

## LA EXENCIÓN DEL IVA POR VENTAS O EXPORTACIONES A ZONA FRANCA

Juan Manuel Camargo G.

Agosto de 2011

### Presentación

Los decretos que consagraron la nueva regulación de las zonas francas en Colombia (año 2007) han suscitado varias controversias. Una de las más debatidas ha sido la aplicación de la exención del impuesto sobre las ventas (IVA) a ciertas introducciones de bienes del resto del Territorio Aduanero Nacional (TAN) a zona franca. En este artículo se expone tal problemática y se proponen algunas conclusiones que pueden ayudar a encontrar una solución más satisfactoria al problema. Hemos dedicado bastante tiempo a analizar detenidamente los múltiples conceptos que la autoridad aduanera expidió sobre el tema a debatir. Aunque el ejercicio puede parecer superfluo, nos ha parecido necesario, ya que creemos que este tipo de pronunciamientos ha de ser objeto de una crítica más profunda de la que generalmente se les dedica. Se trata, si se quiere, de un ejercicio pedagógico de interpretación.

### 1. Antecedentes normativos.

Antes de la ley 1004 de 2005, el problema que vamos a tratar en este artículo ya existía, pero pasaba desapercibido. Había dos normas a considerar:

**Artículo 481 del estatuto tributario:** otorgaba la calidad de exentos del IVA, con derecho a devolución de impuestos, a estos bienes:

“a) Los bienes corporales muebles que se exporten.”

**Artículo 8 decreto 971 de 1993.** Se titulaba “Definición de exportación” y tenía el siguiente texto:

“Salvo en lo relativo a los incentivos crediticios aplicables a las exportaciones, para efectos de los incentivos tributarios se considera exportación la introducción a las Zonas Francas Industriales, de bienes de capital, materias primas, elementos de dotación y en general toda clase de bienes que se encuentren en libre disposición en el resto del territorio nacional, con destino a ser utilizados o procesados dentro de la respectiva Zona.”

Es fácil ver el conflicto (o la correlación) que ofrecen las dos normas, al menos en potencia. Una norma tributaria (por ende, expedida por el Congreso), establecía una exención al IVA con base en un concepto (“exportación”) que fue definido por el ejecutivo.

De ello se deriva que el gobierno podría tener injerencia en la determinación de al menos dos elementos de un tributo interno: el hecho generador y la creación de exenciones.

Si consideramos que la Constitución Nacional impone en tiempos de paz la reserva de ley en materia tributaria (artículo 338), es fácil ver que la (en apariencia) inofensiva definición de “exportación” pasa a tener visos de inconstitucionalidad. Pues uno se pregunta si se apega a la Carta que la aplicación de la ley tributaria (dictada por el Congreso) quede condicionada a lo que determine el Ejecutivo a la hora de definir un término.

## **2. Antecedentes jurisprudenciales.**

Tal como sucede en la actualidad, los decretos que regulaban las zonas francas definían dos exportaciones: una, por el paso de bienes del Territorio Aduanero Nacional (TAN) a zona franca; y, otra, por el paso de bienes de la zona franca al extranjero.

Los usuarios industriales de zona franca hacían compras de bienes a proveedores situados en el resto del TAN, los cuales facturaban el IVA. Como los usuarios de zona franca exportaban su producción, no cobraban IVA en la venta, lo que significaba que no podían compensar el IVA pagado a sus proveedores nacionales. Debido a ello, solicitaban ante la Administración de Impuestos la devolución de los saldos a favor por impuesto sobre las ventas pagados y no compensados.

Curiosamente, la DIAN se oponía a la devolución, alegando que los bienes producidos en zona franca ya se encontraban fuera del territorio aduanero nacional y quien realizaba la venta exenta (o sea la exportación) era el proveedor situado en el resto del TAN.

De los casos que conoció la jurisdicción destacamos un caso decidido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado (sentencia del 8 de febrero de 2002, con ponencia de la Dra. María Inés Ortiz Barbosa), en el que se admitió que la introducción de bienes del TAN a la zona franca sí es una exportación y que el proveedor ubicado en el TAN es considerado exportador. Dijo el fallo en uno de sus apartes:

“De acuerdo con los términos de la norma parcialmente transcrita (se refiere al artículo 8 decreto 971 de 1993), está claro que la definición de exportación tratándose del régimen aplicable a las zonas francas Industriales, está referida a las operaciones consistentes en la introducción a dichas zonas, de bienes ubicados en el resto del territorio nacional, con el fin de ser utilizados o transformados en ellas. Es decir, que quien realiza la operación que la norma define como exportación, es el proveedor ubicado en el territorio nacional y no el usuario aduanero industrial, por lo que no tiene este último el carácter de exportador en las operaciones destinadas a introducir a las zonas francas industriales, bienes que se encuentran en libre disposición en el resto del territorio nacional.”

A renglón seguido se aclara que la definición de “exportación” consagrada por el gobierno nacional es determinante en el análisis que hace el fallo (se resalta fuera de cita):

“Como se observa, de acuerdo con la ley, tienen la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, todos los bienes corporales muebles destinados a la exportación, ya sea directamente o a través de sociedades de comercialización internacional, una vez transformados. De manera que, **atendiendo a lo que la norma aduanera define como exportación**, son exentos del impuesto sobre las ventas los bienes exportados por los proveedores ubicados en el territorio nacional con destino a las zonas francas industriales.”

La conclusión de la sala es que no debía haberse cobrado IVA en las ventas del TAN a zona franca, por considerarse exportaciones (según la definición aduanera). Por lo tanto, el haber pagado ese IVA (por parte de un usuario industrial) fue un pago de lo no debido, que daba derecho a la devolución.

Debemos aclarar que este fallo es una rareza. Antes y después del mismo, el Consejo de Estado sostuvo de manera más o menos uniforme que la definición de “exportación” consagrada en el decreto 971 de 1993 no tenía efectos para el impuesto sobre las ventas, aunque sí para otros incentivos tributarios. La sentencia más citada a este respecto fue la del 15 de mayo de 1998 (proceso 8768, sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, Ponente: Doctor Delio Gómez Leyva), en uno de cuyos apartes se dijo:

"Ahora bien, la Sala, comparte el criterio expresado por el apoderado judicial de la sociedad demandante en el sentido de que la definición de “exportación” que consagra el artículo 8° del Decreto Ley Marco (sic) 971 de 1.993, no debe hacerse extensiva a la exención del impuesto a las ventas consagrada en el artículo 481 del Estatuto Tributario, dado que tal definición está referida a los “incentivos tributarios” consagrados en el Decreto 2131 de 1.991 (régimen de zonas francas) y Decreto Ley 971 de 1.993 (que modificó parcialmente el régimen de zonas francas)”.

Así las cosas, a pesar del primer fallo transcrito, la jurisprudencia se orientó a considerar que la definición aduanera de “exportación” no tenía incidencia a la hora de aplicar o interpretar el literal a) del artículo 481 del estatuto tributario, aunque sí tenía incidencias tributarias en relación con otros incentivos de esa naturaleza.

### **3. La ley 1004 de 2005.**

Como hemos dicho, originalmente, el literal a) del artículo 481 del estatuto tributario otorgaba la calidad de exentos del IVA, con derecho a devolución de impuestos, a “Los bienes corporales muebles que se exporten”.

El artículo 7 de la ley 1004 de 2005 añadió un nuevo literal (el **literal f**) al artículo 481 del estatuto tributario, creando esta nueva exención del IVA (se subraya fuera de cita):

- f) 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 éstos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

Como resultado de la adición, en el tema que nos ocupa, el artículo 481 ET acabó empleando dos verbos distintos para definir bienes exentos:

- Exportar (literal a)
- Vender a Zonas Francas (literal f)

(Podríamos añadir un tercer verbo: vender para exportar, ya que el literal b) también hace exentos del IVA los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados. Sin embargo, esta exención cae fuera del ámbito de este trabajo.)

Reiteramos que el nuevo **literal f)** del artículo 481 E.T. no se refiere a la “exportación” sino a la “venta”, siempre y cuando se reúnan estas condiciones:

- a) El bien vendido debe ser: “materias primas, partes, insumos y bienes terminados”.
- b) La venta debe destinarse “a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca”.
- c) La venta debe originarse “desde el territorio aduanero nacional”, con la excepción que se ve en el literal siguiente.
- d) La norma también cobija las ventas “entre éstos”, es decir, entre “usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca”. Eso significa que la venta no siempre debe originarse “desde el territorio aduanero nacional”, sino que puede originarse en una zona franca, en los casos en que tanto el vendedor como el comprador son usuarios industriales de bienes o de servicios.
- e) Los bienes vendidos deben ser necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

#### **4. Las introducciones del resto del Territorio Aduanero Nacional (TAN) a zona franca no son intrínsecamente exportaciones.**

Comúnmente se dice que la zona franca se considera fuera del territorio aduanero nacional, creencia que a veces lleva a pensar que toda introducción desde cualquier lugar de Colombia a una zona franca se considera por consiguiente una exportación. Sin embargo, eso no es exacto.

El artículo 1 de la ley 1004 de 2005 indica que en las zonas francas rige “una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior”, pero añade que “Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”.

La redacción de la norma indica que las mercancías se entienden fuera del territorio aduanero nacional (TAN) sólo para dos efectos: para los impuestos a las importaciones y para los impuestos a las exportaciones.

Lo cual querría decir que, para otros efectos, la zona franca (en la visión de la ley) no funciona como un área ajena al territorio aduanero nacional. Si ello es así, una venta a zona franca no podría entenderse como una exportación, porque se trataría de una venta de una parte del TAN a otra parte del mismo TAN.

Aceptemos que el literal f) propicia la confusión, porque habla de ventas “desde el territorio aduanero nacional” a zona franca, redacción que da pie para pensar que las Zonas Francas no son parte del territorio aduanero nacional. Pero pensamos que esa redacción es una ligereza del legislador y que la intención fue aludir a ventas provenientes “del resto” del territorio aduanero nacional, tal como lo escribimos en este artículo.

## **5. La anomalía introducida por los decretos que desarrollaron la ley 1004 de 2005.**

El panorama de ley que acaba de delinearse se enturbió con la expedición de los decretos que desarrollaron o reglamentaron la ley 1004 de 2005.

(Sobre este tema, anotemos de paso que, en nuestro criterio, la ley 1004 de 2005 es una ley marco de aduanas, que derogó parcialmente una ley marco de comercio exterior: el artículo 6 de la ley 7 de 1991. La doctrina y la jurisprudencia no se han puesto de acuerdo sobre si los decretos que dicta el gobierno en relación con una ley marco la desarrollan o la reglamentan. Sin terciar en esta discusión, anotemos que el artículo 4 de la ley 1004 de 2005 expresamente emplea el término “reglamentación”).

Los nuevos decretos tienen una característica que es conveniente tener en mente en el resto de la lectura de este trabajo, y es que fue el gobierno el que creó la figura de las zonas francas “uniempresariales” (zonas francas permanentes especiales) y el que reguló los requisitos y condiciones que deben llenar las empresas para acceder al régimen de zonas francas. Aunque este tema no ha sido llevado a las altas cortes, el hecho es que los actos del gobierno resultaron determinantes para la operancia de la tarifa especial del impuesto a la renta (15%) y la exención del IVA. Algunos opinamos que esta situación es inconstitucional.

Ciñéndonos a nuestro tema, el gobierno volvió a definir que algunas introducciones a zona franca son exportaciones, tal como se había hecho en el pasado. El artículo 396 del decreto 2685 de 1999

fue modificado primero por el decreto 383 de 2007 y luego por el artículo 23 del decreto 4051 de 2007.

Hagamos un ejercicio de contextualidad cronológica, para que se comprenda a cabalidad qué había cuando fue expedida la ley 1004 de 2005, y qué cambió con los posteriores decretos que la desarrollaron.

- 5.1** Cuando se expidió la ley 1004 de 2005, regía el artículo original del decreto 2685 de 1999, que consideraba como “exportación definitiva” ciertos “envíos” desde el TAN a un usuario de zona franca, pero añadiendo que esa definición se planteaba “para efecto de los beneficios e incentivos tributarios”.
- 5.2** El artículo 1 del decreto 383 de 2007 modificó el texto del artículo 396, estableciendo cuándo hay y cuándo no hay exportación en las “introducciones” a zona franca permanente desde el TAN. Para los casos catalogados como “exportación” se aclaró que la definición se consagraba “para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario”.

Por lo tanto, nos parece incuestionable que todo lo que se catalogaba exportación a zona franca, a la luz del decreto 383 de 2007, estaba exento del IVA, por aplicación del citado literal a) del artículo 481 E.T.

Como el decreto 383 de 2007 reglamentaba la ley 1004 de 2005, parece forzoso colegir que el gobierno era consciente de que la definición de exportación afectaría el entendimiento del literal a) del artículo 481 E.T. Sostener otra cosa implica desconocer el tenor literal de la norma y además asumir la ignorancia del gobierno en las materias que reglamenta.

- 5.3** Posteriormente, el artículo 396 del decreto 2685 de 1999 fue modificado de nuevo, por el artículo 23 del decreto 4051 de 2007. La redacción del nuevo artículo es casi igual a la del decreto 383 de 2007, con una importante diferencia: a continuación de la definición de exportación definitiva se eliminó la expresión “para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario”.

¿Qué implicaciones tiene esa eliminación? Es un asunto susceptible de debate, y sin duda es responsabilidad del gobierno no haber sido claro.

Se puede afirmar que la intención del cambio era negar los beneficios previstos en el estatuto tributario a las introducciones de bienes que se hicieran del TAN a zona franca. Sin embargo, como veremos a continuación, el inciso tercero especificó que ciertas exportaciones temporales a zona franca “no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas”. Es decir, la eliminación no fue completa, y el tercer inciso del artículo sigue sugiriendo, a contrario sensu, que las exportaciones definitivas a zona franca sí tienen beneficios, que (se pensaría) no pueden ser otros que los tributarios.

De otra parte, en derecho, cuando se elimina una condición, el texto que permanece mantiene su validez sin restricciones. Eso quiere decir, en este caso, que la definición de exportación definitiva dejó de ser válida sólo “para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario”, y pasó a ser válida para todos los efectos.

Creemos que, si el gobierno realmente quería desligar el literal a) del artículo 481 E.T. de la definición de exportación definitiva a zona franca, lo que hubiera debido hacer era aclarar que la definición sólo tenía efectos aduaneros, o que no tenía efecto para los beneficios previstos en el Estatuto Tributario. Como no hizo ni lo uno ni lo otro, las dos normas continúan vinculadas, y los ejercicios de interpretación que tienden a separarlas son menos firmes, ya que no tienen apoyo en el texto de la disposición.

#### **6. El texto del actual artículo 396 del decreto 2685 de 1999.**

En su versión actual, la norma considera exportación las siguientes operaciones relacionadas con la zona franca:

“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.

“Las exportaciones temporales que se realicen desde el resto del 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 definitivas.

“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.

“Tampoco se considera exportación el envío de bienes nacionales o en libre disposición a zona franca desde el resto del territorio nacional a favor de un Usuario Comercial.”

A continuación analizamos la norma, inciso por inciso:

- a) Con algunos requisitos, el primer inciso considera exportación la “introducción” de ciertos bienes a zona franca. No habla de venta.

Eso significaría que las operaciones entre el resto del Territorio Aduanero Nacional (TAN) y zona franca tendrían dos caminos para acceder a la exención del IVA: **(i)** vía exportación (literal a del artículo 481 ET); y **(ii)** vía venta (literal f).

Es posible que la introducción (hecho físico) de un bien a zona franca esté precedido por una venta, caso en el cual podrían ser aplicables tanto el literal a) como el f) (si se reúnen las demás condiciones de este literal). Pero lo que nos interesa recalcar hasta aquí es que la sola introducción (según el decreto) ya configuraría exportación y por ende ya haría aplicable el literal a) del artículo 481 E.T..

- b)** Aunque las califica de exportaciones, el segundo inciso del artículo indica que las exportaciones temporales “no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas”.

Ahora bien, ¿cuáles son “los beneficios previstos para las exportaciones definitivas”?

La respuesta “cándida”, la más natural, es que se refiere a la exención del IVA. Tal vez esa respuesta sea incorrecta, pero no conocemos que nadie (y más exactamente la autoridad aduanera) haya propuesto otra.

Si se acepta la respuesta “cándida”, este segundo inciso nos indica que las exportaciones temporales, aunque son exportaciones, no tienen derecho a la exención del IVA.

Como dijimos arriba, este segundo inciso implica, a contrario sensu, que las exportaciones del primer inciso sí tienen “derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas”.

- c)** El tercer inciso niega el carácter de exportación a 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”.

Este tercer inciso es particularmente problemático. El inciso primero se refiere la introducción de “materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición”, mientras que el tercer inciso habla de “introducción de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país”.

Lo que parece hacer la diferencia entre uno y otro es el origen de los bienes: nacionales en el primer caso, y extranjeros en el segundo. Se pensaría que, mediante el simple recurso de negarles el apelativo de “exportación”, el gobierno logra que los bienes de origen extranjero no se puedan (eventualmente) favorecer de una exención de IVA, lo que podría atentar contra el principio de trato nacional.

Lo dicho enfrenta una problemática adicional, y es que hay un elemento coincidente entre los incisos 1 y 3 del artículo 396 que se analiza. El primero cataloga como exportación a la introducción a zona franca de “materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales **o en libre disposición**”. La expresión “nacionales o en libre disposición” da a entender que se incluyen tanto los bienes nacionales como los extranjeros en libre disposición.

Pero el inciso tercero niega el carácter de exportación a la introducción a zona franca de “mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país”.

¿Cómo entender esa contradicción? No hallamos explicación satisfactoria.

- d) Finalmente, el inciso cuarto tampoco considera exportación “el envío de bienes nacionales o en libre disposición a zona franca desde el resto del territorio nacional a favor de un Usuario Comercial”.

En este caso, de nuevo se plantea la disyuntiva entre “bienes nacionales o en libre disposición”, lo que refuerza la idea de que se habla de bienes extranjeros cuando se habla de bienes “en libre disposición”.

Pero además la diferencia que genera la exclusión del concepto de exportación no es ni la actividad (que es igual a lo largo del artículo) ni la clase de bienes (ya que se incluyen tanto los nacionales como los extranjeros), sino la clase de destinatario (usuario comercial).

El sentido del inciso es acorde con el nuevo literal f), que sólo considera exentas las ventas a usuarios industriales. Pero reiteramos que este inciso no habla de “venta” sino de “envío”. Al negarle la calidad de exportación, estos envíos quedarían excluidos de la exención por obra y gracia del gobierno.

Se puede pensar que esta solución es la adecuada, pero lo que nos interesa destacar aquí es que la voluntad del gobierno es la que prima a la hora de darle contenido a la exención. Podría suceder que un decreto del gobierno volviera a considerar exportación los envíos de bienes a usuarios comerciales de zona franca. En aplicación del literal a) del artículo 481 ET, esos envíos quedarían automáticamente excluidos del IVA. Es claro que el principio de reserva legal queda muy deteriorado si el significado de las palabras que emplea el Congreso puede ser cambiado libremente por el ejecutivo.

Más adelante se verá que la DIAN niega que estas definiciones de “exportación” tengan efectos tributarios. Pero, si sólo tienen efectos aduaneros, surgen estas inquietudes:

- (i) ¿Por qué el inciso segundo del artículo 396 del decreto 2685 de 1999 une la definición de exportación a los “beneficios previstos para las exportaciones definitivas”?

- (ii) ¿A qué beneficios se refiere la norma, si no se trata de la exención del IVA?
- (iii) Si el artículo que se comenta sólo tiene incidencia aduanera, ¿para qué establecer tantas distinciones entre lo que se considera exportación y no?

En este caso, como en muchos otros, valdría la pena tener un escrito de “antecedentes”, que ilustrara la intención del legislador. Lamentablemente, no se cuenta con esa ayuda cuando es el ejecutivo el que legisla.

## **7. ¿Los regímenes suspensivos se ven beneficiados por la exención?**

Cuando se introducen muchas variables en una ecuación, no sorprende que se llegue a resultados imprevistos.

Como vimos atrás, el actual texto del artículo 396 del decreto 2685 de 1999 tiene cuatro incisos que fijan varias condiciones para determinar si una operación con zona franca se considera exportación o no.

El tercer inciso no considera exportación “la introducción de bienes en el mismo estado a una zona franca Permanente de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país”.

Recalquemos que la excepción (no se considera exportación) se refiere sólo a las mercancías de origen extranjero “que se encontraban en libre disposición en el país”. A contrario sensu, se deduce que sí es exportación la introducción a zona franca de mercancías de origen extranjero que no estaban en libre disposición en el resto del TAN.

Esto lo ratifica el artículo 397 ibídem, el cual prevé que “Los bienes de capital sometidos a la modalidad de importación temporal de corto o largo plazo para reexportación en el mismo estado, y los bienes sometidos a importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Depósitos de Transformación y Ensamble y Depósitos de Procesamiento Industrial, podrán finalizar su régimen con la reexportación a una zona franca Permanente, a nombre de un usuario industrial o comercial”.

Según el decreto 2685 de 1999, reexportación es una forma de exportación. Por lo tanto, si el bien no estaba en libre disposición en el país, y es reexportado a un usuario industrial, la operación es considerada una exportación. Pero eso lleva a pensar que estas operaciones estarían exentas de IVA.

Aquí vemos un caso en que normas concebidas con fines aduaneros resultan teniendo implicaciones tributarias. Una tesis muy plausible (acorde con el texto del decreto) es que un bien extranjero causará IVA cuando se reexporta a un usuario industrial o comercial de zona franca, si

antes fue importado en la modalidad ordinaria. Pero el mismo bien sí gozará de la exención del IVA, si fue declarado en importación bajo un régimen suspensivo y es reexportado a un usuario industrial de zona franca.

Sería curioso que una previa declaración aduanera del bien condicionara la futura exención del IVA.

## 8. El debate acerca de los materiales de construcción.

Para complicar más la cuestión, el actual artículo 398 del decreto 2685 de 1999 prevé:

**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 social.

El problema surge porque el primer inciso del artículo 396 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”.

Cotejemos ambos artículos:

	<b>Artículo 396 (inciso 1)</b>	<b>Artículo 398</b>
¿Constituye exportación?	Sí	No
Clase de operación	“la introducción a zona franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional”	“la introducción a zona franca, proveniente del resto del Territorio Aduanero Nacional”
Clase de bienes	“materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición”	“materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo”
Clase de usuarios	Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios,	Usuarios (todos)

Se puede ver que el artículo 396 exige que los bienes sean necesarios para el normal desarrollo del objeto social del usuario, mientras que el artículo 398 habla de bienes “necesarios para el normal desarrollo de las actividades de los usuarios”, pero que “no constituyan parte de su objeto social”.

Los alimentos, las bebidas y los elementos de aseo no ofrecen problema... en la mayoría de los casos. Si el objeto social del usuario es (por ejemplo) fabricar bombillos, se puede argüir que necesita los alimentos, las bebidas y los elementos de aseo para el normal desarrollo de sus actividades, pero no para el desarrollo de su objeto social.

Más complicado es el caso del combustible, porque este puede ser necesario para poner en funcionamiento las máquinas que desarrollan el objeto social. Así mismo, en algunos casos, el usuario industrial puede dedicarse a transformar alimentos, bebidas y elementos de aseo. Por lo tanto, habrá que establecer si este tipo de bienes se usan o no para el desarrollo del objeto social de la empresa.

Algunos opinaron que los materiales de construcción caen dentro de la categoría del artículo 396, al menos para ciertos usuarios, y además consideraron que la definición de exportación del artículo 396 tenía implicaciones tributarias, ya fuera en virtud del literal a) o del literal f) del artículo 481 E.T.

