

IVA en servicios intermedios de la producción – zona franca

OFICIO N° 790 [905409]

10-06-2021

DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-790

Bogotá, D.C.

Tema

Tributario

Descriptor

IVA en servicios intermedios de la producción – zona franca

Fuentes formales

Parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario

Oficio No. 900925 – int 379 de 2020

Cordial saludo, Sr. Bach.

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, el peticionario solicita se dé respuesta a las preguntas que a continuación se enuncian bajo el siguiente supuesto de hecho: *una empresa sin domicilio o presencia permanente en Colombia (no residente) contrata los servicios de un*

usuario de zona franca relacionados con la operación logística (bodegaje, transporte y nacionalización) para los productos que comercializa en territorio colombiano necesaria para poner en condiciones de utilización y consumo, en el resto del territorio aduanero nacional, productos exentos de IVA.

- 1. Como no hay una lista taxativa de los servicios que se clasifiquen como intermedios, ¿cuándo se entiende excluido de esta definición un tipo de servicio?*
- 2. Dado que la persona que fabrica el bien es diferente a la que presta los servicios logísticos en zona franca, ¿clasificarían estos como servicios intermedios y, por lo tanto, estarían exentos de IVA por seguir el servicio la suerte del producto final?*
- 3. Se puede afirmar que los servicios de operación logística prestados por el usuario de zona franca están exentos del IVA al estar el producto final excluido de este impuesto?*

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica.

El párrafo de artículo 476 del Estatuto Tributario señala que *"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. (...)"* (Subrayado por fuera de texto).

Frente a los servicios intermedios de la producción y el tratamiento en materia de IVA que para los mismos establece el párrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, esta Subdirección se pronunció mediante Oficio No. 900925 – int 379 de 2020, el cual se anexa, en los siguientes términos:

"(...)

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).

(...)

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

1. Que recaigan sobre bienes corporales muebles.
2. Que se contraten por terceros.

3. 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.

(...)”. (Subrayado por fuera de texto).

Es de anotar que los elementos señalados, a nivel normativo y jurisprudencial, deben concurrir en su totalidad para efectos de dar aplicación a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

De acuerdo a lo anterior, en la hipótesis bajo análisis no puede concluirse que los valores pagados a un tercero por servicios logísticos de bodegaje, transporte y nacionalización sean considerados servicios intermedios de la producción, por las siguientes razones:

1. La empresa extranjera que contrata dichos servicios logísticos no es productora de los bienes, sino una comercializadora de los mismos; por lo tanto, dichos servicios no están involucrados en un proceso productivo.

2. Por lo mismo, al ser comercializadora, se entiende que la empresa extranjera vende los referidos bienes en el mismo estado en que los adquirió; por lo tanto, se presume que los servicios de bodegaje,

transporte y nacionalización prestados por el usuario de zona franca constituyen costos de ventas y no costos de producción.

3. Los servicios logísticos antes referidos no permiten *per se* la obtención de un producto final ni coadyuvan a su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización.

Así, en este caso, para efectos de lo establecido en el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario, los servicios logísticos de bodegaje, transporte y nacionalización no se consideran servicios intermedios de la producción, por ser actividades que no son indispensables para la obtención de un bien final o para ponerlos en condiciones de utilización dentro de un proceso productivo. Por lo tanto, su tratamiento en materia del impuesto sobre las ventas -IVA será el que corresponda respecto de cada servicio en particular (i.e., no estarían exentos de IVA por no seguir el servicio la suerte del producto final).

En este sentido, resulta apropiado reiterar lo manifestado en el Oficio No. 001881 de diciembre 21 de 2017:

"(...) se debe tener en cuenta la Doctrina del Oficio 087707 de 2007:

'(...)

Por tanto, es de concluir que (...) los servicios prestados dentro de la Zona Franca, se rigen por la norma general del artículo 420 del Estatuto Tributario, es decir, están gravados con IVA, salvo que por disposición expresa de la ley, se consideren excluidos o exentos del gravamen. (...)

(...)' (Énfasis nuestro)".

Frente a la pregunta de cuándo se entiende excluido de la definición de servicio intermedio de la producción un determinado tipo de servicio, se remite al peticionario a lo indicado en el Concepto No. 00001 de 2003 y en el Oficio No. 900925 – int 379 de 2020, anteriormente citados.

Finalmente, se precisa al peticionario que, de conformidad con el artículo 3 de la Ley 1004 de 2005 y el artículo 4 del Decreto 2147 de 2016, las actividades de transporte y nacionalización de mercancía, no son actividades autorizadas para los usuarios de zonas franca y, así mismo, el bodegaje como único servicio logístico solamente puede ser prestado por usuarios comerciales.

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" - "Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales