el tema, esta ausencia no se puede suplir con una norma del orden nacional.

A partir de la lectura de las normas que contienen los elementos esenciales del ICA en Bogotá D.C., la Administración concluye que cuando un usuario de zona franca realice una actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción de Bogotá, las únicas deducciones que se pueden aplicar en la liquidación del impuesto son las consagradas en las normas distritales pertinentes. Sobre el particular, el literal b del artículo 59 del Decreto 352 de 2002 señala como actividad no sujeta al ICA la producción nacional de artículos destinados a la exportación.

Respecto de las deducciones, la norma distrital en comentario señala que las exportaciones constituyen una deducción en el ICA, y no puntualiza respecto de qué bienes, razón por la cual la Administración concluye que se aplica a la exportación de bienes y servicios, pero en su sentido literal, esto es, a otro país. Lo anterior, sustentado en que no

²⁰ Véase Concepto 014600 de 04 de mayo de 2012 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

se toma en cuenta la ficción de extraterritorialidad que le otorga el régimen aduanero y tributario nacional a las zonas francas, toda vez que el régimen territorial del distrito capital no se pronuncia al respecto.

En el caso de Bogotá, las actividades industriales, comerciales y de servicios desarrolladas por usuarios de zona franca no cuentan con ningún tipo de tratamiento preferencial en la normativa distrital, razón por la cual se encuentran gravadas con el ICA.

Y concluye que las operaciones que realicen los usuarios de zona franca con personas ubicadas en TAN y con otros usuarios, sean estas dentro, desde o hacia zona franca, se encuentran gravadas con el ICA, habida cuenta de que la extraterritorialidad solo se predica para efectos de impuestos nacionales de renta e IVA y tributos aduaneros, y en el caso particular de Bogotá se entiende que las zonas francas son territorio distrital y están sujetas al régimen impositivo territorial.

Sobre esas bases, consideró que es precisamente por la ficción de extraterritorialidad que rige en el régimen franco la razón por la cual no se puede calificar como exportación una operación desde zona franca hacia TAN, por las consecuencias atrás señaladas, sino que se debe tratar como una operación no gravada, incluso en el régimen tributario nacional.

Para finalizar este análisis respecto al IVA descontable en este tipo de operaciones, es del caso mencionar que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante Sentencia del 28 de agosto de 2014, Expediente número 19105, señaló que en el caso de la compra-

venta de bienes desde zona franca a TAN los servicios que podrían quedar involucrados en el precio del bien pueden llevarse como mayor valor del costo o del gasto en renta, de acuerdo con el artículo 86 del Estatuto Tributario.

De otro lado, mediante Oficio 335 de 13 de agosto de 2009, la Administración Tributaria resolvió la consulta acerca del marco legal aplicable y el procedimiento que se debe seguir para que el usuario industrial de zona franca venda y/o done repuestos y materias primas que ya no le son útiles para su actividad productiva, pero que dada su naturaleza y condición pueden servirle a otras empresas ubicadas en el TAN o en el resto del mundo.

Sobre el particular, indicó la Administración en la referida oportunidad que para el caso de la introducción a TAN, en virtud de la ficción de extraterritorialidad de la que goza el régimen franco, se tiene que seguir el trámite de una importación y, para el caso del resto del mundo, esta operación es considerada como una exportación ordinaria a la luz de la normativa aduanera, y no requiere solicitud de autorización de embarque ni declaración de exportación, sino que únicamente requiere autorización del usuario operador, quien debe diligenciar la información correspondiente en el sistema informático aduanero y diligenciar el formulario respectivo en donde conste la salida de los bienes. En conclusión, el propietario de una mercancía ubicada en zona franca puede disponer de ella previo cumplimiento de los requisitos exigidos por las normas aduaneras pertinentes.

En este punto, resulta importante mencionar que, en las operaciones de almace-

namiento en zona franca, la doctrina²¹ de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha sido clara y reiterativa en afirmar que en el caso de las mercancías almacenadas en zona franca no procede la figura de abandono de mercancías a menos que el usuario industrial que está almacenando las mercancías ostente un título que le dé la calidad de propietario de las mercancías.

Lo anterior, debido a que la legislación en materia aduanera no prevé término de almacenamiento de las mercancías, toda vez que se considera que las mismas se encuentran fuera del TAN, en virtud de la ficción de extraterritorialidad que opera en el régimen franco.

Contrario a lo que ocurre en una importación ordinaria, que cuando la mercancía no obtuvo el levante o no fue reembarcada antes del plazo previsto en el régimen aduanero vigente se configura alguna de las figuras de abandono, legal o voluntario.

Es importante resaltar que el artículo 409-2 del renombrado Decreto 2685 de 1999 dispone que las figuras de abandono legal o voluntario operarán en el evento en que tanto el usuario industrial o comercial pierda la calificación y al operador le sea cancelada la autorización, debido a que las mercancías ya no estarían amparadas por el régimen franco.

3. Operaciones de compraventa efectuadas entre usuarios de zona franca

Por regla general, los usuarios de zonas francas pueden celebrar entre sí operacio-

nes de diferente naturaleza, de acuerdo con las actividades para las cuales fueron calificados. Sin embargo, únicamente tendrán la calidad de exentas del IVA con derecho a devolución bimestral las operaciones de compraventa de bienes terminados, mercancías, materias primas e insumos que resulten necesarios para el desarrollo de su objeto social, de acuerdo con lo dispuesto en el literal e del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Cuando las partes de la operación se encuentran ubicadas en zonas francas en diferentes jurisdicciones, tal operación se entiende como una operación de salida de mercancías de zona franca, razón por la cual debe cumplir con el diligenciamiento y autorización del formulario de movimiento de mercancías, debido a que, hasta tanto no sea entregado al usuario industrial comprador, estará sometido al régimen de tránsito aduanero.

Es importante señalar que, a juicio de la autora, en este tipo de operaciones el legislador da una aplicación plena al principio de igualdad, al limitar la exención del IVA con derecho a devolución bimestral a las operaciones de adquisición de bienes terminados, insumos y materias primas que resulten necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial comprador. Tal como ocurre con las mercancías provenientes de TAN que también resulten necesarias para el desarrollo del objeto social del usuario industrial que ostenta la calidad de comprador.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 408 del Decreto 2685 de 1999, el cual conserva

²¹ Una sucinta exposición de la comentada postura puede consultarse en el Concepto 13075 de 5 de mayo de 2015 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

su vigencia hasta el 8 de marzo de 2018, permite que los usuarios industriales y comerciales de zona franca celebren entre sí los ya comentados contratos de compraventa de bienes, así como contratos de arrendamiento de maquinaria y equipo o de producción, ensamble o transformación de bienes, para tal movilización de mercancía, maquinaria y/o equipo. Para estas últimas operaciones se debe cumplir con el régimen de tránsito aduanero, en virtud del cual el usuario operador debe autorizar la mencionada movilización de mercancías y contar con el formulario de salida de mercancías.

Ahora bien, la DIAN ha precisado en varias oportunidades, entre ellas, en el Concepto 96 de 02 de octubre de 2003, que la normatividad aduanera vigente solamente establece la posibilidad de efectuar operaciones de traslado de mercancías entre usuarios de zonas francas de diferentes jurisdicciones cuando estas se efectúen en desarrollo de contratos de compraventa de bienes o arrendamiento de maquinaria y equipo y cuando se haga en desarrollo de contratos de producción, transformación o ensamble de bienes.

En este orden de ideas, una empresa que utiliza el servicio de almacenamiento de mercancía prestado por un usuario comercial de zona franca no puede trasladar a través de dicho usuario la mercancía almacenada a otra zona franca que se encuentra en jurisdicción aduanera diferente.

4. Operaciones de compraventa de bienes provenientes desde el resto del mundo con destino a zona franca

Respecto de la introducción de bienes provenientes desde el resto del mundo a zona franca, es de comentar que se trata de una operación que se encuentra basada en una de las prerrogativas especiales más importantes de las que goza el régimen franco, el principio de extraterritorialidad, en virtud del cual para esta operación todos aquellos productos provenientes del resto del mundo que sean introducidos a la zona franca no se consideran como una importación, sino como una mera introducción y por tanto no hay lugar al pago de derechos e impuestos a la importación.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 394^[22] del Decreto 2685 de 1999, para el ingreso de las mercancías a zona franca, es necesario que el documento de transporte que las soporta se encuentre a favor²³ del usuario de zona franca, y su ingreso sea autorizado por parte del usuario operador de la respectiva zona franca.

Respecto de los insumos, bienes o materias primas provenientes del resto del mundo utilizados por parte de usuarios industriales de zona franca, se ha entendido que los mismos se encuentran incluidos en su producto final, toda vez que se encuentran bajo el supuesto de que no entraron al territorio nacio-

²² Artículo que queda derogado a partir del 8 de marzo de 2018, de acuerdo con la entrada en vigencia escalonada del nuevo régimen de zonas francas consagrado en el Decreto 2147 de 2016.

²³ Bien sea que se encuentren consignadas directamente a favor del usuario o que el documento haya sido endosado a favor de este.

nal y por tanto no deben pagar los derechos e impuestos propios de la importación. Esto encuentra su fundamento en que se busca que el producto colombiano sea más competitivo en el resto del mundo, porque al no tener que incluir los impuestos inherentes a la importación de sus materias primas, esto es, en términos prácticos, no exportar impuestos, puede tener un precio competitivo en el comercio internacional.

No obstante lo anterior, se puede observar de manera previa que en la normativa no se encuentra contemplada ninguna distinción respecto de cuál es la calidad que ostenta el usuario que efectúa la introducción ni tampoco se tiene en consideración si los productos que se introducen son materias primas, bienes o insumos necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial, lo cual crea un tratamiento diferencial que resta preferencia al producto proveniente de TAN.

En este punto, resulta pertinente comentar alguna doctrina que ha proferido la Administración Tributaria respecto de estas operaciones, como el caso de la consulta elevada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, resuelta por esta autoridad mediante Concepto 000916 (048028) de 6 de agosto de 2014, en la que se preguntó principalmente si a los usuarios industriales de zona franca les está permitida la importación de las materias primas para incluirlas al producto final.

A esto, la Administración respondió en primer lugar, precisando que zona franca no es TAN para efectos del pago de tributos aduaneros de las mercancías que a ella se

introducen y, por tanto, no les son exigibles las obligaciones inherentes a la importación, tales como la presentación de declaración de importación, términos de almacenamiento, entre otras.

De manera adicional, en el mismo Concepto indicó que en ningún caso puede decirse que un usuario de zona franca puede nacionalizar mercancías o materias primas de procedencia extranjera, toda vez que a esta operación el legislador le quitó expresamente tal calificación. Sin importar que el artículo 402 del Decreto 2685 de 1999 permita el ingreso desde TAN de mercancías nacionales o nacionalizadas —efectuado el desaduanamiento (en libre disposición o en libre circulación)—, porque esto significa que alguien más la nacionalizó, no el usuario.

En el mismo documento, se interrogó acerca de qué pasa cuando un usuario de zona franca nacionaliza en puerto o aeropuerto, es decir, antes de la introducción a zona franca. Sobre el particular, la Administración puso de presente que la normativa aduanera establece que las mercancías deben ser entregadas por el transportador o agente de carga al depósito habilitado o al usuario operador de la zona franca donde se encuentre ubicado el usuario industrial de zona franca a favor de quien viene el documento de transporte o a favor del usuario a quien haya sido endosado el documento. Por eso, en estos casos no hay oportunidad de importación de las mercancías.

En otra oportunidad, el 19 de mayo de 2014, mediante Oficio 000360 (0320261), la Administración Tributaria reiteró de manera

enfática que de acuerdo con el artículo 394^[24] del Estatuto Aduanero, la introducción a zona franca permanente de bienes procedentes de otros países no constituye importación y por tanto no está gravada con el IVA, incluyendo la maquinaria introducida por parte de un usuario industrial de zona franca, necesaria para el desarrollo de su objeto social.

Ahora bien, el artículo 333 de la Resolución 4240 de 2000 dispone que cuando las mercancías provenientes del resto del mundo se encuentren consignadas o endosadas a favor de un usuario industrial e ingresen por una jurisdicción distinta a la cual se encuentra ubicada, las mercancías deberán someterse al régimen de tránsito aduanero (se debe elevar solicitud ante la DIAN, seccional correspondiente a la jurisdicción del lugar de arribo de las mercancías) y deberán estar obligatoriamente consignadas a favor del usuario industrial o endosadas al mismo. El párrafo de la misma norma señala que las mercancías que arriben por el puerto de Buenaventura para o endosadas a favor de un usuario industrial ubicado en las jurisdicciones del Cauca y Valle del Cauca, no se requerirá la expedición de una declaración de tránsito aduanero, sino la expedición de la planilla de envío únicamente.

De acuerdo con lo dispuesto por la normativa aduanera y doctrina vigente, específicamente el Oficio 000419 (032080) de 27 de mayo de 2014, la autoridad aduanera de la jurisdicción de arribo de las mercancías debe informar al usuario operador sobre las mercancías cuyo traslado o tránsito haya

sido autorizado. Las mercancías cuyo documento de transporte se encuentre a favor de un usuario industrial siempre deberán ser entregadas al usuario operador dentro de sus instalaciones.

Reitera además que en el caso en que los bienes producidos en zona franca cuyas materias primas sean 100% nacionales no tiene ninguna incidencia sobre el tratamiento preferencial en el impuesto sobre la renta porque las condiciones para que proceda tal tratamiento son que los bienes sean producidos en zona franca por parte de un usuario industrial, tal como se había señalado en el Oficio 064279 de 2009.

Visto lo anterior, es claro, preciso y acorde con la normativa aplicable la posición doctrinal de la DIAN respecto de la extraterritorialidad de las zonas francas, pero desde el punto de vista de la autora, este tratamiento debe darse únicamente a los bienes, materias primas e insumos que sean necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario industrial que reciba las mercancías.

Esto último, teniendo en cuenta que considero que debe haber un trato igualitario con los productos introducidos desde TAN, toda vez que de no hacerlo se desincentiva la adquisición de productos provenientes de TAN que sean utilizados en el giro ordinario de los negocios de los usuarios, mas no sean necesarios para el desarrollo de su objeto social, sin importar que muchas veces no se justifique por los costos de transporte y demás propios del transporte de la mercancía

²⁴ Artículo que conserva su vigencia hasta el 8 de marzo de 2018, a propósito de la entrada en vigencia escalonada del Decreto 2147 de 2016.

hasta llegar a manos del usuario industrial. En resumen, se desincentiva la adquisición de productos provenientes desde TAN.

5. Operaciones de compraventa desde zona franca a comprador ubicado en el resto del mundo

Las operaciones de salida de mercancías desde zona franca con destino al resto del mundo se denominan “reexpedición” y respecto al IVA, en la práctica se factura como en una operación de exportación (es decir, con IVA a una tarifa del 0%, pero no da derecho a devolución) y cuando se trata de operaciones de salida desde una zona franca con destino a otra, también es considerado como una salida.

En este punto, resulta de vital importancia señalar que en los casos referidos, si bien se factura como exportación, al considerarse como una salida existe imposibilidad de calificar esta operación como una exportación, y por tanto de acceder a la exención con derecho a devolución bimestral de la que trata el literal a del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, sobre este tipo de operaciones, el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999 dispone:

Artículo 395. Definición de exportación de bienes. *Se considera exportación*, la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los Usuarios Industriales y Comerciales, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en el presente decreto.

Este procedimiento solo requiere la autorización del Usuario Operador, quien deberá incorporar la información correspondiente en el sistema informático aduanero.

Estas operaciones no requieren del diligenciamiento de la solicitud de autorización de embarque ni de declaración de exportación. En todo caso se requiere el diligenciamiento del formulario del Usuario Operador, en donde conste la salida de los bienes a mercados externos, conforme lo establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales²⁵ (destacados propios).

De la lectura de la norma resulta claro que califica la operación de salida desde zona franca al resto del mundo como una exportación y no como una salida, lo cual implicaría que sobre este tipo de operaciones el usuario de zona franca “exportador” tuviera derecho a la exención con derecho a devolución bimestral de la que trata el literal a del artículo 481 del Estatuto Tributario.

²⁵ Respecto de la referencia a la DIAN que efectúa el artículo, es importante precisar que el Decreto 1289 de 2015 trasladó al Ministerio de Industria, Comercio y Turismo las funciones, competencias y atribuciones legales relacionadas con la administración, control, verificación del cumplimiento y mantenimiento de requisitos, entrega, aprobación y custodia de garantías, sanción, cobro de obligaciones, decisión de recursos, representación judicial y demás actuaciones administrativas de los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y Sociedades de Comercialización Internacional. Este artículo conserva su vigencia hasta el 08 de marzo de 2018, como consecuencia de la renombrada entrada en vigencia escalonada del Decreto 2147 de 2016.

Sobre este tipo de operaciones vale la pena hacer algunos comentarios prácticos, como que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 368 de la Resolución 4240 de 2000, el usuario industrial o comercial que pretenda efectuar una operación con destino al resto del mundo deberá diligenciar el formulario de movimiento de mercancías, el cual deberá contar con la autorización del usuario operador o del usuario administrador, quien a su vez estará encargado de presentar a través de los servicios informáticos de la DIAN tal formulario.

Mediante Oficio 000374 (030261) de 19 de mayo de 2014, la Administración de Impuestos reitera que mediante Oficio 065695 de agosto de 2009 indicó que el propietario de una mercancía en zona franca puede disponer de ella, previo cumplimiento de los requisitos exigidos en las normas aplicables a la salida de mercancías de la misma zona, por lo que la venta de saldos de materias primas no utilizadas en el proceso productivo o no utilizables en el proceso industrial de los productos finales es una actividad excepcional en el desarrollo industrial del proceso, y por tanto en tal evento esta actividad debe quedar plenamente justificada y documentada a fin de obtener la autorización de la operación por parte del usuario operador, es del caso precisar que cuando se trate de venta con destino al resto del mundo, la operación es una salida de mercancías de zona franca y cuando se trate de una operación con destino a TAN²⁶, se tratará de una operación de importación definitiva para el comprador ubicado

en TAN, con el lleno de todos los requisitos, tal como se explicó en líneas atrás.

Por último, es de señalar que los usuarios industriales de servicios, al tener la vocación de prestar servicios a terceros, no les está permitido comprar bienes en TAN para limpiarlos o repararlos y venderlos al resto del mundo porque eso hace parte de la actividad de comercialización de los usuarios comerciales²⁷.

6. Operaciones de compraventa entre usuarios de zona franca y terceros ubicados en zona franca – empresas de apoyo

De acuerdo con el nuevo régimen de zonas francas, dentro de las áreas delimitadas como zonas francas también pueden ubicarse empresas de apoyo, debidamente autorizadas por el usuario operador, con el objeto de prestar apoyo en servicios de vigilancia, mantenimiento, restaurantes, entidades financieras, entre otros, orientados al apoyo de la óptima operación de las zonas francas. Estas personas son las únicas autorizadas dentro de la zona franca para efectuar operaciones de venta y distribución de mercancías al detal, no podrán celebrar negocios jurídicos con los usuarios de zona franca con el objeto de desarrollar las actividades para las que estos fueron calificadas, así como tampoco tendrán las prerrogativas especiales en materias tributaria, aduanera y de comercio exterior de las que gozan los usuarios de zona franca, pero sí estarán sometidas a

²⁶ Tal como lo ha expuesto de manera reiterada la DIAN en el Concepto 014166 de 20 de abril de 2015, precisando el contenido de doctrina anterior plasmada en el Oficio 030261 de mayo de 2014.

²⁷ De acuerdo con lo expuesto por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en Concepto 000636 (050292) de 28 de julio de 2014.

los controles sobre el manejo y control de las mercancías, tal como se había señalado anteriormente.

Así, y teniendo en cuenta que estos terceros denominados empresas de apoyo se encuentran ubicados en las zonas declaradas como zona franca para el óptimo y normal desarrollo de las actividades de los usuarios de zona franca, en las operaciones celebradas entre estos y los usuarios de zona franca se levanta la ficción de extraterritorialidad propia del régimen franco, y por lo tanto el tratamiento tributario de estas operaciones resulta idéntico que entre personas ubicadas en el TAN.

Se causa el IVA a la tarifa general o cuando se trate de bienes o servicios gravados a la tarifa del cinco por ciento (5%), exentos o excluidos, los mismos serán facturados liquidando el IVA a las tarifas del cero o cinco por ciento, según el caso, pero se reitera que esto va a depender únicamente de la naturaleza del bien o servicio.

V. Conclusiones

- En aras de propender al desarrollo económico del país e impulsarlo en el marco del comercio internacional, dentro del ordenamiento jurídico colombiano se ha desarrollado el régimen de zonas francas, labor que ha resultado compleja tanto desde el punto de vista práctico como desde el punto de vista jurídico, toda vez que implica una armonía entre la normativa existente en materias aduanera y tributaria, lo cual trae consigo ciertas inconsistencias, como se dejó expuesto en el presente documento.

- Una de las prerrogativas principales del régimen aduanero está dada por la ficción de extraterritorialidad, en virtud de la cual se entiende que las áreas delimitadas como zonas francas no hacen parte del Territorio Aduanero Nacional; sin embargo, tal como se expuso en el presente trabajo, ello trae consigo, en algunos casos, tratamientos desiguales.

- Si bien el legislador y el Gobierno han puesto su mayor empeño en lograr una consistencia y coherencia entre los regímenes tributario y aduanero, tal como se evidenció a lo largo del presente trabajo, resulta indispensable desarrollar normativa orientada a aclarar tales imprecisiones, con el objeto de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente y de evitar eventuales desgastes de la Administración y el aparato judicial, en razón a diferencias que se presenten como consecuencia de una diferente aplicación de la normativa pertinente.

- El hecho de que cuando se trate de bienes que no sean necesarios para el desarrollo del objeto social adquiridos por parte de los usuarios de zona franca a compradores ubicados en Territorio Aduanero Nacional – TAN se levante la ficción de extraterritorialidad y el tratamiento de tales operaciones sea igual a una compraventa efectuada en TAN consulta de manera plena el principio constitucional de igualdad que informa el ordenamiento jurídico colombiano, toda vez que sitúa a los usuarios de zona franca en el mismo escenario que los productores o prestadores ubicados en TAN.

Sin embargo, el hecho de que las operaciones de compraventa sobre mercancías

que provengan desde el resto del mundo siempre van a ser operaciones no gravadas, sin tener en consideración si son o no necesarias para el desarrollo del objeto social del usuario comprador, pone en situación de desigualdad al comprador ubicado en Territorio Aduanero Nacional, conllevando ello a que se prefiera comprar en el resto del mundo y se desincentive la economía nacional. Por lo tanto, considero que se deberían desarrollar instrumentos normativos que propendan a incentivar más la compra de producto nacional.

- Ahora bien, en el caso de los materiales de construcción que utilicen los usuarios de zona franca para erigir o levantar las construcciones de sus instalaciones, de acuerdo con lo expuesto a lo largo del presente trabajo, se considera que hacen parte de su objeto social accesorio debido a que la construcción de sus instalaciones resulta indispensable para llevar a cabo su objeto social, porque sin instalaciones no pueden llevar a cabo la actividad industrial para la que fueron calificados. Tales operaciones deberían estar exentas del impuesto sobre las ventas.

Esto debido a que para que estas actividades se encuentren dentro del objeto social principal de una sociedad, la misma se debe dedicar a la actividad de construcción, y generalmente este tipo de sociedades no son sociedades calificadas como usuarios de zona franca, toda vez que en virtud del principio de exclusividad deben prestar sus servicios únicamente dentro del área declarada como zona franca, por lo que no podrían construir sino en zona franca, por lo que carecería de sentido.

- Es del caso reiterar que el hecho de que vía doctrina se haya permitido a los usuarios de zonas francas permanentes especiales adquirir los mencionados materiales de construcción exentos del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando la construcción o adecuación de las instalaciones se encuentre contemplada en el plan maestro, constituye una violación al principio de igualdad de cara a los usuarios ubicados en otro tipo de zonas francas que lleven a cabo construcción, remodelación o adecuación de las instalaciones en las cuales van a llevar a cabo sus actividades.

- Precisado el régimen de exportación definitiva de mercancías de origen extranjero desde TAN a zona franca, es del caso cerrar este aparte que, sin importar el origen de la mercancía cuando se trate de operaciones de compraventa desde TAN a favor de un usuario comercial de zona franca, las mismas no pueden ser consideradas como exportación definitiva –tanto en el régimen previsto en el Decreto 2685 de 1999 como en el del Decreto 2647 de 2016–, y por tanto no tiene la calidad de exento, a menos que por su naturaleza esté incluido dentro de las categorías de exento o excluido en el régimen tributario, así como en el caso de las ventas realizadas por parte de un proveedor de zona franca a una sociedad comercializadora internacional ubicada en TAN no se consideran exportación sino importación.

- El hecho de que las mercancías de origen extranjero que se encuentren en libre circulación y en el mismo estado en que fueron introducidas al TAN, en el momento de ser vendidas a favor de un usuario de zona fran-

ca se levante la ficción de extraterritorialidad y se trate como si fuera una operación dentro de TAN –gravada con IVA– implica que el usuario de zona franca comprador prefiera al proveedor extranjero y no al proveedor ubicado en TAN, toda vez que esta operación de compraventa resultaría más onerosa debido a que causaría IVA, así una vez más se estaría desincentivando la compra desde zona franca a vendedor ubicado en TAN, en esta oportunidad, a los comercializadores de mercancías importadas. Razón por la cual se reitera que se considera que es necesario que se desarrolle normativa que propenda a incentivar la compra al mercado colombiano.

- En lo que tiene que ver con la composición de la base gravable (componente nacional y extranjero) en operaciones de compraventa desde zona franca a TAN, es correcto, habida cuenta de que se encuentra conforme al principio de libertad de configuración del legislador. Sin embargo, existe una imprecisión al equiparar la conformación de la base gravable del IVA a la utilizada para liquidar los derechos de aduana, sin tener en cuenta que para efectuar esta última liquidación se excluye el valor agregado nacional y el valor de las mercancías extranjeras nacionalizadas incorporadas en el bien final importado, lo cual no es aplicable para liquidar el IVA a partir de la reforma tributaria introducida a través de la Ley 1607 de 2012.

- Resulta necesario reiterar y llamar la atención sobre la necesidad que existe acerca de la precisión en la denominación de la operación de venta que efectúa el usuario de zona franca a favor de comprador ubicado en TAN, porque de denominarlo exportación se tendría que entender que es una opera-

ción exenta con derecho a devolución, lo cual sería contrario a la lógica del impuesto sobre las Ventas, toda vez que daría lugar al descuento de un “gasto” inexistente, porque en la producción del bien que se vende desde zona franca a TAN no se ha generado IVA, debido a que las materias primas, bienes terminados e insumos utilizados en el proceso de producción no están gravados con el mencionado Impuesto. Por lo tanto, se considera que es necesario que se haga precisión en los términos.

- En materia de impuestos territoriales, por regla general no hay prerrogativas especiales, a menos que las mismas se encuentren contenidas en la normativa territorial que desarrolla el respectivo tributo.

Bibliografía

1. Normativa

Constitución Política de Colombia.

Código de Comercio.

Estatuto Tributario (2014). *Estatuto Tributario*. Bogotá D.C.

Estatuto Tributario (2017). *Estatuto Tributario*. Bogotá D.C.

Ley 105 de 1959 (14 de diciembre de 1959). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 30.128.

Ley 9 (15 de junio de 1983). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 36.274.

Ley 109 (12 de diciembre de 1985). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 37273.

Ley 7 (16 de enero de 1991). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 39.632.

Ley 6 (30 de junio de 1992). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 40.490.

Ley 633 (29 de diciembre de 2000). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 44.275.

- Ley 788 (27 de diciembre de 2002). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 45.046.
- Ley 863 (29 de diciembre de 2003). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 45.415.
- Ley 1004 (31 de diciembre de 2005). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 46.138.
- Ley 1111 (27 de diciembre de 2006). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 46.494.
- Ley 1370 (30 de diciembre de 2009). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 47.578
- Ley 1607 (26 de diciembre de 2012). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 48.655.
- Ley 1739 (23 de diciembre de 2014). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 49.374.
- Ley 1819 (29 de diciembre de 2016). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 50.101.
- Decreto Ley 435 (27 de marzo de 1971). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 33.302.
- Decreto 3541 (29 de diciembre de 1983). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 36.452 de 18 de enero de 1984.
- Decreto 368 (15 de febrero de 1984). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 36.515.
- Decreto 369 (15 de febrero de 1984). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 36.514.
- Decreto 2131 (13 de septiembre de 1991). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 40.036.
- Decreto 2111 (29 de diciembre de 1992). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 40.704.
- Decreto 1125 (16 de junio de 1993). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 40.917.
- Decreto 2685 (28 de diciembre de 1999). Estatuto Aduanero. Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 43.834.
- Decreto 1198 de 2000 (29 de junio de 2000). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 44.062.
- Decreto 918 de 2001 (24 de mayo de 2001). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 44.433.
- Decreto 3731 de 2003 (23 de diciembre de 2003). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 45.410.
- Decreto 383 de 2007 (12 de febrero de 2007). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 46.540.
- Decreto 1530 de 2008 (9 de mayo de 2008). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 46.984.
- Decreto 380 de 2012 (9 de mayo de 2008). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 46.894.
- Decreto 1828 (27 de agosto de 2013). Bogotá D.C.
- Decreto 2701 (22 de noviembre de 2013). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 48.982.
- Decreto 1289 (17 de junio de 2015). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 49.546.
- Decreto 390 (07 de marzo de 2016). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 49.808.
- Decreto 2147 (23 de diciembre de 2016). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 50.096.
- Resolución DIAN 4240 (02 de junio de 2000). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 44.037.
- Resolución DIAN 20 (04 de abril de 2017). Bogotá D.C.: *Diario oficial* n.º 50.203.

2. Doctrina Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

- DIAN (02 de octubre de 2003). Concepto 96. Bogotá D.C.
- DIAN (18 de marzo de 2005). Concepto tributario 16328. Bogotá D.C.
- DIAN (31 de octubre de 2005). Oficio 80273. Bogotá D.C.
- DIAN (25 de junio de 2007). Concepto 0171. Bogotá D.C.
- DIAN (23 de octubre de 2007). Oficio 87707. Bogotá D.C.
- DIAN (04 de diciembre de 2007). Concepto aduanero 99610. Bogotá D.C.
- DIAN (2008). Concepto 36. Bogotá D.C.
- DIAN (13 de marzo de 2008). Concepto 02661. Bogotá D.C.
- DIAN (04 de noviembre de 2008). Oficio 58181. Bogotá D.C.
- DIAN (17 de febrero de 2009). Oficio 013611. Bogotá D.C.

- DIAN (6 de mayo de 2009). Concepto aduanero 36425. Bogotá D.C.
- DIAN (4 de junio de 2009). Concepto 24. Bogotá D.C.
- DIAN (10 de agosto de 2009). Oficio 064279. Bogotá D.C.
- DIAN (13 de agosto de 2009). Oficio 335. Bogotá D.C.
- DIAN (13 de agosto de 2009). Oficio 065695. Bogotá D.C.
- DIAN (26 de agosto de 2009). Concepto 50. Bogotá D.C.
- DIAN (26 de agosto de 2009). Concepto 68968. Bogotá D.C.
- DIAN (02 de marzo de 2010). Concepto 20446. Bogotá D.C.
- DIAN (25 de octubre de 2010). Oficio 527. Bogotá D.C.
- DIAN (21 de junio de 2011). Oficio 045453. Bogotá D.C.
- DIAN (28 de diciembre 2011). Oficio 106103. Bogotá D.C.
- DIAN (02 de febrero de 2012). Concepto 69191. Bogotá D.C.
- DIAN (28 de febrero de 2012). Oficio 083 (013449). Bogotá D.C.
- DIAN (26 de marzo de 2012). Concepto 20252. Bogotá D.C.
- DIAN (5 de mayo de 2012). Concepto 91 (014528). Bogotá D.C.
- DIAN (17 de octubre de 2012). Oficio 100.227.341-0313. Bogotá D.C.
- DIAN (26 de abril de 2013). Oficio 0316 (024730). Bogotá D.C.
- DIAN (24 de junio de 2013). Oficio 038462. Bogotá D.C.
- DIAN (13 de septiembre de 2013). Concepto 07362. Bogotá D.C.
- DIAN (19 de mayo de 2014). Oficio 000374 (030261). Bogotá D.C.
- DIAN (27 de mayo de 2014). Oficio 000419 (032080). Bogotá D.C.
- DIAN (28 de julio de 2014). Concepto 000636 (050292). Bogotá D.C.
- DIAN (6 de agosto de 2014). Concepto 000916 (048028). Bogotá D.C.
- DIAN (15 de agosto de 2014). Oficio 49414. Bogotá D.C.
- DIAN (17 de diciembre de 2014). Concepto 014667. Bogotá D.C.
- DIAN (03 de febrero de 2015). Oficio 3044. Bogotá D.C.
- DIAN (11 de marzo de 2015). Concepto 7362. Bogotá D.C.
- DIAN (20 de abril de 2015). Concepto 014166. Bogotá D.C.
- DIAN (5 de mayo de 2015). Concepto 13075. Bogotá D.C.
- DIAN (17 de septiembre de 2015). Oficio 027159. Bogotá D.C.
- DIAN (10 de noviembre de 2015). Concepto 030527. Bogotá D.C.
- DIAN (4 de noviembre de 2015). Oficio 032126. Bogotá D.C.

3. Doctrina de otras entidades

Alcaldía Mayor de Bogotá (15 de marzo de 2011). Concepto 1206. Bogotá D.C.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público (04 de mayo de 2012). Concepto 014600. Bogotá D.C.

Superintendencia de Sociedades (30 de diciembre de 1999). Concepto 220-109834. Bogotá D.C.

4. Doctrina académica

Arce Rojas, A. y Hoyos Pérez, A. M. (2001) *Territorios Especiales del Régimen Aduanero Colombiano*, 32. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana.

Barbosa, J. D. y Sánchez, L. O. (2008) *El régimen de Zonas Francas en Colombia*. En V. autores, Revista No. 58. Bogotá D.C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Castellanos Peñaranda, M. (2015) *El IVA en Colombia*. En V. Autores, "Deberes y obligaciones de los sujetos

pasivos y agentes de retención del IVA”, Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Castro, A. M. (2008) *Manual de exportaciones*. La exportación en Colombia. Bogotá D.C.: Universidad del Rosario.

Castro Arango, J. M. (2015) *El IVA en Colombia*. En V. autores, *Sujetos pasivos u obligados principales en el IVA*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Hoyos, C. (2006) Temas de derecho tributario contemporáneo. En V. Autores, *Los efectos del IVA en la economía*. Bogotá D.C.: Universidad del Rosario.

Insignares, R. y Sánchez, M. C. (2013) Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. En V. Autores, *Los principios constitucionales del sistema tributario*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Jaramillo Rojas, G. (1984) Las Zonas Francas y la promoción del sector externo colombiano. *Régimen de Zonas Francas en Colombia*.

Marín, M. (2013) Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. En V. Autores, *Los sujetos de la relación jurídico-tributaria*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Muñoz, G. (2015) El IVA en Colombia. En V. autores, *La prestación de servicios como elemento objetivo del hecho imponible*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Piza, J. R. (2015) El IVA en Colombia. En V. autores, *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Plazas, M. A. (2014) El impuesto sobre el valor agregado. Bogotá D.C.: Temis.

Ramírez, J., Ramírez, A., Acevedo, M. A. y Cárdenas, M. (2005). *Estudio Económico y de Competitividad de las Zonas Francas Colombianas*. Bogotá D.C.: Universidad de los Andes.

5. Jurisprudencia

Corte Constitucional. Sentencia C-007 de 2002.

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de agosto de 2014. Exp. No. 19105.

6. Noticias

http://www.bbc.com/mundo/noticias/2015/10/151005_economia_tpp_acuerdo_if

<http://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-38723381>

7. Documentos

Marco Fiscal de Mediano Plazo, año 2016. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Exposición de motivos Ley 1004 de 2005. Proyecto de Ley 141 de 2005 Cámara de Representantes. Gaceta del Congreso número 636 de 19 de septiembre de 2005.