Este tema dio lugar a varios conceptos de la DIAN, que se expondrán en orden, acompañados de bastantes comentarios, con el fin de tratar de separar los argumentos contundentes de los que (en nuestra opinión) no son muy sólidos.

## **9. Los pronunciamientos de la DIAN y nuestros comentarios.**

### **9.1 Oficio DIAN 087707, octubre 26 de 2007.**

La consulta pedía informar “cuáles son los bienes que se venden desde el territorio aduanero nacional a los usuarios de zona franca que se consideran necesarios para el normal desarrollo del objeto social susceptibles de gozar de la exención del impuesto sobre las ventas previsto en el artículo 481 del Estatuto Tributario”.

El concepto se remite al concepto N° 073127 de 2004 (cuando no existía el literal f) del artículo 481 E.T.), y reitera que “la venta desde el resto del territorio aduanero nacional a los usuarios de las zonas francas industriales de bienes y de servicios, solamente respecto de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición se considera una exportación definitiva, en consecuencia tiene el tratamiento de operación exenta del IVA” (se subraya fuera de cita).

**Comentario:** se inicia aquí una tendencia que ya no abandonará la DIAN, y es mezclar (sin decirlo) el literal a) del artículo 481 E.T. (que habla de exportación) con el literal f) ibídem (que habla de venta a usuarios industriales de zona franca).

Nótese que el concepto habla de “exportación definitiva” y que “en consecuencia” la operación tiene el tratamiento de exenta del IVA. Es decir, se afirma que la causa de la

exención es la exportación, lo que significa que la DIAN estaba pensando en la exención del literal a) y no en la del literal f), o que confundía ambas.

El oficio que se comenta cita a continuación el oficio N° 080273 de 2005, y lo reitera, aclarando que, “sin embargo”, “no todos los bienes que ingresen a zona franca, provenientes del territorio nacional, tienen este tratamiento”, porque el artículo 398 del decreto 2685 de 1999 no considera exportación “la introducción a zona franca, proveniente del resto del territorio aduanero nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo”. Por tanto, concluye que estos bienes “se rigen por la norma general del artículo 420 del Estatuto Tributario, es decir, están gravados con IVA”.

**Comentario:** de nuevo, es claro que la DIAN une la exención del IVA a la exportación (literal a) del artículo 481 E.T.).

La DIAN también citó el concepto N° 016328 de 2005, en el que dijo:

“En estas condiciones, se exoneran del IVA los bienes que tengan vocación exportadora, es decir, los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo, para evitar que el gravamen sumado al precio de venta en el exterior los haga menos competitivos. La medida es también un desarrollo del principio de “imposición en el destino”, según el cual el impuesto a las ventas en el marco de las operaciones de comercio internacional no se causa sobre los bienes en el lugar de origen sino en el lugar de destino, es decir, en el lugar donde finalmente ha de realizarse su consumo.”

**Comentario:** aquí creemos que el concepto incurre en una contradicción que también la DIAN repetirá varias veces en lo sucesivo.

Nótese que, hasta aquí, el concepto ha partido de la base de que ciertas ventas a zona franca están exentas del IVA, en la medida en que son consideradas “exportaciones” por los decretos dictados por el gobierno.

Como se trata de ventas a zona franca, es claro que se trata de “exportaciones” que no llegan a otros países.

Sin embargo, el concepto después dice que la exención del IVA sólo se justifica cuando los bienes lleguen al mercado externo (es decir, otros países).

La DIAN hubiera evitado gran parte de la confusión posterior si se hubiera decidido por una de las dos tesis.

Y concluye el concepto (subrayamos fuera de cita):

“Acorde con lo antes señalado y teniendo en cuenta el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, concordante con los artículos 393-19, 393-20 y 398 del decreto 2685 de 1999, adicionado por el decreto 383 de 2007, en la venta e introducción de partes e insumos nacionales destinados a un usuario industrial de zona franca y que serán empleados en la construcción de silos, tanques o demás instalaciones para el desarrollo de sus actividades, no constituye exportación definitiva y por lo tanto se encuentran gravados dichos bienes con IVA.”

Es fácil ver que el raciocinio de la DIAN mezcla dos literales distintos (a y f del artículo 481 E.T., que hablan de hechos gravados distintos (exportación y venta, respectivamente). Aunque la entidad dice tener en cuenta el literal f), que se refiere a la venta, niega la exención basado en el concepto de “exportación”, y específicamente en las definiciones de “exportación” contenidas en el así llamado estatuto aduanero.

No cuesta mucho trabajo deducir que la DIAN tenía en mente en realidad la exención del literal a) del artículo 481 E.T. (exportación de bienes muebles), y que concedió a las normas aduaneras el poder de definir qué se entiende por “exportación”, determinando así el contenido de la norma tributaria.

## **9.2 Concepto N° 026661 del 13 de marzo de 2008.**

Se consultó: “para efectos de la exención del IVA de materias primas, partes, insumos y bienes terminados de que trata el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, ¿qué se entiende por objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca?”

El concepto sentó la tesis jurídica de que “se entiende que las materias primas, insumos, partes y bienes terminados que se venden desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes y de servicios son necesarios para el desarrollo del objeto social, cuando participan de manera directa en el proceso productivo de bienes o de la prestación de los servicios”.

**Comentario:** nótese que el objeto de la consulta no se refería al tema de si las ventas a zona franca son exportación o no. La consulta sólo busca aclarar las expresiones utilizadas por el literal f) del artículo 481 E.T.

Dice el concepto que, para interpretar la expresión “objeto social”, el Código de Comercio no puede aplicarse, porque es general, mientras que aquí se habla de “de la interpretación del alcance de un beneficio tributario” para sociedades con “un objeto social específico y regulado por normas especiales”.

Por lo tanto, en sentir de la DIAN, que la interpretación “debe realizarse dentro del ámbito legal que le es propio”, y para ello transcribe los artículos 1 y 3 de la ley 1004 de 2005, que definen, respectivamente, la zona franca y el objeto de los usuarios industriales.

Después de hacer esa transcripción, el concepto concluye que el objeto social desarrollado por el usuario industrial “Está restringido únicamente a las actividades previstas en el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005”, y que los bienes exentos “deben participar de manera directa en uno de los procesos productivos o de prestación de los servicios de acuerdo con la naturaleza de actividad desarrollada por el usuario industrial, a la cual debe corresponder el objeto social, definido en la ley”.

**Comentarios:**

- (i) La primera línea de pensamiento de la DIAN es correcta, en nuestra opinión. Es decir: estamos de acuerdo en que, para los usuarios industriales, su objeto social sólo puede ser el determinado en el artículo 3 de la ley 1004 de 2005. Se trata de uno de esos casos excepcionales en los que los particulares no tienen libertad para fijar el objeto social de sus empresas, sino que este está fijado de antemano por la ley.
- (ii) Se diría que la consulta no estaba bien orientada. El problema, realmente, no es definir cuál es el objeto social de los usuarios industriales, sino definir qué significa la expresión que utiliza el literal f) del artículo 481 E.T.: “necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”.
- (iii) Sobre este segundo problema (el más crucial), la DIAN hace algo que creemos que no debe hacer, y es especular. Su especulación consiste en exigir que los bienes participen en el proceso productivo y que esa participación sea directa. Creemos que este ejercicio de interpretación es incorrecto, porque desborda las facultades de la DIAN.

Una vez introducida el anterior condicionante que (en nuestro criterio) no está en la ley, el concepto crea nuevas acotaciones. Así, exige que los bienes, para que sean exentos, deban utilizarse “directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca”, o utilizarse “directamente en la prestación de los servicios dentro de la zona franca por parte de los usuarios industriales de servicios”.

A renglón seguido, el concepto señala que el término “necesario” que emplea el literal f) del artículo 481 E.T. debe entenderse en el sentido de “indispensable”, “descartándose así bienes distintos a los indispensables para la producción de los bienes, o prestación de servicios, en la zona franca según la actividad desarrollada”.

**Comentario:** es fácil comprender que aquí pueden ofrecerse una interpretación restrictiva o una interpretación permisiva.

Para la DIAN, por ejemplo, un bien que sea necesario para llevar la contabilidad del usuario industrial no estará comprendido dentro del literal f) que se comenta, porque no participa directamente en la producción de bienes o en la prestación de servicios.

Una interpretación más amplia, en cambio, podría considerar que la contabilidad es necesaria para el desarrollo del objeto social del usuario, y por lo tanto la venta del bien al usuario industrial estaría exenta de IVA.

El concepto termina con esta frase:

“Finalmente, es preciso tener en cuenta que la ley establece de manera expresa algunos bienes que no se consideran exportados a zona franca.”

¿Para qué hablar de exportación? El concepto se ha ocupado de explicar el literal f) del artículo 481 E.T., que habla de venta, no de exportación. Esta última frase deja entrever que la DIAN seguía confundiendo los dos literales (a y f), y que seguía considerando la noción de “exportación” era el fundamento de la exención del IVA consagrado en el literal f), aun en contra de su texto literal.

### **9.3 Oficio 007284 (054) del 27 de noviembre de 2008 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina.**

Se consultó si están exentos del IVA los materiales de construcción que un usuario industrial introduzca desde el resto del TAN para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social. La consulta comprendía expresamente a los usuarios industriales (de bienes o de servicios) tanto de zona franca Permanente como de zona franca Permanente Especial.

Para responder, el concepto cita el artículo 1 de la ley 1004 de 2005 y “de manera concordante” el artículo 23 del decreto 4051 de 2007 que considera exportación definitiva ciertas introducciones a zona franca.

Después dice el concepto:

“...el hecho de considerar estos bienes como legalmente exportados apareja el beneficio de tratarlos como exentos del impuesto sobre las ventas con el correspondiente derecho a la devolución del IVA, en los términos de los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario”.

**Comentario:** nótese que la DIAN considera que la exención del IVA por ciertas introducciones a zona franca deriva del hecho de que se les considera “bienes legalmente exportados”.

Nótese también que aquí la DIAN atribuye consecuencias tributarias a la definición de exportación que dan los decretos del gobierno. Por eso dice que “considerar estos bienes como legalmente exportados aparea el beneficio”.

Sin embargo, sigue el concepto, “no todos los bienes que ingresen a zona franca, provenientes del resto del territorio aduanero nacional se consideran exportados”. Para probarlo, transcribe el artículo 398 del decreto 2685 de 1999 que no califica como exportación la introducción a zona franca de “materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo”.

La razón de que estos elementos no se consideren exportación, dice el concepto, citando el Concepto N° 016328 de 2005, es que “se exoneran del IVA los bienes que tengan vocación exportadora, es decir, los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo”.

**Comentario:** aquí la DIAN vuelve a incurrir en la contradicción que ya hemos puesto de presente. El concepto empieza diciendo que hay exención del IVA para ciertos bienes que, al ingresar a zonas francas, se consideran exportaciones. Pero luego dice que sólo se exoneran del IVA “los bienes producidos en Colombia que efectivamente han de llegar al mercado externo”.

Gran parte de los problemas de argumentación de la DIAN devienen de esta contradicción que no reconoce y, por lo tanto, no soluciona.

Después se transcribe parte del concepto No. 026661 de Marzo 13 de 2008, que ya hemos analizado, sobre lo que constituye el objeto social para estos efectos, y sostiene que “para el tratamiento preferencial de los usuarios industriales de bienes y/o de servicios el objeto social debe circunscribirse a producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados, o a la prestación de los servicios señalados anteriormente”.

**Comentarios:**

- (i) Reiteremos que definir en qué consiste el objeto social es relevante porque el literal f) del artículo 481 E.T. hace exentas del IVA a ciertas ventas a zona franca siempre que los bienes “sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”.
- (ii) Pero aquí la DIAN no define en realidad qué es necesario o no para el desarrollo del objeto social, sino que define el término “objeto social” y lo limita a “producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados”.

- (iii) Con eso la DIAN desconoce que el objeto social se compone, no sólo de las actividades que permite (o manda) la ley, sino también de todas las actividades accesorias que, sin intervenir en el proceso productivo, son necesarias para el desarrollo del objeto social. Ejemplos: contabilidad, tesorería, gestión humana, etc.
- (iv) Aparte de lo anterior, nótese que la DIAN había empezado el concepto hablando de exportaciones, que es el ámbito del literal a) del artículo 481 E.T. Ahora, sin transición ni explicación, pasó a hablar del literal f).

Habiendo restringido la definición de objeto social, la DIAN concluye “si una empresa usuaria industrial de bienes y/o servicios de una zona franca, incluye dentro de su objeto social la construcción de sus propias instalaciones e infraestructura, no se enmarca, para efectos tributarios, dentro de lo previsto en la Ley 1004 de 2005; por cuanto como se señaló el objeto social que deben desarrollar los mencionados usuarios y que hace procedente el tratamiento preferencial en materia tributaria está delimitado en la norma citada”.

**Comentario:** aquí la DIAN no es exacta, al decir que el tratamiento preferencial está delimitado “en la norma”, cuando la verdad es que es el ejercicio de interpretación de la entidad (correcto o no) el que excluye la aplicación del beneficio a ciertas actividades.

Sigue el concepto:

“De igual manera no se comprende cómo la construcción o adecuación de las instalaciones para el desarrollo de la actividad de la empresa, —construcción que de suyo es previa al inicio de las operaciones—, puede asimilarse a los procesos productivos que en desarrollo de su objeto social, con posterioridad proyecta adelantar la empresa usuaria.”

#### **Comentarios:**

- (i) Lo primero que hay que señalar es que la ley no limita el “desarrollo del objeto social” a los procesos productivos. Es la DIAN la que infiere esa limitación. Por lo tanto, la asimilación era legítima y válida... hasta que la DIAN la impidió.
- (ii) De nuevo, aquí es válida una interpretación ligeramente más amplia. Cualquiera estará de acuerdo en que las instalaciones “son necesarias para el desarrollo del objeto social”, porque las máquinas y las personas que intervienen en el proceso productivo no podrían funcionar si no existieran instalaciones. Si la DIAN no lo ve así, es sólo porque quiere limitar al máximo la esfera de acción de la exención.

Posteriormente, la DIAN parece presumir la mala fe de quienes pretenden el beneficio, lo cual nos parece inconstitucional:

“Es así como una operación en tal sentido y con el propósito impositivo previsto, incorpora en sí misma y de manera evidente la figura de fraude a la ley, profusamente analizada en materia doctrinal por autores contemporáneos y entendida fundamentalmente como la utilización de aquellos mecanismos con apariencia de legalidad orientados de manera exclusiva a esquivar el sentido jurídico de la ley para obtener beneficios económicos.

Y concluye el concepto:

“En este contexto, es claro que los materiales que se empleen en la construcción de las instalaciones, como lo dispone el artículo 398 del Decreto 2685 de 1999, al que ya se ha hecho alusión, serán "utilizados" o "consumidos" dentro de la zona franca; no siendo legalmente válido hacer la ficción legal de su exportación para considerarlos exentos del impuesto sobre las ventas.”

“Reitera el Despacho, que únicamente conservarán tal calidad, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que adquieran los usuarios industriales de bienes, en cuanto se cumplan los requisitos ya mencionados y se utilicen directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca, y/o en la prestación de los servicios dentro de la misma; teniendo siempre presente que la finalidad es promover y desarrollar los procesos de industrialización y comercialización destinados primordialmente a los mercados externos.”

#### **Comentarios:**

- (i) La DIAN inequívocamente seguía pensando en el literal a) del artículo 481 E.T., ya que dice que no es válido aplicar en este caso la “ficción legal de la exportación” a zona franca. Anotemos, de paso, que resulta curioso que se considere a las exportaciones a zona franca “una ficción legal”, pero eso merecería un artículo independiente.
- (ii) De lo anterior se sigue que la DIAN continuaba creyendo que la definición de “exportación” contenida en los decretos tiene efectos tributarios.
- (iii) En este concepto que se analiza, la DIAN habla unas veces del literal a) (exportación) y otras veces del literal f) (venta). ¡No es extraño que los usuarios se confundan! Pero, aun así, la DIAN considera que habría “fraude a la ley”, si insisten en plantear hipótesis que la entidad considera erróneas.
- (iv) Creemos que el concepto se pone a legislar (o cuando menos a reglamentar) cuando sostiene que las materias primas, partes, insumos y bienes terminados deben utilizarse “directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca, y/o en la prestación de los servicios

dentro de la misma”. Lo que exige el literal f) del artículo 481 E.T. es que los bienes “sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”. La ley no relaciona la necesidad exclusivamente con el proceso productivo.

- (v) Por si fuera poco, el concepto se quedó anclada en el pasado y pide tener “siempre” de presente que “la finalidad [de las zonas francas] es promover y desarrollar los procesos de industrialización y comercialización destinados primordialmente a los mercados externos”.

La DIAN no tuvo en cuenta que el gran cambio y la razón de ser de la ley 1004 de 2005 fue eliminar el enfoque exportador de las zonas francas, como consecuencia de los compromisos adquiridos por Colombia en la OMC.

#### **9.4 Concepto No. 036425 (010), 06 de mayo de 2009.**

En este concepto, la DIAN sentó la tesis jurídica de que “Sí están exentos del impuesto sobre las ventas los materiales de construcción que se vendan desde el resto del territorio aduanero nacional a un Usuario Industrial de zona franca Permanente Especial para la construcción de sus instalaciones conforme con lo establecido en su objeto social”.

Este concepto reconsidera (y al final revoca) el Oficio número 007284 del 27 de noviembre de 2008, que se acaba de analizar.

##### **Comentarios:**

- (i) Uno preliminar sobre comportamiento estatal. Los conceptos de la DIAN generalmente están redactados en términos absolutos y perentorios, como si los problemas a elucidar fueran cristalinos y sólo hubiera una respuesta posible. Así, en el oficio 007284 de 2008, la DIAN se expresó de modo tan tajante que incluso sugirió que los que pensarán distinto incurrirían en “fraude a la ley”.

¡Pero seis meses después cambió de opinión!

Alguna lección debería extraerse de esto.

- (ii) El Oficio número 007284 de 2008 negaba la exención para usuarios industriales tanto de zona franca permanente como de zona franca permanente especial. Por lo tanto, la revocatoria del concepto debe beneficiar a ambas clases de usuario industrial, aunque este concepto que se analice solo mencione a los usuarios industriales de zona franca permanente especial.
- (iii) Otra razón para que no se les pueda dar distinto trato a los dos usuarios industriales, es que la ley 1004 de 2005 NO distinguió entre zonas francas permanentes y zonas

francas permanentes especiales. Esa es una distinción creada por los decretos del gobierno.

Si la distinción creada por los decretos fuera base para una distinción tributaria, entonces los decretos estarían legislando en materia de exenciones de IVA, posibilidad que la misma DIAN después negó:

“(…) es importante anotar que por mandato de los artículos 154 y 338 de la Constitución Política corresponde únicamente al Congreso de la República expedir las leyes que consagren exenciones tributarias, previa iniciativa del Gobierno Nacional, sin que sea posible por vía de interpretación extenderlas a casos no previstos por el legislador ni tampoco fundamentándose en Decretos reglamentarios de Ley Marco, cuyo ámbito de aplicación no es el de consagrar beneficios tributarios.” Concepto No. 006773(100208221-00038) del 02 de febrero de 2010

El concepto que estudiamos cita el artículo f) del artículo 481 E.T. y los artículos 393-3 y 393-24 del Decreto 2685 de 1999, que establecen requisitos y obligatorios de un usuario industrial de zona franca permanente especial. Con base en esa norma, la DIAN concluye:

“Lo anterior conduce de manera lógica a colegir que dentro del objeto social de un Usuario Industrial de zona franca Permanente Especial se encuentra la ejecución del Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca.

“Esto, aunado a la definición de Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca contenido en el artículo 392 ibídem, conlleva a colegir que la actividad de construcción de la infraestructura física de la zona franca permanente especial hace parte del objeto social del usuario industrial.”

Después, el concepto sustenta su tesis jurídica en estas premisas:

1. Los Usuarios Industriales de zona franca Permanente Especial están obligados a ejecutar el Plan Maestro de Desarrollo General de la zona franca.
2. Dentro de la ejecución del referido Plan Maestro de encuentran actividades relativas a la construcción, y transformación de infraestructura física de la zona franca.
3. En consecuencia, hace parte del objeto social de estos usuarios la actividad de construcción y transformación de infraestructura física de la zona franca.

4. Resulta lógico (dice la DIAN) aplicar el literal f del artículo 481 E.T., a los materiales de construcción que se vendan desde el resto del TAN a estos usuarios, conforme con lo establecido en su objeto social.

**Comentarios:** la conclusión del concepto no nos ofrece reparos. Pero no hay que olvidar que una zona franca permanente especial es una zona franca uniempresarial, ya que sólo tiene un usuario industrial.

Al decir que el usuario industrial construye “la infraestructura física de la zona franca permanente especial”, lo que se está diciendo en realidad es que el usuario industrial construye la infraestructura de su propia empresa, que ha sido declarada zona franca permanente especial.

Si esto es así, no hay motivo para sostener que la construcción de la infraestructura de su empresa no se considera parte del objeto social de los usuarios industriales de las zonas francas permanentes (no especiales).

Por eso insistimos en que la tesis jurídica de este concepto (036425 (010), 06 de mayo de 2009) también es válido para los usuarios industriales de zonas francas permanentes (no especiales).

#### **9.5 Concepto No. 068968 (100208221-0050) del 26 de Agosto de 2009.**

Aquí la DIAN sentó la tesis jurídica de que “No están exentos del impuesto sobre las ventas los materiales de construcción que se vendan desde el resto del territorio aduanero nacional a un Usuario Operador de zona franca Permanente para la construcción de infraestructura y edificaciones necesarias para el desarrollo de la zona franca.”

El concepto primero analiza el problema planteado frente al literal f) del artículo 481 ET (venta a zona franca). Desde ese punto de vista, es claro que la DIAN tiene la razón, porque, el texto del literal f) sólo menciona a los usuarios industriales:

“La referida disposición establece dos condiciones para que opere la exención del gravamen: Una condición objetiva que se refiere a la naturaleza de los bienes objeto de la venta, como es el hecho de que se trate de materias primas, partes, insumos y bienes terminados, y una condición subjetiva que es el carácter de las empresas o personas que adquieran dichos bienes, quienes deben ostentar la calidad de usuarios industriales de bienes o usuarios industriales de servicios.”

La DIAN concluye que ninguna de las dos condiciones se da en el caso de los materiales de construcción para usuarios operadores. Pero fijémonos en cómo interpreta la expresión legal “materias primas, partes, insumos y bienes terminados”:

“...es claro que no están destinados a formar parte de una cadena productiva y no pueden, en estas circunstancias, ser calificados como materias primas, partes o insumos y, mucho menos, como bienes terminados, es decir, como bienes susceptibles de adquirir un valor adicional por efecto de la actividad que desarrollen los usuarios industriales. Al respecto, es conveniente tener en cuenta la posición doctrinal expresada en el Concepto No. 026661 del 13 de marzo de 2008, el cual manifestó que, para efectos de la exención prevista en el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se entiende que las materias primas, insumos, partes y bienes terminados que se venden desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes y de servicios son los necesarios para el desarrollo del objeto social, cuando participan de manera directa en el proceso productivo de bienes o de la prestación de servicios.”

### **Comentarios:**

(i) Se repite que el literal f) habla de bienes necesarios para el “desarrollo de objeto social” de los usuarios. La DIAN, en cambio, exige que hagan parte de la cadena productiva. De nuevo, consideramos que hay extralimitación de funciones por parte de la Subdirección de Normativa de la DIAN.

