

Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-211

**RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2022901210**

Bogotá, D.C. **17/02/2022**

Tema: Aduanero - Tributario
Descriptores: Prestación de servicios
Fuentes formales: Estatuto Tributario, artículos 420, 424, 428, 429, 481, 617 y 632
Decreto 1625 de 2016, artículo 1.6.1.21.15.
Decreto 1165 de 2019, artículo 3
Decreto 2147 de 2016, artículos 6, 11 y 38
Resolución No. 000042 de 2020, artículo 11

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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.

Por medio del radicado de la referencia la peticionaria plantea el supuesto en que una compañía con domicilio en el territorio nacional, titular de una cuenta de compensación, celebra operaciones con compañías sin domicilio en el territorio nacional, bajo dos escenarios:

1. Servicio de reparación y mantenimiento de buques de bandera extranjera, prestado en territorio colombiano. El servicio incluye la instalación de repuestos, los cuales son entregados en zona franca o desde el territorio aduanero nacional.

Frente a este escenario, se consulta textualmente lo siguiente:

“¿La operación mencionada puede considerarse como una venta de servicios integrales en territorio colombiano para usufructo en el exterior, dado que los buques se encuentran de paso?

¿Es necesario discriminar en la factura de venta emitida por la compañía (...) los montos correspondientes a cada concepto (repuestos y servicios profesionales)?

¿La operación antes descrita está exenta de IVA?

¿Qué documentación adicional a la factura de venta generada y los contratos de prestación de servicios se deberían conservar para soportar la operación desde el punto de vista cambiario y tributario?”. (Subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

2. Suministro de repuestos requeridos por los buques de bandera extranjera, facturados en zona franca o directamente en el territorio aduanero nacional.

Frente a este escenario, se consulta textualmente lo siguiente:

“¿En este caso, estos repuestos tienen alguna exención tributaria teniendo en cuenta que se venden en territorio colombiano a compañías no residentes?”. (Subrayado fuera de texto).

De manera preliminar se reitera a la peticionaria que, de conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho no se encuentra facultado para atender preguntas particulares como las que se plantean en el escrito de su consulta ni para brindar asesoría específica, motivo por el cual a continuación se procede a exponer algunas consideraciones generales frente a los escenarios planteados, **para que sea la peticionaria quien determine, en su caso puntual, las obligaciones sustanciales y formales a las que haya lugar.**

1. Consideraciones frente la normatividad aduanera y del régimen franco:

Desde la perspectiva del régimen franco resulta importante, para determinar la viabilidad de las operaciones expuestas en el texto de su consulta, se tome en consideración, en primer lugar, si la compañía que presta los servicios de reparación y mantenimiento de buques se encuentra calificada como usuario industrial de bienes y/o de servicios en una zona franca o, si por otro lado, se está frente a la declaratoria de una zona franca permanente especial de servicios portuarios, según lo dispuesto en el artículo 38 del Decreto 2147 de 2016.

Lo anterior sin perjuicio de la posibilidad que tienen las compañías constituidas en el territorio aduanero nacional de mantener bienes almacenados en instalaciones de un usuario comercial en zona franca, según las disposiciones jurídicas aplicables contenidas en el mencionado Decreto 2147 de 2016 y en el Decreto 1165 de 2019.

De igual manera deberá tenerse en cuenta lo expuesto por el artículo 6° del Decreto 2147 de 2016:

“Artículo 6°. Exclusividad en zonas francas. Las personas jurídicas que soliciten la calificación como usuario industrial de bienes y/o usuario industrial de servicios, deberán estar instalados exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca y garantizar que el desarrollo de su objeto social y la actividad generadora de renta se produzca exclusivamente en las áreas declaradas como zona franca, salvo el procesamiento parcial por fuera de zona franca previsto en el artículo 97 del presente decreto.

El servicio ofrecido por el usuario industrial de servicios deberá ser prestado exclusivamente dentro o desde el área declarada como zona franca. En todo caso, no podrá haber desplazamiento fuera de la zona franca de quien presta el servicio.

