



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**veintiséis (26) de agosto de dos mil veintiuno (2021)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 66001-23-33-000-2018-00215-01 [25068]  
**Demandante:** INDUSTRIAS ELECTROMECÁNICAS MAGNETRÓN S.A.S  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** Exención de IVA lit e) art 481 E.T.; VI Bimestre año gravable 2014.  
Servicio intermedio de la producción.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 21 de junio de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que dispuso<sup>1</sup>:

- “1. DECLARASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial Impuesto a las Ventas 6° bimestre 2014 (sic), No. 16241201700014 del 10 de marzo de 2017 y de la Resolución Recurso Reconsideración No. 001951 del 5 de marzo de 2018, confirmatoria de la anterior, por las razones expresadas en la parte considerativa de esta providencia.*
- 2. Como consecuencia de la declaración que antecede y, a título de restablecimiento del derecho, se declara en firme las declaraciones privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al 6 bimestre (sic) del año 2014, presentada por Industrias Electromecánicas MAGNETRÓN S.A.S., por los argumentos anotados en la parte motiva del presente proveído.*
- 3. Sin costas, por lo considerado en la parte motiva del presente fallo.*
- 4. Se niegan las demás súplicas de la demanda. (...)”*

**ANTECEDENTES**

El 14 de enero de 2015, MAGNETRÓN PEREIRA, presentó declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año 2014<sup>2</sup>, corregida el 8 de octubre de 2015, con un saldo a favor declarado de \$172.087.000<sup>3</sup>.

El 20 de junio de 2016, la DIAN profirió Requerimiento Especial No. 162382016000008, en el que concluyó que el servicio de maquila prestado por MAGNETRÓN PEREIRA se encontraba gravado con una tarifa de IVA del 16%. Por tanto, determinó un saldo a pagar de \$ 1.571.235.000.

El 19 de septiembre de 2016, MAGNETRÓN PEREIRA contestó el requerimiento especial. El 14 de marzo de 2017, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión<sup>4</sup> No.

<sup>1</sup> Fls. 3277 – 3287 Cdo Ppal.

<sup>2</sup> Fl. 2960 Cdo Ppal.

<sup>3</sup> Fl. 2961 Cdo Ppal.

<sup>4</sup> Fls. 3130 - 3146 Cdo Ppal.



162412017000014<sup>5</sup>, en la que precisó que la actora ejecutó dos operaciones: una de venta de materia prima y otra de prestación de servicios. La primera exenta del impuesto sobre las ventas, por tratarse de materia prima exportada (art 481, lit e) ET); y la segunda, gravada a la tarifa del 16% (Artículo 420, lit c) ET), determinando un saldo a pagar de \$1.571.235.000.

El 25 de abril de 2017, MAGNETRÓN PEREIRA corrigió la declaración presentada el 8 de octubre de 2015<sup>6</sup>, para determinar un saldo a favor por este periodo de \$291.345.000.

El 28 de abril de 2017, MAGNETRÓN PEREIRA interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial y, por Resolución No. 001951 de 8 de marzo de 2018, la DIAN modificó el acto recurrido, aceptó la reducción de la sanción por inexactitud a la mitad e incorporó la declaración de corrección presentada el 25 de abril de 2017. Fijó como total saldo a pagar \$3.302.792.000<sup>7</sup>.

## DEMANDA

La sociedad Industrias ELECTROMECÁNICAS MAGNETRÓN S.A.S (MAGNETRÓN PEREIRA) en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

### “II. PRETENSIONES

(...)

*Se declare la NULIDAD, de la Resoluciones DIAN Nos. 001951 del 5 de marzo de 2018 "Por la cual se decide un recurso de reconsideración" y 1620412017000014 del 10 de marzo de 2017, "por la cual se propone una Liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas - Revisión", expedidas en el Expediente Administrativo GO-2014-2016-000363.*

*Como restablecimiento del derecho de la declaratoria de nulidad respetuosamente se solicita:*

**2.1 Se conserve la firmeza de las declaraciones de IVA No. 91000418908570 de abril 25 de 2017 que corrige la declaración No. 91000317281876 de octubre 5 de 2015, que a su vez corrige la declaración inicial de IVA No. 91000303288762 de julio 08 de 2015.**

**2.2 Se declare la procedencia del saldo a favor con derecho a devolución de la declaración de IVA No. 91000418908570 de abril 25 de 2017 por valor de CIENTO SESENTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$168'647.000).**

**2.3 Exonerar de toda responsabilidad a MAGNETRÓN S.A.S.**

**2.4 Se ordene el archivo del expediente administrativo No GO-2014-2016-000363.**

**2.5 Condenar en costas y agencias en derecho a la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, así como cualquier otro monto que se pueda generar dentro del proceso”.**

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 6, 13, 29, 83, 95-9, 121, 209, 333 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 420, 421, 447, parágrafo del 476, 479, literales a y e del 481, 560, 683 y 713 del Estatuto Tributario.

<sup>5</sup> La DIAN concluyó que no se realizó una exportación de bienes, sino una prestación de un servicio intermedio de la producción, al cual se deben aplicar los artículos 447, 448 y el parágrafo del artículo 476 del E.T. y no el artículo 481.

<sup>6</sup> Fl. 2964 Cdo Antecedentes Administrativos.

<sup>7</sup> Fls. 3147 - 3177 Cdo Ppal.

<sup>8</sup> Fls. 3180 y 3181 Cdo Ppal.



- Decretos 2649 y 2650 de 1993
- Artículos 265, 393-14, 393-19, 396 y 406 del Decreto 2685 de 1999.
- Artículos 369, 382 y 383 de la Resolución 4240 de 2000.
- Ley 1004 de 2005.
- Artículos 20 y 831 del Código de Comercio.
- Ley 1437 de 2011.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Adujo que como resultado de la operación aduanera de procesamiento parcial fuera de zona franca, MAGNETRÓN PEREIRA entregó a MAGNETRÓN ZONA FRANCA los transformadores eléctricos fabricados, que facturó en cuantía de \$10.628.646.000.

Precisó que los núcleos y flejes salen temporalmente para el procesamiento parcial desde zona franca al territorio aduanero nacional; luego del procesamiento parcial, tales núcleos y flejes, junto con la materia prima nacional o nacionalizada se incorporan en el transformador que ingresa a la zona franca como una exportación.

Precisó que el “servicio de maquila” prestado por MAGNETRÓN PEREIRA que se pretende gravar estaría exento porque tanto los transformadores eléctricos, en calidad de bienes corporales exportables, así como la materia prima añadida en el territorio nacional, en calidad de bienes vendidos a un usuario industrial de zona franca, están exentos de IVA, según el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Consideró que los actos administrativos demandados violan por interpretación errónea el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos<sup>9</sup>:

Señaló que la operación de procesamiento parcial se encontraba gravada con IVA conforme con el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario. Precisó que la exención operaba frente a los componentes o materiales y, no con la prestación de servicios, que si se encontraba gravado con el impuesto sobre las ventas, de conformidad con el artículo 476 E.T.

Consideró que el procesamiento parcial se enmarca en el contrato de maquila, de conformidad con el artículo 406 del Decreto 2685 de 1999, por lo tanto, se encuentra gravado por el Impuesto a las Ventas.

Señaló que la empresa maquiladora debió realizar el cobro del impuesto sobre las ventas por la ejecución de una actividad de prestación de servicio y no por la venta de un bien.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, declaró la nulidad de los actos administrativos<sup>10</sup>, con fundamento en los siguientes argumentos:

<sup>9</sup> Fls. 3224 – 3251 Cdo Ppal.

<sup>10</sup> Fls. 3277 – 3287 Cdo Ppal.



Concluyó que procede la nulidad de los actos administrativos demandados, según el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005 que adicionó el literal e) del artículo 481 del E.T. incluyendo como bienes exentos con derecho a devolución bimestral: las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o servicios de zona franca, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios.

Para este caso, MAGNETRÓN PEREIRA suministró unos insumos y terminó la elaboración de un bien, para después entregarlo a MAGNETRÓN ZONA FRANCA y proceder a su exportación; cumpliéndose con los supuestos facticos consagrados en el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005, pues, se trató de un bien terminado que guardaba relación con la actividad principal de MAGNETRÓN ZONA FRANCA, fabricación de transformadores eléctricos comercialización, distribución y venta de sus partes y accesorios de materiales y materias primas para su fabricación.

Precisó que el contrato de maquila celebrado entre MAGNETRÓN ZONA FRANCA y MAGNETRÓN PEREIRA, no determinaba la base gravable del impuesto de ventas, por cuanto la operación que interesa a este proceso se encuadra en una legislación especial en materia tributaria que determinó las excepciones en la venta de productos terminados con la materia prima exenta, sin que fuera procedente gravar el producto final, en razón de la mano de obra.

Estimó que la terminación del transformador no se constituía en un servicio intermedio, en cuanto no se presentó una contratación por terceros, sino que fue realizada por la misma empresa o sus vinculados económicos y, dentro del marco de su objeto social, ante lo cual el tratamiento tributario del bien terminado obedeció al régimen especial de las zonas francas.

En consecuencia, declaró la nulidad de los actos administrativos y a título de restablecimiento del derecho declaró *“en firme la declaración privada (...) presentada por Industrias Electromecánicas MAGNETRÓN S.A.S.”*. No se refirió a la devolución de saldos a favor, toda vez que este aspecto escapaba del objeto de la actuación administrativa controvertida.

## RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos<sup>11</sup>:

Señaló que la DIAN no cuestionó la procedencia de la exención fiscal para las materias primas vendidas al usuario industrial de la zona franca, las cuales fueron reconocidas en el texto de la liquidación oficial de revisión objeto de demanda.

Lo que se resalta fiscalmente es que MAGNETRÓN PEREIRA además de vender materias primas al usuario industrial, al amparo del beneficio fiscal contenido en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, también procedió a prestarle el servicio de maquila, lo cual resulta perfectamente válido, pero que por tratarse de la prestación de un servicio, no tiene el beneficio de la exención, y en consecuencia estaría gravado con el impuesto sobre las ventas a la tarifa general.

<sup>11</sup> Fls. 3289 – 3294 Cdo no Ppal.



Precisó que el mencionado beneficio fiscal cobija únicamente la venta de materias primas, bienes e insumos, no haciéndose extensivo a la prestación de un servicio por cuanto el beneficio es taxativo y su aplicación e interpretación es restrictiva a los bienes y situaciones previstas en la ley, razón por la cual no le corresponde extender los beneficios a situaciones diferentes a las señaladas en la citada norma.

Consideró que el *a quo* restó importancia al material probatorio en el que se fundó la actuación en sede administrativa, como son el contrato de maquila, las facturas de venta, el anexo a la declaración de IVA Bimestre 6 2014, los soportes contables y el testimonio de la Jefe de Contabilidad de MAGNETRÓN PEREIRA en la que resultó probado que la actora, además de producir bienes exentos, también prestó un servicio gravado, señalado como tal en cada uno de los documentos enunciados y del cual no se discriminó el IVA, tal y como se desprende del análisis efectuado a las facturas aportadas que reposan en el cuaderno de antecedentes.

Precisó que no existe ninguna norma que consagre un tratamiento excepcional para los servicios que presten a un usuario industrial de Zona Franca por parte de una empresa ubicada en el Territorio Aduanero Nacional. En lo relacionado con la tarifa de IVA para la prestación de servicios de fabricación, elaboración y construcción de bienes aplica la tarifa general de acuerdo con el artículo 468 del Estatuto Tributario (tarifa general del impuesto sobre las ventas).

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos de la demanda<sup>12</sup>.

La **parte demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y el recurso de apelación<sup>13</sup>.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia<sup>14</sup>. Precisó que dentro de los bienes a que hace alusión el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, no solamente se encuentran las materias primas, partes, insumos, sino también los bienes terminados, concepto dentro del cual se incluye la mano de obra que permite la terminación del bien, puesto que es indispensable para producir, transformar o ensamblar los bienes fabricados y comercializados por el usuario industrial.

Por tanto en el caso particular, se trata de bienes y servicios que participan directamente en los procesos productivos del usuario industrial, toda vez que se incorporan directamente en la producción, transformación, procesamiento o ensamblaje del producto final.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Advierte la Sala que ya se ha pronunciado sobre supuestos similares<sup>15</sup>, con identidad de partes en los cuales serán tenidos en cuenta, en lo pertinente, para proferir esta sentencia.

<sup>12</sup> Fls. 3327 – 3329 Cdno Ppal.

<sup>13</sup> Fls. 3330 – 3335 Cdno Ppal.

<sup>14</sup> Fls. 3336 – 3338 Cdno Ppal.

<sup>15</sup> sentencias del 27 de mayo de 2021 (Exp. 24974 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 3 de junio del mismo año (Exp.24931 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello), 10 de junio de 2021 (Exps.24931 y 24337 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Exp. 25339 C.P. Milton Chaves García), 2 julio de 2021 (Exp.25374 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello) 9 de julio de 2021(Exp.25048 CP Stella Jeannette Carvajal Basto), 15 de julio de 2021 (Exp.25067 CP Stella



## 1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandada, corresponde a la Sala determinar si está gravado con IVA el prestado por la demandante.

Según la entidad apelante, la sociedad MAGNETRON ejecutó dos operaciones, una de venta y otra de servicios, la primera exenta de IVA, mientras que la segunda se encuentra gravada. La primera conforme al literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y la segunda por el parágrafo del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Para resolver, la Sala reiterará el criterio en las sentencias del 27 de mayo de 2021 (Exp. 24974 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 3 de junio del mismo año (Exp.24931 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello), 10 de junio de 2021 (Exps.24931 y 24337 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Exp. 25339 C.P. Milton Chaves García), 2 julio de 2021 (Exp.25374 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello) 9 de julio de 2021(Exp.25048 CP Stella Jeannette Carvajal Basto), 15 de julio de 2021 (Exp.25067 CP Stella Jeannette Carvajal Basto y Exp.25241 CP Milton Chaves García), 22 de julio de 2021 (Exp.25336 CP Stella Jeannette Carvajal Basto, Exps. 25338 y 25377 CP Julio Roberto Piza Rodríguez) y 5 de agosto de 2021 Exp. 24972 C.P. Milton Chaves García.) en las cuales se resolvió un litigio entre las mismas partes, por idéntica cuestión fáctica y jurídica, frente al impuesto sobre las ventas de otros periodos.

“Respecto de los bienes exentos, el artículo 479 del Estatuto Tributario dispone que los bienes corporales muebles que se exporten son exentos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 396 del Decreto 4051 de 2007<sup>16</sup> y en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario<sup>17</sup>, la venta de bienes corporales muebles a zona franca se considera exportación y por tanto es una operación exenta del impuesto sobre las ventas. Sin embargo, no todas las ventas que se realicen desde el territorio aduanero nacional a zona franca tienen este tratamiento, pues la norma exige que se trate de bienes que sean necesarios para el desarrollo del objeto social del usuario de zona franca que los adquiere.

Tratándose del procesamiento parcial fuera de Zona Franca, el artículo 406 del Decreto 2685 de 1999, vigente para la época de los hechos, autoriza la salida temporal de bienes de la zona franca al territorio aduanero nacional con el fin de realizar parte del procesamiento industrial, así:

**“Artículo 406. Procesamiento parcial fuera de Zona Franca**

*El Usuario Operador podrá autorizar la salida temporal de la Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, con destino al resto del territorio aduanero nacional, de materias primas,*

Jeannette Carvajal Basto y Exp.25241 CP Milton Chaves García) y22 de julio de 2021 (Exp.25336 CP Stella Jeannette Carvajal Basto, Exps. 25338 y 25377 CP Julio Roberto Piza Rodríguez.)

<sup>16</sup> **Artículo 396. Exportación definitiva.** Se considera exportación definitiva, la introducción a Zona Franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del Usuario Operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos.

<sup>17</sup> **ARTÍCULO 481.** Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

a) Los bienes corporales muebles que se exporten.

(...)

e) *Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de Zona Franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios”.*



*insumos y bienes intermedio para realizar parte del proceso industrial en el resto del territorio aduanero nacional.*

**Parágrafo.** *El Usuario Operador establecerá el término durante el cual estas mercancías podrán permanecer por fuera de la Zona, que no podrá exceder de seis (6) meses e informará a la autoridad aduanera de la jurisdicción de la Zona Franca sobre dichas autorizaciones en el momento en ello se produzca”*

Es posible entonces, que en el territorio aduanero nacional se realice parte del proceso industrial propio del usuario de zona franca, para lo cual las materias primas pueden salir de zona franca cumpliendo los requisitos señalados en el artículo 382 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN. El artículo 383 de la misma Resolución reglamenta el reingreso de estas mercancías precisando las operaciones que constituyen exportación en los siguientes términos:

*“Reingreso de las mercancías. El reingreso a zona franca de las mercancías que salieron temporalmente al territorio aduanero nacional, no constituye exportación para las materias primas, insumos y bienes intermedios a las que se les autorizó la salida temporal y se perfeccionará únicamente con el formulario de movimiento de mercancías en zona franca autorizado por el usuario operador.*

*El componente nacional incorporado en las mercancías objeto de proceso industrial realizado en el resto del territorio aduanero nacional, se considerará como exportación en los términos señalados en el artículo 396 del decreto 2685 de 1999, para lo cual se deberá aplicar el procedimiento establecido en el citado decreto y en la presente resolución para la modalidad de exportación definitiva. Dicha información, será incorporada al sistema informático aduanero, por parte del usuario operador, cuando proceda, y servirá de base para el control de los inventarios de las mercancías de los usuarios industriales”*

Solo constituye exportación el componente nacional que se incorpora en los bienes que son objeto del proceso industrial.

Si bien para el periodo objeto de discusión no se había expedido el Decreto 1370 de 2019, para efectos de definir el “componente nacional” resulta viable acudir a su artículo 1°, porque no contraría las normas vigentes para el caso concreto, que señala que “componente nacional” son las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se exportan de territorio aduanero nacional a zona franca o a cualquier país extranjero.

En este caso las partes discuten si el servicio de procesamiento parcial que se lleva a cabo en el territorio aduanero nacional, tiene el mismo tratamiento del componente nacional que se exporta a zona franca.

El demandante invoca el parágrafo del artículo 476 del estatuto tributario cuyo texto es el siguiente:

*“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.*

*Lo dispuesto en el presente parágrafo no aplica para las industrias de minería e hidrocarburos.”*

Esta Sala señaló lo siguiente respecto de los servicios intermedios de producción<sup>18</sup>:

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sala de los Contencioso Administrativo Sección Cuarta, Sentencias del 23 de octubre de 2014, Exp. 19915; C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.; del 15 de marzo de 2018, exp. 20994, CP. Julio Roberto Piza.



*“El precepto anterior describe trabajos que por su connotación, funcionalidad e incidencia en el proceso productivo, se consideran servicios intermedios del mismo, siempre que cumplan tres condiciones a saber:*

- *Que recaigan sobre bienes corporales muebles.*
- *Que se contraten por terceros*
- *Que se presten para obtener el producto final o para coadyuvar a su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización.*

*La consecuencia legalmente prevista ante el cumplimiento de los presupuestos anteriores es la de que a los servicios prestados se les debe aplicar la tarifa del bien resultante.”*

En esa ocasión se reiteró el criterio de la Sala frente a los servicios intermedios de producción:

*“De acuerdo con los términos de la norma, la jurisprudencia de la Sala ha entendido 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 éste, ya producido, se pone en condiciones de utilización, sin que se requiera la adición o aporte de materias primas. En este evento, los servicios intermedios están sometidos a la tarifa del impuesto sobre las ventas que corresponda al bien resultante de la prestación del servicio, el que a su vez puede ser gravado, exento o excluido.*

*Por el contrario, si de la prestación del servicio no resulta un bien corporal mueble o no constituye una etapa que permita poner el bien en condiciones de utilización, o el servicio no se presta sobre bienes en proceso de transformación, no se cumplen los presupuestos que la norma señala para que pueda hablarse de servicio intermedio de producción. En esencia, los servicios intermedios son los que están involucrados en el proceso productivo, pero que no son directamente utilizados por los consumidores<sup>19</sup>.*

Teniendo en cuenta el anterior recuento normativo y el alcance dado por esta corporación a las normas citadas, procede la Sala a verificar si en el caso concreto se cumplen las condiciones para que el servicio prestado por la sociedad demandante constituya un servicio intermedio de producción, esto es, si recae sobre bienes corporales muebles, si se contrató por un tercero y si se prestó para obtener el producto final o para coadyuvar a su fabricación, elaboración, construcción o puesta en condiciones de utilización.”

## El caso concreto

La sociedad demandante, MAGNETRÓN PEREIRA<sup>20</sup>, indicó que:

“MAGNETRÓN ZONA FRANCA, usuario industrial de la Zona Franca del Eje Cafetero, le enviaba la información para que ésta realizara la planeación, diseño y programación de acuerdo a cada orden de producción; simultáneamente, enviaba los núcleos y flejes fabricados en zona franca para su procesamiento parcial en el territorio aduanero nacional, con el fin que en el proceso productivo, fueran incorporados en la fabricación de los transformadores requeridos.

MAGNETRÓN ZONA FRANCA hacia la planeación y le asignaba a cada orden de producción las materias primas nacionales e importadas propias, así como la mano de obra directa e indirecta para la elaboración de las bobinas, tanques, elementos de refrigeración, dispositivos de protección y demás accesorios para la fabricación de los transformadores.

<sup>19</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de octubre de 2004, exp. 14064. C.P. Ligia López Díaz.

<sup>20</sup> Conforme al Certificado de existencia y representación legal: “INDUSTRIAS ELECTROMECÁNICAS S.A.S., en adelante MAGNETRÓN S.A.S. tiene por objeto social ‘el diseño, fabricación, reconstrucción, reparación, mantenimiento, distribución, comercialización, **importación y exportación de transformadores eléctricos**, maquinarias, motores y equipos metalmecánicos y eléctricos y sus partes y la elaboración y ejecución de proyectos relacionados con la conducción, transformación y regulación de energía eléctrica...”.





A su vez, en las plantas de producción de MAGNETRÓN S.A.S. en Pereira, fabricaban los tanques y cajas en las cuales se introducía el transformador (se cortaba el hierro según las medidas requeridas, se armaban y soldaban los tanques, cajas y bridas, se pintaban y ensamblaban); también, se fabricaban los radiadores para la refrigeración del transformador y se incorporaban al mismo en los casos que se requiriera.

Allí mismo, se fabricaban las bobinas de alta y baja tensión y se agregaban los aislamientos y terminales que se incorporaban al armado de lazos (hacia uso de los núcleos y flejes de propiedad de Magnetron Zona Franca), enviados para el procesamiento parcial.

Continuando con el proceso de fabricación, todos los subproductos y materias primas propios, así como los recibidos en procesamiento parcial, se llevaban a ensamble, para que allí se armaran, hicieran las conexiones, encube, realizaran el llenado de aceite. El proceso finalizaba con las respectivas pruebas eléctricas y de calidad, para luego enviar los transformadores al Usuario Industrial de la Zona Franca.”

De esta forma, como resultado de esta operación aduanera de procesamiento parcial fuera de zona franca, MAGNETRÓN PEREIRA entregó a MAGNETRÓN ZONA FRANCA S.A.S. los transformadores eléctricos fabricados (**transformadores terminados con destino a la exportación**) que facturó por \$10.628.646.000.

Con la finalidad de demostrar la entrega de MAGNETRÓN PEREIRA a MAGNETRÓN ZONA FRANCA S.A.S. de los transformadores eléctricos producidos en el resto del territorio nacional allegó las facturas de venta, soportadas con los cuadros de Insumo Nacional (CIN) que dan cuenta de la materia prima incorporada y los formularios de movimiento de mercancía.<sup>21</sup>

MAGNETRÓN PEREIRA en la respuesta al requerimiento especial indicó que siguió lo señalado en el Concepto DIAN No. 901875 de 2017, en el sentido de descomponer el valor total de la operación en: i) venta de bienes exentos; y ii) servicio de procesamiento parcial, gravando únicamente la mano de obra del servicio.

En la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412017000014 del 14 de marzo de 2017, la DIAN modificó la declaración privada del 6 bimestre de 2014 (sic), señalando expresamente que se adicionarían ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general por la suma “de \$10.895.761.000 correspondiente al servicio de MAQUILA facturado por la sociedad MAGNETRÓN ZONA FRANCA.”

La demandante interpuso contra la liquidación oficial, recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 001951 de 05 de marzo de 2018, en la cual la DIAN modificó el acto recurrido, aceptó la reducción de la sanción por inexactitud a la mitad e incorporó la declaración de corrección presentada el 25 de abril de 2017. Fijó como total saldo a pagar \$3.302.792.000

De folios 67 a 2959 del cuaderno principal, se observan las facturas expedidas por MAGNETRÓN PEREIRA por concepto de servicio de maquila a MAGNETRÓN ZONA

<sup>21</sup> Conforme al artículo 383 de la Resolución 4240 de 2000 aduaneramente se entiende que las materias primas aportada por el usuario industrial de zona franca “reingresan a la zona franca” y el componente nacional incorporado en las mercancías objeto de procesamiento industrial realizado en el resto del territorio aduanero nacional, se **considerará como exportación en los términos señalados en el artículo 396 del Decreto 2685 de 1999**, para lo cual se deberá aplicar el procedimiento establecido en el citado decreto y en la Resolución 4240 de 2000 para la modalidad de exportación definitiva.



