

100208192-795

Bogotá, D.C., 19 de septiembre de 2024

Tema: Aduanero

Descriptor: Base gravable para liquidar tributos aduaneros – reimportación por perfeccionamiento pasivo- zona franca

Fuentes formales: Estatuto Tributario, Artículo 459  
Decreto 1625 de 2016, Artículo 1.3.1.7.15.  
Decreto 1165 de 2019, Artículos 196, 366 y 483 a 485

Cordial saludo.

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 DIAN<sup>1</sup>. 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 2019<sup>2</sup>.

### **PROBLEMA JURÍDICO**

2. ¿Cuándo los bienes agregados por el usuario industrial en zona franca en el perfeccionamiento pasivo son nacionales, deben descontarse de la base gravable para liquidar tributos aduaneros en la reimportación por perfeccionamiento pasivo?

### **TESIS JURIDICA**

3. En la modalidad de reimportación por perfeccionamiento pasivo, solo se causa tributos aduaneros a los bienes extranjeros agregados por el usuario industrial de zona franca. Cuando los bienes agregados en la transformación, elaboración o reparación son nacionales o nacionalizados, no se tendrán en cuenta para liquidar los derechos de aduanas, ya que se consideran valor agregado nacional y deben deducirse de la base gravable.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

4. Para liquidar el impuesto sobre las ventas de la mercancía reimportada después de haber sido objeto de perfeccionamiento pasivo, se aplicará la regla general para determinar la base gravable prevista en el inciso 1 del artículo 459 del Estatuto Tributario.

## FUNDAMENTACION

5. El perfeccionamiento pasivo consiste en la transformación, elaboración o reparación en el exterior o en zona franca<sup>3</sup> de mercancías nacionales o nacionalizadas. La mercancía exportada temporalmente para perfeccionamiento pasivo a un usuario industrial de zona franca<sup>4</sup> o en el exterior podrá ser reimportada dentro del plazo señalado en la declaración de exportación correspondiente o en el documento que haga sus veces, prorrogables por un año más.<sup>5</sup>

6. Para la reimportación por perfeccionamiento pasivo el valor agregado en el exterior o en zona franca causará tributos aduaneros, es decir, sobre los bienes extranjeros agregados en la elaboración, reparación o transformación de conformidad con el artículo 196 del Decreto 1165 de 2019<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Oficio 907767 int 1541 del 2 de diciembre de 2020. “Así mismo, la producción, transformación o elaboración de bienes en zona franca, puede corresponder a:

“(…) Procesos industriales donde las materias primas o insumos no son de propiedad del usuario industrial, las cuales recibe de un tercero en el resto del territorio aduanero nacional quien previamente los exportó a la zona franca y posteriormente los reimporta, bajo las modalidades de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo y reimportación por perfeccionamiento pasivo, respectivamente, (…). Así mismo, el usuario industrial puede incorporar en el proceso industrial, materias primas o insumos que haya adquirido y que forman parte del bien objeto de reimportación.”

<sup>4</sup> **Oficio 032046 del 30 de diciembre de 2019.** “(…) Es claro el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005, al establecer las actividades que puede realizar cada uno de los usuarios de las zonas francas. La norma diferencia claramente lo que está autorizado a hacer un usuario industrial de bienes, de lo que puede hacer un usuario industrial de servicios.

El usuario industrial de bienes está autorizado para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados, y el usuario industrial de servicio, para prestar servicios en cualquiera de las actividades que expresamente se indican en el inciso 4 del artículo 3 citado, y cuando la norma hace referencia a la expresión “entre otras”, esas otras actividades deben conducir a la prestación de un servicio, el cual no pueden ser “producir, transformar o ensamblar bienes”, pues esa es una característica exclusiva del usuario industrial de bienes. Cosa distinta es que un usuario industrial este calificado por el usuario operador, tanto para ser usuario industrial de bienes, como usuario industrial de servicio. (...) Si el perfeccionamiento pasivo en zona franca, es para transformación o elaboración, quien recibir la mercancía debe sea un usuario industrial de bienes; y si corresponde a una reparación, dicho usuario puede ser industrial de bienes o industrial de servicios, según las actividades para las cuales están calificados.”

<sup>5</sup> Decreto 1165 de 2019. **ARTÍCULO 366. DEFINICIÓN.** Es la modalidad de exportación que regula la salida temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas, del territorio aduanero nacional, para ser sometidas a transformación, elaboración o reparación en el exterior o en una zona franca, debiendo ser reimportadas dentro del plazo señalado en la declaración de exportación correspondiente, prorrogables por un año más.

**PARÁGRAFO 1o.** La solicitud de autorización de embarque y la declaración correspondiente, se tramitarán en la forma prevista en este decreto para la exportación definitiva, como embarque único con datos definitivos.

<sup>6</sup> Decreto 1165 de 2019. **ARTÍCULO 196. REIMPORTACIÓN POR PERFECCIONAMIENTO PASIVO.** La reimportación de mercancía exportada temporalmente para elaboración, reparación o transformación, causará tributos aduaneros sobre el valor agregado en el exterior, incluidos los gastos complementarios a

7. La base gravable para liquidar los tributos aduaneros sobre el valor agregado en zona franca de las mercancías objeto de perfeccionamiento pasivo<sup>7</sup> por el usuario industrial, se encuentran regulados en las siguientes disposiciones: **(i)** los artículos 483 a 485 del Decreto 1165 de 2019, sobre la base gravable para la liquidación de los derechos de aduana y, **(ii)** el artículo 459 del Estatuto Tributario, la forma para calcular la base gravable del IVA de los productos terminados producidos en zona franca.

8. Para determinar la base gravable sobre la cual se liquidan los derechos de aduana, el artículo 483 del Decreto 1165 de 2019, establece que, los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, en el estado en que se presenten al momento de la valoración, deduciendo del mismo el valor agregado nacional y/o el valor de los bienes nacionalizados que se les haya incorporado en la Zona Franca.

9. En el Oficio 020994 del 23 de agosto de 2019 este Despacho precisa los elementos que componen la base gravable para liquidar los derechos de aduanas, así:

“(…) Sobre el particular, los artículos 483 y 485 del Decreto 1165 de 2019:

"ARTÍCULO 483. LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS. Cuando se importen al resto del Territorio Aduanero Nacional mercancías **fabricadas, producidas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas** en Zona Franca, los derechos de aduana se liquidarán y pagarán sobre el valor en aduana de las mercancías importadas, en el estado que presenten al momento de la valoración, deduciendo del mismo el valor agregado nacional y/o el valor de los bienes nacionalizados que se les haya incorporado en la Zona Franca. El gravamen arancelario aplicable corresponde a la subpartida del producto final. (...)

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

ARTÍCULO 485. AGREGADO NACIONAL. Para efectos de lo establecido en el artículo 483 de este Decreto, se considerarán nacionales las materias primas, insumos y bienes intermedios, provenientes de terceros países, desgravados en desarrollo de acuerdos de libre comercio celebrados por Colombia, cuando dichos productos cumplan con los requisitos de origen

---

dichas operaciones, para lo cual se aplicarán las tarifas correspondientes a la subpartida arancelaria del producto terminado que se importa. La mercancía así importada quedará en libre disposición.

<sup>7</sup> Para ser fabricadas, producidas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas en zona franca, actividades propias del perfeccionamiento pasivo de acuerdo con el artículo 196 del Decreto 1165 de 2019. Si el perfeccionamiento pasivo en zona franca es para transformar o elaborar, quien recibe la misma debe ser un usuario industrial de bienes; y si corresponde a una reparación, dicho usuario puede ser industrial de bienes o industrial de servicios, según las actividades para las cuales esté calificado.

exigidos.<sup>8</sup>

Igualmente, se considera como valor agregado nacional, la mano de obra, los costos y gastos nacionales en que se incurra para la producción del bien, el beneficio y las materias primas e insumos nacionales y extranjeros que se encuentren en libre disposición en el resto del Territorio Aduanero Nacional, que se introduzcan temporal o definitivamente para ser sometidos a un proceso de perfeccionamiento en la Zona Franca.

De las anteriores normas transcritas se desprenden que los siguientes componentes o elementos que se consideran valor agregado nacional se deducen de la base gravable para liquidar los derechos de aduanas: La mano de obra, los costos y gastos nacionales en que se incurra para la producción del bien, el beneficio y las materias primas e insumos nacionales y extranjeros que se encuentren en libre disposición en el resto del Territorio Aduanero Nacional, que se introduzcan temporal o definitivamente para ser sometidos a un proceso de perfeccionamiento en la Zona Franca.

Así mismo, las materias primas, insumos y bienes intermedios, provenientes de terceros países, desgravados en desarrollo de acuerdos de libre comercio celebrados por Colombia, cuando dichos productos cumplan con los requisitos de origen exigidos se consideran como materias primas e insumos nacionales y por lo tanto hacen parte del valor agregado nacional.

Con todo lo expuesto se puede concluir que la base gravable para liquidar los derechos de aduana se compone del valor en aduana de la mercancía importada, deduciendo los componentes o elementos que integran el valor agregado nacional.”

(Subrayado fuera de texto)

10. El artículo 483 del Decreto 1165 de 2019 establece que el impuesto sobre las ventas IVA se liquidará sobre las mercancías fabricadas, producidas, reparadas, reacondicionadas o reconstruidas que se importen al territorio aduanero nacional provenientes de zona franca en la forma prevista en el artículo 459 del Estatuto Tributario. El artículo 459 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

“ARTICULO 459. BASE GRAVABLE EN LAS IMPORTACIONES. <Artículo modificado por el artículo 126 de la Ley 633 de 2000. La base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.

---

<sup>8</sup> El primer inciso del artículo 485 del Decreto 1165 de 2019 fue modificado por el Decreto 360 de 2021 en los siguientes términos: <Inciso modificado por el artículo 98 del Decreto 360 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos de la determinación de la base gravable de los derechos de aduana, de acuerdo a lo establecido en el artículo 483 de este decreto, se considerarán nacionales las materias primas, insumos y bienes intermedios, provenientes de terceros países, desgravados en desarrollo de acuerdos de libre comercio celebrados por Colombia, cuando dichos productos cumplan con los requisitos de origen exigidos.

**PARÁGRAFO.** <Parágrafo modificado por el artículo 8 de la Ley 2010 de 2019. Cuando se trate de mercancías cuyo valor involucre la **prestación de un servicio** o resulte incrementado por la inclusión del valor de un bien intangible, la base gravable será determinada aplicando las normas sobre valoración aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas (IVA) en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados<sup>9</sup> de **manera definitiva o introducidos de manera definitiva**, o con materia prima importada, será la establecida en el inciso primero de este artículo adicionando o incluyendo el valor de todos los costos y gastos de producción y descontando el valor de las materias prima y servicios sobre los que ya se haya pagado el IVA, de conformidad con el certificado de integración. Cuando el importador sea el comprador o cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable de la declaración de importación será el valor de la factura más los aranceles. Cuando los bienes producidos sean exentos o excluidos de IVA, la salida de zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el Formulario de Movimiento de Mercancías y el certificado de integración. Lo anterior sin perjuicio de presentar declaración de importación cuando haya lugar a pagar derechos de aduana.”

11. Con el Oficio 010174 del 2 de mayo de 2019 este Despacho precisó lo siguiente: “Es evidente que la norma tributaria, al determinar la base gravable del IVA en la importación de mercancías, parte de misma base gravable que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, y por tanto acoge las normas sobre valoración aduanera, establecidas por el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

12. Esto es indiscutible en el primer inciso del artículo transcrito y se ratifica en el primer inciso de su parágrafo, lo cual permite afirmar, sin duda alguna, que la regla general para la determinación de la base gravable del IVA en la importación de mercancías, es la misma que se tiene en cuenta para liquidar el gravamen arancelario, adicionado con el

---

<sup>9</sup> Decreto 1625 de 2016. ARTÍCULO 1.3.1.7.15. DEFINICIÓN DE COMPONENTES NACIONALES EXPORTADOS. <Artículo adicionado por el artículo 1 del Decreto 1370 de 2019. Para efectos de la aplicación de lo establecido en el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario, se entenderá por componentes nacionales exportados, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados, nacionales o de origen extranjero que se encuentren en libre disposición en el territorio aduanero nacional, que se introduzcan de manera definitiva, en los términos del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca, necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

También se consideran componentes nacionales exportados, para efectos de lo establecido en el parágrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario, las materias primas, partes, insumos y bienes terminados, nacionales o de origen extranjero que se encuentren en libre disposición en el territorio aduanero nacional, que se exporten de manera definitiva a cualquier país en los términos del literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

valor de este gravamen.”

13. Igualmente, el Concepto 906778 - int 1129 del 8 de septiembre de 2022 aclara en qué evento aplica el inciso segundo del párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

“1. Conceptualmente no se encuentra diferencia entre la expresión “componente nacional exportado de manera definitiva o introducidos de manera definitiva” a que se refiere el inciso 2 del párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario; ambas expresiones hacen alusión al ingreso de materias primas e insumos nacionales en forma definitiva desde el resto del territorio aduanero nacional para un usuario industrial de zona franca las cuales incorporará al proceso productivo de un bien final.

2. La base gravable a que hace referencia el inciso 2 del párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario aplica para los bienes finales producidos en zona franca, sobre los cuales el usuario industrial presenta la correspondiente declaración de importación y paga los tributos aduaneros.

No obstante, cuando frente a los mismos bienes la declaración de importación es presentada por un comprador o cliente en el resto del territorio aduanero nacional, la base gravable para la liquidación de IVA será el valor de la factura adicionando el valor de gravamen arancelario que corresponda.

3. Cuando los bienes objeto de declaración de importación no fueron producidos en zona franca sino que se importan al resto del territorio aduanero nacional en el mismo estado en que fueron ingresados del resto del mundo a zona franca, la base gravable del IVA será la establecida en el inciso primero del artículo 459 del Estatuto Tributario.”

(Subrayado fuera de texto)

14. De lo antepuesto es dable concluir lo siguiente:

I. En la modalidad de reimportación por perfeccionamiento pasivo, solo se causa tributos aduaneros a los bienes extranjeros agregados por el usuario industrial de zona franca. Sin embargo, cuando los bienes agregados son nacionales o nacionalizados no se tendrán en cuenta para liquidar los derechos de aduanas, ya que se consideran valor agregado nacional y deben deducirse de la base gravable.

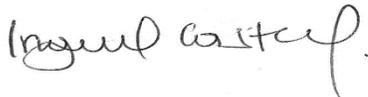
II. Para liquidar el impuesto sobre las ventas de la mercancía reimportada después de haber sido objeto de perfeccionamiento pasivo, se aplicará la regla general para determinar la base gravable prevista en el inciso 1 del artículo 459 del Estatuto Tributario,

así como se tendrá en cuenta la indicado en el inciso 1 del párrafo del citado artículo respecto de las mercancías cuyo valor involucre la prestación de un servicio.<sup>10</sup>

III. En la modalidad de reimportación por perfeccionamiento pasivo no aplica la base gravable establecida en el inciso 2 del párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario, ya que esta solo procede para liquidar el impuesto sobre las ventas en la importación de productos terminados producidos en zona franca con componentes nacionales exportados **en forma definitiva o introducidos de manera definitiva**, o con materia prima importada.

15. 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/>.

Atentamente,



**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Ángela Helena Álvarez Álvarez

Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 13/09/2024

---

<sup>10</sup> Inciso 1 del párrafo del artículo 459 del Estatuto Tributario. Cuando se trate de mercancías cuyo valor involucre la **prestación de un servicio** o resulte incrementado por la inclusión del valor de un bien intangible, **la base gravable será determinada aplicando las normas sobre valoración aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC).**