

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

CONCEPTO 015295 int 1528 DE 2026 SEPTIEMBRE 1

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)**Impuesto Sobre las Ventas - IVA**

Problema Jurídico

PROBLEMA JURÍDICO No. 1

¿Puede un Usuario Industrial de Servicios de una Zona Franca Permanente recibir materias primas o insumos adquiridos desde el territorio aduanero nacional por un contratista que actúa como mandatario de una Sociedad Portuaria calificada como Usuario Industrial de una Zona Franca Permanente Especial, para realizar sobre dichos bienes actividades de transformación o elaboración de infraestructura portuaria, bien en la zona franca donde se encuentra calificado o en la Zona Franca Permanente Especial de la mandante?

PROBLEMA JURÍDICO No. 2

¿Puede un contratista ubicado en el territorio aduanero nacional adquirir por cuenta propia materias primas o insumos exentos de IVA, remitirlos a un Usuario Industrial de Servicios de una Zona Franca Permanente para su transformación, fabricación o incorporación a una estructura o infraestructura y, posteriormente, vender el producto terminado a otro Usuario Industrial de Zona Franca con la exención del IVA?

Tesis Jurídica

TESIS JURÍDICA

No. La sola calidad de Usuario Industrial de Servicios no permite desarrollar actividades de transformación o elaboración de bienes, propias del Usuario Industrial de Bienes.

TESIS JURÍDICA

No. La adquisición por cuenta propia realizada por el contratista en el territorio aduanero nacional no se encuentra amparada por la exención prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y el Usuario Industrial de Servicios no puede realizar actividades de transformación o fabricación bajo esa sola calidad.

Descriptores

Tema: Impuesto sobre las ventas -IVA

Zonas Francas

Descriptores: Exenciones

Usuario Industrial de Servicios

Fuentes Formales

Artículo 147 y 481 del Estatuto Tributario

Ley 1004 de 2005

Decreto 2147 de 2016

Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO No. 1

2. ¿Puede un Usuario Industrial de Servicios de una Zona Franca Permanente recibir materias primas o insumos adquiridos desde el territorio aduanero nacional por un contratista que actúa como mandatario de una Sociedad Portuaria calificada como Usuario Industrial de una Zona Franca Permanente Especial, para realizar sobre dichos bienes actividades de transformación o elaboración de infraestructura portuaria, bien en la zona franca donde se encuentra calificado o en la Zona Franca Permanente Especial de la mandante?

TESIS JURÍDICA

3. No. La sola calidad de Usuario Industrial de Servicios no permite desarrollar actividades de transformación o elaboración de bienes, propias del Usuario Industrial de Bienes.

FUNDAMENTACIÓN

4. El artículo 3 de la Ley 1004 de 2005 y el artículo 4 del Decreto 2147 de 2016 distinguen las actividades propias de los usuarios industriales de bienes y de servicios. Al Usuario Industrial de Bienes le corresponde producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o productos semielaborados, mientras que el Usuario Industrial de Servicios desarrolla las actividades de servicios previstas en dichas disposiciones y aquellas de la misma naturaleza para las cuales haya sido calificado.

5. En este sentido, el Oficio No. 903105 de 2021 precisó que la expresión "entre otras actividades", contenida en la definición del Usuario Industrial de Servicios, comprende únicamente actividades de servicios. Por tanto, esta expresión no permite que dichos usuarios realicen actividades de transformación, procesamiento o ensamble de bienes, propias de los usuarios industriales de bienes.
6. El mismo pronunciamiento indicó que cuando una actividad comprende simultáneamente la prestación de un servicio y la transformación, producción o ensamble de bienes, el Usuario Industrial de Servicios deberá ostentar también la calidad de Usuario Industrial de Bienes.
7. De igual forma, el Oficio No. 032046 de 2019 señaló que, cuando una mercancía ingresa a zona franca para ser objeto de transformación o elaboración, quien la recibe debe ser un Usuario Industrial de Bienes. Si la operación corresponde a una actividad de servicios, podrá intervenir un Usuario Industrial de Servicios, siempre que se encuentre calificado para desarrollarla.
8. En consecuencia, la recepción de las mercancías por un Usuario Industrial de Servicios debe analizarse en función de la actividad para la cual son introducidas. No basta su condición de usuario de zona franca, pues la actividad que pretenda desarrollar sobre los bienes debe corresponder a su clase y estar comprendida en su acto de calificación.
9. En efecto, el artículo 81 del Decreto 2147 de 2016 exige que el acto de calificación indique el tipo de usuario, delimite el área que ocupará y señale las actividades que desarrollará. Cuando una misma persona ostente simultáneamente las calidades de Usuario Industrial de Bienes y Usuario Industrial de Servicios, deben identificarse las actividades correspondientes a cada una de ellas.
10. Por su parte, la existencia de un contrato de mandato no incide en la delimitación de las actividades autorizadas a cada clase de usuario. El mandato permite que un tercero realice adquisiciones por cuenta del usuario industrial, sin que ello implique extender las actividades que este puede desarrollar conforme a su calificación.
11. Al respecto, el Oficio No. 902353 de 2022 reiteró que los bienes adquiridos desde el territorio aduanero nacional por un usuario industrial, a través de mandatario o administrador delegado, pueden conservar la exención prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para su procedencia.
12. Sobre estos requisitos, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 10 de julio de 2025, expediente 29389, precisó que deben acreditarse: i) la venta de materias primas, partes, insumos o bienes terminados; ii) que la operación se realice desde el territorio aduanero nacional a un usuario industrial de zona franca, o entre estos, lo que comporta su entrega en zona franca; y iii) que los bienes sean necesarios para la producción de bienes o prestación de servicios del respectivo usuario. Asimismo, los bienes deben ingresar a zona franca y ser efectivamente recibidos por el usuario industrial.
13. Por consiguiente, el mandato no sustituye los requisitos previstos para la procedencia de la exención y, en particular, tampoco modifica las actividades que puede desarrollar el usuario que recibe las mercancías.
14. Bajo estas premisas, la conclusión no varía por el lugar en el que se pretenda realizar la transformación o elaboración de los bienes. Bajo la sola calidad de Usuario Industrial de Servicios, las actividades citadas por el consultante no pueden desarrollarse ni en la Zona Franca Permanente en la que se encuentra calificado ni en la Zona Franca Permanente Especial donde se encuentra ubicada la Sociedad Portuaria mandante.
15. Adicionalmente, la calificación del usuario se encuentra vinculada a las actividades y al área para las cuales fue otorgada. En este sentido, el artículo 6 y el numeral 1 del artículo 82 del Decreto 2147 de 2016 disponen, respectivamente, que el Usuario Industrial de Servicios debe prestar sus servicios exclusivamente dentro o desde el área declarada como zona franca y desarrollar las actividades para las cuales fue calificado o autorizado en el área habilitada para tal fin.
16. Por tanto, la circunstancia de que la actividad se pretenda ejecutar en otra zona franca no modifica las actividades autorizadas al Usuario Industrial de Servicios ni extiende el alcance territorial de su acto de calificación. En consecuencia, para desarrollar actividades de transformación, producción o ensamble deberá ostentar también la calidad de Usuario Industrial de Bienes y encontrarse calificado para su ejercicio.

PROBLEMA JURÍDICO No. 2

17. ¿Puede un contratista ubicado en el territorio aduanero nacional adquirir por cuenta propia materias primas o insumos exentos de IVA, remitirlos a un Usuario Industrial de Servicios de una Zona Franca Permanente para su transformación, fabricación o incorporación a una estructura o infraestructura y, posteriormente, vender el producto terminado a otro Usuario Industrial de Zona Franca con la exención del IVA?

TESIS JURÍDICA

18. No. La adquisición por cuenta propia realizada por el contratista en el territorio aduanero nacional no se encuentra amparada por la exención prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y el Usuario Industrial de Servicios no puede realizar actividades de transformación o fabricación bajo esa sola calidad.

FUNDAMENTACIÓN

19. El literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario establece la exención del IVA para las materias primas, partes, insumos y bienes terminados vendidos desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca, o entre estos, siempre que sean necesarios para el desarrollo de su objeto social. Por tanto, la adquisición efectuada por cuenta propia por un contratista ubicado en el TAN no está comprendida en este supuesto, pues el adquirente no ostenta la calidad de usuario

industrial de zona franca.

20. Por su parte, el artículo 479 del Estatuto Tributario establece la exención del IVA para los bienes corporales muebles que se exporten. Esta regla supone la existencia de una exportación y, por ello, no comprende la adquisición inicial efectuada entre un proveedor y un contratista ubicados en el TAN por el solo hecho de que este último proyecte destinar posteriormente los bienes a una zona franca.

21. La adquisición de las materias primas por el contratista y su posterior introducción a zona franca corresponden, entonces, a operaciones diferentes. La exención debe verificarse respecto de la operación que reúna los presupuestos previstos en la ley, sin que el tratamiento tributario de una operación se extienda a otra distinta.

22. Respecto del ingreso de las mercancías a zona franca, el artículo 479 del Decreto 1165 de 2019 considera exportación definitiva la introducción desde el TAN de las materias primas, partes, insumos y bienes terminados allí previstos, siempre que sean necesarios para el normal desarrollo del objeto social del usuario y sean efectivamente recibidos por este. Estas operaciones pueden encontrarse exentas de IVA conforme al literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario cuando se cumplen sus requisitos.

23. Sin embargo, si el contratista conserva la titularidad de las mercancías y las remite a zona franca para someterlas a transformación o elaboración, deberá atenderse a las reglas de la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo. Estas operaciones no tienen, mientras conserven dicha modalidad, los beneficios previstos para las exportaciones definitivas.

24. Adicionalmente, como se explicó al resolver el problema jurídico No. 1, cuando el perfeccionamiento consiste en transformación o elaboración, la mercancía debe ser recibida por un Usuario Industrial de Bienes. El Usuario Industrial de Servicios no puede realizar actividades de transformación, procesamiento o ensamble bajo esa sola calidad.

25. Por consiguiente, si la incorporación a una estructura o infraestructura implica materialmente transformación, fabricación, producción o ensamble, deberá ser realizada por un usuario que ostente la calidad de Usuario Industrial de Bienes. Si corresponde propiamente a un servicio, deberá encontrarse comprendida en la calificación del Usuario Industrial de Servicios.

26. Finalmente, la venta posterior del producto terminado a otro Usuario Industrial de Zona Franca deberá analizarse de manera independiente. Podrá encontrarse amparada por la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario si cumple los requisitos allí previstos y las condiciones aduaneras aplicables, sin que dicha circunstancia otorgue carácter exento a la adquisición inicial realizada por el contratista en el TAN.

27. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.