(ii) Por si fuera poco, la DIAN introduce la exigencia de que los bienes terminados deben adquirir un valor adicional por efecto de la actividad de los usuarios industriales. Eso significa que los bienes terminados no estarían terminados, lo que (en nuestra opinión) contradice flagrantemente el texto de la ley.

El concepto termina aclarando que tampoco es aplicable el literal a) del artículo 481 ET (exención para bienes que se exporten):

“Es claro que para el caso de las ventas efectuadas desde el resto del territorio aduanero nacional a los usuarios de zona franca existe una disposición especial, como es el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, el cual debe aplicarse con preferencia sobre las normas generales. Si no fuera así, es decir, si bastara con aplicar lo dispuesto en el literal a) en armonía con lo contemplado en las disposiciones aduaneras, la norma del literal f) que restringe el beneficio a las adquisiciones por parte de los usuarios industriales, no tendría ningún efecto y su consagración no habría sido necesaria.

“Por el contrario, lo que se evidencia es que el legislador se ocupó de regular de manera especial el tema de las ventas desde el territorio aduanero nacional a los usuarios de zona franca, para efectos de la exención del IVA, y no puede soslayarse el cumplimiento de esa disposición que restringe el tratamiento exceptivo a los usuarios industriales so pretexto de la aplicación de la regla general que califica como exentas las exportaciones. Asimismo, es conveniente señalar que, como lo ha reiterado la jurisprudencia de la Corte Constitucional

y del Consejo de Estado, las exenciones en materia tributaria son taxativas, es decir, son únicamente las que de manera expresa contempla la ley y, por lo mismo, su aplicación no procede por vía de analogía.”

### **Comentarios:**

- (i) Es cierto que el literal f) es especial para las ventas del resto del TAN a la zona franca. Pero no creemos que eso por sí solo excluya la aplicación del literal a), porque se reitera que los hechos generadores de la exención del tributo no son iguales.

El literal a) hace exentas del IVA las exportaciones. El literal f) hace exentas del IVA ciertas ventas a zona franca, así no se consideren exportaciones.

Por lo tanto, no estamos de acuerdo con el concepto cuando señala que el literal a) es una regla general y el literal f) una norma especial. El literal f) no hace parte del literal a) ni trata las mismas operaciones, por lo que no hay entre ellos una relación de generalidad – especialidad.

- (ii) No nos convence el razonamiento de que el literal f) sobraría si bastara aplicar el literal a).

Se repite: ambos literales tienen campos de aplicación distintos. El literal a) sería perfectamente aplicable a zona franca si se diera una condición: que hubiera una introducción de bienes a zona franca procedente del resto del TAN que se considerara tributariamente como una exportación.

Que eso exista o no, es otra cosa, como se verá más adelante.

### **9.6 Concepto No. 006773(100208221-00038) del 02 de febrero de 2010.**

Este concepto ratifica el concepto anterior, No. 068968 (100208221-0050) del 26 de Agosto de 2009.

En su argumentación, la DIAN trae a colación los siguientes apartes de la exposición de motivos de la ley 49 de 1990, que modificó el literal a) del artículo 481 del E.T.:

“( ... ) Por otra parte, la categoría de bienes exentos que tiene la estructura del impuesto resulta ajena a la técnica de este impuesto, donde sólo debe existir tal tratamiento para los exportadores. Lo anterior, en vista del principio de tributación que implica gravar con este impuesto a los bienes vendidos al exterior, únicamente en- el, país donde se consumen, por tratarse de un impuesto sobre el consumo, circunstancia que lleva a la imperiosa necesidad de descargar de gravámenes internos su exportación.” (Subraya el concepto)

A partir de ese texto, concluye el concepto:

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

**Comentario:** Como ya hemos visto, esta tesis no era nueva para la fecha de expedición de este concepto, sino que ya la había ventilado la DIAN en anteriores pronunciamientos, aunque acompañándola de posiciones contradictorias.

Es una posición razonable, pero tiene el gran inconveniente de que es el propio gobierno (en decretos redactados por la DIAN) el que calificó de “exportaciones” a ciertas introducciones a zona franca. Parece indudable que la DIAN debió advertir que las definiciones de “exportación” podrían tener implicaciones tributarias.

Si se acepta la tesis, tendríamos entonces un concepto de “exportaciones” para efectos del IVA (sólo exportación a otros países) y un concepto de exportaciones para efectos aduaneros (que sí podría incluir operaciones con zonas francas). No se aprecia motivo suficiente para esa dualidad.

¿Para qué el gobierno complica las cosas llamando exportación a lo que (según dijo después) no considera una exportación?

A continuación, la DIAN usa los antecedentes de la ley 1004 de 2005 (que creó el literal f del artículo 481 E.T.) para interpretar el literal a), que es anterior a la misma ley, y señala que “el literal f) (...) no tendría razón de existir si el legislador considerase que la exención del literal a) ibídem cobijara todos los bienes muebles introducidos desde el territorio aduanero nacional a las zonas francas”.

#### **Comentarios:**

- (i) En el razonamiento de la DIAN hay una curiosa inversión de la cronología de la realidad. Originalmente, el Congreso habló de exportaciones (literal a) del artículo 481 E.T.) y después hizo exentas algunas ventas a zona franca (literal f).

Después de la ley 1004 de 2005, los decretos del gobierno catalogaron de exportaciones a ciertas introducciones a zona franca.

Por lo tanto, no resulta cierto sugerir que el Congreso tuvo en mente el problema de si ciertas ventas a zona franca eran exportaciones o no, porque esa confusión la creó

posteriormente el gobierno, cuando catalogó como exportaciones algunas introducciones a zona franca.

- (ii) Es cierto que el literal f) sobraría si “exportación” fuera siempre igual a “venta a zona franca”. Pero pensamos que no es así, porque el gobierno mismo le niega el carácter de exportación a muchas ventas o introducciones a zona franca.

Curiosamente, la DIAN olvida que los decretos del gobierno se preocuparon de definir varias operaciones a zona franca que NO son exportación. Por lo tanto, el literal a) y el literal f) recaen sobre ámbitos distintos por determinación del gobierno, sin que en ello haya intervenido el Congreso.

Después, el concepto de la DIAN introduce el término “exportación” en el literal f), que, según se ha visto, no emplea esta expresión:

“En tal virtud, con ocasión de la adopción del literal f) ibídem, se hizo la ficción legal de considerar como exportación la venta de ciertos bienes a usuarios industriales de zonas francas, en los términos allí establecidos.”

#### **Comentario:**

Lo que se transcribe evidentemente no es cierto. El literal f) no considera exportación a las ventas de las que habla. Pero, además, la cita resulta contradictoria frente a la tesis con la que empezó el concepto.

La DIAN inició el concepto explicando que, desde el punto de vista tributario, las “verdaderas” y “únicas” exportaciones son las que implican la salida de los bienes a terceros países. ¡Pero termina diciendo que algunas ventas a zona franca se consideran exportación “por ficción legal”!

¿Quién entiende?

Para finalizar, insiste la DIAN en que beneficiar de la exención del IVA a los materiales de construcción sería aplicar una exención por analogía (resaltamos):

“Adicionalmente, es importante anotar que por mandato de los artículos 154 y 338 de la Constitución Política corresponde únicamente al Congreso de la República expedir las leyes que consagren exenciones tributarias, previa iniciativa del Gobierno Nacional, sin que sea posible por vía de interpretación extenderlas a casos no previstos por el legislador ni tampoco fundamentándose en Decretos reglamentarios de Ley Marco, cuyo ámbito de aplicación no es el de consagrar beneficios tributarios.”

### **Comentarios:**

(i) El raciocinio es válido y puede ser cierto, pero es la DIAN la que aplica la analogía al sostener que el literal f), que habla de venta, creó una ficción legal de “exportación”.

(ii) Para valorar debidamente el último párrafo transcrito, recordemos que el Congreso (ley 1004 de 2005) fijó una tarifa especial de renta y una exención de IVA que favorece a ciertos contribuyentes llamados “usuarios industriales de zona franca”. Pero el órgano legislativo no definió quiénes son esos contribuyentes.

La definición de quiénes pueden ser usuarios industriales de zona franca quedó en manos del gobierno, quien la estableció mediante decretos.

Por lo tanto, es obvio que los decretos del gobierno sí tienen clara incidencia tributaria en la definición de qué sujetos pueden beneficiarse, tanto de la tarifa especial del impuesto a la renta como de la exención del IVA.

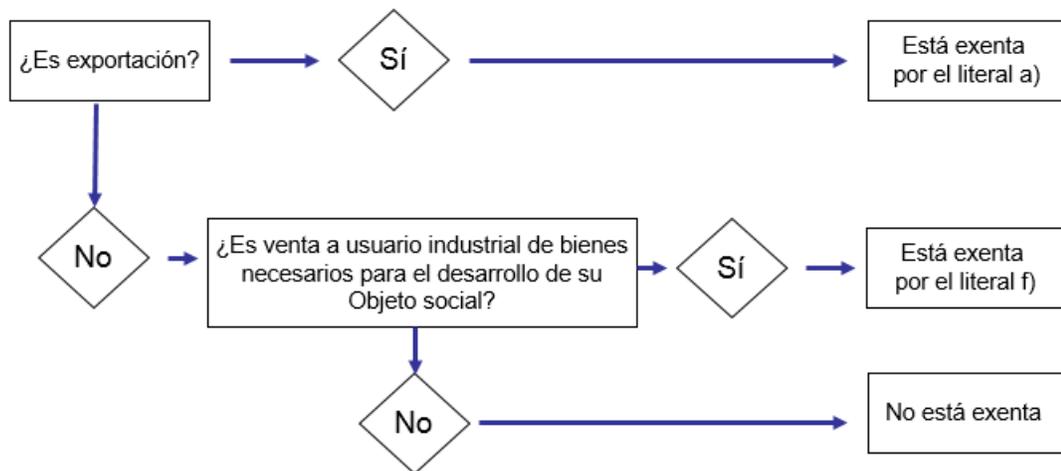
Así las cosas, resulta un poco desfachatado (cuando menos) alegar que las exenciones tributarias de zona franca no pueden “fundamentarse en Decretos reglamentarios de Ley Marco”.

## **CONCLUSIONES**

1. Para abordar este tema, consideramos que es necesario “dar a Dios lo que es de Dios, y al César lo que es del César”. Con esto queremos decir que es más útil fijarse primero en lo que dijo la ley, con independencia de lo que después dirían los decretos.

Con la ley 1004 de 2005, la exención del IVA para los efectos de que hablamos quedó consagrada en dos literales principales, el a) y el f). Como hemos dicho, ambos literales emplearon verbos distintos para referirse al hecho generador: “exportación”, en un caso, y “venta” en otro.

Como los hechos generadores son distintos, creemos que, al menos en principio, debe concluirse que ambos literales pueden ser aplicados a bienes introducidos a zona franca, aplicando el proceso de razonamiento lógico que se ve en el siguiente esquema:



2. En el anterior esquema queda claro que el quid de la cuestión es determinar si algunas introducciones del resto del TAN a zona franca pueden considerarse exportación o no.

Si se decide que ninguna introducción del resto del TAN a zona franca es exportación, entonces lo único que cabría sería aplicar el literal f).

Si se decide que algunas introducciones del resto del TAN a zona franca son exportaciones, entonces ellas son exentas del IVA por efecto del literal a), sin perjuicio de que, en algunos casos, también las cobije el literal f), si cumplen los requisitos establecidos por este último.

3. Desde la ortodoxia constitucional, estamos de acuerdo en que los decretos del gobierno no deberían tener el poder de definir una noción de la que depende directamente la aplicación de una exención del IVA o de una tarifa especial de impuesto a la renta.

Sin embargo, el hecho es que todo el entable de zona franca ha sido establecido por los decretos del gobierno. Esa sola circunstancia hace perder fuerza al argumento que se comenta. Si se sostiene que los decretos no pueden tener implicaciones tributarias, quedaría en entredicho toda la regulación de zona franca, porque es el gobierno el que ha definido qué empresas pueden acceder a la tarifa especial de impuesto a la renta.

4. Otro hecho cierto e indiscutible es que los decretos del gobierno expresamente califican como “exportación” varias introducciones a zona franca desde el TAN. Y, por si fuera poco, expresamente señalaron que otras introducciones a zona franca desde el TAN NO son exportaciones. Se puede afirmar que el gobierno sólo quería darle efectos aduaneros a estas definiciones, pero los decretos no lo dicen así.

Es conveniente recordar que los decretos del gobierno están amparados por la presunción de legalidad. En virtud de esta presunción constitucional, debe asumirse que los decretos se ajustan a la ley y a la Constitución, mientras no sean derogados o anulados por la jurisdicción.

Como el gobierno conocía la ley 1004 de 2005 cuando expidió los decretos, es enteramente razonable asumir que el gobierno se daba cuenta de que su definición de exportación afectaba la lectura del artículo 481 E.T. Siendo ello así, es muy válido concluir que la intención del gobierno fue considerar ciertas introducciones a zona franca como exportación, no sólo para efectos aduaneros sino también tributarios.

5. La DIAN ha colaborado en la confusión, debido a que se ha aproximado al tema de manera errática, como creemos haber demostrado.

Si la DIAN hubiera dicho desde un principio que la definición de “exportación” contenida en los decretos sólo tenía efectos aduaneros, hubiera limitado la controversia a lo fundamental. En cambio, como se ha visto, aportó explicaciones confusas (cuando no contradictorias) y aprovechó para legislar sobre algunos aspectos.

6. Hasta el día de hoy, la DIAN sigue incurriendo en la contradicción de sostener que el concepto de “exportación” (para efectos del literal a del artículo 481 E.T.) se refiere a exportaciones a otros países, al tiempo que sostiene que el literal f) “hizo la ficción legal de considerar como exportación la venta de ciertos bienes a usuarios industriales de zonas francas, en los términos allí establecidos” (Concepto No. 006773(100208221-00038) del 02 de febrero de 2010). Esto es particularmente erróneo, si se tiene en cuenta que el literal f) no habla de exportación.

Como consecuencia de lo anterior, la DIAN todavía sostiene que el literal a) del artículo 481 ET es la regla general, aplicable para el conjunto de las exportaciones, y que el literal f) es la excepción. Nosotros insistimos en que ambos literales regulan hechos generadores distintos: en uno, la exportación, y en otro la venta dentro del territorio nacional a una zona franca. Un hecho generador no está comprendido en el otro, y por eso no puede considerarse que la exportación es la regla general y la venta a zona franca es la especial.

7. No estamos de acuerdo en las restricciones que impone la DIAN a la expresión “objeto social” cuando interpreta el literal f) del artículo 481 E.T., que habla de bienes “necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”. Se nos antoja que esa interpretación es forzada y carente de sustento legal, como ya se comentó a lo largo del escrito.
8. En definitiva, creemos que no se puede culpar a los particulares por invocar una exención con base en una interpretación que se basa en el tenor literal de los decretos del gobierno.

En este y en otros temas hemos advertido con sorpresa que los particulares se apegan al texto de la norma, y es la autoridad aduanera la que desconoce dicho texto, como si no existiera, con base en raciocinios que, correctos o no, tienen el defecto fundamental de borrar las palabras escritas en la ley.

Parte de la responsabilidad del Estado consiste en aceptar las consecuencias de sus normas. Si los decretos quedaron mal redactados; o no reflejan lo que quiso establecer el gobierno; o dan lugar a lecturas que el gobierno considera indeseables, lo correcto y procedente sería modificar los decretos. Lo que no nos parece válido es mantener los decretos, pero interpretarlos en un sentido que se aprecia a simple vista bastante distinto a lo que está escrito.

En el problema que analizamos, fue el gobierno el que escribió que ciertas introducciones a zona franca son exportaciones. Y la DIAN ha intentado una y otra vez que lo olvidemos.