



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintidós (22) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2023-00034-00 (28140)
Demandante: Ana María Barbosa Rodríguez
Demandada: DIAN

Tema: Conceptos DIAN 902750 del 06 de diciembre de 2018 [parcial], 100208221-0367 del 10 de marzo de 2021 y 100202208-094 del 07 de julio de 2022. Retención de IVA a PSE. 437-2 ET

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad simple promovida contra los Conceptos DIAN 902750 del 06 de diciembre de 2018 [parcial]¹, 100208221-0367 del 10 de marzo de 2021 y 100202208-094 del 07 de julio de 2022.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), Ana María Barbosa Rodríguez pretende la nulidad de los Conceptos DIAN 902750 del 06 de diciembre de 2018, 100208221-0367 del 10 de marzo de 2021 y 100202208-094 del 07 de julio de 2022², cuyo texto es el siguiente:

- Concepto 902750 del 06 de diciembre de 2018 [parcial]³:

(...) si quien contrata la prestación de servicios desde el exterior es una persona catalogada como gran contribuyente por esta entidad, sea o no responsables del IVA, de conformidad con el numeral 2 del artículo 437-2 está en la obligación de efectuar la retención equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto en cada operación particular (...).

- Concepto 100208221-0367 del 10 de marzo de 2021:

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria consulta textualmente sobre los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario lo siguiente:

“a. En primer lugar, existen los pagos locales establecidos en el numeral 2 citado, en los cuales los grandes contribuyentes deben practicar la retención de IVA, con independencia de si son responsables de IVA no (sic).”

¹ Aparte «(...) si quien contrata la prestación de servicios desde el exterior es una persona catalogada como gran contribuyente por esta entidad, sea o no responsable de IVA, de conformidad con el numeral 2 del artículo 437-2 está en la obligación de efectuar la retención equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto en cada operación particular (...)»

² SAMAI. Índice 2. ED_DEMANDA_DEMANDAANAMARIABA(.pdf) NroActua 2. pp.5.

³ Se trata de la respuesta a la pregunta: «3. Solicito se sirva establecer si una sociedad colombiana no responsable en IVA, calificada como gran contribuyente, que adquiere servicios del exterior de una sociedad que no tiene domicilio ni residencia en Colombia, y que los mismos en virtud del artículo 420 parágrafo 3 se entienden prestados en Colombia, debe efectuar retención en la fuente a título de IVA. En caso de ser afirmativa la respuesta, por favor indicar la tarifa de retención y norma aplicable.»



b. En segundo lugar, existen los pagos al exterior establecidos en el numeral 3 citado, en los cuales solo (sic) los responsables de IVA (entre los cuales puede haber grandes contribuyentes pero solo (sic) los que sean responsables de IVA) actuarán como agente de retención.

3. En consecuencia, un gran contribuyente que es no responsable de IVA únicamente debe actuar como agente de retención de IVA en los pagos locales a los que se refiere el numeral 2 citado, mas no deberá actuar como agente de retención de IVA en los pagos a los que se refiere el numeral 3 citado. (Subrayado fuera del texto original)

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

Los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario rezan: (...)

Como se puede apreciar, el reseñado numeral 2 no distingue el tipo de operaciones en las que los Grandes Contribuyentes deben actuar como agentes de retención del IVA cuando adquieren bienes y/o servicios gravados con este impuesto.

Por consiguiente, con base en el principio general del derecho “*donde la ley no distingue, no le es dable hacerlo al intérprete*”, es de colegir que los Grandes Contribuyentes deben actuar como agentes de retención del IVA en todas las operaciones que se encuentren gravadas con el mismo, en los términos del numeral 2 del artículo 437-2 *ibidem*.

Tratándose de la prestación de servicios desde el exterior, gravados con IVA, mediante el Oficio N° 902750 del 6 de diciembre de 2018, se aclaró:

“(...) si quien contrata la prestación de servicios desde el exterior es una persona catalogada como gran contribuyente por esta entidad, sea o no responsables del IVA, de conformidad con el numeral 2 del artículo 437-2 está en la obligación de efectuar la retención equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto en cada operación particular (...)” (Subrayado fuera del texto original).

- **Concepto 100202208-094 del 07 de julio de 2022:**

Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria solicita, se revoque la tesis jurídica de los Oficios No. 901904-int 367 del 10 de marzo de 2021, mencionado en los antecedentes de la consulta como el Oficio No. 100208221-0367, y 902750 del 6 de diciembre de 2018 (parcial).

El primero de estos oficios concluye que el numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario no distingue el tipo de operaciones en las que los grandes contribuyentes deben actuar como agentes de retención del impuesto sobre las ventas -IVA, cuando adquieren bienes y/o servicios gravados con este impuesto. Así, tratándose de la prestación de servicios desde el exterior, estos estarían en la obligación de practicar la retención equivalente al 100% del valor del impuesto en cada operación en particular

Por su parte, el Oficio 902750 de 2018, frente a lo dispuesto en la Resolución No. 51 de 2018, indicó que en su aplicación a los prestadores de servicios del exterior, a quienes no se les efectúe la retención en la fuente a título de este tributo, debe tenerse en cuenta la calidad del sujeto que contrata los servicios en territorio nacional. En ese sentido, se concluyó que si quien contrata estos servicios es un gran contribuyente, de conformidad con el numeral 2 del artículo 437-2 *ibidem*, está en la obligación de efectuar la retención equivalente al 100% del valor del impuesto en cada operación particular.

Los argumentos expuestos por la peticionaria giran en torno a tres ejes temáticos, a saber: (i) el carácter especial y excluyente del numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, (ii) la forma como las tesis jurídicas de los oficios cuestionados van en contravía del parágrafo 2 del artículo 437 del Estatuto Tributario, y (iii) su incompatibilidad con la estructura del Formulario 325 que se traduce en una tarifa aplicable al IVA. De cada uno se expondrán los principales argumentos, así:

En cuanto al primer argumento, se indica que el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario es norma especial aplicable, si quien contrata es responsable del IVA y contrata servicios gravados con un prestador de servicios del exterior (en adelante "PSE" o "prestadores"). En ese sentido, se indica que el numeral 2 del artículo 437-2 *ibidem* no vuelve



de facto a los grandes contribuyentes agentes de retención por este tipo de operaciones, por lo que, en caso de que el adquirente no sea responsable del IVA, debe hacerlo el PSE.

En el segundo eje argumentativo se señala que la interpretación cuestionada hace una aplicación mixta de los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, sin considerar que se trata de dos situaciones diferentes. En ese sentido, considera la petición que lo previsto en el numeral 3 se aplica de forma irrestricta e indivisible y, en caso de que no sea responsable, el supuesto allí contemplado no tiene lugar. Esto no significa que el impuesto no se recaude, pues para este caso se aplica lo previsto en la Resolución No. 51 de 2018.

Por último, el tercero de los ejes temáticos señala que la interpretación de los oficios materia de solicitud va en contravía de lo dispuesto del Formulario 325 e implica un aumento de la tarifa aplicable para IVA, pues éste no permite imputar las retenciones practicadas al 100%. Respecto de este porcentaje señala que, en ningún caso, la retención que podría aplicar un gran contribuyente no responsable, supuesto de hecho que se enmarca en el numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, sería del 100%, sino que, en todo caso, deberá limitarse a la tarifa general de retención en la fuente del 15%.

En ese orden de ideas, los argumentos antes expuestos tienen por objeto que se concluya respecto de los catalogados como grandes contribuyentes que contratan servicios con prestadores del exterior, que no están obligados a practicar la retención a título de IVA bajo el supuesto del numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes

La solicitud se analizará bajo dos elementos de análisis, el primero determinará cuál criterio orienta el contenido del numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, el segundo si la retención en la fuente a prestadores de servicios del exterior solotiene lugar bajo el supuesto del numeral 3.

Frente al primer punto, el numeral 2 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario respecto a los agentes de retención a título de IVA establece: (...)

Nótese cómo la calidad de agente de retención del numeral 2 del artículo citado atiende a un criterio subjetivo, esto es, quienes estén catalogados como grandes contribuyentes cuando se realice el pago o abono en cuenta. Así, se resalta que este numeral no diferencia los supuestos bajo los cuales dichos contribuyentes deben cumplir con dicha obligación, razón por la cual deberán hacerlo en todos los casos. Esto en cumplimiento de lo dispuesto en el inciso primero del artículo 437-1 del Estatuto Tributario, con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas -IVA.

En cuanto al numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario, este dispone la obligación para aquellos responsables del impuesto de practicar la retención en la fuente cuando se contrate con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, la prestación de servicios gravados en el territorio nacional. En criterio de este despacho, este numeral, modificado por el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016, tiene como propósito el recaudo del IVA en situaciones en las que no hay un responsable de este impuesto (personas o entidades sin residencia o domicilio en el país) y que no riñe con la obligación impuesta a los grandes contribuyentes en el numeral 2 antes analizado.

En efecto, contrario a lo afirmado por la peticionaria, no se trata de dos numerales especiales y excluyentes, sino que respecto de los mismos se debe efectuar un análisis para establecer cómo y cuándo se aplica en cada caso particular. Esto, pues no se puede perder de vista el objetivo de la norma bajo análisis, que no es otro que asegurar el debido recaudo del impuesto.

En ese sentido, en aquellos casos en que el contratante de la prestación de servicios del exterior sea una persona catalogada como gran contribuyente, deberá practicarse la retención correspondiente en atención a lo dispuesto en el mencionado numeral 2 del artículo 437-2 *ibidem*. Cuando sea de un contratante diferente, tendrá que verificarse si se trata de un responsable del IVA para que sea viable la retención, atendiendo a lo establecido en el numeral 3.

Sobre este último caso, no se puede perder de vista que el legislador ha precisado los supuestos en los que un responsable del IVA debe proceder con la retención. Es importante



recordar que la regla general es que, si la operación sujeta a retención a título de este impuesto se realiza entre responsables -agentes de retención-, no hay lugar a practicarla según lo establece el parágrafo 1° del artículo 437-2 del Estatuto Tributario. Es por esta razón que en esta norma se especifica en cuáles casos el responsable del IVA debe practicar la retención, no pudiéndose entender sus numerales como excluyentes, sino que éstos deben interpretarse de forma armónica.

