

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 906715

100208221-1022

Bogotá, D.C. 07/07/2021

Tema	Tributario - Aduanero
Descriptor	IVA servicio de maquila en zona franca
Fuentes formales	Artículo 481 Estatuto Tributario Artículo 478 Decreto 1165 de 2019

Cordial saludo,

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 consulta lo siguiente frente a la hipótesis de una empresa no residente que envía insumos del exterior para que un usuario industrial de zona franca le preste y facture un servicio de maquila y, una vez obtenido el bien final, dicha empresa lo recibe en zona franca y desde allí, lo vende a clientes en el exterior o a terceros en el territorio aduanero nacional quienes la nacionalizan:

1. Frente a los bienes maquilados en zona franca y que la empresa sin residencia en Colombia vende al exterior como producto terminado, ¿es posible afirmar que las operaciones realizadas por el usuario industrial de zona franca, se califican dentro de la exportación de servicios, de acuerdo al literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario?
2. En caso que la pregunta anterior sea afirmativa ¿se podría aplicar consecuentemente lo previsto en el artículo referido y considerar que el servicio efectuado en la zona franca es exento de IVA, con derecho a la respectiva devolución?
3. ¿Puede el usuario industrial de zona franca facturar a su cliente en el exterior en dólares americanos?

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:

Para el análisis de la consulta se trae a colación varios conceptos jurídicos que son doctrina vigente: Sobre la exención de IVA para los servicios prestados en zona franca, el Concepto Unificado 00001 de 2003 indicó:

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

“3.ZONAS FRANCAS. El régimen de zonas francas conlleva una serie de beneficios que tienen como fin promover el comercio exterior, generar empleo y divisas y servir de polo de desarrollo industrial de las regiones donde se establezcan, al tenor de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 6 de la Ley 7ª de 1991.

Tales beneficios son en síntesis, la ficción de extraterritorialidad para los bienes que allí se introduzcan para que el Estado no perciba los denominados tributos aduaneros, es decir, los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas que se causan por la importación sin que sea procedente hacer extensivo el efecto de extraterritorialidad a toda la reglamentación instituida para el impuesto sobre las ventas, para excluir de dicho gravamen a las operaciones de venta o los servicios prestados en la zona”. (Subrayado por fuera de texto).

Así mismo, el Oficio 100208221-000929 015735 del 19/06/2018, sobre si se considera exportación de servicios que prestan los Centros de Distribución Logística Internacional a mercancía sujetas a las operaciones permitidas en estos lugares y que salen al resto del mundo, concluyó:

“Por el contrario, cuando la mercancía es distribuida a través del CDLI, en ese momento se cumplió con el propósito para el cual fue ingresada dicha mercancía, involucrando de suyo el servicio prestado por dicho centro. Por tanto, el servicio prestado hace parte de la mercancía o producto y no se podría desligar para efectos de su exportación en aras de justificar la exportación del servicio, como si se tratase de actividad individual o independiente del producto.

Lo que persigue el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario es que el servicio que se exporta se desarrolle o preste en Colombia, para ponerlo en condiciones de su utilización total en el exterior.

La utilización de un servicio en el exterior, debe ser entendido, no como un beneficio que se disfruta en el exterior, sino como una prestación autónoma, independiente que se utilice exclusivamente en el exterior por parte de su destinatario que no cuenta con domicilio en Colombia, y que de acuerdo con la norma tributaria, debe ser utilizado totalmente en el exterior. Por el contrario, cuando el servicio se encuentra incorporado a un bien, pierde su autonomía e independencia, primando en este caso la mercancía como tal.

En el caso que nos ocupa, lo que se aprovecha en el exterior no es el servicio como tal, sino la mercancía que se puso en condiciones de distribución. El fruto o beneficio que se consume en estricto sentido, no es el servicio, sino la mercancía que fue exportada o reembarcada al exterior.

El literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario no particulariza su aplicación en el sentido de señalar que la exención también cubija a los servicios que se incorporan a las mercancías o productos que se exportan. Solamente en el parágrafo del artículo 481 del E.T. trae ejemplos de los casos en que se configura la exportación de servicio desarrollado en nuestro país para ser utilizado exclusivamente en el exterior cuando establece que: “...se entenderá que existe una exportación de servicios en los casos de los servicios relacionados con la producción de obras de cine, televisión, audiovisuales de cualquier género y con el desarrollo del software, que estén protegidos por el derecho de autor y una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario de los mismos en el mercado internacional y a ellos se puedan acceder desde Colombia por cualquier medio tecnológico.

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

(...)

En cuanto a lo señalado por la peticionaria sobre el hecho de no compartir el criterio adoptado en el Oficio 001522 de 2017, al señalar que por el hecho de que el servicio fue prestado en Colombia, antes de su distribución al exterior, signifique que éste fue utilizado o consumido en su totalidad en este país, este Despacho considera importante aclarar que lo que se quiso decir, es que el servicio fue prestado integralmente en Colombia, antes de su distribución al exterior, y lo que que verdaderamente se aprovecha, no es el servicio como tal, sino la mercancía que se exporta". (Subrayado por fuera de texto).

Adicionalmente, el Oficio N° 026834 del 26 de octubre de 2019, concluyó:

"En materia tributaria y para efectos de las exenciones del impuesto al valor agregado con derecho a devolución, se considera que fue exportado un servicio, como ya lo ha expresado la doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Consejo de Estado, cuando dicho servicio sea prestado en Colombia y se utilice exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, por lo tanto en el caso que se expone, no se considera el servicio prestado por el usuario industrial de zona franca, como un servicio exento con derecho a devolución, pues aunque el servicio se presta en la zona franca y es contratado por una empresa en el exterior, el bien sobre el cual se prestó el servicio va a ser nacionalizado posteriormente e ingresado al territorio aduanero nacional.

Inclusive, cuando sobre el bien que se presta un servicio, sale al exterior, este hecho por sí mismo no se considera como exportación de un servicio, como bien se expuso en el oficio 100208221-000929 de 2018. De acuerdo a las circunstancias de la operación planteadas por el peticionario, el usuario industrial que presta el servicio al cliente en el exterior, al momento de expedir la factura por dicho servicio, se debe liquidar el impuesto al valor agregado." (Subrayado fuera del texto original).

El artículo 478 del Decreto 1165 de 2019, establece que se considera exportación, la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por usuarios industriales y comerciales de zona franca, para lo cual solo se requiere la autorización del usuario operador y el diligenciamiento del correspondiente formulario de movimiento de mercancías.

En el caso expuesto por el peticionario existen dos operaciones comerciales: (i) la de maquila, que es facturada por el usuario industrial a la empresa (no residente) que lo contrató, y (ii) la venta que la empresa (no residente) como propietaria del bien final hace desde zona franca a un tercero en el exterior.

Frente a la primera operación, al momento de expedirse la factura por parte del usuario industrial, se debe liquidar IVA, pues es claro que los servicios prestados en zona franca se entienden prestados en el territorio nacional, sin que tengan un tratamiento diferente por el simple hecho de prestarse en zona franca. Esto además teniendo en cuenta que, como se explicó con anterioridad, en el supuesto planteado no se podría dar aplicación a lo señalado en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, por no tratarse de una exportación de servicios.

En la segunda operación, es claro que cuando los bienes maquilados en zona franca salen al exterior, no se está vendiendo un servicio, sino un bien corporal mueble. Por lo tanto, cuando el propietario de los bienes finales objeto de la maquila los vende al exterior se configura la exportación con la salida efectiva de los mismos del país de conformidad con lo establecido en el artículo 478 del Decreto 1165 de 2019, y dicha exportación estará exenta de IVA con derecho a devolución, de

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

conformidad con lo dispuesto en el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, para lo cual el sujeto deberá dar cumplimiento a las obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria como contribuyente o responsable en Colombia.

Frente a la pregunta de cómo debe facturar el usuario industrial de zona franca los servicios de maquila prestados al no residente, la doctrina de la entidad (Oficios 032474 de 2018, 021470 de 23 de julio de 2015 y 903436 del 24 de julio de 2020 los cuales se anexan) ha señalado:

"Para efectos de expedir la factura en casos como el analizado, siendo la factura, documento prueba de las operaciones de venta y prestación de servicios y soporte del registro contable de las transacciones generadoras de impuesto, no existe disposición que prohíba facturar en moneda diferente al peso de curso legal, pero los valores deben ser registrados en la factura además en moneda funcional, y el pago, salvo obligaciones que correspondan a operaciones cambiarias, deberá convertirse a pesos Colombianos." (Subrayado fuera del texto original).

"El artículo 73 de la Resolución 000042 de 2020, indica que la factura electrónica de venta debe generarse en la moneda funcional. Sin perjuicio que además de expresar el respectivo valor en pesos colombianos pueda expresarse en otra moneda. Respecto a la posibilidad de facturar en otra moneda distinta al peso colombiano, esta Entidad se pronunció mediante el oficio No. 901544 del 13 de mayo de 2020, así: "(...) Sobre la moneda de negociación debe tenerse en cuenta que si bien no existe una prohibición expresa para facturar en dólares, la moneda que se debe utilizar para las operaciones en nuestro país es la moneda legal colombiana, en esta medida se debe hacer la conversión a pesos de acuerdo con lo explicado en la doctrina que ha emitido esta Entidad" (Subrayado fuera del texto original).

Finalmente, se precisa al peticionario que para efectos del ingreso de la materia prima a zona franca y la salida del producto final hacia el resto del mundo, se deben cumplir las condiciones establecidas en los artículos 477 y 478 del Decreto 1165 de 2019.

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

Proyectó: María Elena Botero Mejía / Judy M. Céspedes Q

Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina

Anexos: Oficios 032474 de 2018, 021470 de 23 de julio de 2015, 903436 del 24 de julio de 2020, 100208221-000929 Dian 015735 de 2018, Oficio N° 026834 del 26 de octubre de 2019.