

CONCEPTO 10467 DEL 3 DE MAYO DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 100046935 del 09/08/2018

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptor	Factura Electrónica
Fuentes formales	Estatuto Tributario, artículos 615, 616-1 modificado por el artículo 308 de la Ley 1819 de 2016, 616-2; Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, artículos: 1.6.1.4.1.1, 1.6.1.4.1.3 y 1.6.1.4.1.18 que corresponden a los artículos 1, 3 y 18, respectivamente, del Decreto 2242 de 2015; Decreto 2685 de 1999, artículos: 453, 454, 455, 455-1 455-2 con las modificaciones efectuadas por el Decreto 1201 de 2007.

Cordial saludo, señor Urbay.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se plantean varias preguntas en relación con la factura electrónica y la facturación en la Zona Aduanera Especial de Uribia, Maicao y Manaure.

Para tal efecto, es necesario tener presente que la Ley 677 de 2001 en el Capítulo II prevé la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia y Manaure, en armonía con la Ley 788 de 2002. Este régimen está reglamentado actualmente por el Decreto 1201 de 2007 que modifica y adiciona el Título II del Decreto 2685 de 1999, relativo a dicha zona que bajo el amparo del régimen aduanero especial goza de estímulos que buscan promover nuevos desarrollos industriales, comerciales y de turismo, con el propósito de desarrollar en ellos la actividad económica y el empleo.

Las respuestas se dan considerando esta normativa especial y las operaciones comerciales que se derivan a partir de la introducción a la zona de mercancías desde el exterior, no las importaciones de bienes de capital a la zona, tema no

comprendido en la consulta, tampoco lo pertinente al régimen general de exportaciones desde esta zona.

Considerando las operaciones comerciales realizadas en la Zona Aduanera Especial de Maicao, Uribia y Manaure y su facturación, es pertinente considerar los siguientes eventos:

1. Ingreso de mercancías desde el resto del territorio nacional a la zona.

Al respecto es necesario tener presente que según el artículo 456 del Decreto 2685, el ingreso de mercancías desde el resto del territorio aduanero nacional a la Zona de Régimen Aduanero Especial no constituye exportación.

Esto implica la facturación de las respectivas operaciones comerciales por el vendedor ubicado en el resto del territorio nacional, acorde con el artículo 615 del Estatuto Tributario en armonía con el artículo 617 ibídem y las normas reglamentarias.

2. Importación de mercancías a la Zona.

De acuerdo con el artículo 444 del Decreto 2685, las mercancías importadas a la Zona de Régimen Aduanero Especial están sujetas al impuesto de ingreso a la mercancía del cuatro por ciento (4%) liquidado sobre el valor en aduana, sin perjuicio de la aplicación del impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995.

El artículo 450 del Decreto 2685, dispone que:

"Solamente podrán efectuar importaciones a las zonas amparadas en el Régimen Aduanero Especial:

a) Los comerciantes establecidos en la Zona de Régimen Aduanero Especial, inscritos en el Registro Único Tributario, para lo cual deberán diligenciar y presentar la Declaración de Importación Simplificada bajo la modalidad de franquicia, con el pago del impuesto de ingreso a la mercancía.

b) *Los importadores de bienes de capital /.../*

(...)." (Subrayado fuera de texto)

3. Operaciones dentro de la zona:

Las operaciones de venta al interior de la Zona de Régimen Aduanero Especial de Manaure, Uribia y Maicao, supone varias situaciones;

- Consumo de productos nacionales.
- Consumo de productos extranjeros importados desde el exterior a la Zona.
- Ventas en la zona de productos extranjeros para ingreso al territorio nacional (Viajeros/comerciantes)
- Ventas en la zona de productos extranjeros para posterior salida del país. (Turistas /comerciantes)
- Venta de productos nacionales o procedentes del resto del territorio aduanero nacional para salida al extranjero.

4. Reglas de facturación.

En lo que se refiere a la factura de venta que debe expedirse en la Zona Aduanera Especial de Maicao, Uribia y Manaure, aplican las reglas generales, es decir, el artículo 615 del Estatuto Tributario que establece la obligación de expedir factura en los siguientes términos:

"Art. 615 - Obligación de expedir factura. Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales."

Adicionalmente, el Decreto 2685 de 1999, en el Título XIII relativo a la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia y Manaure, incluye el Capítulo VII sobre "Disposiciones de Control" que, entre otras disposiciones, en el artículo 458 establece las obligaciones de los comerciantes domiciliados en la zona, indicando entre ellas en el literal b), la de:

"b) Expedir las facturas correspondientes, con el lleno de los requisitos que señale en el artículo 617 del Estatuto Tributario;"

En consecuencia, los comerciantes de la zona deben expedir factura con el lleno de los requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario y las normas reglamentarias pertinentes, entre otras, las establecidas en los decretos 1165 de 1996, 1001 de 1997, igualmente incorporados en el Decreto

1625 de 2016. También deben cumplir las disposiciones de la Resolución 000055 de 2016, que establece sistemas técnicos de control, como la **autorización** de numeración, entre otros.

Las excepciones a la obligación de expedir factura están señaladas en el artículo 616-2 del Estatuto Tributario y en el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997, incorporado, en el artículo 1.6.1.4.2 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 que, entre otros, exceptúa a los responsables del régimen simplificado, que como tal fue derogado expresamente por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018. Actualmente hablamos de los sujetos "*no responsables del IVA*" siempre y cuando cumplan en su totalidad los requisitos del párrafo tercero del artículo 437 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 4 de la misma ley.

5. Factura Electrónica:

El artículo 616-1 del Estatuto Tributario, se refería a la factura electrónica como un documento equivalente. Por su parte, el Decreto 2242 de 2015, reglamenta la masificación de la factura electrónica y, en el artículo 1 (incorporado al artículo 1.6.4.4.1.1 del Decreto 1625 de 2016), señala su ámbito de aplicación, extendiéndola, entre otros, a los sujetos obligados a expedir factura que sean seleccionados por la DIAN, así como a quienes opten voluntariamente por ella. Así mismo establece, entre otros aspectos, los requisitos de contenido y condiciones de expedición (art.3 Dto. 2242 de 2015 incorporado en el artículo 1.6.4.4.1.3 del decreto Único Reglamentario 1625).

La DIAN expidió las Resoluciones 000072 del 29 de diciembre de 2017 y 000010 del 6 de febrero 2018, a través de las cuales seleccionó como obligados a facturar electrónicamente, a los sujetos que facturaban de esta forma según las reglas del Decreto 1929 de 2007 y, a los grandes contribuyentes (para la fecha de expedición de la resolución 000010), respectivamente.

De otra parte, la Ley 1819 de 2016 en el Parágrafo Transitorio 2 del artículo 308, estableció la obligatoriedad de facturar electrónicamente a **los responsables del impuesto sobre las ventas** y el impuesto nacional al consumo **a partir del primero de enero de 2019**.

No obstante, la Ley 1943 de 2018, por medio del artículo 16, modificó dicho párrafo, en los siguientes términos:

"Parágrafo transitorio segundo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN establecerá el calendario y los sujetos

obligados a facturar que deben iniciar la implementación de la factura electrónica durante el año 2019, así como los requisitos técnicos de la factura electrónica para su aplicación específica en los casos de venta de bienes y servicios, pago de nómina, importaciones y exportaciones, pagos al exterior, operaciones de factoraje, entre otras.” (Subrayado fuera del texto)

Lo anterior implica, que **los responsables del impuesto sobre las ventas por este solo hecho, es decir, por ser responsables de IVA o impuesto nacional al consumo, no pasan a facturar electrónicamente a partir del 1 de enero de 2019.** Serán obligados a facturar electrónicamente los sujetos que cumplan los criterios de obligatoriedad que señale la DIAN en las Resoluciones que expida para tal efecto y dentro del calendario que fije durante el año 2019.

Por ahora la Entidad ha expedido la Resolución 000002 de 2019, donde recaba la obligatoriedad de expedir factura electrónica para los sujetos seleccionados en las Resoluciones 000072 de 2017 y 000010 de 2018, y para quienes bajo esos mismos criterios no hubieren comenzado a hacerlo, fijando un plazo para ello, así como para quienes hubieren optado, hasta el 18 de enero de 2019, por facturar electrónicamente de manera voluntaria.

Esto implica que, si entre quienes cumplen los supuestos de dichas resoluciones (000072 de 2017 y 000010 de 2018) o hubieren optado voluntariamente por el sistema de facturación electrónica hasta el 18 de enero de 2019, **se encuentran sujetos que operan en la Zona Aduanera Especial de Uribia, Maicao y Manaure, deben facturar electrónicamente, de lo contrario no.**

Sin perjuicio de lo anterior y de acuerdo con lo dispuesto en el Parágrafo Transitorio 1 del artículo 16 de la Ley 1943 de 2018, mientras no se modifiquen las reglas del Decreto 2242 de 2015, quienes facturan electrónicamente deben atender sus disposiciones en armonía con lo dispuesto en la Resolución 000002 de 2019.

En este contexto, y considerando el tratamiento especial de la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia y Manaure, en particular, por la introducción a la misma de mercancías desde el exterior, su comercialización en la zona para consumo dentro de la misma, o su adquisición por viajeros o comerciantes para introducir al resto del territorio nacional, así como la salida de las mismas al exterior, se responden las preguntas que plantea el consultante:

1. ¿Qué trato debe darse a las ventas que se realizan en la zona de régimen aduanero especial y son llevadas a Venezuela?

El Decreto 2685 de 1999, con las modificaciones efectuadas por el Decreto 1201 de 2007, en lo correspondiente al régimen aduanero especial de Manaure, Uribia y Maicao prevé, entre otros aspectos, lo relativo a la enajenación de mercancía que sale a otros países, así:

"Artículo 454°. Salida de mercancías a otros países. Para la salida de mercancías extranjeras que hayan ingresado a la zona y que posteriormente se envíen a otros países, deberá diligenciarse la factura de exportación en el formulario que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Esta operación no generará devolución del impuesto de ingreso a la mercancía que se haya cancelado al momento de introducción a la zona.

En el caso de los productos extranjeros gravados con el impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, en la factura de exportación deberá indicarse el número y fecha del levante de la Declaración de Importación Simplificada con la cual se introdujo la mercancía a la Zona.

Parágrafo. Por la Zona de Régimen Aduanero Especial se podrán exportar mercancías conforme a las disposiciones previstas en los artículos 260 y siguientes de este decreto." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el parágrafo del artículo 453 ibídem, que se refiere al consumo dentro de la zona, establece:

*"Parágrafo. Las ventas que se realicen dentro de la zona están gravadas con el impuesto a las ventas de conformidad con el Estatuto Tributario, **con excepción de las ventas realizadas a viajeros nacionales o las ventas realizadas con destino al exterior**, las cuales se regirán por lo establecido en los artículos 454 y 455-2 de este decreto." (Resaltado fuera de texto)*

Las normas transcritas prevén entonces las reglas aplicables si las mercancías extranjeras que se venden en la zona aduanera especial salen al exterior. Es así como, no tiene lugar el impuesto sobre las ventas.

En materia de facturación, una cosa es la factura de venta al interior de la

zona y, otra, la "factura de exportación" para su salida del país, la cual es reglamentada por la DIAN.

En efecto, la DIAN ha prescrito el formulario 630 correspondiente a la "Factura de exportación" para la salida mercancías desde la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribe y Manaure a otros países. Según se lee en el instructivo de este formulario:

"... la misma solo podrá ser diligenciada por los comerciantes inscritos en la respectiva zona cuando:

- Se venda a turistas extranjeros que llevan las mercancías a otro país.
 - Se venda a comerciantes extranjeros domiciliados en el exterior."
- (Subrayado fuera de texto)

Sin perjuicio de lo anterior, en las instrucciones del formulario 630 se precisa que: "por cada factura de venta" se debe diligenciar una "factura de exportación".

Además, en la instrucción correspondiente a la casilla 35 del mismo formulario 630, se describe que allí se debe indicar la fecha de la factura de venta (año, mes y día).

De tal manera que la factura que se referencia en la "factura de exportación" es la factura de venta que igualmente expide el vendedor, la cual será física o electrónica, según el caso, y deberá llenar los requisitos y condiciones pertinentes según se trate de una u otra. La factura de venta será electrónica si el vendedor es un sujeto obligado a este sistema de acuerdo con las precisiones efectuadas en el punto 5 de este oficio a partir del Decreto 2242 de 2016 y disposiciones legales pertinentes.

La "factura de exportación" que expide igualmente el vendedor, es el documento definido como tal por la PIAN, que soporta la operación de salida de mercancías desde la zona aduanera especial al exterior que, de todas maneras, debe referir en la casilla 35 la fecha de la factura de venta igualmente expedida por el vendedor en la Zona Aduanera Especial, independientemente que se trate de una factura física o electrónica, si fuera el caso.

Este procedimiento aplica siempre que las mercancías extranjeras que se vendan en la zona aduanera especial salgan al exterior, como sería el caso de Venezuela, sin que exista un tratamiento distinto porque el destino sea este país.

2. ¿En el caso de la factura electrónica cómo se debe manejar el gravamen único ad valorem?

Según se planteó al comienzo, por regla general, al interior de la zona aduanera especial, los comerciantes están obligados a expedir factura de venta, salvo las excepciones que trae la ley o el reglamento.

En concreto, el artículo 453 del Decreto 2685 de 1999, relativo al "Consumo dentro de la zona", establece la procedencia del IVA y sus excepciones. Precisamente el párrafo de esta norma señala:

Parágrafo. Las ventas que se realicen dentro de la zona están gravadas con el impuesto a las ventas de conformidad con el Estatuto Tributario, con excepción de las ventas realizadas a viajeros nacionales o las ventas realizadas con destino al exterior, las cuales se regirán por lo establecido en los artículos 454 y 455-2 de este decreto. (Subrayado y resaltado fuera de texto)

El artículo 454 ibídem se refiere a la salida de mercancías a otros países, y el 455-2 a los viajeros procedentes del resto del territorio aduanero nacional.

Por su parte, el artículo 455 trata lo correspondiente a la "Introducción de mercancías al resto del territorio aduanero nacional", así:

"Las mercancías importadas a la Zona de Régimen Aduanero Especial en desarrollo de lo dispuesto en el presente decreto, podrán ser introducidas al resto del territorio aduanero nacional por el sistema de envíos o bajo la modalidad de viajeros." (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Tratándose de viajeros, el artículo 455-2 dispone:

"Los viajeros procedentes de la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribia y Manaure, tendrán derecho personal e intransferible a introducir al resto del territorio nacional como equipaje acompañado, artículos nuevos adquiridos a comerciantes inscritos en el Registro Único Tributario, hasta por un valor equivalente a dos mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$2.000), con el pago del gravamen único ad valorem de que trata el artículo 24 de la Ley 677 de 2001.

Dentro de este cupo el viajero podrá traer en cada viaje hasta cuatro (4)

electrodomésticos de la misma clase y hasta doce (12) artículos de la misma clase diferentes a electrodomésticos.

La mercancía deberá estar acompañada de la correspondiente factura, que se utilizará para salir de la Zona de Régimen Aduanero Especial en un plazo máximo de cinco (5) días, contados desde la fecha de su expedición y no podrá ser movilizada en medios de transporte de carga, ni destinarse al comercio.” (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Esto implica que, en la correspondiente factura de venta, que sirve de soporte a los viajeros para la introducción de mercancías extranjeras desde la zona aduanera especial al resto del territorio nacional, debe estar incluido el gravamen único ad valorem del seis por ciento **(6%)**, **que procede en este caso, de acuerdo con el literal c) del artículo 24 de la Ley 677 de 2001, que liquida el vendedor en la respectiva factura, que no es otra que la factura de venta.**

Según hemos visto, por regla general, los comerciantes de la zona de régimen aduanero especial, están obligados expedir factura y, en la misma deben liquidar el gravamen único ad valorem, cuando sea el caso, esto es, cuando (sic) el adquirente es un viajero que introducirá las mercancías desde la zona aduanera especial al resto del territorio nacional, toda vez que constituye el documento soporte para tal efecto. Si en la zona aduanera especial hubiera obligados a facturar electrónicamente, bajo los supuestos arriba expuestos, deben cumplir las disposiciones del Decreto 2242 de 2015 y las normas que lo modifiquen o adicionen. De acuerdo con el artículo 3 este decreto, incorporado en el artículo 1.6.1.4.1.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, la factura electrónica debe llenar las condiciones de generación y entrega allí señaladas, entre otras, las indicados en el artículo 617 del E. T., sin perjuicio de permitir incluir información adicional, si se requiere.

Así las cosas, como quiera que el gravamen único ad-valorem debe ser liquidado por el vendedor en la respectiva factura de venta cuando el viajero adquiera productos extranjeros en la Zona Aduanera Especial de Maicao, Uribia y Manaure (hasta por el monto señalado en el art 455-2 del Estatuto Aduanero) que introducirá al resto del territorio nacional, **si** la factura fuera electrónica, igualmente deberá incluir este impuesto. En efecto, el formato electrónico XML adoptado por la DIAN mediante Resolución 000019 de 2016 para la expedición de la factura electrónica, según lo indica en el artículo 4, permite incorporar no solo los requisitos señalados en el artículo 3 del Decreto 2242 de 2015, sino información adicional, incluyendo campos opcionales para los contribuyentes de acuerdo con las necesidades de la

operación comercial y otros campos extensibles que podrán ser utilizados por los obligados a facturar teniendo en cuenta los sectores económicos y sus características.

Es preciso señalar que, la factura electrónica se genera por el vendedor siempre en formato electrónico de generación. Toda factura electrónica generada electrónicamente debe ser entregada a la DIAN, según se indica en dicho decreto y la Resolución 000019 de 2016. Por su parte, la forma de entrega al adquirente o comprador depende si este es también facturador electrónico o no. Si lo es, se le entrega en formato electrónico de generación. **Si el adquirente no es facturador electrónico**, y no decide recibirla en formato electrónico de generación, **recibirá del vendedor, una representación gráfica en formato físico** o digital. Sobre el tema se anexa el Oficio 002558 de 2019. Sin perjuicio de lo anterior, y considerando las operaciones en la zona aduanera especial, dado que la factura de venta constituye el soporte para el viajero, es pertinente que el vendedor, si es un sujeto obligado a expedir factura electrónica, le entregue al viajero una representación gráfica de la misma en formato físico.

Así las cosas, el gravamen único ad valorem se liquida y maneja en las mismas condiciones en que debe liquidarse actualmente, de acuerdo con la ley y el reglamento, y se incluye en la respectiva factura de venta independientemente que la misma sea física o electrónica.

La factura electrónica implica una forma de expedición (generación y entrega) de la factura con algunas condiciones especiales sin que las reglas que la gobiernan modifiquen figuras como la del gravamen único ad valorem y las que operan en la Zona de Régimen Aduanero especial de Maicao, Uribe y Manaure, bajo las disposiciones de orden aduanero.

3. ¿Qué incidencia tiene la factura electrónica en la nacionalización de mercancías?

El artículo 455 del Estatuto Aduanero, relativo a la "*Introducción de mercancías al resto del territorio aduanero nacional*", prevé también la posibilidad de introducir las mercancías importadas a la Zona de Régimen Aduanero Especial al resto del territorio nacional, por el sistema de envíos. En efecto, el artículo 455-1 dispone:

"Artículo 455-1. Envíos. Los comerciantes domiciliados en el resto del territorio nacional podrán adquirir mercancías en la Zona de Régimen Aduanero Especial, hasta por un monto de veinte mil dólares de los

Estados Unidos de Norteamérica (US\$20.000) por cada envío.

En la introducción de mercancías al resto del territorio aduanero nacional en desarrollo de lo dispuesto en este artículo, se liquidará el impuesto sobre las ventas y los derechos de aduana generados por la importación. Su liquidación y pago deberán realizarse por el vendedor. Al liquidar los anteriores tributos, se descontará del porcentaje del impuesto sobre las ventas que se cause por la operación respectiva, el porcentaje del impuesto de ingreso a la mercancía que se haya cancelado en la importación de dicho bien a la zona.

Para los comerciantes domiciliados en el resto del territorio nacional que hayan adquirido mercancías conforme al presente decreto, el descuento del impuesto sobre las ventas que proceda conforme al Estatuto Tributario se realizará por el valor total del impuesto sobre las ventas causado en la operación.

La factura de nacionalización en la cual conste la liquidación de los tributos correspondientes deberá presentarse y cancelarse en cualquier entidad bancaria autorizada para recaudar impuestos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el día de su expedición y previo al envío de la mercancía al resto del territorio aduanero nacional, al cual se adjuntará copia de la misma. La constancia del pago correspondiente deberá registrarse en la copia de la respectiva factura de nacionalización.

Los envíos de que trata el presente artículo no requerirán registro de importación ni de ningún otro visado o autorización.

Parágrafo 1°. Para aquellas mercancías sobre las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales haya fijado listas de precios, no se admitirá en la factura de nacionalización la declaración de precios inferiores a los allí establecidos.

Parágrafo 2°. Para las mercancías sujetas al pago del impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, la factura de nacionalización deberá estar acompañada de copia o fotocopia del documento que acredite el pago del respectivo impuesto.

Sin perjuicio de las facultades asignadas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en caso de no acreditarse el pago del impuesto al consumo, la mercancía deberá ser puesta a disposición de la autoridad Departamental competente.” (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Según se vio en un punto anterior, la introducción de mercancías procedentes del exterior a la zona de régimen aduanero especial constituye importación. Para tal efecto tiene lugar la declaración de importación simplificada con la liquidación y pago del impuesto de ingreso a la mercancía, sin perjuicio de la aplicación del impuesto al consumo de qué trata la Ley 223 d (sic) 1995, si fuere el caso. Si posteriormente esas mercancías se introducen desde la zona aduanera especial al resto del territorio nacional por comerciantes, esto implica la expedición de la "*Factura de nacionalización*", hecho para el cual la DIAN establece el formulario 550, en el cual es necesario referenciar la factura de venta que expide el vendedor en dicha zona.

En efecto, el formulario "*Factura de Nacionalización*" prescrito por la DIAN, Identificado con el número 550, indica que, "se diligenciará para las mercancías procedentes de la Zona de Régimen Aduanero Especial de Maicao, Uribe y Manaure y del Puerto Libre de San Andrés Providencia y Santa Catalina, sólo podrá ser diligenciada por los comerciantes inscritos en la respectiva Administración de Aduanas o de Impuestos y Aduanas de dichas zonas cuando:

"- Se venda a compradores radicados en el resto del territorio nacional, que realizan pedidos desde su domicilio comercial, sin necesidad de trasladarse a dichas zonas.

- *Se venda a compradores que se encuentren en las zonas, en calidad de comerciantes que se trasladan allí para efectuar compras.* (Subrayado fuera de texto)

Este formulario, en la casilla 36 que corresponde a: "*No. de factura comercial*", según se lee en el instructivo, requiere que se "*indique el número por cada factura expedida por el vendedor.*". En la casilla 37 se informa el día, mes y año de la venta.

Es decir, las facturas de venía que expide el vendedor, las cuales corresponden a la fecha en que tiene lugar la operación, según indica el artículo 615 del E.T. y obedecen según el artículo 617 ibídem y sus reglamentos a un número consecutivo (autorizado por la DIAN cuando se dan las condiciones de la Resolución 000055 de 2016), debe informarse en el formulario 550. Esa factura de venta la expide el vendedor y será electrónica si el mismo es un sujeto obligado a expedirla en esta forma, bien sea porque la DIAN lo haya elegido como tal o porque hubiere entra voluntariamente en este sistema hasta el 18 de enero de 2019, según lo precisa la Resolución 000002 de 2019.

La factura electrónica debe llenar los requisitos y condiciones señalados por el Decreto 2242 de 2015 o las normas que lo modifiquen o adicionen.

En cuanto a la forma de entrega de la factura electrónica por el vendedor al adquirente, en este caso el comerciante domiciliado en el resto del territorio nacional, es pertinente lo indicado al respecto en la respuesta a la pregunta 2 de este oficio, procediendo su entrega en formato electrónico de generación o en una representación gráfica (física o digital), según el adquirente sea o no un obligado a expedir factura electrónica y, sin perjuicio, que el vendedor le entregue una representación gráfica de la misma. (Ver Oficio 002558 de 2019, ya aludido)

Por su parte, la **“factura de nacionalización”** debe tramitarse y diligenciarse de acuerdo con las disposiciones aduaneras.

En este contexto, la factura de venta, bien sea física o electrónica, debe informarse en la “factura de nacionalización” y si la factura de venta fuera electrónica, esto no tiene incidencia ni modifica el trámite de la factura de nacionalización.

4. ¿Qué trato debe dársele a las ventas del régimen aduanero especial con respecto al IVA y la facturación?

Según se ha indicado en los puntos anteriores, el hecho de utilizar la factura electrónica, cuando de acuerdo con las normas pertinentes el vendedor sea seleccionado por la DIAN para tal efecto o haya entrado voluntariamente en el sistema, no modifica el tratamiento que en materia de IVA debe dársele a las operaciones realizadas en la zona aduanera especial.

Así las cosas, el IVA que debe facturarse en las operaciones efectuadas al interior de la zona de régimen aduanero especial, sigue las reglas señaladas para este régimen en el Decreto 2685 de 1999 con las modificaciones efectuadas por el Decreto 1201 de 2007 en armonía con las disposiciones tributarias.

En concreto, el artículo 453 del Decreto 2685 de 1999, relativo al *“Consumo dentro de la zona”*, establece:

“El consumo dentro de la zona causará el impuesto sobre las ventas, el cual se liquidará al momento de la enajenación de las mercancías para el consumo interno dentro de la zona o a los comerciantes para su introducción al resto del territorio

nacional.

Para tal efecto, se entenderá como venta para el consumo interno, la que se efectúa a los domiciliados en la Zona de Régimen Aduanero Especial o a los turistas o viajeros para ser consumidas dentro de la zona, excluyendo su comercialización posterior.

También se considerarán ventas para el consumo interno los retiros para consumo propio del importador.

Las enajenaciones de mercancías nacionales estarán gravadas con el impuesto a las ventas en los términos previstos en el estatuto tributario

La distribución entre mayoristas y comerciantes deberá ser facturada sin liquidar el impuesto a las ventas ni el gravamen arancelario.

"Parágrafo. Las ventas que se realicen dentro de la zona están gravadas con el impuesto a las ventas de conformidad con el Estatuto Tributario, con excepción de las ventas realizadas a viajeros nacionales o las ventas realizadas con destino al exterior, las cuales se regirán por lo establecido en los artículos 454 y 455-2 de este decreto." (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Es claro, que la enajenación de mercancías para consumo dentro de la zona causa el IVA. Esto supone:

La enajenación de **mercancías que se hubieren importado a la zona**. Recordemos que la importación a la zona, no causa IVA, tiene lugar el impuesto a la importación. Sin embargo, la enajenación dentro de la zona para consumo interno si causa IVA, la misma norma precisa lo que se entiende como consumo interno:

"/.../ se entenderá como venta para el consumo interno, la que se efectúa a los domiciliados en la Zona de Régimen Aduanero Especial o a los turistas o viajeros para ser consumidas dentro de la zona, excluyendo su comercialización posterior.

La norma señala como **excepciones** al impuesto sobre las ventas:

- Las ventas a viajeros para introducción al resto del territorio nacional, toda vez que, en este caso, el viajero debe pagar el gravamen único ad valorem. Pagará IVA si compra para consumo interno (dentro de la

zona).

- Las ventas con destino al exterior, a otros países, no causa IVA.
- La distribución entre mayoristas y comerciantes de la zona aduanera especial.

La enajenación **a comerciantes** domiciliados en el resto del territorio nacional para su introducción al territorio nacional causa IVA, de este se descuenta el impuesto de ingreso que haya procedido en la introducción de las mercancías a la zona de régimen aduanero especial. En este caso, además del IVA deben liquidarse los derechos de aduana.

La enajenación de **mercancías nacionales dentro de la zona tal como lo indica expresamente la norma, están gravadas con IVA en los términos previstos en el Estatuto Tributario.** Serán gravadas o no de acuerdo con las reglas generales de este estatuto.

Frente a las reglas de facturación, según hemos visto, en relación con las operaciones comerciales realizadas en la zona, aplican las disposiciones que la ley y el reglamento traen en materia de facturación, así como las pertinentes según la factura sea física o electrónica, debiendo incluir el IVA cuando este proceda, y así mismo, información adicional, como ocurre con el gravamen único ad valorem, cuando sea el caso.

La factura electrónica, en suma, corresponde a una forma de expedir la factura de venta con unos requisitos y condiciones en la expedición y la entrega que, deben cumplirse por los obligados a ello, sin que esto altere o modifique la regulación propia de impuestos como el IVA ni el gravamen único ad valorem, ni los trámites en materia aduanera, como los que deben surtirse por efectos del tratamiento en las distintas operaciones que tiene lugar en la zona de régimen aduanero especial de Maicao, Uribia y Manaure, sea por operaciones de venta dentro de la zona para consumo en la misma o de bienes que salen al resto del territorio aduanero nacional o al exterior, sin perjuicio de los documentos adicionales establecidos por la norma aduanera como son la "factura de nacionalización" para la introducción de mercancías al territorio nacional por comerciantes o la "factura de exportación", que opera para la salida de mercancías de la zona al exterior.

Lo anterior, según se advirtió al comienzo, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones pertinentes tratándose de exportaciones bajo el régimen general acorde con el Decreto 2685 de 1999.

En los anteriores términos se absuelve su consulta.

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica – Nivel Central

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN

Carrera 8 N° 6C – 38 Piso 4° - Edificio San Agustín – Bogotá, D.C. – Colombia

PBX (57 + 1) 6079999

Anexos: Resoluciones 000072 de 2017, 000010 de 2018 y 000002 de 2019.
Oficio 002558 de 2019

Todo en trece (13) folios.