



100202208-2207

Bogotá, D.C., 6 de diciembre de 2024

Señor

JUAN DAVID BARBOSA MARIÑO

juan.barbosa@legalb.co

Ref.: Radicado No. 000458 de 14/05/2024

| | |
|-------------------|---|
| Tema: | Aduanero |
| Descriptores: | Zonas francas IVA Servicio de maquila |
| Fuentes formales: | Artículo 481 del Estatuto Tributario Artículos 478 del Decreto 1165 de 2019 del Decreto 1165 de 2019 y artículo 523 de la Resolución 46 de 2019 modificada por la Resolución 185 de 2024 |

Apreciado Sr. Barbosa:

1. Este Despacho es competente para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

A) Solicitud de reconsideración.

2. Mediante el radicado de la referencia se solicita la reconsideración del Concepto 906715 de 2021 proferido por la Subdirección de Normativa y Doctrina, que estableció que los bienes maquilados en zona franca que salen al exterior, se consideran como una exportación de un bien corporal mueble, de conformidad con lo establecido en el artículo 478 del Decreto 1165 de 2019, y lo dispuesto en el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario que fija que dicha exportación estará exenta de IVA con derecho a devolución.

3. En atención a lo anterior, mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita se reconsidere el citado concepto, y se determine que el servicio de maquila prestado desde zona franca o desde el territorio aduanero nacional puede ser considerado exportación de servicios conforme al artículo 481 literal c) del Estatuto Tributario, a la Ley 7 de 1991 y a los artículos 12^o y 13^o de la Decisión 599 y artículo 2^o de la Decisión 439 de la CAN.

B) El análisis de la solicitud.

¹ Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

4. Para resolver la solicitud, es necesario establecer si el servicio de maquila que presta una sociedad ubicada en Colombia o en una zona franca a una sociedad ubicada en el exterior cumple con los requisitos señalados en el literal c del artículo 481 del Estatuto Tributario para considerarse como la exportación de un servicio.

5. En la legislación colombiana no existe una definición legal del contrato de maquila. Sin embargo, la doctrina de este Despacho ha explicado que dicho contrato tiene por objeto la prestación de un servicio que consiste en la transformación, producción o ensamble para la producción de un bien final². De otra parte, en este contrato el maquilador no obtiene ingresos por la venta del bien maquilado sino un pago por la prestación del servicio. Este concepto es armónico con la definición genérica de “servicio” para los efectos del impuesto IVA³.

6. Ahora bien, para que se considere que ese servicio fue exportado debe cumplir con los requisitos señalados en el numeral c del artículo 481 del Estatuto Tributario, esto es, i) que sea prestado en el país, ii) que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior, iii) por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, iv) se acredite la existencia de la operación y v) se cumplan los requisitos reglamentarios.

7. El Consejo de Estado ha analizado algunas operaciones que implican la exportación de servicios en los términos del literal c del artículo 481 del Estatuto Tributario. El siguiente cuadro sintetiza algunos de esos pronunciamientos. Veamos:

| Sentencia | Servicios prestados en el país | Utilización en el exterior | Servicio utilizado por extranjeros sin negocios o actividades en Colombia | Conclusión |
|--|---|--|--|--|
| Producciones RTI S.A.S. (Consejo de Estado-Sentencia del 4 de marzo 2021 de Radicación: 25000-23-37-000-2012-00507-01 (22282). | Producciones RTI S.A.S. [PRTI] suscribió con Spanish Language Productions INC, sociedad con domicilio en el exterior un contrato para producir programas de televisión en Colombia y posteriormente exportarlos. Este requisito se cumplió ya que los programas de televisión fueron producidos en Colombia. | No se cumplió con el requisito relacionado con la utilización exclusiva fuera del país dado que los programas de televisión fueron emitidos en Colombia con posterioridad. | La explotación comercial de las obras escapa de la órbita de control de PRTI, porque se realiza fuera del país entre terceras empresas con las que no tiene vinculación jurídica ni económica. | La Sala consideró que: “los servicios de producción” prestados por PRTI a SLP no constituyen exportación de servicios exenta del impuesto sobre las ventas, porque “los programas de televisión que resultaron de los mismos fueron emitidos en el país, y su utilización se agotó en el territorio nacional” . |
| ASSIST-CARD DE COLOMBIA LTDA. (Consejo de Estado-Sentencia del 26 de septiembre de 2024) | La compañía ASSIST-CARD DE COLOMBIA LTDA. ubicada en Colombia suscribió un contrato de exportación de servicios | Se determinó que los servicios de asistencia al viajero fueron prestados por la sociedad del exterior y no se demostró que la asistencia prestada en | La Sala advirtió que se cumple con la condición correspondiente a que el servicio sea prestado a empresas o personas sin | Se concluyó que las comisiones que percibió la sociedad colombiana por la prestación del servicio de intermediación en Colombia, que fue utilizado |

² Oficio 903105 - int 119 de 2021.

³ Toda actividad que es prestada por una persona natural o jurídica sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.” (Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 Artículo 1.3.1.2.1.)

| Sentencia | Servicios prestados en el país | Utilización en el exterior | Servicio utilizado por extranjeros sin negocios o actividades en Colombia | Conclusión |
|---|--|---|--|--|
| <p>radicado 25000-23-37-000-2020-00119-01 (28706)</p> <p>Reiteración del criterio expuesto en las sentencias del 15 de junio de 2023, Exp. 27104, del 19 de julio de 2023, Exp. 27317, del 21 de septiembre de 2023, Exp. 27720, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 9 y 16 de noviembre de 2023, Exp. 27512 y 27701, y del 6 de junio y 4 de julio de 2024, Expedientes 28438, 28368 y 28566, CP. Wilson Ramos Girón.</p> | <p>con la compañía Smalline Corp. que consistió en servir de intermediario para ofrecer y vender los planes de servicios de asistencia de la sociedad del exterior en Colombia para los viajeros colombianos que se desplacen al exterior, así como para los extranjeros que visiten Colombia.</p> <p>Se cumple este requisito ya que la intermediación se prestó en Colombia.</p> | <p>Colombia no fue parte del servicio de intermediación prestado por la sociedad colombiana.</p> <p>En consecuencia, se encuentra acreditado el requisito de utilización exclusiva del servicio de intermediación en el exterior.</p> | <p>negocios o actividades en Colombia</p> | <p>íntegramente en el extranjero por una sociedad del exterior sin actividades en Colombia, correspondían a la exportación de un servicio de acuerdo con el literal c. del artículo 481 del Estatuto Tributario.</p> |
| <p>C.I. CONSERBA S.A.S. Sentencia del 16 de Octubre de 2019 radicado 0501-23-33-000-2013-01560-01.</p> | <p>La sociedad C.I. CONSERBA S.A.S. suscribió el contrato de servicios con la sociedad D.M. Fresh Produce International Inc. para coordinar la compra de fruta que realiza en Colombia DMFPI por sí o a través de terceros.</p> <p>Asimismo, prestar los servicios de intermediación en el proceso de exportación, así como la legalización con autoridades aduaneras, y cualquier otro tipo de servicio requerido que debiera prestarse en relación con los productores a quienes DMFPI les compre y/o comercialice su fruta en el exterior.</p> <p>En este caso se cumple con el requisito.</p> | <p>En el caso, la sociedad C.I. CONSERBA S.A.S. no obtiene provecho de los servicios prestados por la actora, sino que el provecho de las actividades contratadas lo obtiene fuera de Colombia, la compañía contratante que consigue, bajo estándares de calidad, adquirir productos (i.e. fruta) que comercializará completamente en el mercado internacional.</p> <p>En este caso se cumple con el requisito.</p> | <p>Respecto a la vinculación económica (no probada ni debatida en el proceso) entre la entidad contratante de los servicios en el exterior y la prestadora de los servicios en Colombia, no se advierte, pues la demostración que exige el parágrafo del artículo 1º del Decreto 1805 de 2010 para negar la exención, consiste en que se evidencie que quien contrató los servicios los puso a disposición de un vinculado económico suyo en Colombia, para que este los utilice o aproveche en el país.</p> <p>Así las cosas, el requisito se cumple.</p> | <p>Se concluyó que se reúnen los tres requisitos para acreditar la exención por exportación de servicios de que ahora trata el literal c. del artículo 481 del Estatuto Tributario.</p> |

8. De la jurisprudencia en comentario, se advierte que es necesario evaluar en cada caso particular las circunstancias que lo rodean para determinar la aplicación o no del literal c. del artículo 481 del Estatuto Tributario. Veamos algunos ejemplos:

9. Caso 1- Exportación de servicios.

Supuestos:

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dirección de Gestión Jurídica

Cra 8 N°6C-54 Piso 4 Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

- a) Maquiladora S.A.S. importa bajo la modalidad de importación para perfeccionamiento activo el 100% de las materias primas que Productora Inc. le envía para que le preste el servicio de maquila (la propiedad de los insumos es de la sociedad productora).
 - b) Maquiladora S.A.S. realiza el servicio de maquila a partir de las materias primas que recibió e importó bajo la modalidad de importación para perfeccionamiento activo.
 - c) Maquiladora S.A.S. termina la modalidad de importación para perfeccionamiento activo con la exportación definitiva del bien corporal mueble final terminado para Productora Inc.
 - d) Productora Inc. paga a Maquiladora S.A.S. por la prestación del servicio de maquila y sólo existe facturación por servicios. No hay facturación ni pago por mercancías.
10. En este evento, el objeto del contrato de maquila está determinado por el cumplimiento⁴ **de una obligación de hacer**, es decir, la ejecución de la acción dirigida a la obtención de un bien corporal mueble a partir del 100% de las materias primas aportadas y de propiedad del tercero (maquilante o productor) que no reside en Colombia⁵.
11. Lo anterior implica que quien desarrolla la actividad de maquila no ostenta la propiedad de las materias primas y del bien final. Esto le impide transferir el derecho de dominio del bien final obtenido, que correspondería a las obligaciones propias del contrato de compraventa de mercancías **que son de dar**. Es decir, la sociedad maquiladora no obtiene ingresos por la venta de los bienes **sino únicamente por la prestación del servicio**. Además, en este ejemplo no existe vinculación económica alguna, requisito señalado por el artículo 2.10.2.6.11. del Decreto 1080 de 2015⁶.
12. En este orden:
- a. Si el bien sobre el cual se prestó el servicio ingresa de nuevo al territorio aduanero nacional, el servicio perderá su calidad de exento⁷ pues este no será utilizado exclusivamente en el exterior.
 - b. Si la empresa que contrata el servicio de maquila desarrolla una actividad o un negocio en Colombia, el servicio perderá la condición de exento.
 - c. Si se incumplen los requisitos del reglamento o la existencia de la operación de maquila no se documenta, el servicio perderá la condición de exento.
13. Bajo los hechos expuestos, el servicio de maquila se consideraría un servicio exento del IVA en los términos del literal c. del artículo 481 del Estatuto Tributario si se cumplen los requisitos allí previstos.

⁴ https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_0379_2020.htm

⁵ Artículo 1.3.1.2.1. Definición de servicio para efectos del IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

⁶ Es decir, ser la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país.

⁷ Ver: Sentencia del 4 de marzo 2021 de Radicación: 25000-23-37-000-2012-00507-01 (22282).

14. Caso 2. Exportación de servicios en zona franca.

Supuestos:

- a) Productora Inc. le envía el 100% de las materias primas desde el resto del mundo a Maquiladora S.A.S -usuario industrial de servicios o de bienes y servicios ubicada en zona franca que ingresan con FMM.
 - b) Maquiladora S.A.S. usuario industrial de servicios o de bienes y servicios realiza el servicio de maquila a partir de las materias primas que recibió.
 - c) Maquiladora S.A.S. usuario industrial de servicios o de bienes y servicios realiza la exportación definitiva al resto del mundo del bien corporal mueble final terminado para la Productora Inc.
 - d) Productora Inc. paga a Maquiladora S.A.S. usuario industrial de servicios o de bienes y servicios por la prestación del servicio de maquila y sólo existe facturación por servicios. No hay facturación ni pago por mercancías.
15. Con relación a esta operación, se reiteran las consideraciones de orden tributario expuestas en el anterior caso frente al cumplimiento de los requisitos previstos en el literal c. del artículo 481 del Estatuto Tributario sobre la exención de la exportación de servicios. Respecto del cumplimiento de los requisitos aduaneros propios para la introducción a zona franca de bienes procedentes de otros países no se consideran una importación, y sólo requiere el documento de transporte consignados a un usuario industrial de servicios o de bienes y servicios y al diligenciamiento del FMM.
16. Para la salida del producto final requiere el diligenciamiento de la solicitud de autorización de embarque y del trámite de la declaración de exportación. Como las materias primas de propiedad de la sociedad no residente recibidas por el usuario industrial de servicios o de bienes y servicios para la prestación del servicio de maquila, este último deberá presentar la solicitud de autorización de embarque declarándola como operación que no genera reintegro de divisas⁸.

C) Conclusión y decisión.

17. Así, se **reconsidera** el Concepto 906715 de 2021 y se concluye:
18. La operación de maquila realizada en el país o en zona franca realizada con el 100% de las materias primas enviadas desde el exterior de propiedad de un no residente, puede ser considerada como la exportación de un servicio siempre y cuando cumpla con los todos requisitos fijados por el literal c. del artículo 481 del Estatuto Tributario.
19. Sin embargo:
- a. Si el bien sobre el cual se prestó el servicio ingresa de nuevo al territorio aduanero nacional, el servicio perderá su calidad de exento pues este no será utilizado exclusivamente en el exterior.

⁸ Artículo 523 de la Resolución 46 de 2019.



- b. Si la empresa que contrata el servicio de maquila desarrolla una actividad o un negocio en Colombia, el servicio perderá la condición de exento.
- c. Si se incumplen los requisitos del reglamento o la existencia de la operación de maquila no se documenta, el servicio perderá la condición de exento.

20. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Director de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Ana María Acosta Tabares – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda– Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)