FRANCA, de las cuales se concluye que no se cobró IVA por este servicio y los formularios de movimientos de mercancías donde se relacionaban los bienes que ingresaron a la zona franca tras el procesamiento parcial.

En cuanto al contrato de maquila ya fue analizado por la Sala en oportunidades anteriores en las que intervinieron las mismas partes, por lo que en lo pertinente, se reitera lo siguiente:

“el contrato de maquila que se describe es un servicio intermedio de la producción, como lo reconoce expresamente la entidad demandada, en el que se encargó parcialmente la transformación y fabricación de un bien corporal mueble (transformadores eléctricos semiterminados). El contratante es un tercero (Magnetron zona franca) diferente de Magnetron Pereira, independientemente de su vinculación económica, y el servicio se prestó para coadyuvar en la fabricación de los transformadores.

Si se quiere ser más preciso, la labor desarrollada en el territorio aduanero nacional es un servicio intermedio de la producción y en consecuencia la tarifa aplicable es la que le corresponde al bien que resultó de la prestación del servicio.

La Sala reitera que al tratarse de un servicio intermedio de la producción (Artículo 476 E.T), esta norma debe aplicarse en forma inescindible, lo cual implica observar la previsión allí contenida respecto de que la tarifa es la que corresponda al bien que resulte de la prestación del servicio<sup>22</sup>.

Al respecto ha precisado la Sala que “*por imperativo del principio constitucional de equidad tributaria, [esa] disposición conlleva que, si el bien resultante del proceso productivo tiene la condición de excluido del impuesto, entonces, el servicio intermedio que coadyuvó a su producción tendrá ese mismo régimen tributario*” (Sentencia del 15 de marzo de 2018, exp.20994, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez).

En este caso, los bienes resultantes no son otros que el componente nacional que se exporta a zona franca, no es nada diferente de los bienes terminados y partes que se exportaron desde territorio aduanero nacional.

Toda vez que el componente nacional incorporado en las mercancías objeto de proceso industrial en el territorio aduanero nacional se considera exportación, el servicio intermedio para su producción tiene el mismo tratamiento para el impuesto sobre las ventas y en consecuencia es una operación exenta.

La regla en mención no es ajena a los bienes excluidos y exentos (tarifa cero), como lo ha precisado la jurisprudencia, pues solo así se garantiza el principio de equidad<sup>23</sup>.

Conforme los argumentos expuestos, no prospera el recurso de apelación presentado por la demandada.

<sup>22</sup> Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencias del 27 de mayo de 2021 (exp. 24974 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello); 3 de junio de 2021, exp. 24937 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello; 10 de junio de 2021 (Exps.24931 y 24337 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Exp. 25339 C.P. Milton Chaves García), 2 julio de 2021 (Exp.25374 CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello) 9 de julio de 2021 (Exp.25048 CP Stella Jeannette Carvajal Basto), 15 de julio de 2021 (Exp.25067 CP Stella Jeannette Carvajal Basto y Exp.25241 CP Milton Chaves García), 22 de julio de 2021 (Exp.25336 CP Stella Jeannette Carvajal Basto, Exps. 25338 y 25377 CP Julio Roberto Piza Rodríguez) y 5 de agosto de 2021 Exp. 24972 C.P. Milton Chaves García.)

<sup>23</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de julio de 2009, exp. 16012.



### Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

### FALLA

- 1.- **CONFIRMAR** la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
- 2.- Sin condena en costas en esta instancia.
- 3.- A través de la Secretaría se ordena corregir en la carátula, y coordinar con sistemas para lo propio en la página web de la Corporación (sistema siglo XXI), el nombre de la demandante, toda vez que es *INDUSTRIAS ELECTROMECÁNICAS MAGNETRON S.A.S.*, y no “*MAGNETRÓN ZONA FRANCA S.A.S.*”, como aparece.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Con firma electrónica)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Con firma electrónica)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Con firma electrónica)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**