

Subdirección de Normativa y Doctrina

RADICACIÓN VIRTUAL No.
000S2022900600

100208192-89

Bogotá, D.C. **27/01/2022**

Tema: Impuesto sobre las ventas
Descriptores: Servicios prestados desde el exterior
Fuentes formales: Estatuto Tributario artículo 420, literal c) y parágrafo 3°
Oficio No. 000064 del 6 de febrero de 2018

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, 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 la peticionaria, sobre lo dispuesto en el literal c) y el parágrafo 3° del artículo 420 del Estatuto Tributario, consulta si se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas- IVA los servicios prestados desde el exterior y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior, si el usuario directo o destinatario de los mismos tiene su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente o sede de actividad económica en Colombia cuando:

- (i) Estos deban ser entregados para su aprovechamiento desde el exterior
- (ii) El resultado del servicio prestado se materializa en el exterior

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que **corresponderá a la peticionaria definir, en su caso particular, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar.**

El literal c) y el parágrafo 3° del artículo 420 del Estatuto Tributario disponen:

“Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

(...)

Subdirección de Normativa y Doctrina

c) **La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.**

(...)

PARÁGRAFO 3. Para efectos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados y los intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior se entenderán prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional y causarán el respectivo impuesto cuando el usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Nótese que esta norma fue modificada por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 para precisar, entre otros aspectos, la forma como los servicios constituyen hecho generador para efectos del IVA. En relación con este tema, la interpretación oficial contenida en el Oficio No. 000064 del 6 de febrero de 2018 resuelve dos preguntas cuyo análisis resulta relevante para el presente caso: (i) ¿cuándo un servicio debe entenderse prestado en el exterior? y (ii) ¿cuándo un servicio debe entenderse prestado desde el exterior?

Esta doctrina, con base en lo expuesto en los conceptos No. 066733 del 23 de julio de 1999 y 044283 del 11 de mayo de 2000, indicó lo siguiente:

*“El concepto citado anteriormente, precisa respecto de los servicios que: **“ellos pueden prestarse en el exterior o desde el exterior en la medida en que su prestación tenga aplicación en el país o no. Esto no se predica de los servicios que se prestan en el exterior dado que esto implica que los mismos se desarrollan y completan en un país extranjero sin que su realización tenga efectos en Colombia, tal es el caso de una reparación de bienes, de la edición de libros (...).”***

*Así las cosas, tenemos que **cuando la prestación de un servicio se da desde el exterior, quiere decir que si bien, la misma se origina en el exterior tienen aplicación dentro del territorio colombiano.** Efecto que no ocurre cuando el servicio (es) prestado en el exterior, puesto que en este caso el desarrollo y fin del mismo, no tiene ninguna aplicación en Colombia”.* (Subrayado y saltado fuera de texto)

En este punto es preciso recordar que antes de las modificaciones que introdujo la Ley 1819 de 2016, la procedencia del IVA sobre los servicios prestados desde el exterior era la excepción. A partir de la Ley 1819, pasa a ser la regla general y, en ese sentido, la interpretación en torno a la mencionada expresión que se realiza en el Oficio 000064 de 2018, es pertinente.

En este punto es preciso señalar que la forma como está planteado el hecho generador, tratándose de servicios prestados desde el exterior, es que éste se configura cuando las actividades para su cumplimiento tienen lugar fuera del territorio nacional y aplicación dentro del país. Esta situación es diferente a que el servicio se preste fuera del país y el adquirente del mismo lo consuma totalmente también fuera de Colombia.

Nótese como la ejecución de este servicio no tiene que terminar en Colombia, como lo afirma la peticionaria, sino que el beneficiario del servicio tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional y aquí se consuma.

Subdirección de Normativa y Doctrina

De igual manera es posible establecer que se entienden licenciados o adquiridos en el territorio nacional, aquellos intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior cuyo usuario directo o destinatario de los mismos tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en Colombia, sin que haya otra condición o requisito que se deba verificar.

Estas conclusiones tienen un sustento en una interpretación teleológica, que se refleja en la voluntad expresada por el legislador en trámite legislativo (Gaceta del Congreso No. 894 de 2016, página 136) que culminó con la expedición de la Ley 1819 de 2016:

*“Finalmente, y a efectos de determinar la territorialidad del impuesto cuando se trata de venta de bienes incorpóreos o prestación de servicios desde el exterior se establecen una regla general en parágrafo 3 en donde se indica que **toda prestación de servicios o adquisición de incorpóreos se entiende prestado o adquirido en Colombia cuando el usuario directo o el destinatario tenga su residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional**”.* (Subrayado y negrilla fuera del texto).

Así las cosas, para este Despacho el criterio que orienta el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario y su parágrafo 3° es el principio de destino en la prestación de servicios desde el exterior, lo cual supone que los mismos se encuentran sujetos a imposición cuando el destinatario y/o usuario del servicio esté localizado en el territorio nacional. Este principio exige considerar no solo la residencia o domicilio del destinatario de los servicios, sino que los mismos se reciban efectivamente en ese destino, lo que implica que el servicio se consuma en el destino del usuario.

Lo anterior se confirma si se considera que la introducción de la nueva normativa en materia de IVA, en particular, lo relacionado con los servicios prestados desde el exterior, acoge los estudios y recomendaciones de la OCDE. Sobre el tema cabe mencionar el documento “*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*” de este organismo que, entre otros aspectos, incluye temas como el siguiente:

“2.4.2. Tratamiento del IVA en las operaciones transfronterizas:

El debate político fundamental en lo concerniente a la aplicación internacional del IVA gira en torno a si debe aplicarlo la jurisdicción de origen o la jurisdicción de destino. En virtud del principio de destino, el impuesto grava, en última instancia, tan sólo el consumo final que tiene lugar dentro del Estado de que se trate, mientras que con arreglo al principio de origen, procede aplicar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las que se crea valor.

(...) En consecuencia, el impuesto total satisfecho en relación con el suministro se determina atendiendo a las normas aplicables en la jurisdicción de su consumo, percibiendo todos los ingresos la jurisdicción en que tiene lugar la entrega al consumidor final. La aplicación del principio de destino en el ámbito del IVA alcanza, pues, la neutralidad en el comercio internacional, ya que no se deriva ventaja alguna de la adquisición a jurisdicciones de baja o nula tributación, al igual que tampoco distorsionan los tipos más elevados y/o múltiples de IVA el nivel o la configuración de las exportaciones de un país.

(...)

“2.4.3.2 Implementación del principio de destino en lo referente a la prestación de servicios.

Subdirección de Normativa y Doctrina

(...) en el marco del presente apartado, toda referencia al término “servicio” ha de entenderse extensiva a los “intangibles”, a menos que se indique lo contrario.

Los regímenes de IVA pueden remitirse a una amplia gama de indicadores para identificar el lugar de tributación de los servicios (...)

La aplicación de estos principios para identificar el lugar de tributación se hace más difícil a medida que aumenta el volumen de servicios transfronterizos. (...). En la práctica, en términos generales, pueden adoptarse dos enfoques distintos para la aplicación del IVA a la prestación transfronteriza de servicios (Ebril et al.,2001):

El primer enfoque se centra en la jurisdicción en la que reside el cliente (o se halla establecido, o situado). Con arreglo a este enfoque, cuando el cliente resida en una jurisdicción distinta de aquella en la que reside el proveedor, la prestación del servicio estará exenta de IVA (tipo cero) en la jurisdicción del proveedor y sujeta a IVA la jurisdicción del cliente. (...).

Atendiendo al segundo enfoque, la prestación del servicio está sujeta a IVA en la jurisdicción en la que reside el proveedor (o se halla establecido o situado). Así pues, las prestaciones de servicios estarán sujetas a IVA en la jurisdicción del proveedor, aun cuando se lleven a cabo en el extranjero o se presten a clientes extranjeros. (...). (Subrayado y negrilla fuera de texto)

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 icono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Tel: 6079999 Ext: 904101
Bogotá D.C.

Proyectó: Aída Patricia Burbano Mora/ Ingrid Castañeda Cepeda
Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 17/01/2022
Anexo: Oficio 000064 del 6 de febrero de 2018