

OFICIO N° 026237 DEL 27 DE AGOSTO DE 2017
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221- 001522

Bogotá, D.C.

Señora
JOHANA GONZÁLEZ BRAVO
Calle 113 # 7 – 80, piso 5 Torre AR
johanagonzalez21@hotmail.com
email

Ref: Radicado 100044515 del 14/07/2017

Tema Impuesto a las ventas

Descriptor Servicios Exentos*

Fuentes formales Artículo 420 numeral 2 del parágrafo 2, Artículo 481 literal c) del Estatuto Tributario, Artículo 111 del Decreto 390 de 2016, Artículos 23, 24 y 25 de la Resolución (Sic) 041 de 2016

Cordial Saludo, Señora Johana:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina está facultada para absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

Se plantean los siguientes interrogantes:

1. ¿Son exportables y por lo tanto exentos del IVA, los servicios prestados por un Centro de Distribución Logística Internacional (CDLI) a un residente en el exterior?
2. Se puede considerar que los servicios prestados en un Centro de Distribución Logística Internacional (CDLI) pueden entenderse como servicios disfrutados en el exterior?
3. ¿Si un no residente vendedor (A) transfiere la propiedad de una mercancía a un comprador residente en Colombia (B) y posteriormente, tal mercancía ingresa al CDLI donde es objeto de almacenamiento previo a su distribución en el domicilio del comprador (B) en Colombia, el servicio de almacenamiento y demás accesorios ejecutados en el CDLI puede entenderse como disfrutados en el exterior y por lo tanto exentos del IVA?

Para efectuar la consulta, la peticionaria se fundamenta en las siguientes consideraciones:

Para efectuar la consulta, la peticionaria se fundamenta en las siguientes consideraciones: (SIC)

Los (sic) toda vez que cumplen con la primera condición de ser prestados dentro del territorio aduanero nacional.

Respecto a la segunda condición relativa a la utilización de los servicios en el exterior, considera que los servicios prestados en el CDLI no se agotan en Colombia, ya que el beneficio que obtiene un extranjero no residente que contrata los servicios con un CDLI, está directamente relacionado con una actividad comercial o industrial en el exterior, ya que éstos se convierten en un eslabón para lograr la distribución de la mercancía por lo que es posible concluir que en ese caso se cumple con la condición de que el servicio es utilizado en el exterior. Es por esto que si la sociedad extranjera receptora del servicio su negocio no está en Colombia, los servicios de almacenaje y accesorios en el CDLI cumplen las condiciones principales para que el servicio sea exportable.

Por el contrario, si la actividad del no residente receptor de los servicios prestados en el CDLI estuviera en Colombia, es claro que tales servicios no serían exportables porque se disfrutarían en el territorio nacional.

Desde sus orígenes el régimen de exportación de servicios del IVA fue pensado para beneficiar el comercio internacional, dotándolo de un tratamiento equitativo para que los extranjeros que decidan contratar servicios en Colombia no se vean afectados por un IVA que no podrán descontar en su cadena producción. Por tanto, se concluye que los servicios prestados en los CDLI a favor de entidades extranjeras deben tener aparejado el régimen de exportación de servicios, porque de lo contrario, el país no podría competir con otros CDLI en Latinoamérica que podrían vender los servicios a menores costos."

Al respecto el Despacho hace las siguientes consideraciones:

El literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario establece como exento del impuesto a las ventas:

"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."

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.

... la verdadera finalidad y alcance de la exención que, como lo ha señalado la Sala, se concreta en que el servicio realmente tenga la condición de "exportado", esto es, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior ...".
(Subrayado fuera de texto).

Con el Oficio 056917 de 2013 este Despacho concluyó que: *"Así las cosas cuando la utilización del servicio se efectúa fuera del territorio colombiano, toda vez que el destinatario del mismo efectúa su aprovechamiento en el exterior, puede manifestarse que el servicio cumple las previsiones señaladas en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario para considerarse exento del impuesto sobre las ventas.*

Por el contrario, cuando el aprovechamiento del servicio por parte del destinatario del mismo se efectúa en el país, esto es que la utilización del mismo se realiza en el territorio nacional, no se encuentra exento del impuesto sobre

las ventas, en la forma prevista en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.”

Así las cosas, se desprende del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario que el beneficio de la exención del impuesto a las ventas aplica al servicio que tiene la condición de haber sido “exportado” y cuando éste haya sido utilizado totalmente en el exterior por la persona destinataria de ese servicio o exportación.

Con base en lo anteriormente expuesto entra este Despacho a analizar si los servicios u operaciones que se prestan a las mercancías almacenadas en el Centro de Distribución Logística Internacional (CDLI) son servicios exportables. Así mismo, se establecerá si se considera exportable los servicios prestados a las mercancías que fueron ingresadas al CDLI por un residente en Colombia quien se las compró a un no residente en el exterior antes de ingresar a este depósito, y posteriormente será distribuida en el territorio aduanero nacional.

Los Centros de Distribución Logística Internacional fueron creados como depósitos públicos habilitados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para almacenar mercancías bajo control aduanero y distribuirla en el país o en el exterior.

De acuerdo con el artículo 111 del Decreto 390 de 2016, el Centro de Distribución Logística Internacional (CDLI) es un depósito público ubicado en puerto, aeropuerto o en ILE cuando éste tenga lugar de arribo habilitado, desde donde se pueden reembarcar, importar, exportar mercancías extranjeras, nacionales o en proceso de finalización de un régimen suspensivo o del régimen de transformación y/o ensamble que ingresen allí para su almacenamiento.

Así las cosas, al CDLI pueden ingresar mercancías extranjeras de propiedad de una persona residente o no residente en el país para que puedan ser distribuidas en otro país o en el territorio aduanero nacional desde las instalaciones del CDLI.

Antes de realizar la distribución de las mercancías extranjeras, nacionales o en libre circulación al CDLI le puede prestar los siguientes servicios u operaciones: **de conservación, manipulación, empaque, reempaque, clasificación, limpieza, análisis de laboratorio, vigilancia, etiquetado, marcación, colocación de leyendas de información comercial, separación de bultos, preparación para la distribución y mejoramiento o acondicionamiento de la presentación, siempre que la operación no altere o modifique la naturaleza de la mercancía o no afecte la base gravable para la liquidación de los derechos e impuestos.**

Las formas de distribución se realizan según se trate de mercancía nacional o extranjera así:

- Mercancías extranjeras que van a otro país a través del reembarque según el artículo 25 de la Resolución 041 del 2016. El reembarque lo puede

realizar directamente el CDLI o lo hará el consignatario del documento de transporte de conformidad con lo dispuesto en el último inciso del artículo 113 del Decreto 390 de 2016 en concordancia con el numeral 2.2. del artículo 23 de la Resolución 041 de 2016.

- Mercancías nacionales o en libre circulación o en proceso de finalización de un régimen suspensivo o de transformación y/o ensamblen (sic) a través de la exportación de acuerdo con los numerales 2 y 4 del artículo 25 de la Resolución 041 de 2016. La exportación de tales mercancías no lo hace el CDLI sino el exportador colombiano quien actúa como declarante.
- Mercancías extranjeras o de aquellas que se encontraban en el país en proceso de finalización de un régimen suspensivo o de transformación y/o ensamble a través de la importación de conformidad con los numerales 1 y 4 del artículo 25 de la Resolución 041 de 2016. El sometimiento al régimen de importación lo hace el importador colombiano quien es el que declara el régimen.

De lo anteriormente expuesto se derivan las siguientes conclusiones:

1. Los CDLI fueron concebidos por el Decreto 390 de 2016 como depósitos públicos para almacenar mercancías y prestarle a las mismas un servicio u operación para que desde allí se exporten o importen o se reembarquen. En el Decreto 390 de 2016, el reembarque no es una modalidad de exportación, sino un destino aduanero.

Por tanto, los CDLI no son exportadores, ni importadores, sólo son depositarios de unas mercancías que están bajo su custodia mientras éstas permanecen en sus depósitos sujetas al control aduanero.

El servicio u operación que prestan los CDLI no se exporta, sino las mercancías almacenadas a las que se les ha realizado un servicio u operación.

La persona no residente o residente en el país es el que realiza la exportación y la importación desde el CDLI, y excepcionalmente éste puede reembarcar las mercancías, no porque sea el dueño de la mercancía, sino porque la norma se lo permite en razón a que el dueño de la misma es una persona no residente en el país.

2. Si bien los CDLI prestan servicios u operaciones en Colombia a las mercancías que se encuentran allí almacenadas, no es menos cierto que éstos deben realizarse antes de su distribución, por lo tanto, se utilizan o consumen en su totalidad en Colombia.

Si un residente en el exterior ingresa mercancía extranjera al CDLI para que éste le preste un servicio u operación en sus instalaciones y posteriormente la devuelve, por ese hecho no se convierte en exportable el servicio u operación por cuanto este se consumió totalmente e integralmente en Colombia ya que si no lo presta el CDLI la mercancía no podría ser distribuida.

Lo que persigue el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario para otorgar el beneficio de la exención, es que quien utiliza o consume en su totalidad el servicio exportado lo haga en el exterior, y es en este sentido que se entiende que se benefició de ese servicio. Si el servicio u operación prestado en el CDLI se consumió totalmente en nuestro país, porque debió realizarse con antelación a la exportación de la mercancía, pues no se cumple con la condición de la norma tributaria.

3. El servicio de almacenamiento que presta el CDLI se entiende ejecutado materialmente en el país de acuerdo con lo establecido en el numeral 2 del parágrafo 2 del artículo 420 del Estatuto Tributario. Por tanto, dicho servicio no es exportable porque no se utiliza o ejecuta en el extranjero, y por esa razón no cumple con una de las condiciones que establece el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario para el beneficio de la exención del impuesto sobre las ventas.

Por las anteriores razones se puede afirmar que los servicios u operaciones que prestan los CDLI no se consideran exportables, y por ende, no tienen el beneficio de la exención de que trata el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

De otro lado, respecto al caso planteado en la pregunta No. 3, se advierte que lo que se está distribuyendo desde el CDLI es una mercancía extranjera a la que se le ha prestado un servicio para que sea introducida al país a través de su importación situación que no se enmarca dentro de los presupuestos del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y el 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, a la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" - "técnica", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

PEDRO PABLO CONTERAS CAMARGO
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina