

OFICIO N° 015735
19-06-2018
DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina
100208221- 000929
Bogotá, D.C.

Señora

MARIA MARGARITA VESGA BENAVIDEZ

Carrera 7 N° 113-58 apt 401 EDIFICIO BELCHO

margarita.vesga16@gmail.com

Bogotá D.C.

Ref: Radicado 100006917 del 23/02/2018

Tema	Impuestos a las ventas
Descriptores	Servicios Exentos
Fuentes formales	Literal c) del Artículo 481 del Estatuto Tributario

Cordial Saludo, Señora Maria Margarita:

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.

La peticionaria solicita se aclare el Oficio No. 001522 del 26 de septiembre de 2017 que corresponde al radicado en correspondencia No. 026237 del 27/09/2017 en el sentido de no generalizar que en todos los eventos, los servicios prestados por un Centro de Distribución Logística Internacional no son exportables, toda vez que cada caso debe ser analizado de manera particular, en orden a establecer si el servicio prestado por un Centro de Distribución Logística Internacional (CDLI) cumple con los requisitos previstos en el literal c) del [artículo 481](#) del Estatuto Tributario y se considere exportado y exento de IVA.

La anterior petición se fundamenta en el hecho que no puede establecerse de manera general que el beneficio de la exención del literal c) del [artículo 481](#) del Estatuto Tributario no se presente para los CDLI, cuando la jurisprudencia y la doctrina han señalado que, para establecer la exención de los servicios exportables, debe ser analizado cada caso particular y establecer cómo se presenta el beneficio exclusivamente en el exterior.

Tampoco puede afirmarse que los servicios que el CDLI presta se circunscriba a un almacenamiento. También se llevan a cabo otras operaciones utilizadas y cuyo beneficio se presenta exclusivamente en el exterior, lo que daría lugar a que se consideren exportados con exención del IVA, según el caso, siempre que además cumplan con los requisitos legales y reglamentarios.

El literal c) del [artículo 481](#) del Estatuto Tributario consagró la exención del IVA respecto de la exportación de servicios bajo la aplicación del principio de imposición en el país de destino, el cual consiste en que el IVA debe recolectarse en aquella jurisdicción en donde ocurre el consumo de los servicios, mas no en donde ocurre la prestación o ejecución de los mismos, de acuerdo con los principios generales del IVA que aplican en Colombia. De esta manera, se evita que la exportación de servicios desde Colombia a favor de los extranjeros se encuentre gravada con IVA tanto en el país en donde se prestan los servicios, como en la jurisdicción en donde ocurre el consumo de los mismos (esto es, la jurisdicción del destino de los servicios), causando una

doble tributación en materia de IVA y una exportación del IVA colombiano al exterior de manera explícita o implícita.

Considera que para que proceda la exención del IVA se requieren que se den los siguientes elementos:

- A. Que se trate de un servicio. Tal como es el almacenamiento, la preparación para la distribución y los demás servicios que presta un CDLI.
- B. Que el servicio se preste en Colombia.
- C. Que el servicio sea utilizado o consumido exclusivamente en el exterior. Aspecto este que debe ser revisado para cada caso concreto, toda vez que una compañía extranjera contratante (seguramente el cliente final), puede utilizar y consumir exclusivamente los servicios prestados en el país, en el exterior, es decir, recibir su fruto en el exterior de los servicios prestados en Colombia y la mercancía como tal en el destino en el exterior, lo que deberá revisarse para cada caso concreto.
- D. Que la entidad contratante no tenga negocios o actividades en Colombia.

Considera que el **Oficio 001522 de 2017** confunde la exportación del servicio con la exportación de las mercancías. Señala que por el hecho de que el CDLI no sea un exportador o importador no puede afirmarse que el servicio que presta no sea exportable, toda vez que el fruto del servicio prestado en Colombia es perfectamente utilizable y consumible exclusivamente en el exterior. El servicio que se exporta es un intangible que no requiere el trámite aduanero y no puede establecerse de forma genérica. Advierte que será fácil comprobarlo, al verificarse que los servicios prestados en Colombia fueron exportados y recibidos por el contratante extranjero y la utilización que este hace del mismo en el exterior.

No comparte 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 este fue utilizado o consumido en su totalidad en este país.

Para sustentar lo anteriormente expuesto la peticionaria cita las siguientes sentencias del Consejo de Estado:

- Sentencia 19527 de 2013. Precisó que lo que hace que un servicio sea exportable es que sea utilizado en el exterior y que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior.
- Sentencia 16626 de 2012. Señaló que: *"En cuanto a que el servicio sea utilizado total y exclusivamente en el exterior por la empresa foránea, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, se traduce en que el beneficio, provecho o utilidad que reporta la actividad prestada se realice en forma integral fuera del país"* Que corresponde en cada caso particular determinar si quien solicita la exención cumple los requisitos para hacer merecedor a ella.
- Sentencia 8231 de 1998. Indicó que no se pueden confundir los dos conceptos, esto es, que el servicio que se presta en Colombia y otra la utilización del mismo que sí puede darse en el exterior.

Para el caso de los CDLI, se afirma que, si bien puede ser cierto que en algunos eventos dichas actividades se contratan para ser ejecutadas en el país, también lo es que es posible que sean contratadas para ser utilizadas exclusivamente en el exterior. En este punto se discrepa de la afirmación que hace el Oficio No. 001522 de 2017 al señalar que un servicio que se presta en Colombia o se entienda ejecutado materialmente en el país, no sea exportable por que no se utiliza o ejecuta en el extranjero.

En Sentencia 2500 del 28 de noviembre de 2013, el Consejo de Estado anuló actos administrativos que negaban la exención de IVA al haber desconocido la verdadera finalidad y alcance de la exención, que se concreta en que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior. Aduce la peticionaria que si bien los servicios que realiza el CDLI se prestan en Colombia, el fruto de los servicios prestados pueden materializarse en el exterior dado que el residente extranjero o empresa domiciliada en el exterior, es quien se beneficia de los servicios prestados por el centro, y recibe su fruto luego de la distribución de la mercancía, ya que sin los servicios de almacenamiento, logística, empaque, distribución, etc no se hubiera podido disponer de la carga, explotarla o aprovecharla en el exterior.

Al respecto el Despacho hace las siguientes consideraciones:

Se entra a analizar si se puede generalizar que todos los servicios prestados por el CDLI no son exportables o por el contrario cada caso en particular debe ser analizado para determinar si el servicio prestado por un Centro de Distribución Logística Internacional (CDLI) que cumpla con los requisitos previstos en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se considera exportado y exento de IVA.

Para el efecto se considera que el problema jurídico planteado debe ser analizado a partir del artículo 111 del Decreto 390 de 2016 en el que se precisa cuáles son las actividades que un CDLI puede realizar a una mercancía que ingresa a su depósito público, como son las siguientes: operaciones de conservación, manipulación, empaque, reempaque, clasificación, limpieza, análisis de laboratorio, vigilancia, etiquetado, marcación, colocación de leyendas de información comercial, separación de bultos, o 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.**

De lo anterior se evidencia que la actividad que se realiza en un CDLI se concreta a la prestación de un servicio sobre la mercancía almacenada, la cual no es objeto de transformación o procesamiento, toda vez que el artículo 111 del Decreto 390 de 2016 señala que las actividades que se realicen sobre la mercancía no implicará cambio de su naturaleza, ni afectará la base gravable para la liquidación de los derechos e impuestos. Por el contrario, la única finalidad de la (sic) actividades o labores contratadas sobre la mercancía es ponerla en condiciones que facilite su distribución.

Tales actividades no conllevan en modo alguno que la exportación de la mercancía sobre la cual recayó el servicio, requiera de gestión alguna que implique una labor adicional en el exterior.

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 cobija a los servicios que se incorporan a las mercancías o productos que se exportan. Solamente en el párrafo 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 de 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."*

Por lo anteriormente expuesto, es válido generalizar que las actividades o labores que el artículo 111 del Decreto 390 de 2016 le permite realizar al CDLI, no son servicios que se entiendan utilizados exclusivamente en el exterior, por cuanto estos inician y terminan en Colombia. Así pues, no cumplen con el presupuesto señalado en el literal c) del [art. 481](#) del Estatuto Tributario.

La anterior conclusión se sustenta en la Sentencia 19527 de 2013 del Consejo de Estado en la que precisó que lo que hace que un servicio sea exportable, es que sea utilizado en el exterior y que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior.

Igualmente, en la Sentencia 16626 de 2012 el Consejo de Estado señaló que *“En cuanto a que el servicio sea utilizado total y exclusivamente en el exterior por la empresa foránea, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, se traduce en que el beneficio, provecho o utilidad que reporta la actividad prestada se realice en forma integral fuera del país”*.

En Sentencia 8231 de 1998 el Consejo de Estado también indicó que no se pueden confundir los dos conceptos, esto es, el servicio que se presta en Colombia y otra la utilización del mismo que sí puede darse en el exterior.

De otro lado, es importante señalar que el Oficio 001522 de 2017 no se enfoca únicamente en la actividad de almacenamiento que presta el Centro de Distribución Logística Internacional, sino que también se refirió a los servicios u operaciones que puede realizar el CDLI de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 del Decreto 390 de 2016 tales como: 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.

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 este 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 (sic) verdaderamente se aprovecha, no es el servicio como tal, sino la mercancía que se exporta.

Por lo anterior se conforma el Oficio 001522 de 2017 y se revoca el Oficio 000163 del 12 de febrero de 2018.

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 CONTRERAS CAMARGO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales