
IVA EN SERVICIOS INTERMEDIOS DE PRODUCCIÓN – Tarifa / IVA EN SERVICIOS INTERMEDIOS DE PRODUCCIÓN – Características / IVA EN SERVICIO INTERMEDIO DE PRODUCCIÓN (MAQUILA) – Configuración / IVA EN SERVICIOS INTERMEDIOS DE PRODUCCIÓN – Alcance. Están sometidos a la tarifa del impuesto sobre las ventas que corresponda al bien resultante de la prestación del servicio. Reiteración de jurisprudencia / IVA EN MATERIAS PRIMAS EXPORTADAS A USUARIOS DE ZONA FRANCA – Exención

Establece el artículo 476 parágrafo, disposición que se observa invocada por la Administración como sustento de su actuación, lo siguiente: *“En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio. Sobre estos servicios intermedios de la producción, se pronunció la sala en Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp. 20994, CP. Julio Roberto Piza, destacando las siguientes características relevantes: (i) recae sobre bienes corporales muebles; (ii) es prestado por personas o entidades diferentes del productor del bien (terceros especializados), (iii) el servicio es prestado para obtener el producto final o para coadyuvar en su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización. En esta oportunidad, se adiciona que (iv) quien lo encarga puede aportar o no, materia prima, sin que ello desnaturalice el alcance de este servicio. Al confrontar las anteriores características, con la descripción de la operación objeto de análisis, encuentra la Sala lo siguiente: **Recae sobre bienes corporales muebles: Tanto el producto semielaborado (núcleo y fleje) como el producto resultante (transformador) tienen la condición de bienes muebles. Es realizado por personas o entidades diferentes a quien produce el bien final:** Magnetron Zona Franca es el productor y Magnetron Pereira (actor) es quien efectúa el procesamiento parcial. Esto con prescindencia de que haya vinculación económica entre las partes, esta condición es ajena a la norma. Tal es la razón por la que se aparta la Sala de lo considerado en tal sentido por el tribunal y que lo llevó a desestimar la existencia de un servicio de*

maquila. **El servicio se presta para obtener el producto final o para coadyuvar en su fabricación:** el procesamiento parcial es efectuado sobre el producto semielaborado suministrado por el productor de Zona Franca a partir del cual, es obtenido el transformador. **Con aporte o no de materia prima.** Magnetrón Zona Franca, suministra el producto semielaborado, base del transformador. Lo anterior, evidencia sin lugar a dudas, la configuración de un servicio intermedio de la producción (maquila), (...) Si bien le asiste razón a la Administración en la caracterización de la operación como un servicio intermedio de la producción (Artículo 476 E.T), advierte la Sala que esta disposición debe aplicarse en forma inescindible, lo cual implica observar la previsión allí contenida respecto de que la tarifa para el mismo, es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio. Al respecto ha precisado la Sala que *"por imperativo del principio constitucional de equidad tributaria, la disposición conlleva que, si el bien resultante del proceso productivo tiene la condición de excluido del impuesto, entonces, el servicio intermedio que coadyuvó a su producción tendrá ese mismo régimen tributario"* (Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp. 20994, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez). Con antelación, ya se había pronunciado esta sección, en sentencia del 28 de octubre de 2004 precisando 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. En este evento, los servicios intermedios están sometidos a la tarifa del impuesto sobre las ventas que corresponda al bien resultante de la prestación del servicio, el que a su vez puede ser gravado, exento o excluido.* A partir de ello, debe establecerse el tratamiento tributario del bien resultante (componente nacional), la tarifa del impuesto sobre las ventas que le corresponde, pues será esta la aplicable al servicio intermedio de la producción en análisis. A estos efectos, lo primero que debe precisarse es que, el componente nacional lo constituye la materia prima que es incorporada o ensamblada por la sociedad demandante en desarrollo del servicio de maquila, el cual ingresará a la zona franca como una exportación definitiva a la luz de los artículos 265 y 396 del Decreto 2685 de 1999, en consonancia con el artículo 383 de la Resolución 4240 de 2000, pues estas partes e insumos son para el desarrollo del objeto social del usuario industrial de la zona franca, hecho que no fue controvertido por la Administración. (...) Resulta muy relevante lo anterior, de cara al artículo 481 literales a) y e) del Estatuto Tributario, que para efectos del impuesto sobre las ventas, expresamente prevé que, tendrán la calidad de exentos **"los bienes corporales muebles que se exporten,** así como, *"las materias primas,*

partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios". Entonces, aunque para el caso concreto pudo establecer la Sala que se configura la prestación de un servicio de maquila por parte del actor hacia Magnetrón Zona Franca, que se concreta en el procesamiento parcial de los transformadores en el resto del TAN, este servicio no tendría la connotación de ser gravable, comoquiera que, al enmarcarse como un servicio intermedio de la producción, le sería aplicable la exención prevista para la venta de la materia prima, componente nacional que sería exportada al usuario de zona franca en desarrollo de su objeto social.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 265 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 396 / RESOLUCIÓN 4240 DE 2000 – ARTÍCULO 383 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 476 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 481 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 481 LITERAL E

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia por falta de prueba de su causación

No se condenará en costas en esta instancia, por no obrar prueba de su causación.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., veintisiete (27) mayo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 66001-23-33-000-2018-00214-01(24974)

Actor: INDUSTRIAS ELECROMECÁNICAS (SIC) MAGNETRÓN S.A.S

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES – DIAN**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación presentado por la parte demandada contra la sentencia del 1º de agosto de 2019, proferida por la Sala Cuarta de Decisión del Tribunal Administrativo de Risaralda, que resolvió (fl. 2251-2252 c.p14):

1. DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial Impuestos a las Ventas 2º bimestre 2015, 162412017000016 del 10 de marzo de 2017 y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 001949 del 5 de marzo de 2018, confirmatoria de la anterior, por las razones expresadas en la parte considerativa de esta providencia.

*2. Como consecuencia de la declaración que antecede y, a título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al **segundo** bimestre del año 2015, presentada por Industrias Electromecánicas MAGNETRÓN S.A.S, por los argumentos anotados en la parte motiva del presente proveído.*

3. Sin costas, por lo considerado en la parte motiva del presente fallo.

4. Se niegan las demás súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de mayo de 2015, Industrias Electromecánicas Magnetrón S.A.S., en adelante Magnetrón, presentó declaración del IVA II bimestre del año gravable 2015, la cual fue corregida con declaración presentada el 8 de octubre de 2015, determinando un saldo a favor de \$1.209.816.000.

Previo requerimiento especial y la respuesta al mismo, el 10 de marzo de 2017 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 162412017000016, mediante la cual modificó los renglones "Ingresos brutos por operaciones gravadas" e "Ingresos brutos ventas a zonas francas", aduciendo que no correspondía a ventas hacia zona franca, **sino a la prestación de un servicio de procesamiento parcial en el resto del territorio nacional (TAN), gravado a la tarifa general**, por lo cual, determinó un saldo a pagar de \$1.674.112.000 e impuso sanción por inexactitud por igual valor, equivalente a un 100% del mayor impuesto, en aplicación del principio de favorabilidad.

Encontrándose dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, la actora presentó declaración de corrección con adhesivo No. 91000418909547 del 25 de abril de 2017, la que según lo explicó el actor, fue efectuada siguiendo lo señalado por la DIAN en el Concepto No. 901875 de 2017, para descomponer el valor total de la operación en: i) venta de bienes exentos y ii) servicio de procesamiento parcial, gravando únicamente la mano de obra del servicio.

El 28 de abril de 2017 interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión y mediante la Resolución No. 001949 del 5 de marzo de 2018 la administración decidió el recurso de reconsideración, confirmando la actuación administrativa.

ANTECEDENTES PROCESALES

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (fls. 5-6 c.p1):

1. Se declare la NULIDAD, de la Resoluciones DIAN Nos. 001949 del 5 de marzo de 2018 "Por la cual se decide un recurso de reconsideración" y (sic) 1620412017000016 del 10 de marzo de 2017, "por la cual se propone una Liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas – Revisión", expedidas en el Expediente Administrativo GO-2015-2016-000365.

2. Como restablecimiento del derecho de la declaratoria de nulidad respetuosamente se solicita:

*2.1. Se conserve la firmeza de las declaraciones de IVA No. **91000418909547 de abril 25 de 2017** que corrige la declaración No. **91000319801494 de octubre 8 de 2015**, que a su vez corrige la declaración inicial de IVA No. **91000294060370** de mayo 12 de 2015.*

*2.2. Se declare la procedencia del saldo a favor con derecho a devolución de la declaración de IVA No. **91000418909547 de abril 25 de 2017** por valor de MIL DOSCIENTOS NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS DIECISÉIS MIL PESOS M/CTE (\$1.209.816.000).*

2.3. Exonerar de toda responsabilidad a MAGNETRÓN S.A.S.

2.4. Se ordene el archivo del expediente administrativo No. GO-2015-2016-000365.

2.5. Condenar en costas y agencias en derecho a la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, así como cualquier otro monto que se pueda generar dentro del proceso.

Con ese propósito, invocó como normas violadas las siguientes: artículos 2º, 6º, 13, 29, 83, 95 -9, 121, 209, 333 y 363 de la Constitución Política; Ley 1004 de 2005; artículos 420, 421, 447, 476, 479, 481 a) y e), 560, 683 y 713 del Estatuto Tributario; artículos 20 y 831 del Código de Comercio; artículos 1849, 1857 y 2053 del Código Civil; Decreto 2649 de 1993. Decreto 2650 de 1993; artículos 265, 393-14-19, 196 y 406 del Decreto 2685 de 1999; artículo 20 del Decreto 40418 (sic) de 2008; artículos 369, 382 y 383 de la Resolución DIAN 4240 de 2000; Concepto DIAN Unificado IVA 00001 de 2003, y Conceptos Nros. 901875 del 08 de marzo de 2017, 100108221-000544 del 24 de abril de 2018, 100202208-000677 (sic) del 23 de mayo de 2018 y 100202208-000689 del 30 de mayo de 2018.

Preliminarmente hace el actor una descripción del objeto social que realiza el grupo Magnetron -Magnetron Zona Franca y Magnetron Pereira-, explicando que consiste en diseñar, producir y comercializar

transformadores eléctricos de distribución y potencia, y partes y piezas de estos, para aplicaciones residenciales, comerciales e industriales.

Explica que para el caso concreto, la fabricación de un transformador inicia en Zona Franca, con la construcción de un núcleo y un fleje por parte de Magnetron Zona Franca, con materiales de su propiedad. Luego, la compañía ubicada en zona franca suministra una orden de producción a Magnetron Pereira, entregando un producto semielaborado (núcleo y fleje), para que esta última concluya la fabricación del transformador a través de un procesamiento parcial, adicionando un componente nacional, compuesto de materias primas, partes insumos, mano de obra, costos indirectos de fabricación, utilidad, entre otros.

En el contexto anterior y luego del recuento de la actuación administrativa, expone el concepto de violación, que puede resumirse así (fls. 16-39 cp1):

1. Violación al principio de responsabilidad de servidor público, por omisión en la aplicación de normas tributarias sobre exención del pago de IVA en las exportaciones a zona franca.

Cuestiona la parte demandante, Magnetron Pereira que, la DIAN haya dado a la operación con la compañía usuaria industrial de zona franca (Magnetron Zona Franca), el tratamiento de una simple prestación de servicio gravado con IVA a la tarifa general, pues afirma que se trata de una operación de procesamiento parcial que se efectuó en el resto del territorio aduanero nacional (TAN), en desarrollo de lo cual, le incorporó al bien recibido de la Zona Franca (núcleo y fleje) un componente nacional que incluye todos los elementos del costo productivo, como materia prima, bienes, insumos, mano de obra, entre otros, lo que según afirma, corresponde a una exportación, según lo previsto en los artículos 383 de la Resolución 4240 de 2000 y 396 del Decreto 2685 de 1999. Por tal razón considera que la operación estaría comprendida en los artículos 479 y literales a) y e) del artículo 481 Estatuto Tributario.

A estos efectos, afirma que, la DIAN señaló en el concepto 0667 de mayo 23 de 2018, aclarado por el No. 0689 de mayo 30 de 2018 que, el "componente nacional" está conformado tanto por los bienes exportados como por el servicio de procesamiento parcial, por cuanto constituyen una sola operación, con una sola factura y un solo registro contable, y que su valor no puede descomponerse para establecer la base gravable del impuesto sobre las ventas, como lo determina el artículo 447 del Estatuto Tributario.

También señala que la DIAN ha señalado mediante concepto No. 000544 de abril 24 de 2018 en su numeral 2.1 que no es procedente la descomposición del precio de un producto terminado para determinar la base gravable por cada componente, porque estos conforman una unidad y que por tal razón la totalidad de la factura expedida a Magnetron Zona Franca está exenta de IVA conforme con los literales a) y e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Agrega que es sobre el precio de venta que se debe determinar su gravamen, exención o exclusión, no siendo procedente la descomposición en cada una de sus partes, como tampoco debe tenerse en cuenta la forma de facturar, ni de contratar ni de contabilizar, ya que es clara la regla general del artículo 447 del Estatuto Tributario.

Sostiene también que se encuentra acreditado, con formularios de movimiento de mercancías desde el TAN hacia la zona franca, que en el procesamiento parcial se incorporan bienes de su propiedad, lo que señala, demuestra la venta efectuada, porque así se materializa la transferencia de la mercancía y de la propiedad al Usuario Industrial de Zona Franca.

A estos efectos, argumenta que el envío de los transformadores a la zona franca se soporta con una factura, pero con dos Formularios de Movimiento de Mercancías, el primero por el *"Reingreso de mercancías que se encontraban en el territorio nacional en procesamiento parcial"* (núcleo y los flejes), y el segundo por el *"Ingreso de materias primas, insumos y bienes terminados que se vendan sin IVA desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios"*. Señala también que en la casilla de observaciones de la factura, se relaciona el KIT de materias primas, partes e insumos del componente nacional.

Señala finalmente que, si la demandada insiste en aplicar el literal e) del artículo 481 ídem, solo a las ventas de materias primas, partes, insumos y bienes terminados, descomponiendo el precio de venta, pretendiendo gravar el servicio de procesamiento parcial con la tarifa general, afirmando que se trata de un *"Servicio Intermedio de la Producción"*, desconocería lo contemplado en el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

2. Falsa motivación.

Afirma que los actos administrativos adolecen de una falsa motivación, por cuanto la Administración fundamenta la corrección de la base gravable del IVA del período en cuestión, en una situación que no corresponde a la realidad económica del hecho, al asumir que lo desarrollado por la actora es una prestación de servicios, lo que se contrapone a la realidad de la operación que se encuadra en un contrato de compraventa, dado que a título oneroso se transfiere el dominio de los componentes nacionales, que se incorporan en el procesamiento parcial al producto terminado.

Además, estima que también existe falsa motivación toda vez que en el tema de la maquila, la demandada se fundamentó en una definición contenida en una disposición derogada (Res1505 de 1992 Mincomex), agregando que si se contrasta la definición con la Resolución vigente a ese momento, (Res 1860 de 1999), no se cumplirían los elementos allí previstos para que se configure la maquila, respecto de la operación entre la demandante y la usuaria de zona franca.

3. Violación a los principios de equidad, justicia tributaria y de responsabilidad de servidor público contemplados en la constitución nacional.

Asevera la actora que se presenta una violación a los principios de equidad, justicia tributaria y de responsabilidad de servidor público, contemplados en los artículos 13, 95 numeral 9, 209 y 363 de la Constitución Política, por cuanto la DIAN ha iniciado idénticos procesos en contra de Magnetron diferenciados únicamente en el bimestre recurrido, aportando las mismas pruebas y bajo los mismos argumentos de defensa, obteniendo por parte de la DIAN resultados diferentes, puesto que en nueve de los 16 procesos, la DIAN Pereira ha señalado que las materias primas incorporadas a los bienes procedentes de la Zona Franca, que regresan a la misma son exentas de IVA y que los elementos diferentes, hacen parte del servicio intermedio de producción, gravado con IVA.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (fls. 2189-2216 c.p 7) por las siguientes razones:

Que la actora le prestó a la compañía de zona franca, el servicio de maquila en cumplimiento del contrato No. 005-2014, lo cual resulta

legítimo, pero, por tratarse de la prestación de un servicio, no tiene derecho al beneficio de la exención, sino que estaría gravado con el IVA a la tarifa general.

Que revisadas las opiniones jurídicas emitidas por la DIAN en los conceptos aludidos por el demandante, en parte alguna se exonera de IVA la prestación del servicio de maquila prestado para el procesamiento parcial.

Acusó al actor de dar aplicación "sesgada" a los conceptos de la DIAN. Es así como respecto del concepto 0667 del 23 de mayo de 2018, explicó que solo fue destacada la parte en la que se dijo que, como el procesamiento parcial en el TAN podía incorporar bienes, la norma aduanera era expresa en señalarlo esta operación como exportación exenta de IVA, pero que había omitido el actor advertir que, la DIAN también había señalado que el servicio de procesamiento parcial era gravado y debía sujetarse en su base gravable al artículo 447 ibídem.

Afirmó que las normas son claras en establecer cuando opera válidamente la exención del IVA, lo que solo aplica para la venta de materia prima, insumos y bienes terminados, que no para el servicio de maquila.

Culminó resaltando que las actuaciones adelantadas por los funcionarios se ajustaron a derecho, y que tampoco puede predicarse falsa motivación de los actos cuestionados, toda vez que no concurren las circunstancias señaladas por la jurisprudencia del Consejo de Estado para tal efecto.

Sentencia apelada

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, en las condiciones anotadas, y no condenó en costas (fls. 2242-2252 c.p14) con fundamento en los siguientes planteamientos:

Planteó dos problemas jurídicos: "*¿Es procedente darle tratamiento de contrato de maquila a la incorporación de procesamiento parcial y componente nacional en la elaboración de transformadores eléctricos, de cara a la exoneración del IVA dispuesto para bienes exportados? ¿Para la base del impuesto IVA es escindible la mano de obra como prestación de servicio para darle tratamiento tributario diferente al bien que se exporta?*". Y como asunto a resolver: "*determinar si la actuación*

económica realizada por la sociedad MAGNETRÓN Pereira, se debe escindir en componente nacional y procesamiento parcial, para establecer la base gravable del impuesto a las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2015”.

Advirtió que ese Tribunal ya había decidido asuntos con igual problema jurídico, inclusive con identidad de partes, por lo que ratifica los razonamientos allí expuestos.

Luego de reseñar el acervo probatorio, hizo un análisis jurídico normativo en el que señaló a partir de la Ley 1004 de 2005, el régimen jurídico especial de las zonas francas, en particular destaca el artículo 7º de esa Ley, que adicionó el artículo 481 del Estatuto Tributario; la diferencia que establece el Decreto 4051 de 2007, entre exportación e importación relacionada con los bienes que ingresan o salen de las zonas francas, y la jurisprudencia de esta Sección, relacionada con el tema.

Resultado de ese análisis estableció *“que la actividad económica en la cual MAGNETRÓN Pereira aporta insumos y configura un producto o bien terminado que posteriormente es vendido a MAGNETRÓN Zona Franca, se encuentra exenta del impuesto a las ventas, por disposición expresa del legislador en el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005, en el marco de la finalidad establecida por la ley para las zonas francas (art. 2)”*.

Que en el caso sujeto a decisión, *“en el cual MAGNETRÓN Pereira suministró unos insumos y terminó la elaboración de un bien (transformador), para después entregarlo a MAGNETRÓN Zona Franca, y proceder a su exportación a otros países, cumple con los supuestos fácticos para la exención tributaria consagrada en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, en cuanto se trata de (i) un bien terminado que (ii) guarda relación con el desarrollo del objeto social de MAGNETRÓN Zona Franca, el cual tiene como actividad principal la fabricación de motores, generadores y transformadores eléctricos y como objeto social: la producción, comercialización, distribución y venta de transformadores, sus partes y accesorios de materiales y materias primas para su fabricación, todo dentro de las normas legales sobre zona franca, además de tratarse la demandante de una empresa matriz controlante de MAGNETRÓN Zona Franca”*.

Estimó que la interpretación realizada en los actos cuestionados, *“en los que se escinde la mano de obra, para considerarla una prestación de servicios sujeta a IVA, con el enfoque de una tipología contractual como es la maquila, carece de argumento para determinar que no se trata de*

bienes terminados, y entraña una transgresión de la Ley 1004", al desconocer la aplicación del beneficio que de manera precisa y clara estableció el legislador a los bienes terminados que se relacionen con el objeto social del usuario de la zona franca.

Precisó "que no resulta de recibo que un elemento formal, en este caso el contrato de maquila que se celebró entre MAGNETRÓN Zona Franca y MAGNETRÓN Pereira, determine la base gravable del impuesto a las ventas, por cuanto la operación que interesa a este proceso se enmarca en una legislación especial en materia tributaria (L.10004 de 2005), que consagra las exenciones en la venta de productos terminados con la materia prima exenta, sin que sea acorde a esta disposición, considerar que se debe gravar el producto final, en razón de la mano de obra por tratarse de una prestación de servicios".

Agregó, "que la terminación del producto materia de este proceso no se constituye en un servicio intermedio", dado que "no se presenta una contratación por terceros, sino que es realizada por la misma empresa o sus vinculados económicos (450.9 ET) y dentro del marco de su objeto social, ante lo cual en el presente asunto el tratamiento tributario del bien terminado obedece al régimen especial de las zonas francas, que corresponde al beneficio establecido por el legislador para los bienes terminados que se relacionen con el objeto social del usuario de zona franca, como ha quedado establecido en el subexámene".

Así, concluyó el tribunal que los actos cuestionados desconocían lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 1004 de 2005, literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, por tanto, procedía declarar su nulidad y mantener la liquidación privada del IVA del segundo período del año gravable 2015 que fue presentada por la actora.

En lo referente a la devolución de saldos a favor, se abstuvo de pronunciarse, sustentado en que tal aspecto escapaba al objeto de la actuación administrativa enjuiciada, pues, no se planteaba ni acusaba decisión alguna de negativa de la devolución del saldo a favor pretendido.

Igualmente, dijo que en este tipo de procesos las declaraciones se limitan a establecer la legalidad de los actos administrativos definitivos que se

originaron en la actuación tributaria correspondiente, por lo que no había lugar a asumir la pretensión de que “*se ordene el archivo de expediente administrativo*”.

Recurso de apelación

La demandada apeló el fallo del Tribunal, para que se revoque y en su lugar se confirmen los actos demandados (fls. 2254-2259 c.p14). sustentada en lo siguiente:

Que entre la actora y Magnetron Zona Franca S.A.S se desarrollaron diversos negocios jurídicos, entre ellos *i)* Venta de bienes exentos con derecho a devolución y *ii)* la prestación de un servicio de maquila.

Que este servicio no tiene el beneficio de la exención y en consecuencia está gravado con IVA a la tarifa general. Esto porque el beneficio solo ampara la venta de materias primas, bienes e insumos y su interpretación es de carácter restrictiva, no puede ser extendido a situaciones diferentes.

Menciona que el tribunal le restó importancia a las pruebas obrantes en la actuación administrativa, como el contrato de maquila, las facturas de venta, los anexos de la declaración de IVA, soportes contables y el testimonio de la jefe de contabilidad de la actora.

Señala que el tribunal aceptó la afirmación que hace la actora respecto de que la DIAN descompone el valor de venta de los bienes al usuario de Zona Franca, gravando con IVA la mano de obra, los costos indirectos y la utilidad a efectos de determinar la base gravable de IVA, lo cual no corresponde a la realidad, pues de lo que se trata es de que la actora presta un servicio de maquila como un hecho contractual independiente de la venta de materias primas con derecho a devolución, insiste en que se trata de dos negocios independientes.

Solicita que en la segunda instancia reconocer el valor probatorio del contrato de maquila que evidencia la voluntad de las partes de realizar un negocio jurídico de prestación de servicios, independiente a la venta de materias primas y/o bienes producidos. Agrega que el contrato no es un simple elemento formal como lo señaló el tribunal y que no determina la base gravable de IVA al arbitrio de la DIAN, sino que lo hace la Ley.

Alegatos de conclusión

Las partes insistieron en los argumentos expuestos en sede judicial (fls. 2291-2297 c.p14).

Concepto del Ministerio Público

Solicitó confirmar la sentencia (fls. 2305-2307 c.p14).

Indicó que dentro de los bienes a que hace alusión el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, no solamente se encuentran las materias primas, partes, insumos, sino también los bienes terminados, concepto dentro del cual se incluye la mano de obra que permite la terminación del bien, puesto que es indispensable para producir, transformar o ensamblar los bienes fabricados y comercializados por el usuario industrial.

Que en el caso particular, se trata de bienes y servicios que participan directamente en los procesos productivos del usuario industrial, toda vez que se incorporan directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamble del producto final, que hace parte de la actividad principal del objeto social del usuario industrial de zona franca.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los argumentos de apelación, la Sala debe establecer la naturaleza de la operación económica entre la actora y el usuario Industrial Magnetron Zona Franca, si se configura un servicio de maquila y determinar, si la operación estaría gravada con el impuesto sobre las ventas.

Señala la apelante que las pruebas obrantes en el proceso, que aduce no valoradas por el Tribunal, demuestran que entre la actora y Magnetron Zona Franca, se desarrolló un servicio de maquila, el cual no se encuentra

cobijado por el beneficio de la exención previsto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario para la venta de materias primas, insumos y bienes, por lo que está gravado con IVA a la tarifa general.

Para dilucidar el problema jurídico planteado en el sub iudice, tomará la sala como punto de partida la descripción realizada en la demanda, según la cual, la actora efectúa un procesamiento parcial en el resto del TAN para la obtención de transformadores, a partir de un producto semielaborado (núcleo y fleje) suministrado por Magnetron Zona Franca, al cual le adiciona un componente nacional, que incluye insumos, bienes y mano de obra, que luego factura a la compañía de zona franca, que posteriormente los vende en otros países.

Establece el artículo 476 parágrafo, disposición que se observa invocada por la Administración como sustento de su actuación, lo siguiente:

“En los casos de trabajos de fabricación, elaboración o construcción de bienes corporales muebles, realizados por encargo de terceros, incluidos los destinados a convertirse en inmuebles por accesión, con o sin aporte de materias primas, ya sea que supongan la obtención del producto final o constituyan una etapa de su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización, la tarifa aplicable es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.

Sobre estos servicios intermedios de la producción, se pronunció la sala en Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp. 20994, CP. Julio Roberto Piza, destacando las siguientes características relevantes: (i) recae sobre bienes corporales muebles; (ii) es prestado por personas o entidades diferentes del productor del bien (terceros especializados), (iii) el servicio es prestado para obtener el producto final o para coadyuvar en su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización. En esta oportunidad, se adiciona que (iv) quien lo encarga puede aportar o no, materia prima, sin que ello desnaturalice el alcance de este servicio.

Al confrontar las anteriores características, con la descripción de la operación objeto de análisis, encuentra la Sala lo siguiente:

i) Recae sobre bienes corporales muebles: Tanto el producto semielaborado (núcleo y fleje) como el producto resultante (transformador) tienen la condición de bienes muebles.

ii) Es realizado por personas o entidades diferentes a quien produce el bien final: Magnetron Zona Franca es el productor y Magnetron Pereira (actor) es quien efectúa el procesamiento parcial. Esto con prescindencia de que haya vinculación económica entre las partes, esta condición es ajena a la norma. Tal es la razón por la que se aparta la Sala de lo considerado en tal sentido por el tribunal y que lo llevó a desestimar la existencia de un servicio de maquila.

iii) El servicio se presta para obtener el producto final o para coadyuvar en su fabricación: el procesamiento parcial es efectuado sobre el producto semielaborado suministrado por el productor de Zona Franca a partir del cual, es obtenido el transformador.

iv) Con aporte o no de materia prima. Magnetron Zona Franca, suministra el producto semielaborado, base del transformador.

Lo anterior, evidencia sin lugar a dudas, la configuración de un servicio intermedio de la producción (maquila), lo cual corroboran las siguientes pruebas obrantes en el proceso:

- Contrato de maquila número 005-2014 suscrito el 31 de julio, entre Magnetron Zona Franca y Magnetron Pereira, en virtud del cual, *MAGNETRÓN se obliga a prestar el servicio de maquila de ZONA FRANCA de acuerdo a las características y especificaciones técnicas que incorporan en el Anexo 001 del contrato, que hace parte integral del mismo.* (fls. 15-19 Tomo I anexos).

- Facturas de venta expedidas por la actora, junto a cuadro de insumo nacional, en las que aparece como concepto facturado un "servicio" (fl. 64 cp 1 a fl. 1910 cp 6).

- Acta de visita a la contribuyente, del 19 de febrero de 2016, en la que obra el testimonio de la señora Nohemy Gallego Brito, Jefe de Contabilidad de la sociedad actora, en la que explica sobre el servicio de maquila. Textualmente señala que la factura expedida por la actora a

Magnetron Zona Franca "por el servicio de maquila, incluye componentes nacionales y el servicio prestado de maquila" (fls. 11-13 Tomo I anexos).

- Formularios de movimiento de mercancías donde se relacionaban los bienes que ingresaron a la zona franca tras el procesamiento parcial (fl. 70 cp 1 al fl. 1925 cp 6)

Establecida la existencia de un contrato de maquila, debe determinarse si este servicio es gravado con el impuesto sobre las ventas, como lo reclama la demandada.

Si bien le asiste razón a la Administración en la caracterización de la operación como un servicio intermedio de la producción (Artículo 476 E.T), advierte la Sala que esta disposición debe aplicarse en forma inescindible, lo cual implica observar la previsión allí contenida respecto de que la tarifa para el mismo, es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio.

Al respecto ha precisado la Sala que *"por imperativo del principio constitucional de equidad tributaria, la disposición conlleva que, si el bien resultante del proceso productivo tiene la condición de excluido del impuesto, entonces, el servicio intermedio que coadyuvó a su producción tendrá ese mismo régimen tributario"* (Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp. 20994, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez).

Con antelación, ya se había pronunciado esta sección, en sentencia del 28 de octubre de 2004 precisando 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. En este evento, **los servicios intermedios están sometidos a la tarifa del impuesto sobre las ventas que corresponda al bien resultante de la prestación del servicio, el que a su vez puede ser gravado, exento o excluido.**"*

A partir de ello, debe establecerse el tratamiento tributario del bien resultante (componente nacional), la tarifa del impuesto sobre las ventas que le corresponde, pues será esta la aplicable al servicio intermedio de la producción en análisis.

A estos efectos, lo primero que debe precisarse es que, el componente nacional lo constituye la materia prima que es incorporada o ensamblada por la sociedad demandante en desarrollo del servicio de maquila, el cual ingresará a la zona franca como una exportación definitiva a la luz de los artículos 265 y 396 del Decreto 2685 de 1999, en consonancia con el artículo 383 de la Resolución 4240 de 2000, pues estas partes e insumos son para el desarrollo del objeto social del usuario industrial de la zona franca, hecho que no fue controvertido por la Administración.

Determina el artículo 383 de la Resolución 4240 de 2000:

"El componente nacional incorporado en las mercancías objeto de proceso industrial realizado en el resto del territorio aduanero nacional, se considerará como exportación en los términos señalados en el artículo 396 del decreto 2685 de 1999, para lo cual se deberá aplicar el procedimiento establecido en el citado decreto y en la presente resolución para la modalidad de exportación definitiva. Dicha información, será incorporada al sistema informático aduanero, por parte del usuario operador, cuando proceda, y servirá de base para el control de los inventarios de las mercancías de los usuarios industriales".(subrayado y resaltado fuera de texto original).

Por su parte, el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 23 del Decreto 4051 de 2007 invocado en la Resolución prevé que, se considera exportación definitiva:

"La introducción a Zona Franca Permanente 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".

De esta última regulación, importante destacar también la previsión contenida en el artículo 398:

"No constituye exportación, la introducción a Zona Franca, proveniente del resto del Territorio Aduanero Nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo, para su consumo o utilización dentro de la zona, necesarios para el normal desarrollo de

las actividades de los usuarios y que no constituyan parte de su objeto social”.

Resulta muy relevante lo anterior, de cara al artículo 481 literales a) y e) del Estatuto Tributario, que para efectos del impuesto sobre las ventas, expresamente prevé que, tendrán la calidad de exentos “**los bienes corporales muebles que se exporten**, así como, “*las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”.*

Entonces, aunque para el caso concreto pudo establecer la Sala que se configura la prestación de un servicio de maquila por parte del actor hacia Magnetron Zona Franca, que se concreta en el procesamiento parcial de los transformadores en el resto del TAN, este servicio no tendría la connotación de ser gravable, comoquiera que, al enmarcarse como un servicio intermedio de la producción, le sería aplicable la exención prevista para la venta de la materia prima, componente nacional que sería exportada al usuario de zona franca en desarrollo de su objeto social.

Por todo lo expuesto, no prospera el cargo de la apelación.

En consecuencia, la decisión de primera instancia por medio de la cual se anulan los actos administrativos y declara en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al segundo bimestre del año 2015, presentada por Industrias Electromecánicas MAGNETRÓN S.A.S, será confirmada, pero por los motivos antes expuestos.

No se condenará en costas en esta instancia, por no obrar prueba de su causación.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. Confirmar la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Risaralda por los motivos expuestos en esta providencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. Devolver el expediente al Tribunal de origen, una vez se halle en firme esta decisión.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Mencionó el proceso radicado 66001-23-33-000-2018-00211-00, MP. Dufay Carvajal Castañeda. Demandante: Industrias Electromecánicas

MAGNETRÓN S.A.S. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Exp. 14064 CP. Ligia López Díaz

Declaración con adhesivo No. 91000418909547 presentada el 25 de abril de 2017