



Revista de Derecho Privado
E-ISSN: 1909-7794
mv.pena235@uniandes.edu.co
Universidad de Los Andes
Colombia

Ramírez Álvarez, Luis Alejandro
EFECTOS DE LA NUEVA REGLAMENTACIÓN DE ZONAS FRANCAS SOBRE EL IMPUESTO AL
VALOR AGREGADO EN COLOMBIA
Revista de Derecho Privado, núm. 42, diciembre, 2009, pp. 3-18
Universidad de Los Andes
Bogotá, Colombia

Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=360033191006>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org

EFECTOS DE LA NUEVA REGLAMENTACIÓN DE ZONAS FRANCAS SOBRE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN COLOMBIA

Luis Alejandro Ramírez Álvarez

Resumen

En cumplimiento de los acuerdos adquiridos con la Organización Mundial del Comercio (OMC), el Congreso de Colombia expidió la ley 1004 de 2005 en aras de regular los beneficios tributarios de los usuarios de Zonas Francas; ley que fue posteriormente regulada por el Gobierno Nacional. Estas normas tienen una importante influencia sobre el impuesto al valor agregado (IVA). Lo que pretende este escrito es hacer un análisis detallado de las repercusiones que tiene la anterior normativa sobre el IVA. El análisis se hace a partir del capítulo del Estatuto Aduanero que regula las operaciones que llevan a cabo los usuarios industriales de las Zonas Francas.

Abstract

In order to fulfill its commitments under the WTO, the colombian legislative issued law 1004 of 2005, under which free economic zone user tax benefits are conferred. Such statute was later regulated by the colombian executive. This norms has important effects in the Added Value Tax (AVT). The aim of this paper is to analyze the effects of law 1004 of 2005 and its regulation on the Colombian VAT regime. Such analysis is conducted through scrutiny of the provisions of the colombian customs code dealing with free economic zones

Key words

Palabras Clave

Free Economic Zone, Free Economic Zone Industrial User, Added Value Tax (AVT)

Zona Franca, Usuarios industriales de Zona Franca, Impuesto al Valor Agrado (IVA).

INTRODUCCIÓN

Por medio de la ley 170 de diciembre de 1994, Colombia aprobó el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio (OMC) el cual fue suscrito en Marrakech el 15 de abril de 1994 (Acuerdo de Marrakech). De esta forma, y al igual que los otros 144 países miembros de la OMC, Colombia se comprometió a desmontar gradualmente las subvenciones a las exportaciones que tuvieran los productos industriales en un plazo no mayor a ocho años, los cuales posteriormente fueron prorrogados por tres años más, es decir hasta el 31 de diciembre de 2006. En cumplimiento de éste compromiso se expidió la ley 863 de 2003, la cual, a partir del 31 de diciembre de 2006, desmontó las exenciones de los impuestos de renta y complementarios y de remesas establecidas en los artículos 15 de la Ley 109 de 1985 y 213 y 322 literal m, del Estatuto Tributario (en adelante ET), a favor de los Usuarios Industriales de Bienes de las Zonas Francas (en adelante ZF).

En vista de lo anterior, y con el ánimo de que no se vieran frustrados los beneficios propios de las ZF, el Congreso de Colombia, en 2005, expidió la ley 1004 del mismo año, mediante la cual se redefinió el régimen normativo aplicable y derogó todas las normas anteriores que le fueran contrarias. En la exposición de motivos de la ley se dijo que el *"Gobierno Nacional busca mediante este proyecto redefinir la finalidad de las Zonas Francas y de las Zonas Especiales Económicas de Exportación, de manera que no se ponga al país en situación de incumplimiento frente a sus socios comerciales internacionales, pero asegurando que se pueda contar con estos instrumentos para la creación de empleo, la captación de nuevas inversiones de capital y la promoción de la competitividad de las regiones donde se establezcan, con base en*

1 Proyecto de ley 141 de 2005 de la Cámara de Representantes, Gaceta del Congreso número 636 del 19 de septiembre de 2005.

2 Artículo 1º de la ley 1004 de 30 de diciembre de 2005.

*un tratamiento tributario especial en materia de impuestos sobre la renta y valor agregado"*¹.

Endesarrollode este propósito la nueva ley concibió las ZF como un 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. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones². De esta manera, mediante la expresión fuera del territorio aduanero nacional, la ley 1004 le dio nuevamente alcance al preexistente concepto de extraterritorialidad en el sentido en el que concibe que una mercancía almacenada en zona franca se entiende jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros, es decir, o bien que no ha llegado a Territorio Aduanero Nacional o que salió del mismo para todos los efectos aduaneros y de comercio exterior³.

Sobre este concepto de extraterritorialidad⁴, se desarrolló posteriormente el régimen de comercio exterior de las ZF mediante la definición de las condiciones en las que se realizarían las operaciones entre ellas, entre ellas y el resto del territorio aduanero nacional y entre ellas y el resto del mundo. De esta manera, mediante la ley 1004, y los posteriores decretos que la reglamentaron, se generaron condiciones que repercutieron en el tratamiento tributario de las operaciones realizadas por los usuarios de las ZF.

3 BARBOSA MARIÑO, Juan David y SANCHEZ NEIRA, Luis Orlando, (2008) "El Régimen de Zonas Francas en Colombia" En: Revista número 58 de mayo de 2008, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, ps. 10 y 11.

4 El término *concepto de extraterritorialidad* se utilizará en este trabajo indistintamente con el término principio de extraterritorialidad o ficción de extraterritorialidad, en donde todos se refieren al fenómeno de que las mercancías se entiendan fuera del territorio aduanero nacional para efectos aduaneros y de comercio exterior, sin que se confunda con el principio de extraterritorialidad de la ley que se refiere a la posibilidad de hacer extensiva la aplicación de una ley nacional a situaciones ocurridas fuera del país.

Lo que pretende este escrito es determinar los efectos que tiene el actual régimen de comercio exterior de las ZF contenido en el Estatuto Aduanero Nacional (en adelante EA) en lo que tiene que ver con el impuesto sobre las ventas (en adelante IVA) en Colombia.

Para lograr este propósito se analizarán las principales operaciones de comercio que pueden ser llevadas a cabo por los usuarios industriales de ZF, las cuales se encuentran contenidas en los artículos 395 y siguientes del EA. Sobre esta base se determinarán los efectos que estas disposiciones tienen en el tratamiento del impuesto.

EL HECHO GENERADOR EL IMPUESTO

El artículo 420 del ET define los principales hechos jurídicos sobre los cuales recae el IVA. En otras palabras, la realización de cada uno de los actos descritos en los literales del artículo 420 dan origen al impuesto. En este ensayo no se hará mención a todos ellos, sino únicamente a la venta de bienes corporales muebles, *la prestación de servicios en el territorio nacional, y la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente*. La razón de lo anterior es que sobre estos hechos generadores es sobre los que recaen los principales efectos de la nueva reglamentación de zonas francas.

En cuanto el primer hecho generador mencionado, debe decirse que la ley tributaria ha dividido los bienes corporales muebles en gravados, exentos y excluidos. Los bienes gravados son aquellos que causan el impuesto y en tal sentido se les aplica la tarifa general o una tarifa diferencial, según sea el caso. Los bienes excluidos son aquellos que no causan el impuesto sobre las ventas por expresa disposición de la ley (...). Y los exentos son aquellos que causan el impuesto, pero se encuentran gravados a la tarifa 0 (cero)⁵. Quienes son responsables en la venta de los bienes exentos, adquieren el beneficio de tener derecho

a devolución, es decir que en la cuantificación del impuesto a cargo podrán descontar los impuestos que hayan pagado en la adquisición de bienes y servicios y en la importación de bienes que les hayan generado costo o gasto en la producción, comercialización o exportación del bien exento.

En cuanto a la *prestación de servicios en el territorio nacional*, el artículo 1° del decreto 1372 de 1992 definió el término servicios, para efectos del impuesto sobre las ventas, como (...) *toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración*. En ese sentido cualquiera de esas actividades que, según los parámetros del párrafo 3° del artículo 420, sea prestado dentro del territorio nacional, estará gravado con el impuesto.

Por último, el EA en su artículo 1° define importación como *la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional. También se considera importación la introducción de mercancías procedentes de Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, al resto del territorio aduanero nacional en los términos previstos en este Decreto*.

Descritos pues groso modo los hechos jurídicos que dan nacimiento al IVA, se pasará ahora a analizar su ocurrencia en las operaciones llevadas a cabo por los usuarios industriales de las ZF.

⁵ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas No. 1 de 19 de junio de 2003, numerales 1.1.1, 1.1.2 y 1.1.3 respectivamente, capítulo II, título I

OPERACIONES DE USUARIOS INDUSTRIALES Y EFECTOS SOBRE EL IVA

Dentro del desarrollo de su objeto social, los usuarios industriales de ZF llevan a cabo diferentes transacciones en la cuales ingresan y salen bienes y servicios del territorio delimitado de la ZF. Estas transacciones fueron concebidas en el EA dentro de la parte I de la sección VI del EA bajo el título de *Régimen de comercio exterior*, en donde se contemplan las operaciones que son desarrolladas entre usuarios de ZF, entre usuarios y el resto del territorio aduanero nacional, y entre usuarios y el resto del mundo, sin perjuicio de los tratados internacionales que regulen la materia con países específicos. A continuación se analiza la relación existente entre la generación del IVA, con las posibles operaciones.

Introducción de Bienes a Zonas Francas Procedentes de Otros Países

El artículo 394 del EA, modificado por el artículo 21 del decreto 4051 de 2007, al establecer los requisitos para la introducción de bienes procedentes de otros países establece que: *La introducción a Zona Franca Permanente de bienes procedentes de otros países por parte de los usuarios no se considerará una importación, y sólo requerirá que los bienes aparezcan en el documento de transporte consignados a un usuario de la zona, o que el documento de transporte se endose a favor de uno de ellos.* Sobre este punto vale hacer la aclaración de que la generación del IVA en las importaciones se hace a través de los denominados tributos aduaneros, los cuales comprenden los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas.

Como quedó anotado, el concepto de extraterritorialidad consagrado por el artículo 1º

de la ley 1004, el cual se encuentra desarrollado por el artículo 394 del EA modificado por el decreto 4051 antes citado, extrae del territorio aduanero nacional el territorio ocupado por la zona franca, el cual, mediante ésta ficción jurídica, se entiende fuera del territorio aduanero nacional. De esta forma, en aquellos casos en los que los usuarios de ZF introduzcan bienes que provengan de otros países, se entiende que éstos no han ingresado al país para efectos de los tributos aduaneros, y por ende no se generan los tributos típicos de la importación, entre ellos el IVA⁶.

Esta tesis se encuentra en concordancia con lo dicho por la Administración de Impuestos al referirse sobre el principio de territorialidad aplicable en la venta de bienes muebles. Veamos: *En materia de impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo expresado en el Concepto Unificado No. 00001 del 19 de junio de 2003 (página 32), en el caso de la venta de bienes corporales muebles, el principio de territorialidad impone que se tenga como referencia la situación o ubicación material de los bienes, en consecuencia la venta de bienes ubicados en el exterior no genera el impuesto sobre las ventas.⁷* Así, bajo el entendido de que para efectos del IVA, los bienes que ingresan a zonas francas se entienden ubicados en el exterior, estos no causan el mencionado impuesto.

Nótese que de cierta forma esta norma contempla lo que el profesor Bravo Arteaga denomina una exclusión lógica, la cual en palabras del doctrinante están constituidas por aquellos valores económicos que no quedan

⁶ El artículo 117 del Estatuto Aduanero define importación ordinaria como *la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional con el fin de permanecer en él de manera indefinida, en libre disposición, con el pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar y siguiendo el procedimiento que a continuación se establece.* (subraya fuera de texto).

⁷ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, Concepto Jurídico 052812 del 27 de mayo de 2008.

*comprendidos dentro de los límites conceptuales de las inclusiones*⁸. Lo anterior debido a que lo que la norma dispone excluye del concepto de importación a la operación de introducir bienes a las zonas francas desde otros países, y en ese sentido evita que dicha operación este comprendida dentro del hecho generador del impuesto. Así las cosas, se puede decir que la introducción de bienes procedentes de otros países a una zona franca es una operación que se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas y que, por tanto, no configura un hecho generador del impuesto. Como consecuencia de lo anterior, también se llega a que aquellas disposiciones de la normativa tributaria que hagan referencia a la importación de bienes, como por ejemplo el artículo 459 en cuanto a la base gravable en las importaciones, el artículo 483, literal b en cuanto a la determinación del impuesto, o el 485 literal b en cuanto a los impuestos descontables, no tendrán aplicación en la introducción de bienes a las zonas francas desde otro país.

Ahora bien, el hecho de la anterior exclusión no significa que dicha operación pueda realizarse sin el cumplimiento de ningún procedimiento u obligación. Permitir tal cosa abriría la puerta para todo tipo ilegalidades como la introducción al país de bienes o activos de procedencia ilícita, y además generaría un caos en la circulación de los bienes al interior de las zonas francas. Para el efecto del control de estos ingresos, el artículo 394 parágrafo del EA y la resolución 4240 de 2000 de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales con sus posteriores modificaciones, dispusieron los requisitos que se deben cumplir para el ingreso de mercancías en estas condiciones.

Un caso particular que vale la pena analizar es la introducción de bienes a las zonas francas por medio de servicios postales o envíos urgentes. La confusión de su proceder se deriva de que el EA, en su artículo 192 y siguientes, permite la importación de bienes mediante servicios postales o envíos urgentes con el cumplimiento de ciertos requisitos. Sobre dicha posibilidad, la DIAN después de estudiar las finalidades de ambas figuras, sus procedimientos y la normativa aplicable, llegó a la conclusión de que *realizando una interpretación sistemática de la normatividad expuesta, existen reglamentaciones diferentes para la introducción de mercancías desde el resto del mundo a zona franca y la importación de bienes por la modalidad de tráfico postal, señaladas expresamente en la normatividad aduanera, que persiguen y tutelan objetivos diferentes señalados en las mismas normas y que por lo tanto deben ser conocidas y cumplidas por los usuarios de comercio exterior, según la operación de comercio que pretendan desarrollar*⁹. En ese sentido, la DIAN puntualizó que no es posible confundir las dos figuras, y que por lo tanto quienes pretendan ingresar mercancías a las ZF, deberán cumplir los requisitos para ello y no mediante la modalidad del tráfico postal.

Venta de bienes desde zonas francas al resto del mundo

El artículo 1º del EA, modificado por el Decreto 1530 de 2008, define exportación como *la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este decreto, la salida de mercancías a una zona franca en los términos previstos en el presente decreto*.

A pesar de que en la definición inicial de exportación no se hace alusión al la operación de vender bienes desde ZF al resto del mundo, el artículo 395 del mismo Estatuto, modificado por el decreto 4051 de 2007, redefine el concepto y

8 BRAVO ORTEGA, Juan Rafael (2000). "Nociones Fundamentales de Derecho Tributario". Editorial: Legis S.A. Colombia. Tercera edición. p. 266.

9 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, concepto jurídico No. 28 del 29 de Julio de 2005.

lo comprende como la venta y *salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los Usuarios Industriales y Comerciales, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en el presente decreto (...)*. Del tenor literal del artículo queda claro que bajo el régimen de comercio exterior actual, la salida de mercancías desde las ZF hacia terceros países es considerada una exportación.

Por su parte, el artículo 479 del ET dispone que *se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados*. En la misma línea el literal a del artículo 481 establece que únicamente *conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos: a) Los bienes corporales muebles que se exporten. (...)*

Queda claro entonces que la normativa aduanera consagró que la salida de bienes desde una zona franca, con destino al resto del mundo, es considera una exportación. La consecuencia que ello tiene en materia del IVA, es que dicha operación goza de los beneficios que la normativa tributaria otorga a las operaciones que son consideradas exportaciones. El beneficio mencionado se refiere a que aquellos usuarios de zona franca que vendan bienes a compradores ubicados fuera de Colombia, podrán descontar de su impuesto a cargo, los impuestos que hayan pagado en las operaciones que se puedan computar como gasto o costo en la producción, comercialización o exportación de aquellos bienes que se pretendan exportar en los términos del artículo 395 del EA. En palabras de la DIAN se dice que *de manera general los bienes corporales muebles que se exporten son exentos del impuesto sobre la ventas por expresa disposición del artículo 479 del Estatuto Tributario concordante con el literal a del artículo 481 Ibídem, con derecho a la devolución de los saldos a favor generados por los impuestos pagados en la adquisición de bienes y*

servicios incorporados o vinculados directamente a los bienes efectivamente exportados, que constituyan costo o gasto para producirlos o expórtalos¹⁰.

Ahora bien, de la definición otorgada por el decreto 1813 de 1984, en el sentido en el que *se consideran exportadores: a) quienes vendan al exterior bienes corporales muebles (...);* se tiene que los usuarios de zonas francas que vendan bienes a terceros países, adquieren la calidad de exportadores. En el mismo sentido, el artículo 2 del decreto 1000 de 1997 dispone que *Para efectos de la devolución o compensación en el Impuesto sobre las ventas, se consideran exportadores: a) Quienes vendan al exterior desde el territorio nacional bienes corporales muebles, incluidas las ventas al exterior realizadas por Usuarios Industriales de Zonas Francas, de conformidad con lo establecido en el Decreto 2233 de 1996 (...)*

Por último debe hacerse la aclaración de que esta operación no se cumplirá con los mismos requisitos formales que deben cumplirse en una exportación definitiva ordinaria, sino que la DIAN ha establecido requisitos simplificados para ello al establecer que *para las operaciones desde zona franca con destino al resto del mundo, el usuario industrial o comercial de zona franca permanente, usuarios industriales de zonas francas permanentes especiales o los usuarios expositores en zona franca transitoria deberán diligenciar el formulario de movimiento de mercancías en zona franca, el cual deberá contar con la autorización del usuario operador o el usuario administrador¹¹.*

10 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas No. 1 de 19 de junio de 2003, numeral 2.1, capítulo II, título III.

11 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, Resolución 7941 de 2008, artículo 110, por medio del cual se modifica la resolución 4240 de 2000 en cuanto a los requisitos para las operaciones desde zona franca con destino al resto del mundo.

Venta de bienes desde el resto del territorio aduanero nacional con destino a zonas francas

El artículo 396 del EA, modificado por el decreto 4051 de 2007 dispone lo siguiente: *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.* De esto se deriva que la calidad de exportación definitiva no se otorga respecto de la introducción de cualquier tipo de mercancías a la zona franca, sino que los bienes que ingresan deben ser de la naturaleza de alguno de los allí descritos. Esta situación se diferencia de las operaciones de salida de bienes desde la ZF al resto del mundo, descritas en capítulos anteriores, dado que para que dicha operación sea considerada como exportación, y por ende merecedora de los beneficios tributarios, basta con que sean bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los usuarios industriales y comerciales de la zona franca, sin importar sus características individuales.

Nótese que el artículo describe cuatro tipos de operaciones diferentes: la exportación definitiva, la exportación temporal para perfeccionamiento, 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 pesar de ello, la norma es clara en el sentido en el que de las cuatro operaciones descritas, solo tiene el carácter de exportación definitiva la contenida en el primer inciso del artículo. Resulta fundamental hacer énfasis en que para que la operación sea considerada como exportación definitiva, ésta debe circunscribirse

a la introducción a zona franca 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. De esto se deriva que la calidad de exportación definitiva no se otorga respecto de la introducción de cualquier tipo de mercancías a la zona franca, sino que los bienes que ingresan deben ser de la naturaleza de alguno de los allí descritos. Esta situación se diferencia de las operaciones de salida de bienes desde la ZF al resto del mundo, descritas en capítulos anteriores, dado que para que dicha operación sea considerada como exportación, y por ende merecedora de los beneficios tributarios, basta con que sean bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los usuarios industriales y comerciales de la zona franca, sin importar sus características individuales.

De esta forma, la aplicación de la exención contemplada en los mencionados artículos 479 y 481 literal a del ET que disponen que se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten, resulta inadecuada, dado que para que dicha operación sea considerada una exportación definitiva, es necesario que los bienes cumplan con los requisitos establecidos por la norma. Ahora bien, con la expedición de la ley 1004 en el 2005, se agregó el literal f al artículo 481 del Estatuto Tributario el cual versa de la siguiente manera:

Artículo 481. Bienes que conservan la calidad de exentos. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:(...) f) Adicionado. L. 1004/2005, art. 7º. 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.

De esta manera, mediante la mencionada ley quedó establecido el beneficio de contemplar la operación descrita en el artículo 396 citado, como merecedora del beneficio de tener como impuesto descontable con derecho a devolución de impuestos los allí descritos.

Al respecto la Dirección de Impuestos ha manifestado 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, siempre y cuando dichas mercancías sean efectivamente recibidas por el usuario. Por lo anterior es viable concluir que tanto los usuarios industriales y comerciales de las zonas francas, que venden al exterior los bienes producidos, elaborados, transformados o almacenados en la zona, así como los proveedores ubicados en el resto del territorio aduanero nacional, que les suministran materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, tienen la calidad de exportadores con derecho a devolución del impuesto sobre las ventas; en el caso de las mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición debe tenerse en cuenta la limitación del inciso 3º del artículo 396 del estatuto aduanero. En otras palabras, las definiciones contenidas en los artículos 265 y 396 del estatuto aduanero implican la extensión de los beneficios tributarios derivados de las exportaciones a los proveedores de los usuarios de las zonas francas y su calificación como exportadores, para efecto de la obtención de dichos beneficios; las ventas al exterior a que hace referencia el literal a) del artículo 2º del Decreto 1000 de 1997, al definir quiénes tienen la calidad de exportadores, comprenden las realizadas por los usuarios de las zonas francas y las efectuadas por los proveedores a dichos usuarios desde el resto del territorio nacional.*¹²

De lo dicho por la DIAN, se evidencia igualmente la calidad de exportadores que adquieren aquellas empresas que sirvan de proveedores a los usuarios de ZF, los cuales podrán hacer uso del beneficio tributario de tener como descontables los impuestos referentes a las materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición que vendan a los usuarios.

La DIAN, en concepto de 2008 logró sintetizar los requisitos necesarios para que proceda la exención. Veamos:

De esta manera, la ley estableció las condiciones para la procedencia del beneficio, en el sentido de considerar como ventas exentas, en materia de IVA, las efectuadas desde el territorio aduanero nacional a los usuarios industriales de zona franca, bajo los siguientes supuestos legales: 1. La naturaleza de los bienes que se venden. El beneficio está supeditado a los bienes explícitamente definidos como son: materias primas, partes, insumos y bienes terminados. 2. Ubicación de los bienes. Los bienes enajenados deben estar ubicados en el territorio aduanero nacional con destino a la zona franca o estar ubicados en ella. 3. Calidad de los adquirentes. Los adquirentes en todo caso deben ser usuarios industriales de bienes o de servicios de la zona franca respectiva. 4. Objeto social desarrollado por el usuario industrial. Está restringido únicamente a las actividades previstas en el artículo 3º de la Ley 1004 del 2005. 5. Participación de los bienes en el desarrollo del objeto social. Los bienes indicados en el numeral 1º antes referido, deben participar de manera directa en uno de los procesos productivos o de prestación de los servicios de acuerdo con la naturaleza de actividad desarrollada por el usuario industrial, a la cual debe corresponder el objeto social, definido en la ley.

En consecuencia, conservarán la calidad de exentas, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que adquieran los usuarios industriales desde el territorio aduanero nacional o a otros usuarios, en cuanto se cumplan los requisitos ya mencionados y que por ende se utilicen directamente en la producción,

transformación, procesamiento o ensamblaje de bienes dentro de la zona franca, así como cuando se utilicen directamente en la prestación de los servicios dentro de la zona franca por parte de los usuarios industriales de servicios. Así mismo, la conjunción "siempre que" utilizada por el legislador en el literal mencionado es una expresión que denota una condición.

De lo expuesto, podemos afirmar que el legislador no estableció el beneficio de manera general para todas las actividades y bienes, sino que determinó requisitos y condiciones para su procedencia, pues de lo contrario hubiera calificado como exenta la venta de todos los bienes a los usuarios industriales de bienes y de servicios¹³.

Ahora bien, acerca del requisito de que dichos bienes estén destinados al cumplimiento del objeto social, en el mismo concepto se dijo lo siguiente:

Adicionalmente, en ambos casos debe tenerse presente que la norma condiciona la calidad de exentos del IVA al hecho de que tales bienes sean necesarios en el desarrollo del objeto social. Al interpretar el concepto de necesidad la DIAN ha sido reiterativa en expresar que el mismo se refiere a que el elemento debe resultar indispensable, es decir, que sin él no es posible obtener el bien o prestar el servicio, según la actividad desarrollada en cada caso por el usuario industrial dentro de la zona acorde con lo señalado en la ley; 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.

12 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, concepto jurídico No. 73127 del 26 de octubre de 2004. Nota del autor: Si bien el concepto fue expedido con anterioridad a la promulgación de la ley 1004, este interpreta el pasado artículo 396 del Estatuto Aduanero el cual versaba así: Exportación definitiva. Se considera exportación definitiva, para efecto 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 de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos. Como puede verse, el texto del literal f del artículo 481 reproduce de forma casi idéntica el anterior artículo 396, razón por la cual la interpretación hecha por la

Es necesario referirse al artículo 261 del EA en aras de evitar confusiones. El mencionado artículo versa de la siguiente manera: *Artículo 261. Exportación. Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este Decreto, la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, en los términos previstos en el presente Decreto.* Nótese que del tenor literal de éste artículo pareciera que la exención que cobija a los bienes que se exporten, contenida en los artículos 479 y literal a del 481, también debería aplicar respecto de los bienes que se introdujeran a zona franca provenientes del resto del territorio aduanero nacional. Mas sin embargo, si se lee con detenimiento, la última frase del artículo versa: *en los términos previstos en el presente Decreto.* De esto se considera que esta frase hace alusión a la forma en la que está descrita la exportación definitiva en el artículo 396 y por ende no es correcto afirmar que la exención cobija a todos los bienes que se introduzcan a ZF desde el territorio aduanero nacional, sino que únicamente contempla a aquellas que cumplen con las características descritas en el 396. Lo fundamental aquí es entender que la calidad de exportación se la da el cumplimiento de los requisitos del 396, situación que lleva a que la introducción de bienes a la zona franca, que no cumpla con esos requisitos, no se considera una exportación y por ende no tiene derecho a los beneficios otorgados a lo bienes que se exporten.

Administración de Impuestos en este concepto resulta plenamente aplicable. Adicionalmente es de anotar que la introducción de dichos bienes al territorio de la zona franca ya se encontraba cobijada por la exención tributaria, solo que lo hacía a través de estar considerada como una exportación por el artículo 396 la cual gozaba del beneficio en los términos de los artículos 479 y 481 literal a del Estatuto Tributario. En la actualidad dicha exención ya no opera por estar definida como una exportación de manera genérica, sino por que los bienes a los que hace referencia el nuevo artículo 296, esta contenidos expresamente, ya no de forma genérica, como exentos por el adicionado literal f.

13 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, Concepto jurídico No. 26661 de 13 de marzo de 2008.

A pesar de lo dicho anteriormente, y como resultado del nuevo literal f del artículo 420, se han hecho Interpretaciones diferentes que cuestionan la tesis de que *la introducción a zona franca de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición* deba ser considerada como una exportación para efectos del IVA. Esta nueva interpretación, va encaminada a concebir dicha operación no como una exportación, sino como una venta exenta. Esto lleva a que si bien dichos bienes se encuentran exentos de pagar el impuesto y conllevan al derecho de solicitar la devolución, esta calidad la reciben por vía de ser considerados como una venta exenta en los términos del mencionado literal f y no a razón de ser considerados como una exportación. De la aplicación de ésta tesis surge la consecuencia de que aquellos que actúan como distribuidores de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición a los usuarios industriales de zonas francas, no reciben la calidad de exportadores y los beneficios que esto conlleva, sino que simplemente son comprendidos como vendedores de bienes a las zonas francas.

Esta tesis está empezando tener aceptación por parte de la doctrina, dado que en últimas tiene una bastante coherencia jurídica. A pesar de ello, la Administración Impuestos continúa entendiendo dicha operación como una exportación definitiva y aplicando las consecuencias que de ello se derivan.

Introducción al resto del territorio aduanero nacional de bienes procedentes de zonas francas

El artículo 399 del EA dispone: *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.

Como había quedado dicho, el artículo 420 del Estatuto Tributario, en el literal c, establece *La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente como hecho generador del impuesto sobre las ventas*. En ese sentido, del artículo 399 citado, se tiene que la operación referente a la introducción de bienes al resto del territorio aduanero nacional por parte de usuarios de zona franca, se considera una importación y por ende esta gravada con el impuesto. Como consecuencia de ello, parece correcto afirmar que sobre dicha operación tendrán plena aplicación todas las disposiciones que se refieran al hecho generador de las importaciones como por ejemplo las relativas a exenciones y exclusiones.

Resulta importante hacer alusión a los casos en los que se introducen bienes al resto del territorio aduanero nacional con el propósito de se lleve a cabo un *procesamiento parcial* para luego volver a ingresar a la zona franca. Al respecto de artículo 406 del EA dispone lo siguiente:

Artículo 406. Procesamiento parcial fuera de Zona Franca. El usuario operador podrá autorizar la salida temporal de la Zona Franca Permanente, con destino al resto del Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, insumos y bienes intermedios, para realizar parte del proceso industrial en el resto del Territorio Aduanero Nacional. Parágrafo. El usuario operador establecerá el término durante el cual estas mercancías podrán permanecer por fuera de la Zona Franca, que no podrá exceder de seis (6) meses e informará a la autoridad aduanera de la jurisdicción de la Zona Franca sobre dichas autorizaciones en el momento en que se produzca. Previa justificación debidamente aceptada por el usuario operador, este plazo se podrá prorrogar hasta por tres (3) meses.

Esta operación, fue además reglamentada por resolución 4240 de la DIAN en donde se dispusieron los requisitos formales con los que se debe cumplir para llevara acabo la operación, los cuales son distintos al diligenciamiento de la declaración de importación. En ese sentido, por lo anteriormente dicho es fácil llegar a que la operación descrita no corresponde a una importación y por ende no causa el impuesto.

Venta de bienes entre usuarios de zonas francas

El artículo 408 del EA versa de la siguiente manera: *Compraventa de bienes, arrendamiento de maquinaria y equipo. Los usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y los usuarios comerciales podrán celebrar entre sí contratos de arrendamiento de maquinaria y equipo o de compraventa de bienes. Igualmente, podrán contratar con otro usuario la producción, transformación o ensamble de dichos bienes. Estas operaciones sólo requerirán el diligenciamiento de los formularios establecidos para tal fin y la autorización previa del usuario operador. Cuando estas operaciones impliquen el traslado de bienes de una Zona Franca Permanente a otra que se encuentre en una jurisdicción aduanera diferente, el usuario industrial o Comercial deberá presentar una Declaración de Tránsito Aduanero. Cuando el traslado de mercancías no implique cambio de jurisdicción aduanera, el usuario operador elaborará en el sistema informático aduanero una planilla de envío.*

Sobre éste artículo es posible tener dos interpretaciones. La primera de ellas se refiere a que como el artículo dispone que esas operaciones sólo requerirán el diligenciamiento de los formularios establecidos para tal fin y la autorización previa del usuario operador puede suponerse que, en la medida en la que no se debe cumplir ningún otro requisito, esta operación no genera el impuesto.

Sin embargo, esta tesis parece no ser de recibo si se hace un análisis detenido. En primer lugar, retomando el artículo 420, es claro que la venta de bienes que no haya sido excluida expresamente y la prestación de servicios en el territorio nacional, causan el impuesto. Ahora bien, por el principio de territorialidad del IVA, y por expresa disposición del 420 en cuanto que los servicios prestados dentro del territorio nacional se encuentran ambos gravados, y del hecho de que de cualquier forma las ZF son áreas geográficas ubicadas dentro del territorio nacional, se tiene que los requisitos para que se genere el impuesto se cumplen a cabalidad. No es dable aplicar aquí las normas referentes a la importación o exportación de bienes, pues la norma en ningún lado contempla que dichas operaciones puedan ser entendidas como una u otra; y además es claro que las exenciones y exclusiones son taxativas y de orden legal. Situación que aquí no se cumple.

Esta posición ha sido defendida por la Dirección de Impuestos en los siguientes términos:

Las operaciones de venta de bienes corporales muebles y prestación de servicios que se realicen entre usuarios de las zonas francas industriales se encuentran gravadas con el impuesto sobre las ventas.

(...) Como quiera que las zonas francas son parte del territorio nacional, es claro que las ventas de bienes y la prestación de servicios que realicen sus usuarios se encuentran, por regla general, gravadas con el impuesto sobre las ventas. Lo anterior se entiende sin perjuicio de las normas que exoneran del gravamen a las operaciones de exportación de bienes que realicen los usuarios de la zona franca desde la misma y con destino a los mercados externos.

(...) Ahora bien, en el caso de la venta de bienes y la prestación de servicios entre usuarios de las zonas francas no existe norma legal que expresamente consagre la exención del IVA. La previsión del artículo 51 del Decreto Reglamentario 2233 de

1996, que autoriza a los usuarios de las zonas francas incluir dentro de las ventas anuales de bienes a mercados externos las ventas a los demás usuarios, no puede entenderse como una exoneración del impuesto para estas operaciones. No hay que olvidar que las exenciones tributarias son taxativas y solo puede otorgarlas la ley y no un decreto del Gobierno Nacional; por otra parte, tal como lo ha señalado la jurisprudencia, el carácter exceptivo de las normas que consagran exenciones de impuestos obliga a una interpretación restrictiva de las mismas. En tal sentido, el alcance del artículo 479 del estatuto tributario está restringido a las operaciones que efectivamente impliquen la salida de bienes al mercado externo y no a las que por calificación de una norma reglamentaria sobre zonas francas, como es el Decreto 2233 de 1996, se asimilan a exportación¹⁴.

De lo expuesto queda que tiene más asidero jurídico la tesis de que las operaciones que se realicen entre los usuarios de las zonas francas se encuentran gravadas por no existir ninguna disposición que permita concluir que dichas operaciones se encuentra exentas o excluidas. Sin embargo, si se tiene en cuenta el espíritu de las zonas francas, reflejado en las exenciones de IVA en las demás operaciones que se tienen como exportaciones, valdría la pena que las autoridades competentes le dieran un mayor alcance a las operaciones entre los usuarios de zonas francas.

La prestación de servicios relacionada con usuarios de zona franca

Del tenor del artículo 394 del EA, no es posible determinar exegéticamente si el concepto de extraterritorialidad de las zonas francas tiene algún efecto respecto de los servicios que sean prestados desde el exterior, a usuarios de ZF. A pesar de ello, si se acude al contexto normativo es posible llegar a una solución.

Lo primero es que el concepto de extraterritorialidad tal y como lo concibió la ley 1004 y posteriormente

el Decreto 383 de 2007, hace expresa referencia a las mercancías ingresadas a las zonas francas y a los bienes que se introduzcan a las zonas francas. Sin embargo nada dice acerca de los servicios que se presten hacia a ellas o desde ellas. De lo anterior necesariamente se debe llegar a que el concepto de extraterritorialidad tiene una estrecha relación respecto de los conceptos de mercancías o bienes. De esta forma, para definir el gravamen sobre los servicios debe acudirse a las normas que regulan directamente la prestación de servicios en Colombia.

Estas normas, sin lugar a dudas, son la ley 6 de 1992 la cual mediante su artículo 25 reformó el literal b del artículo 420 del ET en el sentido de limitar la generación del impuesto a los servicios que se presten dentro del territorio nacional. De la misma manera, la ley 383 de 1997 y 488 de 1998 agregaron y reformaron el parágrafo 3° del mismo artículo, al dictar reglas en cuanto al lugar en donde se entienden prestados los servicios. De las anteriores normas, se tiene que el primer parámetro para decidir si un servicio se encuentra o no gravado es determinar si este se presta dentro o fuera del territorio nacional. Nótese que nada dice la norma acerca del *territorio aduanero nacional*, sino que expresamente se refiere únicamente al *territorio nacional*. Esto significa que el legislador no hizo ninguna distinción en ese sentido, y *donde el legislador no hizo distinción que no lo haga el interprete*. Lo anterior necesariamente lleva a que el concepto de territorialidad para efectos de gravar los servicios esta encaminado únicamente a un criterio de territorio entendido como la totalidad del territorio del país, sin hacer excepciones de

¹⁴ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, Concepto jurídico No. 16328 de 18 de marzo de 2005. Nota del autor: Si bien el citado concepto fue expedido con anterioridad a la modificación del artículo 408 hecha por el decreto 383 de 2007, el texto anterior del artículo no contiene elementos que permitan pensar que los efectos del concepto varían en uno y otro caso, ya que los principios rectores de extraterritorialidad de las zonas francas, y de territorialidad de los hechos generadores del impuesto no se modificaron en una y otra fecha.

ninguna clase. Esta situación la puntuizó la Corte Constitucional al declarar exequible el artículo 25 de la ley 6 de 1992 que reformó el literal b del artículo 420 del ET. A propósito dijo al Corte:

Pero debe repararse en que el artículo 25 de la Ley 6a. de 1992, al referirse a los servicios gravados y exceptuados precisa en el literal b) que se grava "la prestación de servicios en el territorio nacional". Y no podía ser de otra forma puesto que mal podría Colombia gravar la prestación de servicios fuera del territorio del país extendiendo el ámbito especial de la soberanía más allá de sus fronteras. Para la Corte no tiene asidero al cargo de inconstitucionalidad expuesto pues, frente al principio de igualdad, lo importante es que dentro de nuestro territorio -es decir, en idénticas circunstancias- las prestaciones de servicios de los nacionales tengan el mismo trato que las de los extranjeros y en ello las normas acusadas no estipulan discriminación.¹⁵

Una vez entendido que la consideración para gravar o no un servicio es que éste sea o no prestado dentro del territorio nacional, sin que sea aplicable el concepto de extraterritorialidad de las zonas francas, se debe acudir a los criterios establecidos por el legislador en el parágrafo 3º del artículo 420. Del desarrollo de ese parágrafo se tiene que los servicios prestados en Colombia y por ende los que se encuentran gravados son aquellos cuya sede del prestador este en Colombia salvo que el servicio se relacione con inmuebles, caso en el cual se entiende prestado en el lugar de ubicación de este; sea un servicio cultural o artístico y éste se preste materialmente fuera de Colombia; o que sea de carga, descarga y transbordo, y este se preste materialmente fuera de Colombia. Por último el impuesto recae sobre aquellos servicios que a pesar de ser ejecutados fuera de Colombia, por expresa disposición del numeral 3º del parágrafo 3º del artículo 420, se entiendan prestados dentro de ella.

De la anteriores normas, se tiene que para determinar si un servicio se encuentra o no

gravado, se debe analizar el caso particular del servicio en cuestión para poder decidir si sobre dicha operación recae el impuesto sobre las ventas o no¹⁶. Por lo pronto el análisis aquí se limita a determinar que el régimen de zonas francas, en cuanto a su concepto de extraterritorialidad, no tiene efectos distintos a los ya contemplados por las normas tributarias, dado que de cualquier forma para el caso se entiende que las zonas francas se encuentran ubicadas dentro del territorio nacional y que el concepto de extraterritorialidad aquí aplica para operaciones relacionadas con bienes y mercancías que ingresen a la zona franca, mas no a los servicios prestados a los usuarios.

Vale la pena hacer una consideración respecto de los servicios prestados en Colombia por usuarios industriales de servicios, utilizados en el exterior por empresas sin domicilio ni actividades en el país¹⁷, en razón de un contrato escrito; y de aquellos servicios turísticos prestados desde zona franca al exterior, entendidos como prestados a residentes en el exterior.

Acerca de los primeros, debe decirse que los usuarios industriales de servicios tienen un campo de posibles servicios que pueden ser prestados por ellos, según el tenor del artículo 393-20 del EA. Esos servicios, pueden ser prestados tanto a empresas o personas domiciliadas o con actividades en Colombia como a personas o empresas sin vínculos con el país. Añadido a esto, la contratación de esos servicios puede ser hecha a través de contratos escritos o verbales.

15 COLOMBIA, CORTE CONSTITUCIONAL, Sentencia C-094 de 27 de febrero de 1993, Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo, Expediente D-162, D-171 y D-174.

16 Al respecto puede verse el Título IV del Concepto Unificado 1 de 2003 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, en donde se hace una descripción completa de los servicios gravados, exentos y excluidos.

17 Sobre la diferencia entre prestación y utilización del servicio, ver sentencia del 24 de noviembre de 2000, del Consejo de Estado, sección cuarta, Magistrado Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié, exp. 11021.

Para los casos en los que las partes sean un usuario industrial de servicios como prestador de un servicio de los contenidos en el mencionado artículo dentro del territorio nacional¹⁸, y una empresa o persona sin domicilio ni actividades en Colombia como receptora del servicio; en donde el servicio contratado deba ser realizado en el exterior, y en donde las partes hayan celebrado el contrato mediante un medio escrito, el artículo 481 en su literal e ha contemplado una exención para el pago del impuesto del IVA. Veamos: *También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento.* A este respecto, es necesario aclarar que para efectos de la devolución de impuestos en materia de IVA, el decreto 1000 de 1997 contempla los prestadores de servicios que se utilicen exclusivamente en el exterior, como exportadores con derecho a solicitar la devolución¹⁹.

De esta manera, cuando se lleve a cabo una operación de este estilo, el usuario que presta el servicio exento tiene derecho a tomar como descontables los impuestos sobre las ventas que sean repercutidos por sus proveedores de bienes y prestadores de servicios y a solicitar la devolución de los saldos a favor que genere en sus declaraciones tributarias, y al beneficio de devolución en caso de generarse un saldo a favor siempre que cumpla con los requisitos

establecidos por el decreto 380 de 1996 en cuanto a la exportación de servicios.

De otro lado, el artículo 393-20 del Estatuto Aduanero, en su numeral 5°, contempla el turismo dentro de las actividades que pueden ser llevadas a cabo por un usuario industrial de servicios. Por simple lógica, este servicio de turismo puede ser prestado tanto a residentes en Colombia, como a residentes en el exterior. Respecto de los segundos, la normativa tributaria en el literal e del artículo 481 incluyó como descontables *los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996. En el caso de los servicios hoteleros la exención rige independientemente que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes.* Así, bajo el entendido de que un usuario industrial de servicios tiene la capacidad de prestar el servicio de turismo descrito en el citado literal, es claro que aquellos que lo hagan tienen el derecho a tomar como descontable los impuestos que hayan pagado en razón de la prestación del servicio, y por tanto de solicitar la devolución de dichas sumas como determinante de un mayor saldo a favor en la declaración. Sobre este caso particular, la ley 1101 de 2006, en su artículo 16 dispuso el requisito de inscribirse en el Registro Nacional de Turismo, para poder acceder al mencionado beneficio.

18 Para el caso particular de los usuarios de servicios, la normativa aduanera a dispuesto en su artículo 393-22 que: (...) "El servicio ofrecido por el Usuario Industrial de Servicios deberá ser prestado exclusivamente dentro o desde el área declarada como Zona Franca siempre y cuando no exista desplazamiento físico fuera de la Zona Franca Permanente de quien presta el servicio (...)".

19 COLOMBIA, Decreto 1000 de 1997, Artículo 2º: Exportadores con derecho a devolución. Para efectos de la devolución o compensación en el Impuesto sobre las ventas, se consideran exportadores: (...) d) Quienes presten servicios en el país que se utilicen exclusivamente en el exterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 del Decreto 380 de 1996.

CONCLUSIONES

Como pudo notarse en el desarrollo del texto, el régimen aplicable actualmente a las zonas francas tiene importantes efectos sobre el tratamiento del impuesto sobre las ventas en Colombia. Estos efectos principalmente se derivan del tratamiento que reciben las operaciones llevadas a cabo por los usuarios industriales de las zonas francas con el resto del mundo y con el resto del territorio aduanero nacional. Estos beneficios principalmente proceden de que las normas aplicables generan la posibilidad de que ciertos bienes cuando se comercian a través de operaciones específicas, reciben el tratamiento de exentos con derecho a devolución, situación que se deriva de la forma en la que fueron concebidos por el estatuto aduanero y por las excepciones adoptadas por la legislación tributaria. Este escenario sin lugar a dudas genera un importante beneficio para aquellas personas y empresas que desarrollan las actividades que reciben el tratamiento especial. Por otra parte se vio como la normativa se limita a crear situaciones especiales respecto de bienes y mercancías, mas sin embargo guarda silencio acerca de tratamientos especiales que reciban los servicios prestados por y hacia los usuarios industriales de las zonas francas. De esto se llega a que la prestación de servicios se continúa rigiendo por las normas generales del impuesto del IVA, y por ende se circscribe al criterio de que éstos sean o no prestados dentro del territorio nacional en los términos del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior se obtiene la innegable conclusión de que las implicaciones importantes del régimen de zonas francas recaen esencialmente sobre los usuarios industriales que desarrollan su actividad mediante operaciones en donde se comercian bienes o mercancías, dejando efectos residuales y de menor importancia para aquellos que lo hacen a través de la prestación de servicios.

Por último puede hacerse el cometario de que al

ser este régimen un instrumento que le genera importantes beneficios a quienes se acojan a sus condiciones y requisitos, puede convertirse efectivamente en un factor que incentive la inversión y por tanto un elemento que sirva como motor de crecimiento para el país.

Por lo de más, es cuestión de tiempo que la jurisprudencia y la doctrina de la Administración de Impuestos, a través de la casuística, vayan profundizando la aplicación y comprensión del régimen, para llegar a que se tenga una normativa mucho más completa que permita una mejor aplicación.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina.

BRAVO ORTEGA, Juan Rafael Nociones. "Fundamentales de Derecho Tributario". Tercera edición, Editorial: Legis S.A, Colombia, 2000.

BARBOSA MARIÑO, Juan David y SANCHEZ NEIRA Luis Orlando, "El Régimen de Zonas Francas en Colombia", En: Revista número 58 de mayo de 2008, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

FERLAZZO NATOLI, Luigi, "Tratado de Derecho Tributario", Dirigido por ANDREA AMATUCCI. tomo II, Editorial: Temis S.A, Bogotá, 2001.

PLAZAS VEGA, Mauricio A., "El I.V.A en Colombia", Editorial: Temis S.A, Bogotá, 1989.

PLAZAS VEGA, Mauricio A., "Derecho de la Hacienda Pública", Tomo II, Segunda edición, Editorial: Temis S.A., Bogotá, 2005.

PLAZAS VEGA, Mauricio A, "La Territorialidad del IVA", En: Temas de Derecho Tributario Contemporáneo, Editorial: Universidad del Rosario, Bogotá, 2006.

Proyecto de ley 141 de 2005 de la Cámara de Representantes, Gaceta del Congreso número 636 del 19 de septiembre de 2005

VASCO MARTINEZ, Rubén, "El Impuesto sobre las ventas", Editorial: Centro Interamericano jurídico – financiero, Bogotá, 2006.

Doctrina de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Resolución 4240 del 2 de junio de 2000, artículo 382

Concepto Unificado del Impuesto sobre las Ventas No. 1 de 19 de junio de 2003.

Concepto Jurídico 082286 de 2003

Concepto jurídico 73127 del 26 de octubre de 2004

Concepto jurídico 16328 de 18 de marzo de 2005

Concepto jurídico 28 del 29 de Julio de 2005.

Concepto Jurídico 26016 del 3 de abril de 2007

Concepto jurídico 26661 de 13 de marzo de 2008.

Concepto Jurídico 052812 del 27 de mayo de 2008

Resolución 7941 de 2008.

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Artículo 1º de la Resolución 347 de 2007.

Jurisprudencia.

Corte Constitucional, sentencia C-094 de 27 de febrero de 1993, MP José Gregorio Hernández Galindo, Expedientes: D-162, D-171 y D-174

Corte Suprema de Justicia, Sentencia de 20 de mayo de 1996.

Corte Constitucional, sentencia C-488 de 2000, MP: Carlos Gaviria Díaz, expediente D-2623