

100208192 - 1181

Bogotá, D.C., 17 de diciembre de 2024

Tema: Impuesto sobre las ventas (IVA)
Exportación de muestras sin valor comercial

Descriptor: Bienes exentos
Venta de muestras sin valor comercial a usuarios de zona franca

Fuentes formales: Artículos 4020, 421, 479 y 471 del Estatuto Tributario
Artículos 3, 254 y 395 del Decreto 1165 de 2019
Artículo 425 de la Resolución 046 de 2019

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 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 2019.

PROBLEMA JURÍDICO

2. ¿Debe incluirse el impuesto sobre las ventas (IVA) en la facturación de mercancías consideradas “muestras sin valor comercial” que son entregadas a usuarios de Zona Franca, considerando que dichas muestras están asociadas a productos sujetos a IVA en el mercado nacional?

TESIS JURÍDICA

3. Las mercancías consideradas “*muestras sin valor comercial*” enviadas desde el Territorio Aduanero Nacional con destino a un usuario industrial de zona franca tienen la calidad de bienes exentos por tratarse de productos exportados definitivamente de conformidad con lo previsto en el literal a) del artículo 481 y 479 del Estatuto Tributario.

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.

4. En este orden, el exportador deberá incluir en la respectiva factura electrónica el impuesto sobre las ventas (IVA). Lo anterior, teniendo en cuenta que la discriminación del IVA es un requisito de la factura electrónica de venta de conformidad con el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario en concordancia con el numeral 13 del artículo 11 de la Resolución 165 de 2023.

FUNDAMENTACIÓN

5. La definición de exportación³ se encuentra establecida en el artículo 3° del Decreto 1165 de 2016, lo que implica que las ventas de bienes corporales desde el Territorio Aduanero Nacional (TAN) hacia una zona franca se consideren como una exportación⁴.
6. Por su parte, el artículo 395 del Decreto 1165 de 2019, en el cual se regula la modalidad de exportación de muestras gratis sin valor comercial, señala que para los efectos del régimen de exportación se consideran muestras sin valor comercial aquellas mercancías declaradas como tales, cuyo valor FOB total no sobrepase el monto que señale la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución.
7. En desarrollo de lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante el artículo 425 de la Resolución 046 de 2016, reglamentó la modalidad de exportación de muestras sin valor comercial en los siguientes términos:

ARTÍCULO 425. SOLICITUD DE LA MODALIDAD. *El declarante presentará ante la administración con jurisdicción en el lugar donde se encuentre la mercancía, a través de los servicios informáticos electrónicos que disponga la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la Solicitud de Autorización de Embarque y declaración de exportación correspondiente, para las mercancías nacionales que serán objeto de esta modalidad; siempre que su valor o la sumatoria de varias Declaraciones de Exportación, no excedan anualmente de diez mil (US\$10.000) dólares de los Estados Unidos de América en todo el territorio nacional, por cada exportador.*

(...)

El trámite de las mercancías declaradas como muestras sin valor comercial, se realizará en la forma prevista en la presente resolución, referente a exportación definitiva con embarque único y datos definitivos al embarque.

PARÁGRAFO. *Cuando la exportación de muestras sin valor comercial reúna los requisitos previstos en el artículo 254 del Decreto 1165 del 2 de julio de 2019, podrán ser enviadas al exterior bajo la modalidad de exportación por tráfico postal y envíos urgentes. Para el efecto, el intermediario de la modalidad diligenciará una Solicitud de Autorización de Embarque y declaración de exportación, que consolide las muestras sin valor comercial, independientemente de las que amparen los envíos sujetos a la modalidad de exportación por tráfico postal y envíos urgentes. (énfasis propio).*

3 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 y a un depósito franco en los términos previstos en el presente decreto.

4 Decreto 1165 de 2019. Artículo 479. Exportación. Se considera exportación definitiva, la introducción a Zona Franca 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.

8. Respecto de las muestras sin valor comercial recibidas por un usuario industrial, el artículo 547 del mismo ordenamiento jurídico, también señala lo siguiente.

“ARTÍCULO 547. ELEMENTOS PERECEDEROS, FUNGIBLES Y CONSUMIBLES DENTRO DE LA ZONA FRANCA. De conformidad con el artículo 491 del Decreto número 1165 del 2 de julio de 2019, el usuario industrial de bienes o usuario industrial de servicios deberá informar al usuario operador sobre los elementos perecederos, fungibles o consumibles que ingresarán a la zona franca, y al efecto deberá diligenciar el formulario de movimiento de mercancías, posteriormente, una vez consumidos el usuario operador previo informe del respectivo usuario procederá a autorizar mediante el formulario correspondiente el descargue de las mercancías en el sistema de inventarios.

Igualmente se incluyen las muestras sin valor comercial, cuando las mismas vengamarcadas en este sentido, de tal forma, que se impida su comercialización.”

9. En este sentido, el envío de muestras sin valor comercial desde el Territorio Aduanero Nacional con destino a un usuario industrial de Zona Franca se considera una exportación definitiva.
10. Por otro lado, el descriptor 1.1.5. “*facturación en retiro de inventarios*” del Concepto Unificado No. 0106 del 19 de agosto de 2022 “*Obligación de facturar y sistema de factura electrónica*” ha señalado que es obligatorio expedir factura en los retiros de inventarios de muestras gratis.
11. Lo anterior, teniendo en cuenta que de acuerdo con el artículo 421 del Estatuto Tributario, los retiros de inventarios de bienes corporales muebles e inmuebles (p. ej. muestras gratis) efectuados por el responsable, son considerados venta y generan el IVA.
12. Ahora bien, por regla general, está gravada con el IVA la venta de bienes corporales muebles, de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario. No obstante, de conformidad con los artículos 479⁵ y 481⁶ *ibidem*, los bienes corporales muebles que se exporten se encuentran exentos de este impuesto.
13. Así las cosas, las mercancías consideradas como “*muestras sin valor comercial*” enviadas desde el TAN con destino a usuarios de zona franca tienen la calidad de bienes exentos por tratarse de productos exportados de manera definitiva.
14. En este orden, el exportador deberá incluir en la respectiva factura electrónica el IVA. Lo anterior, teniendo en cuenta que la discriminación del IVA es un requisito de la factura electrónica de venta de conformidad con el literal c) del artículo 617 del

5 “ARTICULO 479. LOS BIENES QUE SE EXPORTEN SON EXENTOS. También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; (el servicio de reencauche y los servicios de reparación a las embarcaciones marítimas y a los aerodinamos, de bandera o matrícula extranjera), y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados.”

6 “ARTICULO 481. BIENES EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN BIMESTRAL. Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

a) Los bienes corporales muebles que se exporten; (...)”



Estatuto Tributario en concordancia con el numeral 13 del artículo 11 de la Resolución 1165 de 2019.

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

Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Zulema Silva Meche – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Comité Aduanero del 12/12/2024

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN