

Subdirección de Normativa y Doctrina

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2021913056**

100208192-324

Bogotá, D.C. **20/10/2021**

Señor
CARLOS MIGUEL CHAPARRO
carlos.chaparro@pwc.com
Bogotá, D.C.

Ref.: Radicado No. 001354 del 10/08/2021

Tema: Tributario - Aduanero

Descriptor: Documento soporte de costos, deducciones e impuestos
descontables frente a mercancía en zona franca

Fuentes Formales: Artículos 1 y 4 de la Ley 1004 de 2005
Artículos 429, 459 y 771-2 del Estatuto Tributario
Artículos 1.6.1.4.1. y 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016
Artículos 475 y 482 del Decreto 1165 de 2019
Artículos 526 y 526-1 de la Resolución No. 046 de 2019

Cordial saludo, Sr. Chaparro.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta:

1. *¿Cuál es la norma de facturación que le da al formulario de movimiento de mercancías el mismo valor que la declaración de importación?*
2. *¿Cómo soportan los contribuyentes sus costos cuando en vez de tener declaración de importación por no estar la mercancía sujeta al pago de tributos aduanero, se utiliza el formulario de movimientos de mercancías?*
3. *¿Cuál es el documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables frente a mercancía que ingresa del exterior a una zona franca y luego se vende a clientes en el territorio nacional?*

Subdirección de Normativa y Doctrina

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

Para dar respuesta a las preguntas del peticionario, es necesario analizar las operaciones que dan origen a la salida de mercancías desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, tanto desde el punto de vista de la legislación aduanera, como de la legislación tributaria.

Legislación aduanera.

Sea lo primero en señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 4 de la Ley 1004 de 2005 y el artículo 482 del Decreto 1165 de 2019, la introducción de mercancías provenientes de zona franca al territorio aduanero nacional desde el punto de vista aduanero se considera una importación, exigiéndose, por lo tanto, la presentación de declaración de importación donde se liquiden y paguen los tributos aduaneros, sanciones y rescate que correspondan.

Ahora bien, respecto de las operaciones de salida de zona franca al territorio aduanero nacional, el párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario establece que cuando los bienes producidos en zonas francas sean exentos o excluidos de IVA, la salida de zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración. Lo anterior, sin perjuicio de presentar declaración de importación cuando haya lugar a pagar derechos de aduana.

Adicionalmente, el párrafo del artículo 526 de la Resolución No. 046 de 2019 señala que, para la salida de productos finales de zona franca al territorio aduanero nacional, el formulario de movimiento de mercancías se utiliza para soportar la salida de los bienes elaborados en un ciento por ciento (100%) con materias primas o insumos nacionales o nacionalizados, siempre y cuando no haya lugar al pago de tributo aduanero alguno. En el evento en que haya lugar a la liquidación y pago de algún tributo aduanero, además de diligenciar el formulario de movimiento de mercancías, deberá presentarse y tramitarse la correspondiente declaración de importación.

De otro lado, el párrafo 2 del artículo 526-1 de la Resolución No. 046 de 2019, establece la presentación de la declaración especial de importación para las nacionalizaciones de mercancías desde zona franca al territorio aduanero nacional, cuando únicamente haya lugar a la autoliquidación del IVA. En este evento, el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración hacen parte integral de la declaración especial de importación, de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 526-1 de la Resolución No. 046 de 2019. Tratándose de bienes excluidos y exentos, la salida desde zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el formulario de movimiento de mercancías y el certificado de integración.

Con todo lo expuesto, se precisa que la utilización del formulario de movimiento de mercancías se encuentra regulada en el párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario y el artículo 475 del Decreto 1165 de 2019, en concordancia con la Resolución No. 046 de 2019 y, cuyo alcance

Subdirección de Normativa y Doctrina

es el de un documento que registra el ingreso, salida y permanencia de mercancías de zona franca, y en el cual el usuario operador autoriza las operaciones de comercio exterior.

Legislación tributaria.

Antes de analizar la normatividad frente al documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, es necesario revisar la normatividad tributaria y aduanera frente al momento de la causación del IVA en una mercancía que se encuentra en zona franca.

El artículo 1 de la Ley 1004 de 2005 establece que una zona franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior, indicando expresamente 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.

El artículo 482 del Decreto 1165 de 2019 establece que la introducción de mercancías provenientes de zona franca al territorio aduanero nacional desde el punto de vista aduanero se considera una importación. Así mismo, el artículo 429 del Estatuto Tributario precisa que en las importaciones el IVA se causa al tiempo de la nacionalización del bien, debiéndose liquidar y pagar conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.

De acuerdo con la normatividad descrita, en materia de IVA en la importación, a las operaciones de venta de mercancías que se encuentren en zona franca solo se les dará la condición de gravadas, exentas o excluidas cuando dichas mercancías sean objeto de declaración de importación, que es el momento en que se causa el IVA, independiente de las transacciones comerciales que frente a la misma mercancía se hayan realizado antes de la nacionalización de éstas, o de las personas naturales o jurídicas que las hayan realizado. Teniendo en cuenta la normatividad anteriormente citada, la cadena de generación de IVA se inicia al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación en la cual se liquidan y pagan los tributos aduaneros (derechos de aduana e IVA).

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como los impuestos descontables en IVA, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos legales. Así mismo, el numeral 11 del artículo 1.6.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016 establece quiénes son los sujetos obligados a facturar.

Ahora, el artículo 1.6.1.4.12. del Decreto citado establece los requisitos y condiciones que debe cumplir el documento soporte que prueba la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, cuando ésta se realice con sujetos no obligados a expedir factura de venta y/o documento equivalente. Expresamente, en el inciso primero del mencionado artículo se indica que dichos requisitos no aplican para los bienes importados, precisándose en su parágrafo 2 lo siguiente:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“Parágrafo 2. Cuando se trate de importación de bienes el documento soporte que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones, o impuestos descontables, será la declaración de importación presentada de conformidad con la normatividad vigente, siempre y cuando no correspondan a operaciones celebradas con o entre usuarios de zona franca”.
(Subrayado fuera de texto).

Es claro lo indicado en dicho parágrafo, al establecer que frente a los bienes importados será la declaración de importación y sus documentos soportes los que acrediten los costos, deducciones, o impuestos descontables para el importador, pues quien expide la factura en el caso de adquisiciones en el resto del mundo es un sujeto sin domicilio o residencia en el país no obligado a facturar. Pero, en el caso de operaciones celebradas con o entre usuarios de zona franca éstos, como residentes o domiciliados en el país, están obligados a facturar y, por ello, la salvedad en el sentido de indicar que en estos casos no procede lo establecido para la declaración de importación como soporte de costos, deducciones o impuestos descontables, aplicando por lo tanto en estos casos lo dispuesto en la norma general, esto es el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Ahora, es importante analizar la situación sobre mercancía procedente del exterior y que ingresa para almacenamiento en las instalaciones de un usuario comercial de zona franca, para posteriormente presentarse declaración de importación. Allí es claro que la venta de los bienes objeto de importación no la realiza el usuario comercial, por lo cual, no podría entenderse que se está celebrando una operación con el usuario de zona franca, pues éste simplemente presta el servicio de almacenamiento. En estos casos las operaciones pueden realizarse bajo las siguientes condiciones:

1. Transacciones entre sujetos sin domicilio ni residencia (vendedor) y sujetos con domicilio o residencia en el país (adquiriente)

Cuando el vendedor extranjero expide una factura sobre una mercancía que el adquiriente ingresa con fines de almacenamiento a las instalaciones de un usuario comercial en zona franca y sobre las cuales, posteriormente, el adquiriente en calidad de importador presenta declaración de importación: En este caso es la declaración de importación y sus documentos soporte los que acreditan los costos, deducciones o impuestos descontables, pues el vendedor no está obligado a expedir factura en los términos de la legislación tributaria colombiana.

2. Transacciones entre sujetos sin domicilio ni residencia (vendedor) y sujetos con domicilio o residencia en el país (adquiriente) o entre sujetos domiciliados o residentes en el país.

Cuando en la operación anterior, el adquiriente no presenta la declaración de importación, sino que vende las mercancías a otro sujeto domiciliado o residente en el país el cual presenta la declaración de importación se visualizan dos operaciones:

- (i) La transacción comercial inicial entre el sujeto (vendedor) no residente o domiciliado en el país y el sujeto domiciliado o residente (adquiriente inicial): En este caso el adquiriente inicial acreditará los costos, deducciones e impuestos descontables con el documento soporte en la adquisición con sujetos no obligados a facturar (artículo 1.6.1.4.12. del

Subdirección de Normativa y Doctrina

Decreto 1625 de 2016), debido a que el adquirente de la mercancía no la importó, sino que la adquirió para almacenarla en zona franca.

- (ii) La transacción comercial entre el adquirente inicial (vendedor) y el sujeto que la compra para presentar la correspondiente declaración de importación (adquirente): En este caso el adquirente (importador) acreditará los costos, deducciones e impuestos descontables con la factura electrónica de venta.

Si en los supuestos 1 y 2, donde no obstante ser la factura electrónica (o el documento soporte en la adquisición con sujetos no obligados a facturar) por la venta el documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables, se presenta declaración de importación donde se liquidan y pagan tributos aduaneros, dicha declaración sirve de soporte de otros costos o impuestos descontables asociados a la importación, como por ejemplo los derechos de aduana y el IVA.

No obstante lo anteriormente expuesto, deberá atenderse la naturaleza jurídica de la declaración de importación desde el punto de vista aduanero, la cual representa aspectos como: (i) el cumplimiento de la normatividad exigible en materia de valoración aduanera, derechos de aduana y demás impuestos a la importación, descripciones mínimas, restricciones legales y/o administrativas, modalidades de importación, documentos soporte, (ii) la legal introducción de una mercancía al país, (iii) identificación de los elementos que conforman el valor en aduana y la base gravable para la liquidación de los tributos aduaneros, (iv) determinación los tributos aduaneros exigibles, y (v) su contenido debe corresponder a lo indicado en sus documentos soportes.

Por lo anteriormente expuesto se concluye:

1. La normatividad tributaria vigente en materia de la obligación de facturar no considera en ningún caso que el formulario de movimiento de mercancía sea documento soporte de costos, deducciones o impuestos descontables. Lo anterior aplica inclusive en aquellas operaciones en las cuales aduaneramente dicho formulario sea el soporte de la salida de mercancías de la zona franca al resto del territorio aduanero nacional, por no proceder el pago de tributos aduaneros.
2. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el párrafo 2 del artículo 1.6.1.4.12. del Decreto 1625 de 2016 la declaración de importación y sus documentos soporte, prueban la respectiva transacción para efectos de determinar los costos, deducciones, o impuestos descontables en la adquisición de mercancías con sujetos sin domicilio ni residencia en el país no obligados a facturar bajo la legislación colombiana vigente.
3. En las operaciones de importación correspondientes al ingreso de mercancías desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, donde quien vende los bienes es un usuario de zona franca (domiciliado o residente en el país), será la factura electrónica de venta expedida bajo la normatividad nacional vigente, el documento soporte de los costos, deducciones, o impuestos descontables y la declaración de importación cuando haya lugar a ella.
4. Cuando dichas operaciones de importación correspondan a mercancías de procedencia extranjera almacenadas en las instalaciones de un usuario comercial que presta solo

Subdirección de Normativa y Doctrina

los servicios de almacenamiento, será documento soporte de los costos, deducciones, o impuestos descontables, la declaración de importación o la factura electrónica de venta expedida bajo la normatividad nacional vigente, dependiendo de si el vendedor de dicha mercancía no está domiciliado o no es residente en el país, es un domiciliado o residente en el país obligado a facturar y, hay lugar o no a la declaración de importación.

5. En cualquier caso, cuando las operaciones no se soporten con la declaración de importación o con una factura electrónica de venta, porque son efectuadas con un sujeto no obligado a facturar, estas deberán acreditarse con el documento soporte en adquisiciones con sujetos no obligados a expedir factura o documento equivalente.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín.
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: María Elena Botero Mejía/Angela Helena Alvarez Alvarez /Judy Marisol Céspedes Q.
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina Aduanero 14 octubre de 2021