Adicionalmente, es importante precisar que lo establecido en la Resolución No. 51 de 2018 es aplicable a los prestadores de servicios desde el exterior sin residencia o sin domicilio en Colombia, gravados con el impuesto sobre las ventas -IVA en Colombia, por sujetos que no están en la obligación de practicarles la retención prevista en el numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Tratándose del porcentaje de retención en el caso prestación de servicios desde el exterior gravados con IVA, se tiene que éste equivale al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto en cada operación particular, tarifa que dependerá de la calidad del servicio prestado. Esto incluso en el caso de que el agente de retención sea un gran contribuyente.

Para este despacho no es de recibo el argumento expuesto por la peticionaria, con el cual indica que en el evento de actuar los grandes contribuyentes como agentes de retención (para el caso de los servicios prestados desde el exterior) el porcentaje sería del 15%. Esto en consideración al objetivo mismo de la norma bajo análisis, que no es otro que recaudar la totalidad del impuesto en el caso del prestador que no tiene residencia ni domicilio en Colombia.

Así las cosas, bajo los anteriores argumentos se confirma la tesis jurídica de los Oficios No. 901904-int 367 del 10 de marzo de 2021 y 902750 del 6 de diciembre de 2018.

Invocó como vulnerados los artículos 437 [parágrafo 2], 437-1 y 437-2 [numerales 2 y 3] del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación⁴:

Adujo la nulidad de los actos acusados ante la vulneración de la norma superior por interpretación errónea del artículo 437-2 del ET, debido a que aun cuando su numeral 2 contiene la regla general alusiva a que los grandes contribuyentes responsables o no de IVA son agentes de retención de ese tributo, es el numeral 3 *ibidem*, el que, de manera especial y preferente establece que los responsables de IVA son los únicos retenedores de las operaciones con prestadores de servicios desde el exterior (en adelante, PSE). Así, si el adquirente del servicio gravado de un PSE no es responsable de IVA, el declarante y pagador del tributo -IVA- es el prestador del exterior -acorde con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 437 del ET (adicionado por el art. 178 de la Ley 1819 de 2016)-.

Esa es la interpretación adecuada del artículo 437-2 del ET según la pauta del artículo 5 de la Ley 57 de 1887, en tanto la disposición especial es preferente a la de contenido general, y en atención al principio del efecto útil de las normas, pues de no estimarse la especialidad y prevalencia del citado numeral 3, éste no tendría objeto porque todos los grandes contribuyentes efectuarían la retención por cualquier concepto y sin consideración a las características de la operación ni al beneficiario del pago.

A esa errónea interpretación se suma, que la DIAN dio al artículo 437-2 del ET un sentido contrario al perseguido por el ordenamiento tributario y a la hermenéutica jurídica, pues mezcló los supuestos de los numerales 2 y 3 *ib.* que difieren entre sí, al señalar que la retención a cargo del gran contribuyente no responsable [num. 2] es del 100% [num.3], y porque, se inadvirtió que con la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 se quiso excluir como agentes de retención de IVA a los no responsables que contrataran servicios con PSE, dado que hasta ese entonces⁵ cualquier contratante de PSE, sin distinción

⁴ *Ibidem*. pp.7 a 20.

⁵ Ley 223 de 1995, artículo 9 [num. 3]. Decreto 380 de 1996, artículo 3 [num.3].



sobre una eventual responsabilidad en IVA, fungía como agente retenedor.

Con la interpretación oficial acusada concurrió la falta de aplicación del parágrafo 2 del artículo 437 del ET, adicionado según la exposición de motivos del artículo 178 de la Ley 1819 de 2016 para solucionar los tratamientos diferenciados que en IVA recibían los servicios prestados desde el exterior, y acorde con el cual la Resolución DIAN 51 de 2018 definió el procedimiento simplificado para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los PSE -inscripción en el RUT, facturación, declaración y pago de IVA-. Todo porque, en contradicción al principio de legalidad y confluendo la extralimitación de funciones de la autoridad tributaria, esa inobservancia normativa imposibilita que el PSE sea el responsable de la retención aludida frente a sus contratantes no responsables, radicando en estos últimos una obligación que la ley no les asignó, que no les corresponde.

Hubo falta de aplicación del artículo 437-1 del ET -modificado por la Ley 2010 de 2019-, porque en los actos demandados se interpretó que los grandes contribuyentes responsables o no de IVA debían retener el 100% del impuesto en operaciones con PSE, aun cuando a estos aplicaría, en gracia de discusión, la tarifa general de retención del 15%, y pese a que la retención del 100% de ese tributo -señalada en el parágrafo 1 del art. 437-1 ET- se previó exclusivamente para los supuestos de los numerales 3 [responsables] y 8 [emisores de tarjetas de crédito y débito, vendedores de tarjetas prepago y recaudadores de efectivo de terceros si el servicio prestado califica como electrónico o digital] del artículo 437-2 del ET.

Lo anterior, se corrobora con el formulario 325 dispuesto por la Resolución DIAN 51 de 2018 para que los PSE declaren IVA, en la medida que no tiene un renglón para restar el monto retenido, de modo que el entendimiento de la demandada impondría al PSE una retención del 115% -por lo declarado en el citado formulario en el 100% del impuesto, más lo retenido por el gran contribuyente no responsable de IVA en un 15%-. Y conllevaría la modificación ilegal de la tarifa de retención en la fuente del impuesto sobre las ventas, vía interpretación administrativa en contravención al principio de reserva de ley en materia tributaria.

Contestación de la demanda

La DIAN⁶ indicó que contaba con la facultad para establecer la forma de realizar el recaudo de IVA a cargo de los PSE, que a partir de la Ley 1819 de 2016 se reconocieron como responsables, de acuerdo con la exposición de motivos para aplicar el principio del destino en las prestaciones de servicios desde el exterior y para adecuar la norma fiscal a nuevos fenómenos que se encontraban ajenos a imposición -algunos, por avances tecnológicos que generan nuevas formas de prestación de servicios-.

Que con la Ley 1819 de 2016 se establecieron como nuevos hechos generadores de IVA: (i) la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos [art. 420 ET]; y, (ii) la prestación de servicios y no intangibles adquiridos o licenciados desde el exterior entendiéndose prestados, licenciados o adquiridos en el territorio nacional, cuando el usuario directo o destinatario tenga residencia fiscal, domicilio, establecimiento permanente, o la sede de su actividad económica en el territorio nacional [par.3, art.420 ib.].

Así, conforme esos nuevos hechos generadores, el legislador estableció tres tipos de agentes de retención, dos bajo un criterio subjetivo y uno objetivo. En el numeral 2 del artículo 437-2 del ET están los grandes contribuyentes responsables o no de IVA, en el

⁶ SAMAI. Índice 15.



numeral 3 *ibidem* se encuentran los responsables de IVA, finalmente, el numeral 8 *ídem* considera si el servicio prestado desde el exterior califica como electrónico o digital, en cuyo caso las entidades emisoras de tarjetas crédito o débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros y demás que designe la ley, actúan como agentes de retención. Se trata de un listado ordenado y excluyente en la medida que el beneficiario del servicio deberá revisar de acuerdo con el orden de los numerales enunciados, en cuál de ellos se encuentra y realizar la respectiva retención.

Negó que en la interpretación acusada los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del ET colisionaran, pues dio aplicación a las reglas taxativas y ordenadas en forma descendente sobre los agentes retenedores de IVA establecidos para operaciones con PSE.

Se opuso a que el citado numeral 3 es una norma especial, pues la determinación de diferentes agentes de retención atiende a la necesidad de hacer eficiente el recaudo de IVA mediante la gestión de colaboradores de esa labor, como son los grandes contribuyentes pese a las modificaciones introducidas a partir del 2016, además, que para hacer eficaz ese recaudo, también se creó la figura residual del pago directo por parte del prestador del exterior a través del procedimiento simplificado creado por la Resolución DIAN 51 de 2018. Contradijo que la intención del legislador fuera excluir como agentes de retención a los no responsables de IVA y en especial a los grandes contribuyentes.

Por lo demás, el planteamiento de la actora sobre una retención del 15% por parte de los grandes contribuyentes es contrario a la figura de retención en la fuente de IVA en operaciones con PSE, que tiene por finalidad hacer eficiente, completo, integral y efectivo el recaudo de ese impuesto, de ahí que debe practicarse en el 100%. El formulario 325 se estableció exclusivamente para el uso del PSE que no tiene quien le retenga, debiendo declarar y pagar el 100% del tributo, por lo que carece de fundamento el argumento sobre la incompatibilidad de los conceptos demandados con el señalado formulario porque al sentir de la actora debió destinarse un reglón para restar lo retenido por el gran contribuyente -15%-.

Intervención

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-⁷ concluyó que existía fundamento para anular los actos acusados.

Al efecto, manifestó estar a favor de la declaratoria de nulidad de los conceptos acusados por vulneración de la norma superior, falsa motivación, desconocimiento del principio de legalidad y reserva de ley, también por desconocer la aplicación preferente y obligatoria de las normas de carácter especial, en línea con la demandante, acorde con el artículo 5 de la Ley 57 de 1887.

Destacó que la interpretación sistemática de los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del ET, permite colegir que el numeral 3 impone de manera específica la retención en la fuente a cargo de los responsables de IVA que contratan con PSE, y por la misma razón, este postulado exceptúa como agentes de retención a los grandes contribuyentes con la

⁷ SAMAI, Índice 14.



condición de no responsables de ese tributo. La modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 muestra la intención del legislador de limitar la obligación de retención en comento, solo para los responsables de IVA.

La indebida interpretación de los numerales 2 y 3 aludidos conlleva la inaplicación del párrafo 2 del artículo 437 del ET que radicó en los PSE el deber de declarar y pagar el IVA resultante de operaciones con contratantes no responsables, todo porque, lo conceptualizado por la demandada impone a los grandes contribuyentes no responsables tal deber perdiéndose el efecto útil de la norma especial -num. 3-, aunada a la imposición a estos sujetos de una obligación y un porcentaje de retención -100%- que la ley no estableció, al punto que el formulario 325 no dispone de un renglón para deducir la retención general del 15% que estos grandes contribuyentes practicarían al PSE causando que estos últimos tributen en el 115% al no poder deducir el monto retenido, cuando la resolución 51 de 2018 muestra la intención del legislador con las modificaciones de la Ley 1819 de 2016 de no imponer retención del 15% por parte de los grandes contribuyentes no responsables de IVA.

