

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C. veintiocho (28) de agosto de 2014

Radicación: 110010327000201100033 00 (19105)

Demandante: DIEGO BERNAL CORREDOR

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Asunto: Acción de simple nulidad del Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007.

FALLO

Decide la Sala la acción pública de nulidad instaurada por el ciudadano Diego Bernal Corredor, contra el Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007, que reitera lo expuesto en los Oficios 0100453 de 2006 y 038891 de 2007, proferido por la Oficina Jurídica¹ de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, relacionado con los impuestos descontables para los usuarios industriales de zona franca.

ANTECEDENTES

¹ Hoy Dirección de Gestión Jurídica.

La demanda

El ciudadano Diego Bernal Corredor solicitó la nulidad del Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007, que expresa²:

“Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007

(...)

TEMA. IVA

DESCRIPTORES. *Importaciones desde zonas francas.*

Solicita reconsideración de los Conceptos 100453 del 28 de noviembre de 2006 y 038891 de 25 de mayo de 2007, por cuanto considera que en las ventas por parte de usuarios industriales de zona franca a empresas ubicadas en el resto del territorio aduanero nacional, proceden los impuestos descontables por los servicios gravados en que incurrió el usuario industrial en la producción de los bienes.

Sea lo primero manifestar que el despacho es competente, conforme con lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la resolución 1618 de 2006, para resolver en sentido general y abstracto las consultas que se formulen por escrito en relación con los impuestos que administra la U.A. E. Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales.

² Folios 1 a 19

Mediante los oficios de la referencia señaló el Despacho que en la importación de bienes desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, se causa el IVA al momento de la importación en cabeza del importador, de tal manera que el usuario industrial debe facturar sin IVA y por lo tanto no proceden impuestos descontables para el usuario.

El artículo 4o de la Ley 1004 de 2005, en los numerales 2 y 3, otorga facultades al Gobierno Nacional para reglamentar la Ley con el fin de establecer los controles para evitar que los bienes almacenados o producidos en zona franca ingresen al territorio aduanero nacional sin el cumplimiento de las disposiciones legales, y determinar las condiciones mediante las cuales los bienes fabricados o almacenados en la zona puedan ingresar temporalmente al territorio nacional. La introducción definitiva de estos bienes al territorio aduanero nacional se considera como una importación ordinaria.

De conformidad con el artículo 396 del Decreto 383 de 2007, se considera exportación definitiva para efectos de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario, 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 servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos. De manera acorde el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, establece que la venta de los bienes citados desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales de bienes o servicios o la venta entre estos, es exenta del IVA. Las exportaciones temporales a zona franca para someter el bien a un proceso de perfeccionamiento por un usuario no otorgan los beneficios previstos para las exportaciones definitivas. Tampoco se considera exportación el envío de bienes a favor de un usuario comercial.

La introducción de bienes procedentes de otros países a Zona Franca Permanente, no se considera importación acorde con lo señalado por el artículo 394 del Decreto 2685 de 1999.

Por otra parte, es considerada exportación, la venta y salida a mercados externos de bienes producidos, transformados, elaborados en zona franca

para efectos de la exención contenida en los artículos 479, y literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

De esta manera, es exenta de IVA la venta de bienes desde el territorio aduanero nacional a zona franca, y no causa impuesto la introducción de bienes a zona franca desde el exterior en cuanto se cumplan las condiciones legales. A su vez la exportación a mercados externos se trata también como exenta con derecho a devolución por parte del usuario que realiza la operación.

Constituye hecho generador del IVA, según el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

Así tenemos que la importación de bienes desde zona franca al resto del territorio nacional constituye una importación ordinaria en los términos del artículo 399 del Decreto 383 de 2007.

Por su parte, el artículo 400 del mismo Decreto, referente a la liquidación de tributos aduaneros, dispone:

"Liquidación de Tributos Aduaneros. Cuando se importen al resto del Territorio Aduanero Nacional, mercancías fabricadas, producidas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas en Zona Franca, los derechos de aduana se liquidaran y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, en el estado que presenten al momento de la valoración, deduciendo del mismo el valor agregado nacional y/o valor de los bienes nacionalizados que se les haya incorporado en Zona Franca. El gravamen arancelario aplicable corresponde a la subpartida del producto final.

Las mercancías de origen extranjero almacenadas en Zona Franca serán valoradas considerando el estado que presenten al momento de la valoración. El gravamen arancelario aplicable corresponde al de la subpartida de la mercancía que se esté importando.

El valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de conformidad con las reglas establecidas en el Acuerdo sobre Valoración de la OMC y normas reglamentarias.

Cuando en la producción, elaboración o transformación, reparación, reacondicionamiento o reconstrucción del bien final se hubieren incorporado materias primas o insumos que se encuentren incluidos en el Sistema Andino de Franjas de Precios, deberá liquidarse el gravamen arancelario correspondiente a las subpartidas arancelarias de las materias primas o insumos extranjeros que participen en su fabricación.

Parágrafo. El impuesto sobre las ventas se liquidará, en ambos casos en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario".

El artículo 402 ibídem, para efectos de liquidación de tributos aduaneros en importación desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional solo grava los bienes e insumos de origen extranjero, excluye de la base el valor agregado nacional como es la mano de obra, costos y gastos nacionales en que se incurra en la producción del bien, así como los insumos nacionales y extranjeros que se encuentren en libre disposición en el resto del Territorio Aduanero Nacional, que se introduzcan temporal o definitivamente a zona franca.

De esta manera, la norma es clara al señalar que los costos y gastos nacionales incluida la mano de obra, se consideran como valor agregado nacional que se excluyen de la base gravable para liquidar el IVA en la importación de mercancías al resto del territorio nacional desde zona franca.

En conclusión, para este despacho es determinante señalar los fundamentos que nos llevan a afirmar que en las ventas por parte de usuarios industriales de zona franca a empresas ubicadas en el resto del territorio aduanero nacional, no proceden los impuestos descontables para el usuario industrial:

1. Pretender otorgarle el tratamiento y los efectos fiscales propios de las exportaciones o de las ventas exentas a operaciones (Ventas desde zona franca por usuario industrial a adquirentes en el territorio nacional) que la Ley no ha calificado o consagrado expresamente como tal, no es viable constitucional ni legalmente, como quiera que no es factible crear exenciones por vía de interpretación analógica o extensiva de la norma. Constituye principio general que las exenciones requieren en todos los casos de expresa consagración legal.

2. El usuario industrial que vende desde zona franca debe expedir factura sin liquidar el IVA al adquirente del territorio aduanero nacional, y en consecuencia este último es responsable del impuesto al momento en que efectúe la importación de conformidad con lo previsto en el lit. d) del artículo 437 del Estatuto Tributario.

Aquél no tiene derecho a impuestos descontables a la luz del artículo 485 del Estatuto Tributario, por los costos y gastos nacionales, en virtud de que se trata de una operación gravada pero en cabeza o a cargo del adquirente-importador y no del vendedor. A su vez el artículo 488 ibídem, sólo otorga derecho a impuesto descontable sobre las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a operaciones gravadas, aspecto sobre el que se reitera, en el sentido que por disposición legal los costos y gastos nacionales no hacen parte de la base gravable en la importación en este caso, y por otra parte no constituye una operación gravada para el vendedor, sino para el importador.

3. En las ventas de bienes desde zona franca por parte de usuarios industriales a adquirentes en el resto del territorio aduanero nacional, además de tratarse como una importación ordinaria, se causa el IVA en el momento en la nacionalización (Literal d) Artículo 429 del E.T.), sobre el agregado de origen extranjero, excluyendo de dicha base los costos y gastos nacionales. En consecuencia, pretender solicitar impuestos descontables por parte del usuario industrial que no ha generado ni pagado el impuesto, riñe con lo previsto en el artículo 485 y siguientes del Estatuto Tributario.

Por último, y sobre la hipótesis de que el usuario fuera responsable en la operación, un criterio como el propuesto por el consultante rompe el esquema del valor agregado, porque habilita al usuario a solicitar un impuesto descontable pleno pagado en servicios gravados contra un impuesto inexistente o no generado, como quiera que la base gravable solo esta constituida por el componente extranjero y no el nacional.

En los términos señalados, se reitera lo expuesto en los oficios 0100453 de 2006 y 038891 de 2007.

(...)"

El demandante indicó como normas vulneradas los artículos 420 y 488 del Estatuto Tributario; 393-19 y 400 del Decreto 2685 de 1999.

Para desarrollar el concepto de la violación propuso el siguiente cargo³:

Falsa motivación de la tesis jurídica y de la interpretación.

Indicó que la falsa motivación es de orden material y jurídico. La DIAN asume que los usuarios industriales de zona franca no incurrir en costos y gastos gravados con IVA; que las empresas ubicadas en esas zonas pagan el aludido impuesto en la nacionalización de mercancías o en la adquisición de servicios desde el territorio aduanero nacional para el desarrollo de su proceso productivo.

³ Folios 1 a 19; 107 a 108

Manifestó que, desde el punto de vista jurídico, la entidad demandada afirmó que para efectos de liquidación de tributos aduaneros en la importación desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, solo están gravados los bienes e insumos de origen extranjero, y exceptuó de la base el valor agregado nacional, y concluyó que este tipo de operaciones no está gravada con IVA.

Dijo que el acto administrativo demandado violó los artículos 420 y 488 del Estatuto Tributario, 393-19 y 400 del Decreto 2685 de 1999, porque desconoce que el IVA es un gravamen en el que los responsables sólo entregan al Estado el resultado neto entre el impuesto generado y el consumido.

Agregó que en el impuesto sobre las ventas el sujeto pasivo traslada la carga impositiva a las fases posteriores del proceso de producción o distribución de bienes o servicios hasta el consumidor final; lo que implica que el productor de bienes solo debe pagar los impuestos relacionados con aquellos que consumió.

Así pues, el productor está en capacidad de cruzar el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios relacionados con su actividad generadora de renta, con el IVA cobrado en la venta de bienes producidos y los servicios prestados.

Precisó que el productor instalado en una zona franca, al igual que el ubicado en el territorio aduanero nacional incurre en IVA, que constituye costo o gasto para la empresa, el que, por su estructura de pluricausación, no debe ser asumido por éste, sino por el consumidor final.

La normativa tributaria otorga al productor la posibilidad de descontar los impuestos pagados en la adquisición de bienes y servicios necesarios para el desarrollo de la actividad generadora de renta. Que, por lo tanto, el productor instalado en zona franca, esto es, el usuario industrial de bienes de zona franca, no debe asumir el pago del IVA de bienes y servicios que no ha consumido, sino que, de acuerdo con el artículo 488 del Estatuto Tributario, puede acceder al derecho a descontar el impuesto.

Señaló que los usuarios industriales de bienes de zona franca cumplen con los presupuestos del artículo 488 del Estatuto Tributario, porque tiene gastos y costos en el proceso productivo y en las operaciones desde la zona franca al territorio aduanero nacional, gravadas con IVA.

Manifestó que el acto demandado impide a los productores de bienes ubicados en una zona franca descontar el IVA pagado, que constituye costo o gasto para el desarrollo de la actividad generadora de renta, y que tiene como destino la realización de operaciones gravadas, esto es, la importación de bienes desde zona franca al territorio aduanero nacional.

Afirmó que en el oficio demandado la DIAN reiteró los Conceptos 100453 de 2006 y 038891 de 2007, en los cuales precisó que la importación de bienes desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, se causa el IVA al momento de la importación en cabeza del importador, de tal manera que el usuario industrial debe facturar sin IVA y, por lo tanto, no proceden los impuestos descontables.

Dijo que los usuarios industriales de zona franca, en la nacionalización de las mercancías, necesarias para el desarrollo de la actividad generadora de renta, pagan los tributos aduaneros, entre ellos, el IVA.

Manifestó que el IVA de la importación se causa en cabeza del usuario industrial de zona franca, pues es quien nacionaliza las mercancías y puede descontar los impuestos pagados.

Advirtió que el oficio demandado generaliza una situación particular. La DIAN asume que las condiciones particulares de un usuario industrial de zona franca, que nacionaliza los bienes al interior de la zona franca, son las mismas del que solo realiza la nacionalización una vez introduce los bienes al territorio aduanero nacional.

Que, de conformidad con el artículo 370 de la Resolución de la DIAN 5532 de 2008, es posible que un usuario industrial de bienes de zona franca que importa los insumos y materias primas desde el resto del mundo, nacionalice las mercancías en zona franca, como que ese mismo usuario solo nacionalice los insumos y materias primas, una vez realice la venta al territorio aduanero nacional.

Agregó que, según el Consejo de Estado, es inadmisibles que a través de un concepto se generalicen las situaciones particulares de los administrados y se de una conclusión definitiva sobre la aplicación de la ley.

Aludió que no se genera un doble descuento porque el usuario de la zona franca llevaría como descontable únicamente el impuesto sobre las ventas por las

adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, que resulten computables como costo o gasto de la empresa y, el importador desde zona franca descontaría el IVA que eventualmente pague en la importación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó, en el escrito de contestación de la demanda⁴, denegar las pretensiones de la demanda y declarar la legalidad del acto demandado.

Después de aludir a la jurisprudencia del Consejo de Estado, precisó que el oficio demandado no adolece de falsa motivación porque las razones de hecho y de derecho expuestas no son contrarias a la realidad; que las normas en que se apoya están vigentes y dan plena sustentación fáctica a las conclusiones del acto demandado.

Señaló que en la tesis jurídica se afirmó que en la importación de bienes desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, se causa el IVA al momento de la importación en cabeza del importador, de tal manera que el usuario industrial debe facturar sin el impuesto y, por tanto, no proceden impuestos descontables para el usuario industrial.

Indicó que la Ley 1004 de 2005 y los Decretos 383 y 4051 de 2007, conciben las zonas francas, no solo como un mecanismo de atracción para nuevas inversiones y empleo, sino como un incentivo para desarrollar procesos industriales altamente

⁴ Folios 122 a 126

productivos, competitivos y con un componente de innovación tecnológica sustancial.

Que según la ley aludida, la introducción definitiva de los bienes almacenados o producidos en zona franca al territorio aduanero nacional será considerada como una importación ordinaria, mientras que el artículo 396 del Estatuto Aduanero, reconoce como 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 del objeto social a favor del usuario operador o industrial de bienes y servicios.

Anotó que, acorde con lo anterior y por expresa disposición de los artículos 7° de la Ley 1004 de 2005 y 481 del Estatuto Tributario, conservan la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos, 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 estas, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios.

Que, por lo tanto, en la importación de bienes desde zona franca al resto del territorio aduanero nacional, se causa el IVA al momento de la importación. Que de conformidad con el artículo 400 del Estatuto Aduanero, los derechos de aduanas se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduanas de las mercancías importadas, deduciendo del mismo el valor agregado nacional y/o valor de los bienes nacionalizados que se les haya incorporado en la zona franca.

Anotó que el artículo 402 del Estatuto Aduanero fijó reglas claras en cuanto a liquidación de tributos aduaneros en importaciones realizadas desde zona franca al

resto del territorio aduanero nacional, gravó solo los bienes e insumos de origen extranjero, y excluyó de la base el valor agregado nacional.

De manera que los costos y gastos nacionales, incluida la mano de obra, se consideran como valor agregado nacional que se excluye de la base gravable para liquidar el IVA en la importación de mercancías al resto del territorio nacional desde zona franca.

Que la interpretación que hace el demandante es errada, al querer equiparar en una misma situación legal, al usuario industrial instalado en una zona franca, con un productor instalado en el territorio aduanero nacional, pues las obligaciones, deberes y finalidades de uno y otro son distintas.

Advirtió que, según el literal d) del artículo 437 del Estatuto Tributario, el adquirente ubicado en el territorio aduanero nacional, es responsable del impuesto al momento en que realiza la importación, de ahí que el usuario industrial que vende desde zona franca debe expedir factura sin liquidar el IVA y es por esta razón que no tiene derecho a impuestos descontables, de conformidad con el artículo 485 ibídem, por los costos y gastos nacionales, porque se trata de una operación gravada a cargo del importador y no del vendedor.

Señaló que la causación del IVA se da en el momento de la nacionalización de los bienes, pero única y exclusivamente sobre el agregado de origen extranjero, excluyendo de la base los costos y gastos nacionales. Razón por la que el usuario industrial no puede solicitar impuestos descontables porque no ha generado ni pagado el gravamen.

Dijo que el actor pretende se le otorgue el tratamiento y los efectos fiscales propios de las exportaciones o ventas exentas a las ventas realizadas desde zona franca por usuarios industriales a adquirentes en el territorio nacional, y por ende, con derecho a impuestos descontables.

Que por lo expuesto el oficio demandado no adolece de falsa motivación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y agregó que no pretende que los usuarios industriales de zona franca tengan una exención no prevista en la ley, sino que se apliquen las normas, relacionadas con el descuento del IVA, de forma correcta⁵.

Manifestó que, si bien el responsable del IVA en la importación desde zona franca al territorio aduanero nacional, es el importador, esto no afecta la capacidad del usuario industrial de zona franca de descontar el gravamen.

La **demandada** reiteró los argumentos expresados en la contestación de la demanda y anotó que la interpretación plasmada en el acto acusado no se apartó del contenido de las normas objeto de interpretación y se encuentra debidamente sustentado y motivado⁶.

⁵ Folios 139 a 144

⁶ Folios 145 a 148

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Delegado consideró procedente negar las pretensiones de la demanda⁷; en consecuencia, solicitó declarar la legalidad del oficio demandado.

Precisó que del contenido del Oficio 38891 del 25 de mayo de 2007, reiterado en el acto administrativo demandado, se desprende que el motivo de la consulta era si la venta de bienes al territorio aduanero nacional realizada por un usuario industrial de servicios de una zona franca, se considera gravada para efectos de que el usuario pueda descontar el IVA de las adquisiciones de bienes o servicios en los cuales incurrió para producir el bien final.

Y, conforme con la normativa, concluye que teniendo en cuenta que en el caso planteado el impuesto sobre las ventas se genera por la importación, no hay lugar a facturar el IVA por parte del usuario industrial y, por lo tanto, no proceden impuestos descontables.

Que, de lo anterior, evidencia que la venta realizada por el usuario industrial, en zona franca, no es gravada y por esta razón no debe facturar el IVA y que la importación (introducción) al territorio aduanero nacional de los bienes adquiridos en dicha zona si está gravada.

⁷ Folios 153 a 160

De la misma manera, precisó que el oficio demandado obedeció a una solicitud de reconsideración de los Conceptos 100453 de 2006 y 038891 de 2007, por estimar el consultante que en las ventas por parte de usuarios industriales de zona franca a empresas ubicadas en el resto del territorio aduanero nacional, proceden los impuestos descontables por los servicios gravados en que incurrió el usuario industrial, en la producción de los bienes.

Que en respuesta a ese nuevo planteamiento, la DIAN reiteró que la introducción definitiva de bienes al territorio aduanero se considera una importación ordinaria; al mismo tiempo destacó que la introducción de bienes procedente de otros países a zona franca no se considera importación.

Que en las conclusiones del oficio acusado, la entidad indicó que el usuario operador debe expedir factura sin IVA porque el adquirente es quien lo paga al momento de la importación; que no tiene derecho a impuestos descontables a la luz de los artículos 485 y 488 del Estatuto Tributario.

Que, así pues, el oficio demandado se debe analizar teniendo en cuenta la consulta. De allí que la DIAN enfatiza el contenido del artículo 488 del Estatuto Tributario.

Advirtió que no existe falsa motivación material ni jurídica, pues la DIAN no es quien calificó la importación como gravada con IVA, fue el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Agregó que en la venta que hace el usuario de zona franca al comprador que importa los bienes al territorio aduanero nacional no se factura IVA, pues es la importación como tal, el hecho generador del impuesto, que cancela el importador.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Las razones de la ilegalidad, manifestadas en la demanda, se concretan en afirmar que el acto administrativo es nulo por falsa motivación, por cuanto al fundamentarse en el artículo 488 del Estatuto Tributario desconoce que el IVA es un impuesto de valor agregado en el que los responsables entregan al Estado el resultado neto entre el impuesto generado y el correspondiente a las compras de elementos que se incorporan a los costos y gastos.

Que, asimismo, asume que los usuarios industriales de zona franca no incurren en costos y gastos gravados con IVA.

Ahora bien, en el Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007, la DIAN fue consultada sobre si la venta de bienes al territorio aduanero nacional realizada por un usuario industrial de servicios de una zona franca, se considera gravada para efectos de que el usuario pueda descontar el IVA de las adquisiciones de bienes o servicios en los cuales incurrió para producir el bien final.

Respondió la entidad que la introducción al resto del territorio aduanero nacional de bienes procedentes de zona franca es una importación que genera el impuesto sobre las ventas en cabeza del importador, razón por la que no hay lugar a que el usuario industrial facture el IVA y, por lo tanto, no proceden impuestos descontables, y reiteró lo expuesto en los Oficios 0100453 de 2006 y 038891 de 2007.

En esas condiciones, la Sala precisa:

El artículo 84 del Código Contencioso Administrativo establece como una de las causales para que proceda la nulidad de los actos administrativos, la falsa motivación.

La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y ella debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable. La falsa motivación se configura cuando para fundamentar el acto se dan razones engañosas, simuladas, contrarias a la realidad.

Sobre esta causal de anulación, la Sala⁸ ha precisado que es el vicio que afecta el elemento causal del acto administrativo, referente a los antecedentes legales y de hecho previstos en el ordenamiento jurídico para provocarlo; es decir, que las razones de la Administración al decidir, sean contradictorias a las circunstancias.

Igualmente ha precisado lo siguiente:

⁸ Sentencia de 7 de abril del 2000, Expediente No. 9773, Actor: Ferretería ICA Ltda., C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

“(…)

La Sala ha dicho que se configura la falsa motivación, cuando no existe correspondencia entre la decisión que se adopta y los motivos que en el acto se aducen como fundamento de la misma, o cuando los motivos que se expresan en el acto como fuente de la misma no son reales o no existen, o están maquillados, por lo que se presenta un vicio que invalida el acto administrativo.

(…)⁹”.

Para establecer si el acto demandado incurre en falsa motivación se debe acudir a las normas que regulan las zonas francas y los impuestos descontables, para precisar si son ciertas las razones aducidas por el actor.

De las zonas francas.

El artículo 1º de la Ley 1004 de 2005 define la zona franca como el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normativa especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones y los impuestos a las exportaciones.

Según el artículo 2º de la ley referida, la Zona Franca tiene como finalidad:

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de mayo de 2006, expediente: 14576. C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

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.
5. Simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta.

Por su parte, el artículo 4° de la Ley 1004 de 2005 dispone:

“Artículo 4°. *Para la reglamentación del presente capítulo, el Gobierno Nacional deberá:*

1. *Determinar lo relativo a la autorización y funcionamiento de Zonas Francas Permanentes o Transitorias.*
2. *Establecer controles para evitar que los bienes almacenados o producidos en Zona Franca ingresen al territorio aduanero nacional sin el cumplimiento de las disposiciones legales.*
3. *Determinar las condiciones con arreglo a las cuales los bienes fabricados o almacenados en Zona Franca, pueden ingresar temporalmente al territorio aduanero nacional. La introducción definitiva de estos bienes al territorio aduanero nacional será considerada como una importación ordinaria.*
4. *Fijar las normas que regulen el ingreso temporal a territorio aduanero nacional o de este a una Zona Franca, de materias primas, insumos y bienes intermedios para procesos industriales complementarios, y partes, piezas y equipos para su reparación y mantenimiento.*

5. *Establecer los requisitos y términos dentro de los cuales los usuarios autorizados a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, deban adecuarse a lo previsto en este capítulo.*
6. *Fijar las normas que regulen el régimen de introducción y salida de bienes y prestación de servicios del exterior a Zona Franca o de Zona Franca al exterior. La introducción de bienes del exterior a Zona Franca no se considera importación.”*

Fue en desarrollo de esa competencia que el Gobierno Nacional expidió el Decreto 383 de 2007 y 4051 de 2007, que se modificaron el Título IX del Decreto 2685 de 1999 y se dictaron otras disposiciones.

Según la norma en comento, en las zonas francas se pueden desarrollar actividades industriales de bienes y servicios o actividades comerciales; las empresas ahí ubicadas se denominan usuarios.

Los usuarios pueden ser:

Industriales de bienes: Son las personas jurídicas instaladas exclusivamente en una o varias Zonas Francas, autorizadas para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados¹⁰.

Industriales de servicios: Son las personas jurídicas autorizadas para desarrollar, exclusivamente, en una o varias Zonas Francas, entre otras, las siguientes actividades¹¹:

¹⁰ Artículo 393-19.

¹¹ Artículo 393-20

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

Las personas jurídicas que soliciten la calificación como usuario industrial de bienes y usuario industrial de servicios podrán ostentar simultáneamente las dos calidades.

Comerciales¹²: Son las personas jurídicas autorizadas para desarrollar actividades de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes, en una o varias Zonas Francas.

Los usuarios de las zonas francas, tienen obligaciones, deberes y finalidades diferentes, pues quien se instala en una zona franca tiene beneficios¹³ especiales, así:

¹² Artículo 393-21

¹³ Artículo 3° de la Ley 1004 de 2005

- Tarifa única del impuesto sobre la renta del 15% para usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios operadores. Se exceptúan los usuarios comerciales que mantienen la tarifa general.
- Tienen derecho a la deducción del 40% de la inversión en activos fijos reales productivos, (40% para los años 2007 a 2009, 30% para el año gravable 2010, y a partir del año gravable 2011 desaparece la deducción).
- Tienen derecho a la compensación de pérdidas surgidas de la utilización de dicha deducción por inversión en activos fijos reales productivos, así como de las pérdidas fiscales de la operación, sin límite porcentual ni temporal.
- Las operaciones de compra y venta de bienes y servicios que realicen los usuarios de zonas francas con sus vinculados económicos deben ser a precios de mercado.
- Están exentos de impuesto sobre las ventas las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales de zonas francas o las ventas que se realicen entre éstos, siempre que sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.
- Exención de IVA por ventas de mercancías a mercados externos.
- Las exportaciones que se realicen desde zona franca a terceros países se benefician de los acuerdos comerciales internacionales negociados por Colombia.
- Se reconoce origen nacional sobre bienes elaborados, manufacturados, transformados o que sean producto de cualquier proceso productivo desarrollado en la zona franca.
- Posibilidad de vender al territorio aduanero nacional el 100% de la producción de bienes o servicios producidos en zona franca con el respectivo pago de arancel e IVA únicamente sobre el porcentaje de insumos provenientes de terceros países.

Beneficios de los que no gozan los productores ubicados en el territorio aduanero nacional.

Por otra parte, el Título IX del Decreto 2685 de 1999, Estatuto Aduanero, modificado por el artículo 1° del Decreto 383 de 2007 y 23 del Decreto 4051 de 2007, dispone:

“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.*

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.

(...)

“Artículo 399. Régimen de importación. *La introducción al resto del Territorio Aduanero Nacional de bienes procedentes de la Zona Franca será considerada una importación y se someterá a las normas y requisitos exigidos a las importaciones de acuerdo con lo previsto en este decreto.*

Parágrafo. *Los productos fabricados en la Zona Franca que tengan Registro Sanitario expedido por el INVIMA se exceptúan de visto bueno para su ingreso al resto del Territorio Aduanero Nacional”.*

Según las anteriores disposiciones, constituye una exportación definitiva, que goza de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario, la introducción de bienes y servicios, procedentes del resto del territorio aduanero nacional, a una zona franca.

Por el contrario, la introducción al resto del territorio aduanero nacional, de bienes procedentes de una zona franca, se considera una importación, sometida a las normas y requisitos exigidos a esta clase de operaciones.

Es así como el artículo 400 del mismo ordenamiento prevé que cuando se importen al resto del territorio aduanero nacional bienes producidos, elaborados, transformados o almacenados por un usuario de zona franca, el gravamen arancelario se liquidará de la siguiente forma:

1°. Si se trata de bienes elaborados o transformados en zona franca, se liquidará el gravamen arancelario correspondiente a la subpartida del bien final, sobre el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros que participen en su fabricación.

2°. A las mercancías de origen extranjero almacenadas en las zonas francas, se les liquidará el gravamen arancelario de acuerdo con su clasificación arancelaria, sobre el valor en aduana de las mercancías.

En cuanto al impuesto sobre las ventas, el párrafo de la citada disposición enseña que este gravamen se liquidará, en las importaciones, en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario.

La norma citada, dispone:

“Artículo 459.- 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.

Parágrafo. Cuando se trate de mercancías cuyo valor involucre la prestación de un servicio o resulte incrementado por la inclusión del valor de un bien intangible, la base gravable será determinada aplicando las normas sobre valoración aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio.

(...)”

De acuerdo con el artículo 459 del E.T., antes citado, 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 el gravamen arancelario, esto es, el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros que participen en su fabricación, adicionado con el arancel así determinado.

Acorde con lo anterior, no forman parte de 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.

Correlativamente, el artículo 7° de la Ley 1004 de 2005, que adicionó el artículo 481 del Estatuto Tributario, dispuso que se consideran bienes exentos, con derecho a devolución del IVA, 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.

No debe olvidarse que el artículo 420 del Estatuto Tributario dispone que el impuesto sobre las ventas se aplicará sobre las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente; la prestación de servicios en el territorio nacional y la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

Aunado a lo anterior, en la importación de bienes gravados se conjugan en el importador las calidades de sujeto pasivo económico, pues es el adquirente de los bienes y/o servicios gravados, por ser quien debe pagar el impuesto y el precio del bien o servicio que adquiere, y de sujeto pasivo de derecho, porque asume, no solo el valor del IVA generado, sino que adicionalmente responde por el pago del impuesto y la presentación de la declaración tributaria. El sujeto pasivo es el contribuyente del impuesto.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-155 del 26 de febrero de 2003, distinguió los sujetos pasivos “*de iure*” de los sujetos pasivos “*de facto*”. A los primeros corresponde formalmente pagar el impuesto mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen.

Por otro lado, los artículos 483 y siguientes del Estatuto Tributario disponen cómo se determina el impuesto sobre las ventas al realizar las operaciones generadoras del gravamen, así:

“Artículo 483. Determinación del impuesto para los responsables del régimen común.

El impuesto se determinará:

- a. En el caso de venta y prestación de servicios, por la diferencia entre el impuesto generado por las operaciones gravadas, y los impuestos descontables legalmente autorizados.*
- b. En la importación, aplicando en cada operación la tarifa del impuesto sobre la base gravable correspondiente”.*

Por su parte, el artículo 485 del Estatuto Tributario¹⁴ establece:

¹⁴ Artículo modificado por el artículo 56 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente: Los impuestos descontables son:

a) El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios.

b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles.

Los impuestos descontables son:

“El impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en las respectivas facturas o documentos equivalentes, la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes; la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo.

b. El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles. Cuando la tarifa del bien importado fuere superior a la tarifa del impuesto a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes, la parte que exceda de este porcentaje constituirá un mayor valor del costo o del gasto respectivo”.

La normativa aludida señala cómo debe determinarse el impuesto sobre las ventas a cargo de los responsables del régimen común y los autoriza para hacer valer los impuestos descontables.

En el artículo 488 del mismo ordenamiento se prevé que sólo son descontables los impuestos originados en operaciones que constituyan costo o gasto y que solo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto sobre la

PARÁGRAFO. Los saldos a favor en IVA provenientes de los excesos de impuestos descontables por diferencia de tarifa, que no hayan sido imputados en el impuesto sobre las ventas durante el año o periodo gravable en el que se generaron, se podrán solicitar en compensación o en devolución una vez se cumpla con la obligación formal de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable del impuesto sobre la renta en el cual se generaron los excesos. La solicitud de compensación o devolución solo podrá presentarse una vez presentada la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con IVA.

Cuando la norma se refiere a los impuestos descontables, alude al impuesto sobre las ventas que puede ser solicitado como descuento en la respectiva declaración.