Parágrafo 1°. El usuario industrial podrá contar con oficinas de los órganos de gobierno o administración fuera del área declarada como zona franca, para lo que podrá incurrir en costos y gastos, siempre que tengan una relación directa con el ingreso generado por la actividad para la cual fue calificado, cumpliendo en todo caso las condiciones y límites contenidos en la normatividad tributaria para su reconocimiento. Las inversiones y los

Subdirección de Normativa y Doctrina

empleos generados por estas oficinas no se tendrán en cuenta para acreditar los compromisos de inversión y empleo, según la zona franca de que se trate.

Parágrafo 2°. *Los bienes que adquiera el usuario industrial bajo el régimen franco para la prestación de los servicios previstos en el numeral 5-1 del artículo 5° de la Ley 1ª de 1991, y los servicios de operador portuario previstos en las normas reglamentarias, se podrán utilizar por fuera del área declarada como zona franca permanente especial de servicios portuarios de que trata el artículo 38 del presente decreto, siempre y cuando se usen para la ejecución de las actividades de la zona franca permanente especial de servicios portuarios declarada.
(...)*

A su vez, se deberá tomar en consideración lo expuesto en el artículo 11 *ibidem*:

“Artículo 11. Régimen aduanero y de comercio exterior. *Los usuarios industriales podrán someter a los regímenes de importación ordinaria, tráfico postal y envíos urgentes, y el régimen de transformación y/o ensamble, según lo dispuesto en el régimen aduanero, las mercancías de cualquier naturaleza ingresadas o producidas en zona franca. Así mismo, dichas mercancías podrán permanecer, consumirse, transformarse o retirarse de la zona franca.*

El usuario operador solo podrá someter a los regímenes de importación ordinaria de que trata este artículo las mercancías que guarden relación con el cumplimiento de su objeto social.

Así mismo, las mercancías pueden despacharse a cualquier lugar del territorio aduanero nacional o al extranjero por quien tenga derecho o disposición de la mercancía, cumpliendo los requisitos y procesos establecidos en este decreto, en el régimen aduanero y en la regulación tributaria y/o cambiaria.

Parágrafo 1. *El usuario industrial de bienes en su calidad de productor o fabricante, podrá someter a importación ordinaria, según corresponda, las piezas de reemplazo o material de reposición relacionados directamente con los bienes producidos o transformados en zona franca para asegurar el servicio posventa de dichos bienes una vez sean nacionalizados y podrán permanecer en las instalaciones del usuario industrial o despacharse a cualquier lugar del territorio nacional.*

Todo despacho o venta, debe realizarse desde las instalaciones de la zona franca, en cumplimiento del principio de exclusividad a que hace referencia el artículo 6° del presente decreto y debe cumplir con los requisitos establecidos en la regulación tributaria para ventas nacionales.

Los ingresos provenientes de la venta en el mismo estado de las piezas de reemplazo o material de reposición no podrán superar el veinticinco por ciento (25%) de los ingresos totales correspondientes a la actividad generadora de renta.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Parágrafo 2. *Los bienes que se introduzcan a las zonas francas por parte de los usuarios se considerarán fuera del territorio aduanero nacional para efectos de tributos aduaneros a las importaciones y a las exportaciones. Así mismo, no se considerará una exportación la introducción de café desde el territorio aduanero nacional a zona franca”.*

Asimismo, frente a los escenarios planteados, debe advertirse que, desde la perspectiva aduanera, los supuestos fácticos podrán configurar una operación de importación de bienes, según lo establece el artículo 3° del Decreto 1165 de 2019 el cual dispone que: “También se considera importación, la introducción de mercancías procedentes de Zona Franca, o de un depósito franco al resto del Territorio Aduanero Nacional, en las condiciones previstas en este Decreto”. (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, se sugiere consultar lo dispuesto en el artículo 238 de la Resolución No. 046 de 2019 sobre los bienes de capital que se pueden importar temporalmente para el perfeccionamiento activo, en relación con la reparación o acondicionamiento de embarcaciones marítimas o fluviales en astilleros.

Finalmente, para conocer los procedimientos de importación de bienes desde zona franca se deberá consultar lo dispuesto en los artículos 482 y siguientes del Decreto 1165 de 2019 y 526 y siguientes de la Resolución No. 046 de 2019.

Como se advirtió, de las anteriores consideraciones sobre el régimen franco y aduanero, se deberán evaluar las características particulares de cada operación planteada, teniendo en cuenta las disposiciones descritas, así como las demás que resulten aplicables, de manera que se permita identificar la viabilidad jurídica de su ejecución.

2. Consideraciones en materia tributaria:

En materia tributaria, se resalta que la importación de bienes configura un hecho generador del impuesto sobre las ventas – IVA en atención a lo dispuesto en el literal d) del artículo 420 del Estatuto Tributario:

“ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

(...)

d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente;

(...)”.

Ahora bien, para determinar si una importación de bienes se encuentra excluida del IVA, se sugiere consultar lo dispuesto en los artículos 424 y 428 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente y, frente al primer escenario, se resalta lo dispuesto en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario:

“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:

Subdirección de Normativa y Doctrina

(...)

*c) Los servicios que sean **prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia**, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno nacional reglamentará la materia;*

(...)" (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De acuerdo a lo anterior, para acogerse a la exención del IVA a que hace referencia el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se deberá dar estricto cumplimiento a los requisitos mencionados en la ley y su reglamento. Sobre este particular, se sugiere también consultar lo explicado por este Despacho mediante el Oficio 906715 Int. 1022 del 7 de julio de 2021, que se adjunta para su conocimiento.

Por otro lado, en materia de facturación, se deberá dar estricto cumplimiento a lo establecido en la normatividad vigente, resaltándose, por ejemplo, el artículo 617 del Estatuto Tributario (requisitos de la factura de venta) en donde, entre otros, se exige una *"Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados"*. Nótese como dicho requisito se encuentra desarrollado en el numeral 8 del artículo 11 de la Resolución DIAN No. 000042 de 2020, donde se precisa:

"De conformidad con el literal f) del artículo 617 del Estatuto Tributario, indicar el número de registro, línea o ítems, el total de número de líneas o ítems en las cuales se detalle la cantidad, unidad de medida, descripción específica y códigos inequívocos que permitan la identificación de los bienes vendidos o servicios prestados, la denominación -bien cubierto- cuando se traten de los bienes vendidos del artículo 24 de la Ley 2010 de 2010, los impuestos de que trata el numeral 13 del presente artículo cuando fuere del caso, así como el valor unitario y el valor total de cada una de las líneas o ítems". (Subrayado fuera de texto).

Sobre este particular, se sugiere consultar también lo ya expuesto por este Despacho en el Oficio 907530 (int - 1528) del 27 de noviembre de 2020 y 913056 (int - 324) del 21 de octubre de 2021, donde se desarrollan asuntos frente a la facturación en operaciones con usuarios de zonas francas, así como sobre los documentos soporte de costos, deducciones e impuestos descontables frente a mercancía en zona franca.

Frente al último interrogante del primer escenario planteado, sobre la documentación adicional que se debería conservar para soportar la operación desde el punto de vista cambiario y tributario, se reitera que no corresponde a este Despacho pronunciarse frente a asuntos de carácter particular ni prestar asesoría en casos específicos, motivo por el cual cada contribuyente deberá, según las condiciones particulares de cada operación, determinar directamente los documentos que deban soportar la operación efectuada en los términos de Ley.

Finalmente, con relación al último escenario planteado, como ya se advirtió, se sugiere consultar en su caso particular si las operaciones de importación que se pretendan realizar desde zona franca pueden gozar de la exclusión del IVA de conformidad con los artículos 424 y 428 del Estatuto Tributario.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Lo anterior, considerando que, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria -consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política- las exoneraciones o exclusiones se concretan a las expresamente señaladas por la Ley, siendo éstas de interpretación restrictiva. En consecuencia, no es factible, en aras de una interpretación analógica o extensiva de las normas, derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ellas.

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,

NICOLAS
BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por
NICOLAS BERNAL ABELLA
Fecha: 2022.02.16
12:31:48 -05'00'

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Proyectó: Daniel Gómez González

Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda

Aprobó: Comité Aduanero de Normativa y Doctrina del 10/02/2021

Anexos: Oficio 906715 Int. 1022 del 7 de julio de 2021

Oficio 907530 (int - 1528) del 27 de noviembre de 2020

Oficio 913056 (int - 324) del 21 de octubre de 2021