Trámite de sentencia anticipada

En razón a que el presente litigio versa sobre un asunto de puro derecho que no requiere práctica de pruebas, por auto del 22 de marzo de 2024⁸ se dispuso la aplicación de la figura de sentencia anticipada prevista en el artículo 182A del CPACA.

Alegatos de conclusión

La **demandante**⁹, dijo reiterar lo expuesto en el curso del proceso y recalcó, que en los actos demandados la DIAN incurrió en la interpretación errónea de los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del ET, que establecen supuestos independientes para la designación de los agentes de retención en la fuente de IVA. El numeral 2 atribuye a los grandes contribuyentes la condición de agentes retenedores en general, mientras el numeral 3 es norma especial frente a la contratación con PSE en el sentido de invertir de agentes retenedores a los responsables de IVA que contraten con esos prestadores del exterior.

Por eso, contrario a lo interpretado en los actos demandados, en transacciones gravadas con un PSE se debe acudir estrictamente al referido numeral 3, dada su especialidad y por ser posterior, y no como lo pretende la administración que en orden descendente se aplique la norma general del numeral 2, luego, la especial del numeral siguiente.

Al contestar la demandada, la DIAN no prueba que su interpretación responde a la intención del legislador, se trata de una mera afirmación que, por lo demás, contradice la literalidad del numeral 3 del artículo 437-2 del ET, y aun cuando alude a que la Ley 1819 de 2016 atendió la necesidad de tributación por parte de los PSE, esa referencia *no justifica que se imponga la obligación de retención a quien la ley no fijó tal deber*, sobre todo cuando es inadmisibles desconocer la literalidad de la norma so pretexto de consultar el espíritu del legislador¹⁰, aunado a que las referencias al proceso legislativo del numeral 3 en comento muestran la necesidad de tributación por parte de los PSE lo que, en efecto, se cumple, porque si no hay quien les retenga, estos prestadores serán los que declaren y paguen el impuesto, en contraste, la exposición de motivos no refiere que los no responsables deban ser agentes de retención. Es así, que la demandada está

⁸ SAMAI, Índice 18.

⁹ SAMAI, Índice 39.

¹⁰ Artículo 27 del Código Civil.



modificando la ley de forma ilegal por la vía conceptual, interpretando de forma distorsionada el citado numeral, ignorando los cambios normativos introducidos por las Leyes 1819 de 2016 y 2010 de 2019.

La interpretación acusada resta efecto útil al numeral 3 del artículo 437-2 del ET, pues si la intención de la ley hubiera sido que en las transacciones con PSE el adquirente, responsable o no, practicara retención en la fuente en el 100%, la modificación normativa no habría sido necesaria. De igual modo, la imposición de una carga tributaria que la ley no previó vulnera el principio de legalidad.

En gracia de discusión si se estimara, como lo interpreta la DIAN, que los grandes contribuyentes no responsables son agentes de retención de los PSE por virtud del numeral 2 del artículo 437-2 del ET, la tarifa aplicable no sería del 100% prevista expresamente para el supuesto de los numerales 3 y 8 *ibidem*, sino la general del 15%, ante lo cual el formulario 325 dispuesto para que los PSE cumplan sus obligaciones tributarias, no permite detraer lo retenido por el gran contribuyente, de forma que el prestador extranjero tributaría en el 115%, de esa manera lo conceptualizado por la demandada en los actos enjuiciados es incompatible con el señalado formulario.

Es así, que lo expresado en los conceptos demandados se opone a las normas de interpretación de la ley, los antecedentes normativos de las leyes, fundamento de esos actos, las normas que rigen la materia y el formulario diseñado para el efecto.

La **demandada**¹¹ expresó que los actos acusados no violan la ley por interpretación errónea del artículo 437-2 del ET, por el contrario, lo conceptualizado en ellos se ciñe a la normativa de retención de IVA prevista para operaciones con PSE en los numerales 2 y 3 *ib.* Insistió en que no existe norma especial para este tipo de prestaciones, que con la expedición de la Ley 1819 de 2016 surgió el régimen de IVA para los PSE, para lo cual el legislador se valió de la figura de retención en la fuente con reglas especiales, ordenadas y excluyentes sobre tres tipos de agentes que cumplirían tal función, entre esos, los grandes contribuyentes dada su importancia en la economía y eficiencia en el recaudo, de ahí que no haya sido derogado el numeral 2 pese a las modificaciones introducidas a partir del 2016; y los responsables de IVA, por eso, no es cierto que los numerales 2 y 3 referenciados, colisionan, ya que su aplicación taxativa y en orden descendente garantizan el efectivo recaudo del tributo, el cual debe ser del 100%, pues de nada sirve hacerlo de manera parcial cuando la finalidad de la norma es el recaudo tributario a un menor costo administrativo estatal y de carga económica para el contribuyente, de ahí que aun tratándose de los grandes contribuyentes la retención no es del 15%. El procedimiento simplificado y el formulario 325 se crearon exclusivamente para que los PSE que no tienen quien les retenga, declaren y paguen el 100% del impuesto.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad promovida en contra de los Conceptos DIAN 902750 del 06 de diciembre de 2018 [parcial], 100208221-0367 del 10 de marzo de 2021 y 100202208-094 del 07 de julio de 2022.

¹¹ SAMAI. Índice 29.



En concreto, conforme con la fijación del litigio y los planteamientos de las partes demandante y demandada, corresponde establecer, si los referidos conceptos, proferidos por la DIAN, interpretaron erróneamente la norma superior contenida en los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del ET, en cuanto definieron que los grandes contribuyentes no responsables de IVA deben actuar como agentes de retención en la fuente del impuesto sobre las ventas en las transacciones con los prestadores de servicios desde el exterior -PSE- sin domicilio ni residencia en Colombia, en armonía con los artículos 437 [parágrafo 2] y 437-1 [parágrafo 1] del ET.

De no prosperar ese cargo, correspondería analizar los planteamientos adicionales en torno a la referida interpretación de la DIAN por falta de aplicación del parágrafo 2 del artículo 437 y del artículo 437-1 ib.

Análisis del caso concreto

2- La demandante reclama la nulidad de los Conceptos DIAN 902750 del 06 de diciembre de 2018 [parcial], 100208221-0367 del 10 de marzo de 2021 y 100202208-094 del 07 de julio de 2022, por vulneración de la norma superior ante la interpretación errónea de los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 del ET, que establecen supuestos independientes para la designación de agentes de retención en la fuente de IVA, el numeral 2 atribuye a los grandes contribuyentes la condición de agentes retenedores en general, y el numeral 3 es el dispositivo especial que la Ley 1819 de 2016 estableció para retener el impuesto sobre las ventas originado en transacciones gravadas con PSE sin domicilio ni residencia en Colombia. Postura que apoya el interviniente Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

En oposición, la DIAN niega la connotación del numeral 3 del artículo 437-2 del ET como norma especial a efectos de retener en la fuente el IVA originado en operaciones gravadas con los PSE, pues asegura que el legislador a fin de garantizar el efectivo recaudo del tributo fijó tres tipos de agentes retenedores, para el caso en estudio, los grandes contribuyentes dada su importancia en la economía y eficiencia en el recaudo, los responsables de IVA que contraten con dichos prestadores de servicios del exterior y las entidades del numeral 8 ib. si tales servicios se califican como electrónicos o digitales.

3- A efectos de dirimir el debate planteado es relevante señalar que el artículo 437-2 del ET establece que actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados una serie de ocho eventuales sujetos¹², entre estos, en lo que interesa a este debate, se destacan:

2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.¹³

¹² - Entidades estatales o con participación estatal

- Grandes contribuyentes

- Responsables de IVA contratantes con PSE

- Emisores de tarjetas de crédito y débito y sus asociaciones

- Aerocivil por la venta de aerodinos

- Proveedores de sociedades de comercialización internacional cuando hayan adquirido bienes o servicios gravados de responsables de IVA distintos de los agentes de retención entidades estatales o con participación estatal y grandes contribuyentes, o cuando el pago se realice a través de sistemas de tarjeta débito o crédito, o a través de entidades financieras según el artículo 376-1 ET.

- Emisores de tarjetas de crédito y débito, vendedores de tarjetas prepago, recaudadores de efectivo a cargo de terceros y los demás que designe la DIAN en relación con servicios electrónicos o digitales de PSE que se hayan acogido a este sistema de pago alternativo.

- Responsables de IVA cuando adquieran bienes y servicios gravados del régimen simple de tributación.

¹³ Numeral modificado por el artículo 49 de la Ley 488 de 1998.



3. Las personas del régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA), que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos.¹⁴

En relación con el referido numeral 2, acorde con la exposición de motivos de la Ley 488 de 1998¹⁵, para el gobierno de la época era imperativo mejorar el recaudo tributario y como medidas urgentes indicó: *«Es indispensable aumentar la base tributaria. Eliminar focos de evasión. Darle mayores instrumentos a la Administración. Simplificar procesos para facilitar el control. Buscar eficiencia en el recaudo de impuestos. A todo ello apunta esta reforma. (...) En ello está comprometida la Administración. En mejorar la eficiencia del recaudo. Y para ello es indispensable la simplificación de las normas.»*. Así, en el artículo 27 del proyecto de ley se propuso la modificación del numeral 2 del artículo 437-2 del ET como se transcribió, cuyo cambio radicó en precisar que los grandes contribuyentes, incluso los no responsables de IVA, actuarían como agentes de retención. Mandato que aún se encuentra vigente.

Acerca del numeral 3, en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016,¹⁶ se planteó:

Se propone redefinir el hecho generador para incluir los intangibles dentro de los bienes y servicios gravados y aplicar el principio de destino en los servicios.

Así, las modificaciones en el artículo 420 del Estatuto Tributario buscan extender el hecho generador en el Impuesto sobre las ventas con la inclusión de nuevos supuestos que se consideran ventas y servicios gravados con el Impuesto, así:

– Ventas de bienes: (...)

– Prestaciones de servicios y regulación de nuevas TIC: en lo atinente a la modificación del literal b) del artículo se introduce la aplicación del principio de destino (vigente hoy en día para las ventas de mercancía) en las prestaciones de servicios desde el exterior, entendiendo que estas se encuentran sujetas a imposición cuando el destinatario y el usuario del servicio se encuentre localizado en el territorio nacional.

La aplicación del principio de destino en los servicios es una adecuación de la norma fiscal a nuevos fenómenos que se encontraban ajenos a la imposición del Impuesto, entre otros, a aquellos asociados al fenómeno de la economía digital que implica el reconocimiento de los avances de las TIC -Tecnologías de la Información y la Comunicación- que han generado nuevas formas de prestaciones de servicios y generaciones de valor. (...)

Finalmente, y a efectos de determinar la territorialidad del impuesto cuando se trata de venta de bienes incorporales o prestación de servicios desde el exterior se establecen una regla general en el párrafo 3° en donde se indica que toda prestación de servicios o adquisición de incorporales 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. (...)

v) Artículos 437-1 y 437-2

Se incluyen los responsables y las tarifas de retención para efectos de hacer efectivo el cobro del IVA como consecuencia de las modificaciones incluidas en el artículo 420 relacionadas con la economía digital.

De las motivaciones legislativas que anteceden, se advierte que la designación de los grandes contribuyentes como agentes de retención es anterior a 1998¹⁷, y a partir de esta vigencia fiscal se especificó que para tal fin no incidía la responsabilidad que ostentara en materia de IVA, no obstante, nada frente a este retenedor determina que exista una prelación en su aplicación, de hecho, tal mandato hace parte de listado de ocho eventuales agentes que establece el artículo 437-2 del ET, respecto del cual habrá de seleccionarse el que se adecúe al correspondiente caso.

¹⁴ Texto sustituido según el artículo 20 de la Ley 2010 de 2019, que fuera modificado por el artículo 180 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁵ Gaceta del Congreso 171 del 07 de septiembre de 1998, pp. 31 y 34.

¹⁶ Gaceta del Congreso 894 del 19 de octubre 2016, pp. 135 y 136.

¹⁷ Fue adicionado por el artículo 9 de la Ley 223 de 1995.



Tratándose de la motivación que suscitó la modificación del numeral 3 del artículo 437-2 del ET por parte de la Ley 1819 de 2016, se tiene que, en razón a la adición de dos nuevos hechos generadores de IVA circunscritos a transacciones con prestadores de servicios del exterior sin residencia ni domicilio en Colombia, el legislador designó como agentes de retención para estas operaciones gravadas a los respectivos contratantes responsables de IVA -incluidos los grandes contribuyentes cuando ostenten esa condición-.

Ahora bien, el artículo 27 del Código Civil señala «*Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal so pretexto de consultar su espíritu.*», así, el numeral 3 en comento designa como retenedores de IVA a «*Las personas del régimen de responsabilidad del Impuesto sobre las Ventas (IVA), que contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, con relación a los mismos*».

A partir de lo anterior, se encuentra que el numeral 3 del artículo 437-2 del ET, además de diáfano en cuanto a la designación de los contratantes responsables de IVA como retenedores del impuesto sobre las ventas causado en operaciones con PSE, es concordante con la motivación legislativa de la Ley 1819 de 2016.

Así mismo, la lectura integral del artículo 437-2 del ET, lleva a concluir que la tipología de agentes retenedores que se enlistan en dicha norma está dada en razón de un supuesto concreto en el que debe encuadrar cada operación sometida al pago anticipado de IVA, por lo que a fin de establecer el retenedor respectivo habrá de aplicarse el numeral ajustado al caso particular. En tal sentido, el texto del numeral 3 acompasado con la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, prescribe de manera puntual que opera para el recaudo del IVA originado en las transacciones con prestadores de servicios desde el exterior sin domicilio ni residencia en Colombia.

De esta forma, si en la verificación del tipo de agente retenedor resulta que la operación gravada se llevó a cabo con un PSE, es éste el hecho determinante que hace que el supuesto dado encuadre de manera natural y específica en el referido numeral 3 del artículo 437-2 del ET, y cuando quiera que la prestación de ese PSE verse sobre servicios electrónicos o digitales habrá de analizarse si se ajusta a lo dispuesto en el numeral 8 *ibidem*, modificado por el artículo 6 de la Ley 2010 de 2019, en cuanto señala: «Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito, los vendedores de tarjetas prepago, los recaudadores de efectivo a cargo de terceros, y los demás que designe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a los prestadores desde el exterior, de los siguientes servicios electrónicos o digitales¹⁸, cuando el proveedor del servicio se acoja voluntariamente a este sistema alternativo de pago del impuesto:» (Se destaca) .

Se trata, entonces, ese numeral 3, como bien lo defiende la demandante, de una norma especialmente intencionada por el legislador para el recaudo de IVA cuando el prestador de los servicios gravados no reside ni tiene domicilio en Colombia.

Precisada la especialidad del numeral 3 en mención, procede dar aplicación a la primera regla de interpretación de las leyes contenida en el artículo 5 de la Ley 57 de 1887: «*La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general*». De acuerdo con esta pauta, se advierte que a efectos de retener en la fuente el IVA resultante de operaciones gravadas por servicios cuyo prestador es una persona o entidad sin domicilio o residencia en Colombia, nada justifica apartarse de los numerales 3 y 8 del artículo 437-2 del ET

¹⁸ a) Suministro de servicios audiovisuales (entre otros, de música, videos, películas y juegos de cualquier tipo, así como la radiodifusión de cualquier tipo de evento)

b) Servicios prestados a través de plataformas digitales

c) Suministro de servicios de publicidad online

d) Suministro de enseñanza o entrenamiento a distancia

e) Suministro de derechos de uso o explotación de intangibles

f) Otros servicios electrónicos o digitales con destino a usuarios ubicados en Colombia



contentivos de la designación explícita que el legislador hizo sobre los retenedores de PSE, máxime cuando en el caso de no haber un responsable que actúe como agente retenedor del PSE, tal obligación emerge para ese prestador de conformidad con el parágrafo 2 del artículo 437 ET¹⁹, así:

Parágrafo 2. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá mediante resolución el procedimiento mediante el cual los prestadores de servicios desde el exterior cumplirán con sus obligaciones, entre ellas la de declarar y pagar, en su calidad de responsables cuando los servicios prestados se encuentren gravados.

La obligación aquí prevista solamente se hará exigible a partir del 1° de julio de 2018, salvo en aquellos casos previstos en el numeral 3 del artículo 437-2 de este estatuto. (Se destaca)

El aludido procedimiento fue reglamentado con la Resolución DIAN 51 de 2018, en la cual se señaló, entre otros, que a fin de cumplir las obligaciones en calidad de responsables del IVA -inscribirse en el RUT, facturar por los servicios prestados, declarar y pagar el IVA- están sujetos a ese procedimiento los responsables sin residencia o sin domicilio en Colombia que presten servicios desde el exterior -PSE- gravados con el impuesto sobre las ventas en Colombia, a sujetos que no estén en la obligación de practicarles la retención prevista en el numeral 3 del artículo 437-2 del ET [arts. 1 y 2 de la Resolución 51 de 2018].

Conforme con lo expresado, la Sala concluye que el legislador estableció con suficiencia y de manera específica en los numerales 3 y 8 del artículo 437-2 del ET los agentes de retención de IVA de los servicios prestados por un PSE sin domicilio ni residencia en Colombia, por lo que no cabe hacer interpretaciones extensivas a otros sujetos retenedores -i.e. grandes contribuyentes-. Concordantemente, en el parágrafo 2 del artículo 437 *ibidem* determinó que el PSE es el único responsable del tributo en los eventos que el *contratante es un no responsable* correspondiéndole a dicho prestador del exterior declarar y pagar la totalidad del impuesto, no siendo este el escenario de una retención sino de la asunción directa del tributo por el PSE. Y en el parágrafo 1 del artículo 437-1 *ídem* fijó como único porcentaje de retención aplicable a estas puntuales transacciones con los PSE el 100% del valor del impuesto.

Es por lo anterior, que la interpretación contenida en los actos demandados atinente a que el numeral 2 del artículo 437-2 *ib.* atribuye al contratante gran contribuyente responsable o no de IVA el deber de retener el 100% del impuesto sobre las ventas de cada servicio prestado por un PSE, no solo desatendió los señalados mandatos legales especiales sobre retención en la fuente [parágrafo 2 del artículo 437, parágrafo 1 del artículo 437-1 y los numerales 3 y 8 del artículo 437-2 del ET], sino que quebrantó las normas de interpretación de la ley [artículos 5 de la Ley 57 de 1887 y 27 del Código Civil], a partir de lo cual le asiste razón a la actora y prospera el cargo de la demanda.

Así las cosas, la Sala encuentra acreditada la vulneración de la norma superior por interpretación errónea de los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 ET en armonía con los artículos 437 [parágrafo 2] y 437-1 [parágrafo 1] del ET, aducida en la demanda, que resulta suficiente y apareja la nulidad de los actos demandados, con lo cual se releva de emitir pronunciamiento sobre los planteamientos adicionales de la actora.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia se establece que los conceptos acusados proferidos por la Dian incurrieron en vulneración de la norma superior por interpretación errónea de los numerales 2 y 3 del artículo 437-2 ET, en armonía con los artículos 437 [parágrafo 2]

¹⁹ Adicionado por el artículo 178 de la Ley 1819 de 2016.



y 437-1 [parágrafo 1] del ET, comoquiera que el legislador estableció con suficiencia en los numerales 3 y 8 del citado artículo 437-2 ib. los agentes retenedores de IVA de los servicios prestados por los PSE sin domicilio ni residencia en Colombia. En consecuencia, procede la nulidad de tales actos.

Costas

5- No se condena en costas de acuerdo con lo establecido en el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Anular** el aparte «(...) si quien contrata la prestación de servicios desde el exterior es una persona catalogada como gran contribuyente por esta entidad, sea o no responsables del IVA, de conformidad con el numeral 2 del artículo 437-2 está en la obligación de efectuar la retención equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto en cada operación particular (...)» del Concepto 902750 del 06 de diciembre de 2018, así como la totalidad de los Conceptos 100208221-0367 del 10 de marzo de 2021 y 100202208-094 del 07 de julio de 2022, proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, conforme con lo expuesto en las consideraciones de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Aclara voto

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>