Los responsables tienen derecho a descontar del IVA generado, el valor del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y servicios gravados, imputable a los ingresos gravados. El gravamen generado corresponde al que el vendedor o prestador de servicios cobra al cliente o consumidor, que a su vez, debe declarar y pagar en la oportunidad establecida por el Gobierno Nacional.

Ahora, para que se genere ese IVA, el responsable incurre en costos y gastos, también gravados con el impuesto sobre las ventas, que debe pagar para poder vender los bienes, o para prestar el servicio. Este impuesto pagado es el descontable.

De la diferencia entre el impuesto sobre las ventas cobrado y el pagado, puede resultar un saldo a pagar, cuando el IVA generado es superior al IVA descontable; en el caso contrario, resulta un saldo a favor, susceptible de ser solicitado en devolución y/o compensación.

Como se expuso líneas atrás y teniendo en cuenta la situación consultada y resuelta en el oficio demandado, concluye la Sala que quien tiene derecho al impuesto descontable es quien paga el IVA, esto es, la persona ubicada en el territorio aduanero nacional considerada importador.

Por lo tanto, el usuario industrial de una zona franca no puede solicitar impuestos descontables respecto de los bienes que introduce a la zona franca, procedentes del territorio nacional porque, como antes se advirtió, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales de zonas francas, están exentos de impuesto sobre las ventas. Correlativamente, es el importador del territorio aduanero nacional quien asume el pago del IVA cuando importa los bienes adquiridos y procedentes de la zona franca y quien, por ello, puede descontar el impuesto sobre las ventas pagado en la importación que, se reitera, se calcula solamente sobre el valor en aduana de las materias primas e insumos extranjeros.

Los servicios que podrían quedar involucrados en el precio del bien pueden llevarse como mayor valor del costo o del gasto en renta, como lo dispone el artículo 86 del Estatuto Tributario¹⁵.

Así pues, no se cumplen los presupuestos señalados en el literal a) del artículo 485 del Estatuto Tributario, según el cual son descontables, el impuesto sobre las ventas facturado al responsable por la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, hasta el límite que resulte de aplicar al valor de la operación que conste en la respectiva factura o documento equivalente, la tarifa del impuesto sobre las ventas a la que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes.

¹⁵ Artículo 86 del Estatuto Tributario. **Prohibición de tratar como costo el impuesto a las ventas.** en ningún caso, el impuesto a las ventas que deba ser tratado como descuento podrá ser tomado como costo o gasto en el impuesto sobre la renta.

Ahora bien, el artículo 154 de la Constitución Política, establece que las leyes que “decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales” sólo podrán ser “reformadas o dictadas por iniciativa del gobierno”. De lo anterior se deriva que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y, por ende, de aplicación restrictiva, lo cual impide extender el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado, es decir, no es posible aplicarlas por analogía.

Por otra parte, sostiene el demandante que los usuarios de zona franca tienen la posibilidad de nacionalizar las mercancías necesarias para el desarrollo de la actividad generadora de renta, y que en ese caso, están obligados al pago de tributos aduaneros, ente ellos el IVA.

Advierte la Sala que el argumento expuesto no fue planteado en la consulta, pues el interés de la misma fue precisar si la venta de bienes al territorio aduanero nacional realizada por usuarios industriales de bienes de una zona franca, se considera gravada para efectos de que el usuario pudiera descontar el IVA por los servicios en los que incurrió para producir el bien final.

Igual situación se presenta respecto del argumento relacionado con que “la DIAN generaliza una situación particular”.

Por lo tanto, la Sala no se pronunciará sobre las anteriores manifestaciones presentadas por el demandante.

En ese orden de ideas, no encuentra la Sala que la motivación del Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007 expedido por la DIAN, pueda ser calificada de “falsa”, pues, como se expuso líneas atrás, para que esa clase de infracción se presente en un caso determinado, es obligatorio que los motivos alegados por el funcionario que

expidió el acto administrativo, no hayan existido o no tengan el carácter jurídico que el legislador le haya otorgado.

Así las cosas, se concluye que la DIAN, al disponer en el oficio demandado que en las ventas por parte de usuarios industriales de zona franca a empresas ubicadas en el resto del territorio aduanero nacional, no proceden los impuestos descontables para el usuario industrial, no violó los artículos 420 y 488 del Estatuto Tributario; 393-19 y 400 del Decreto 2685 de 1999, pues ratifica lo que dispuso el legislador, que el impuesto sobre las ventas se aplicará sobre la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

Por lo tanto, resuelto que la DIAN no infringió las normas alegadas como violadas al emitir el Oficio 099610 del 4 de diciembre de 2007, por lo que éste goza de legalidad, no es pertinente ordenar su nulidad, como lo solicita el demandante.

Las razones que anteceden son suficientes para negar las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

F A L L A:

1. DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

