

OFICIO N° 1895 [032307]
06-11-2018
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
Bogotá, D.C.
100208221 – 001895

Ref: Radicado 3608 del 14/09/2018

Tema:	Impuesto sobre las ventas
Descriptor:	Exportación de servicios
Fuentes formales:	Estatuto Tributario art 481 literal c) Artículos 2.10.2.6.11 y ss DUR 1080 de 2015

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

En el escrito de la referencia solicita se conceptúe si se considera exento del impuesto sobre las ventas el siguiente servicio prestado a una empresa domiciliada en Quito-Ecuador fabricante de tubería, por parte de un laboratorio ubicado en Colombia

- El servicio consiste en análisis de laboratorio en Colombia sobre unas muestras de tubos.
- La empresa que contrata el servicio no tiene sucursales en Colombia
- El análisis de laboratorio que contrata la empresa se utilizará en la planta de producción para efectos de cumplimiento y verificación de la calidad del producto – tuberías
- El análisis del lote de producción no es exclusivamente para exportación a Colombia, será de consumo local y en otros países.
- El resultado del análisis de laboratorio solo tendría aplicación en Colombia si el cliente que adquiere el producto lo requiere, aunque la empresa no está obligada a exhibirlo.

Para responder es necesario mencionar que ya en anteriores oportunidades se ha analizado el tema de la exportación de servicios y los elementos que permiten considerarlos como tal.

En efecto el [artículo 481](#) del Estatuto Tributario señala como exentos:

“ARTÍCULO 481. BIENES EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN BIMESTRAL.

<Artículo modificado por el artículo 189 de la Ley 1819 de 2016:> Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

(...)

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; (...)”

Esta disposición fue reglamentada mediante el Decreto 2223 de 2013, compilado en el DUR 1080 de 2015 en los artículos 2.10.2.6.11 y siguiente así:

“ARTÍCULO 2.10.2.6.11 SERVICIOS EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN.

Conforme con lo previsto en el literal c) del [artículo 481](#) del Estatuto Tributario, se consideran exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución, los servicios prestados desde Colombia hacia el exterior para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en el país.

Igualmente, se consideran exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución los servicios directamente relacionados con la producción de cine y televisión y con el desarrollo de software, que estén protegidos por el derecho de autor, y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario de los mismos en el mercado internacional y a ellos se pueda acceder desde Colombia, por cualquier medio tecnológico, por parte de usuarios distintos al adquirente del servicio en el exterior.

En este contexto, se entiende por servicios directamente relacionados con el desarrollo de software, la concepción, desarrollo, recolección de requerimientos, análisis, diseño, implantación, implementación, mantenimiento, gerenciamiento, ajustes, pruebas, documentación, soporte, capacitación, consultoría, e integración, con respecto a programas informáticos, aplicaciones, contenidos digitales, licencias y derechos de uso.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, se entiende por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, aquellas que siendo residentes en el exterior y no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiados directos de los servicios prestados en el territorio nacional, para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior.

En consecuencia, el tratamiento a que hace referencia el inciso primero del presente artículo, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país, de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia. (...)

Es clara la disposición cuando otorga el carácter de exento al servicio prestado o desarrollado en el territorio nacional, bajo la condición de que **el resultado de esta prestación sea utilizado de manera exclusiva** en el exterior, pues si el servicio es utilizado en el territorio nacional, mal podría estarse en presencia de una exportación, sino de consumo al interior del mismo.

La utilización de un servicio en el exterior implica un aprovechamiento del mismo en el exterior. En este punto resulta oportuno citar apartes del Oficio No. 026237 de 27 de septiembre de 2017 que señaló:

"(...) De la norma tributaria transcrita se desprende que el beneficio de la exención al impuesto sobre las ventas aplica cuando de manera simultánea concurren las siguientes condiciones:

- *Que los servicios sean prestados en el país.*
- *Los servicios deben ser usados, utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior por las empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.*
- *Los beneficiarios del servicio no deben tener negocios o actividades en Colombia.*
- *Se debe dar cumplimiento a los requisitos que señale el reglamento*

*Respecto al requisito de utilización exclusiva del servicio en el exterior se ha pronunciado en reiteradas oportunidades el H. Consejo de Estado, una de ellas en **Sentencia 16165 del 26 de enero de 2009**, Consejero Ponente: Héctor J. Romero Díaz, en la que sostuvo:*

(...) la "utilización" que se predica del destinatario, versa en el disfrute integral y exclusivo del resultado de la actividad ejecutada por el prestador por parte de la sociedad contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior.

*Igualmente en **Sentencia de radicación No. 16626 del 4 de marzo de 2010***

(...)

Entonces, revisado el contexto general de los convenios y el modo en que se acordaron obligaciones, se infiere que la prestación del servicio y su utilización se agota en el territorio nacional, en algunas de las pactadas, pues quien en un momento dado quien se beneficia de tal servicio es la actora con el proceso de reventa del producto, lo que resta que su utilidad, beneficio o aprovechamiento sea total y exclusivamente por fuera de Colombia a título de exportación.

Para la Sala es importante resaltar que la cualidad que distingue la "exportación del servicio" para que sea exento de IVA, no deviene de la celebración del negocio jurídico de venta del bien en el exterior, sino de la efectiva y exclusiva utilización por fuera del territorio colombiano.

(...)

Esta tesis jurídica ha sido reiterada en las Sentencias No. 16165 del 26 de enero de 2009, 16626 del 4 de marzo de 2010 y 17879 del 16 de septiembre de 2011.

Adicionalmente, respecto al requisito de la utilización del servicio total y exclusivamente en el exterior, que es lo que le confiere la calidad de exportado al servicio, este Despacho precisó en el Oficio 067578 de 2013 que este "... supone la entrega para su aprovechamiento en el exterior, así como el disfrute integral y exclusivo por parte del beneficiario del resultado de la actividad ejecutada por el prestador."

En Sentencia 19527 de veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013), proferida por la misma Corporación, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, en relación con el mismo tema se expresó:

"(...) Como se observa, el criterio jurisprudencial de la Sala frente a la exención prevista en el [artículo 481](#) literal e) (sic) E. T. ha sido el de precisar que el beneficio tributario objeto de estudio, surge o se genera a favor del sujeto pasivo cuando el servicio prestado haya sido utilizado exclusivamente en el exterior (...)"

En la misma providencia, respecto del requisito de no tener negocios o actividades en Colombia se sostuvo:

"(...) Para la Sala, la expresión «empresas sin negocios ni actividades en Colombia» contenido en el literal e) (sic) del [artículo 481](#) E. T. tiene como función fortalecer la finalidad de la exención para reafirmar que el beneficio no es procedente si el servicio es utilizado en Colombia y que el derecho a la exención se adquiere por la utilización del servicio en el exterior por la persona extranjera que contrató el servicio.

(...) Como se advierte, la jurisprudencia de la Sección ha interpretado, incluso desde antes de la expedición del Decreto 1805 de 2010, que la expresión «empresas sin negocios ni actividades en Colombia» contenida en el [artículo 481](#) literal e) (sic) E. T. no puede entenderse como un requisito aislado o que impida la aplicación de un beneficio tributario a la exportación de servicio, razón por la cual, lo que debe verificarse en cada caso concreto es que efectivamente la utilización del servicio ocurra fuera del territorio nacional, sin desconocer los demás requisitos que permiten acreditar el derecho a la exención, pero siempre a la luz de darle prevalencia a lo sustancial sobre lo formal, principio que, como se vio, ha sido aplicado por la Sala en la interpretación del literal e) (sic) del [artículo 481](#) E. T. (...)"

Entonces ha sido reiterada la Jurisprudencia en cuanto a la utilización exclusiva en el exterior del servicio prestado en Colombia. Respecto de este requisito, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, es preciso señalar que esto supone la entrega para su aprovechamiento en el exterior, así como el disfrute integral y exclusivo por parte del beneficiario del resultado de la actividad ejecutada por el prestador.

Ahora bien, como bien lo ha manifestado la Jurisprudencia, habrá que analizarse en cada caso no solo las cláusulas contractuales, sino la realidad fáctica del servicio prestado, para determinar si, en efecto se utiliza o no totalmente en el exterior. Concepto 012914 de 6 de mayo de 2015, se anexa para mayor ilustración.

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas con anterioridad, es posible establecer que el beneficio del servicio no se ve reputado exclusivamente en el exterior. Esto, ya que la prueba realizada en los laboratorios ubicados en Colombia, constituyen un elemento indispensable para la venta del producto y, por ende, los beneficios del servicio se ven representados, en parte, cuando se realiza la venta del producto a personas ubicadas en el país. Por lo anterior, no es posible aplicar lo establecido en el literal c) del [artículo 481](#) del Estatuto Tributario.

Cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los íconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)- Dirección de Gestión Jurídica