

DIRECION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Oficio No 379

30-03-2020

100208221 – 379

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 0002E2020-000156 del 09/01/2020

Tema Impuesto a las ventas
Devolución del Impuesto Sobre las Ventas

Descriptores DEFINICIONES
Productor – Definición

Fuentes formales Artículos 440 y 477 del Estatuto Tributario

Cordial saludo, señora Luisa.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 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 y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria plantea un supuesto en donde una persona jurídica cuyo objeto social es la fabricación de los medicamentos exentos de que trata el artículo 477 del Estatuto Tributario, suscribe un contrato con un tercero, con el fin que este fabrique, empaque y acondicione en la planta de su propiedad, dichos bienes. El tercero suministra las materias primas e insumos necesarios para la producción de los bienes objeto del contrato. Adicionalmente, la peticionaria indica que la persona jurídica que contrata los servicios no cuenta con planta de fabricación o producción, pero posee bodegas de almacenamiento de los productos terminados.

Con base en los anteriores supuestos, la peticionaria realiza una serie de preguntas encaminadas a determinar si la persona jurídica que terceriza su producción mantiene la calidad de productor. Lo anterior se resolverá en el punto 2 de este documento.

1. Consideraciones preliminares

1. Servicio intermedio de la producción

Respecto al servicio intermedio de la producción, la doctrina de la Entidad ha indicado que:

*"En primer lugar es preciso tener en cuenta que los servicios intermedios tienen aplicación dentro de un proceso productivo en virtud del cual se fabrican, elaboran o ponen en condiciones de utilización bienes corporales muebles, con o sin adición de materias primas, aplicándose la tarifa **del bien resultante directamente del servicio y no la del bien para el cual se destine.**" (Concepto 00001 de 2003).*

Por lo tanto, el servicio intermedio estará sometido a la tarifa del IVA que sea aplicable al bien resultante, que se encuentre directamente relacionado con dicho servicio. A modo de ejemplo, el mismo concepto de la DIAN indicó que:

"Por tanto, si se realiza un servicio, por ejemplo, de plastificado de unas pastas o la sola impresión de hojas que conformarán el libro, constituyen servicios de los cuales no resulta el bien exento, así posteriormente entre a conformarlo, razón por la cual se considera que dichos servicios se encuentran sometidos al IVA.

Por ende, si el servicio intermedio se aplica en forma aislada sobre un bien que considerado individualmente no es exento o excluido (tapa, hojas sueltas, etc.) necesariamente se debe cobrar el IVA sobre el servicio, así el producto final del cual entre a formar parte se encuentre exento."

Así las cosas, dicha doctrina de la DIAN concluye que:

"Si del servicio no resulta un bien corporal mueble gravado, excluido o exento o no se presta en forma directa sobre bienes en proceso de transformación, no es posible hablar de servicio intermedio, al no estar en presencia de un bien resultante en la etapa de producción, sino de una obligación de hacer constitutiva de un servicio diferente, siendo necesario en este caso, para efectos del impuesto sobre las ventas, remitirse al concepto determinante de la obligación." (Concepto 00001 de 2003).

En la misma línea, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha indicado que:

"En la sentencia de 23 de octubre de 2014, exp 19915, que se reitera, la Sección Cuarta precisó que los servicios intermedios deben cumplir tres condiciones:

Que recaigan sobre bienes corporales muebles.

Que se contraten por terceros.

Que se presten para obtener el producto final o para coadyuvar a su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización." (Sentencia 22345 del 13 de julio de 2017).

"Textualmente, se consideró en esa jurisprudencia que: si el mismo productor no efectúa un determinado proceso, sino que encarga su ejecución total o parcial a un tercero, la realización de esta actividad configura un "servicio intermedio de la producción", de cuya prestación se obtiene un bien corporal mueble, o esté ya producido, se coloca en condiciones de

utilización, sin que se requiera la adición o aporte de materias primas.” (Sentencia 20994 del 15 de marzo de 2018).

Así las cosas, un servicio calificará dentro de la categoría de “servicio intermedio de la producción”, siempre y cuando se cumplan las disposiciones normativas pertinentes, y las condiciones y requisitos señalados anteriormente.

1. Concepto de productor

El artículo 440 del Estatuto Tributario establece que:

“ARTÍCULO 440. QUÉ SE ENTIENDE POR PRODUCTOR. Para los fines del presente Título se considera productor, quien agrega uno o varios procesos a las materias primas o mercancías.

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 477, se considera productor en relación con las carnes, el dueño de los respectivos bienes, que los sacrifique o los haga sacrificar; en relación con la leche el ganadero productor; respecto de huevos el avicultor.”

De lo anterior se observa que la norma y las definiciones citadas indican que será productor “*quien agrega uno o varios procesos a las materias primas*”.

Lo anterior permite evidenciar que dentro del proceso productivo, el productor puede encargar a un tercero trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, ya sea para la obtención del producto final o que constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización. En caso que se cumplan estos supuestos, se estaría frente a servicios intermedios de la producción.

Respecto a dichos servicios, el Consejo de Estado ha señalado:

*"Así, la producción está referida a la transformación o elaboración de productos (bienes y servicios) con un valor agregado. En lo que interesa a este asunto, la actividad de la actora es la confección de prendas de vestir a través de la figura de maquila, que la Resolución 1505 de 1992 del INCOMEX18 define como "El proceso de adicionar algún valor agregado nacional a través de la producción, mezcla, combinación, elaboración, transformación, manufactura, envase, empaque, armado, ensamble, reparación o reconstrucción a materias primas e insumos importados temporalmente para ser exportados en su totalidad." **En este caso, el producto vendido corresponde al servicio de confección.**" (Sentencia 21741 del 30 de agosto de 2016)*

2. Consideraciones en relación con la consulta

En primer lugar, es importante mencionar que el marco tributario permite que la Administración Tributaria recaracterice o reconfigure toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria (artículo 869 y siguientes, Estatuto Tributario).

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario.

Ahora bien, respecto a los interrogantes de la peticionaria, este Despacho considera que el Legislador ha facultado al productor para que este, sin perder dicha condición, pueda suscribir contratos con terceros con el fin que estos últimos fabriquen, elaboren o pongan en condiciones de utilización los bienes corporales muebles, con o sin adición de materias primas. En estos casos, la naturaleza de dichos contratos será la prestación de servicios intermedios de la producción y los terceros calificarán como los prestadores de dichos servicios.

Teniendo en cuenta lo anterior, y de conformidad con el párrafo 2 del artículo 477 del Estatuto Tributario, solamente el productor de las partidas arancelarias 29.36, 29.41, 30.03, 30.04 y 30.06 podrá solicitar en devolución o compensación los saldos a favor generados en los términos de lo establecido en el párrafo 1 del artículo 850 del mismo estatuto.

Por consiguiente, el prestador de los servicios intermedios a la producción no tiene derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas determinado en sus declaraciones, de que tratan los artículos 477 y 850 del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

UAE-DIAN

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