



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., cuatro (04) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00049-01 (28368)
Demandante: Assist Card de Colombia SAS
Demandada: DIAN

Temas: IVA. 6.º bimestre de 2016. Exportación de servicios. Intermediación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandada contra la sentencia del 28 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 25):

Primero. Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000254, del 30 de agosto de 2018, por medio de la cual la ... [demandada] modificó la declaración privada de la actora del IVA del sexto (6.º) bimestre del año 2016 y de la Resolución 006304, del 27 de agosto de 2019, a través de la cual la ... [demandada] confirmó el anterior acto al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declárase la firmeza de la declaración privada del ... [IVA] del 6.º bimestre del año 2016, presentada por la sociedad demandante.

Tercero. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000254, del 30 de agosto de 2018, la demandada modificó la declaración del 6.º bimestre del IVA de 2016, presentada por la actora, para reclasificar como ingresos por operaciones gravadas los denunciados como ingresos por exportación de servicios, decisión que confirmó la Resolución 006304, del 27 de agosto de 2019 (índice 25).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 9):

El expediente ingresó al despacho sustanciador el 17 de abril de 2024 (índice 14. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



A. A título de nulidad.

Respetuosamente solicito a los honorables magistrados se declare la nulidad absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000254, del 30 de agosto de 2018, ... por medio de la cual se modificó oficialmente la declaración privada ... relacionada con el impuesto sobre las ventas del sexto (6.º) bimestre del año gravable 2016; y (ii) la Resolución 622-006304, del 27 de agosto de 2019, ... a través de la cual se confirmó la liquidación oficial de revisión, en razón a que estos actos administrativos fueron proferidos a partir de una transgresión de la Constitución Política, de las disposiciones normativas que regularon el impuesto sobre las ventas y de la normativa relacionada con la imposición de la sanción por inexactitud, incurriendo en una falsa motivación, pretermitiendo una debida valoración probatoria fundamentada en la sana crítica y omitiendo la realidad de la operación de exportación de servicios desarrollada por la compañía.

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos, desarrollados, expuestos y debidamente acreditados por la demandante durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su honorable despacho se sirva declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados, realizando la depuración correspondiente derivada de la nulidad parcial.

B. A título de restablecimiento del derecho.

Respetuosamente solicito a los honorables magistrados que, como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se decrete como restablecimiento del derecho la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del sexto (6.º) bimestre de 2016, en cual se declaró un saldo a favor de la compañía por valor de doscientos ochenta y un millones ochocientos ochenta mil pesos (\$175.430.000).

En caso de que su honorable despacho declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, solicito subsidiariamente se sirva establecer los conceptos y valores sobre los cuales se configuró la exportación de servicios cuestionada realizada por la compañía y declarada en el denuncia privado del impuesto sobre las ventas del sexto (6.º) bimestre de 2016, realizando la depuración tributaria correspondiente derivada de la nulidad parcial.

Al efecto, invocó como vulnerados los artículos 6.º, 29, 95.9 y 363 constitucionales; 1602 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 264 de la Ley 223 de 1995; 2.º de la Ley 489 de 1998; 3.º, 40 y 42 del CPACA; 7.º, 10.º y 46 de la Ley 1480 de 2011; 167 y 176 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 447, 481, 683, 711, 742 y 743 del ET (Estatuto Tributario); 20 del Decreto 4048 de 2008; 2.º del Decreto 2223 de 2013; y el concepto 59714 de 2014, bajo el siguiente concepto de violación:

Sostuvo que hubo falta de correspondencia entre los actos que se profirieron en el procedimiento administrativo y violación de la lealtad procesal y de la buena fe, porque inicialmente se le cuestionó si se había concretado la exportación del servicio (esto teniendo en cuenta que realizó labores adicionales a la intermediación en la venta de servicios de asistencia a viajeros al exterior para una sociedad uruguaya), mientras que al desatar el recurso de reconsideración su contraparte añadió que no constituía una exportación de servicios la intermediación en la venta de asistencia a extranjeros que visitaban el país.

También planteó que los actos estaban falsamente motivados y transgredieron el alcance interpretativo la letra c. del artículo 481 del ET, al valorar inadecuadamente los hechos que justificarían la actividad desgravada. Al respecto, destacó los soportes documentales que acreditarían que intermedió en la venta de servicios de asistencia médica y funeraria para viajeros al exterior y destacó que se ameritaba la utilización de sus canales de venta y la contratación de agentes especializados, por las limitaciones de la sociedad uruguaya para desarrollar el objeto contractual. Añadió que los ingresos que declaró como exentos



derivaron de la comisión percibida de la entidad uruguaya por intermediar en la venta de las asistencias para viajes y no de las labores adicionales que le atribuyó su contraparte, haber sido realizadas en Colombia (v.g. atender reclamaciones, expedir certificados de compra del servicio y devolver a los viajeros, con cargo a la uruguaya, los montos que estos pagaran).

Expuso que su informe de precios de transferencia evidenciaba que la pericia para prestar el servicio de asistencia en viajes ofrecido la tenía la entidad uruguaya, con la cual tenía vinculación económica; pero advirtió que, según el concepto DIAN 59714 de 2014, dicha vinculación no desnaturalizaba la exportación del servicio. Señaló que la demandada confundió el servicio de intermediación (que al ser exportado estaría exento) en la venta de servicios de asistencia en cuestión, con el servicio de asistencia de viajes que declaró como gravado cuando lo prestó directamente; e insistió en que no percibió ningún ingreso por las labores de asistencia a viajeros que adquirieron ese servicio en otros países, pues estas debían ser atendidas por prescripción de normas sectoriales como el artículo 46 del Estatuto del Consumidor (Ley 1480 de 2011), que le obligaban a garantizarle a los viajeros la calidad y la naturaleza del servicio y atender sus reclamaciones.

Adujo que en el caso estaba acreditado el cumplimiento de todos los requisitos exigidos para la procedencia de la exención, ya fueran legales (i.e. la utilización de los servicios por el destinatario en el exterior sin actividades en Colombia, letra c. del artículo 481 del ET) o reglamentarios (v.g. la inscripción en el RUT como exportador de servicios, el contrato de exportación, las facturas y la certificación del representante legal acerca de que el servicio fue utilizado exclusivamente en el exterior, establecidos en el artículo 2 del Decreto 2223 de 2013). Censuró que esos elementos fácticos y probatorios no hayan sido valorados al decidir el recurso de reconsideración, razón por la que estimó que se violaron los artículos 29 constitucional y 3.º y 42 del CPACA. En ese contexto, señaló que adolecían de falta de motivación los actos acusados y carecían de pruebas conducentes, pertinentes y útiles para desvirtuar la declaración revisada.

Finalmente, alegó que no incurrió en una inexactitud sancionable pero que, si ese fuera el caso, sería a causa de un error de comprensión sobre el derecho aplicable, relativo a las condiciones en las que se da la exportación de servicios que regula la letra c. del artículo 481 del ET y el artículo 2 del Decreto 2223 de 2013, motivo por el que habría que exculparla.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índices 8 y 15), con miras a lo cual adujo que sí se correspondieron los actos proferidos en el procedimiento de revisión porque versaron sobre los mismos hechos y sobre la calificación jurídica pertinente; y sostuvo que el servicio en cuestión no constituía una exportación exenta en la medida en que no se utilizó exclusivamente en el exterior, conclusión para la cual tuvo en cuenta las labores de posventa ejecutadas en el territorio colombiano y que el destinatario del servicio tenía negocios en Colombia porque pertenecía al mismo grupo empresarial de la actora, lo cual incumplía el inciso 5 del artículo 1 del Decreto 2223 de 2013.

Aseguró que el servicio se prestó a favor de los clientes de la entidad uruguaya ubicados en el territorio colombiano, motivo por el cual no se trató de una intermediación entre la sociedad extranjera y el viajero; y que el contrato incluyó que el servicio se extendiese a los extranjeros que visiten Colombia, lo que tendría la connotación de servicios prestados



en el país, no de servicios exportados. Agregó que la demandante utilizó la infraestructura y el personal de las agencias de viaje y aseguradoras con las cuales suscribió contratos y efectuó actividades posteriores de atención al cliente, atención de quejas y reembolsos. También cuestionó que los gastos asumidos como propios por los contratos con terceros fueron registrados como ingresos exentos. Por todo lo anterior, consideró que además se había incurrido en una inexactitud en la declaración y procedía la sanción impuesta.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad de los actos acusados (índice 25). Desestimó la vulneración del principio de correspondencia, dada la identidad del debate planteado en la actuación administrativa, relativo al cumplimiento de los requisitos previstos en la letra c. del artículo 481 del ET para que se configure una exportación de servicios. Juzgó que se comprobó que la actora prestó un servicio de intermediación para la venta de servicios de asistencia a viajeros en el exterior, por el que percibió una comisión; y tuvo en cuenta el precedente que sobre el particular fijó esta Sección en la sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 27104, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), así como los medios de prueba obrantes en el plenario que acreditaban la exportación del servicio, que estimó que no valoró la demandada. De ahí que anulara las liquidaciones oficiales y declarara la consecuente firmeza de la autoliquidación revisada.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (índice 28). Señaló que la actora no demostró que el servicio cuestionado en los actos demandados haya sido utilizado íntegramente en el exterior, dado que infirió del hecho de que la asistencia se pactara «*para los viajeros colombianos que se desplacen al exterior, así como para los extranjeros que visiten Colombia*» que la intermediación se le prestó a los clientes de la empresa extranjera que se encontraban en el país, razón por la cual desestimó que se tratara de una exportación de servicios exenta. Asimismo, expuso que verificó en la actuación administrativa que la actora no solo ofreció servicios de intermediación, sino que prestó servicios adicionales como la suscripción de contratos y la asunción de gastos para pagar a agencias de viaje y aseguradoras prestaciones posteriores a la venta, todo lo cual ejecutó en Colombia. En línea con lo anterior, trajo a colación el acta de visita a una aseguradora contratada por la actora, de acuerdo con la cual los servicios médicos se presentan por entidades prestadoras de salud del exterior y las reclamaciones que pueda realizar el viajero al exterior se deben realizar en Colombia ante la demandante o ante las autoridades colombianas, dado que este es el país de emisión de la tarjeta de asistencia de viaje. Con esas puntualizaciones, insistió en que su contraparte no se ciñó a prestar un servicio de intermediación y en que el servicio no se utilizó exclusivamente en el exterior, razones por las que estaría gravada con el IVA la actividad desarrollada y procedería la sanción por inexactitud impuesta.

Pronunciamientos finales

La demandante reiteró los argumentos expuestos en las etapas procesales previas y se opuso al cargo de apelación planteado por la demandada. El ministerio público consideró que debía confirmarse la decisión del tribunal, en tanto que estimó que el servicio de intermediación para el ofrecimiento y venta de planes de servicios de asistencia a los viajeros prestado por la actora correspondía a una exportación de servicios utilizados exclusivamente en el extranjero.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda. Por tanto, se debe establecer si el servicio debatido cumple los requisitos exigidos para calificarlo como una exportación de servicios exenta del IVA, en función de que haya sido utilizado exclusivamente en el exterior. De ser procedente, se analizará la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

Análisis del caso concreto

2- Alega la apelante que, aunque el tribunal entendió que el servicio de intermediación prestado se utilizó exclusivamente en el exterior, ese juicio lo desvirtuarían los hallazgos hechos en el procedimiento de revisión, pues habrían establecido que los clientes de la contratante estaban en territorio colombiano y que hubo prestaciones adicionales a la intermediación ejecutadas en Colombia (i.e. la suscripción de contratos, la asunción de gastos para pagarle a las agencias de viaje y aseguradoras, las prestaciones posteriores a la venta que implicaron la utilización de la infraestructura de la actora, la atención de quejas de los clientes, los reembolsos a viajeros y prestadores de salud, la gestión de cobro a clientes y proveedores, entre otras) que desvirtuarían los requisitos propios de una exportación de servicios exenta.

Por su parte, la actora sostiene que el servicio de intermediación fue exportado y utilizado exclusivamente en el exterior por su contratante, que era la compañía que tenía la pericia para prestar asistencia a los viajeros, por lo que se trataría de un servicio exento por la exportación; y aclaró que los servicios de asistencia de viajes que prestó directamente sí los declaró como gravados, pero que la demandada confundió ambos tipos de servicios. Señaló también que la asistencia posventa de los servicios intermediados no produjo ningún ingreso, ni gravado ni exento. Su tesis fue avalada por el *a quo*, que atendió al criterio de decisión adoptado por la Sala en la sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 27104, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) al resolver un litigio idéntico entre las mismas partes, pero por un periodo distinto.

De modo que la controversia versa acerca de si está exenta del IVA la venta de servicios de asistencia a viajeros efectuada por la demandante, en la medida en que se trate de un servicio exportado, utilizado en el extranjero exclusivamente. Para dirimir esa cuestión, la Sala acudirá al criterio de decisión que estableció en fallos que constituyen precedente porque decidieron debates que tienen similitud fáctica y jurídica con el *sub lite* (sentencias del 15 de junio, del 19 de julio y del 21 de septiembre de 2023, exps. 27104, 27317 y 27720, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 09 y del 16 de noviembre de 2023, exps. 27512 y 27701, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

3- Sobre el particular, observa la Sala que, aunque por regla general se gravan con el IVA todas las actividades que constituyen una prestación de servicios en el país (artículos 420, letra *b.* del ET, para la época de los hechos, y 1.º del Decreto 1372 de 1992), se relevan de tributación los servicios exportados (artículos 481, letra *c.*, del ET y 2.º del Decreto 2223 de 2013), para evitar que quede afectada la competitividad de los servicios colombianos en los mercados internacionales por el efecto que produce ese impuesto indirecto en la formulación final de los precios de venta. De ahí que las últimas normas



mencionadas previeran como servicios exentos del IVA los prestados en el territorio, pero para ser utilizados exclusivamente en el exterior por compañías sin negocios o actividades en Colombia, a efectos de lo cual, el prestador de los servicios debía acreditar que estaba inscrito en el RUT como exportador de servicios y conservar la documentación que la disposición reglamentaria indica expresamente.

Con todo, nada obstaba para que el destinatario de los servicios fuese una compañía con la que tuviese vinculación económica el exportador, pues lo restringido por ley era utilizar de cualquier modo en Colombia los servicios exportados (sentencias del 16 de octubre de 2019, exp. 21750, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 07 de julio de 2022, exp. 25923, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

4- En el *sub lite*, las partes concuerdan con el alcance normativo de los preceptos citados, pero para la apelante los medios probatorios integrados en el plenario llevan a desvirtuar que el servicio haya sido utilizado exclusivamente en el exterior. Al respecto, los hechos y pruebas relevantes son (índice 11):

(i) La sociedad uruguaya y la actora convinieron en contrato celebrado el 24 de enero de 2011 las siguientes cláusulas:

3.1. Objeto. Servicios. En virtud del presente contrato, el contratista se compromete a prestar en Colombia sus servicios a el contratante, que consisten en servir de intermediario para ofrecer y vender los planes de servicios de asistencia de Smallline Corp Sociedad Anónima, para los viajeros colombianos que se desplacen al exterior, así como para los extranjeros que visiten Colombia.

3.2. Alcance del objeto ... Parágrafo segundo. El contratista queda habilitado para intermediar el servicio ya sea por cuenta de su propia infraestructura o a través de agentes especializados para el efecto, tales como agencias de viaje ... Sin embargo, el contratante se reserva la facultad de reprobador cualquiera de las subsidiarias escogidas por el contratista, caso en el cual, deberá comunicarle y solicitarle que se suspenda la prestación del servicio con la subsidiaria.

(ii) Para cobrar esos servicios prestados durante el periodo revisado, la demandante le emitió a su contratante las facturas de venta 5070-000106 y 5070-000108, que describen como concepto la comisión de exportación de servicios.

(iii) En visitas a la actora, su contadora y la jefe de impuestos le explicaron a la autoridad que en el periodo se realizaron operaciones exentas, gravadas y excluidas del IVA; y que las primeras correspondían a la intermediación en la venta de tarjetas de asistencia a viajeros al exterior, por la que percibió una comisión, las segundas a la venta de servicios de asistencia que directamente prestaba la actora a viajeros dentro del territorio y las terceras fueron ventas de tarjetas de asistencia a viajeros efectuadas en el territorio del Archipiélago de San Andrés. También indicaron que para diferenciar las operaciones gravadas de las que no lo estaban, las tarjetas contaban con prefijos.

(iv) La demandante expidió facturas en las que se documentan operaciones de venta de tarjetas de asistencia de viajes efectuadas a agencias de turismo y a empresas, para dar cobertura a pasajeros nacionales y extranjeros por servicios prestados en Colombia, en las cuales se identifican las tarjetas con códigos, cuyo prefijo propende por diferenciar si los ingresos eran gravados o desgravados.

(v) Según los libros auxiliares de contabilidad de la actora, cada tipo de operación fue clasificada así: los ingresos propios excluidos fueron registrados en la cuenta contable 41659506, los ingresos propios gravados en el código 41659505 y las comisiones por



exportación de servicios en la cuenta 41709505, mientras que los ingresos recibidos para terceros fueron contabilizados en la partida 28151020.

(vi) En los actos acusados, la demandada concluyó que la actora ofreció y vendió tarjetas de asistencia a viajeros, percibiendo a cambio una comisión que declaró como exenta, pese a que atendió reclamaciones en su red de oficinas e hizo algunos pagos con cargo a recursos de la sociedad uruguaya y que por ese servicio no obtuvo ingresos; y que, de otra parte, vendió asistencia de viajes en el territorio nacional que declaró como gravada con el IVA sin entregar ningún porcentaje de ingreso a la empresa extranjera.

5- Verificadas las cláusulas contractuales, se observa que el acuerdo entre la actora y la sociedad extranjera contratante tenía como objeto la venta en la jurisdicción colombiana de planes de asistencia para viajeros colombianos que se desplazaran al exterior y de planes para viajeros extranjeros que visitaran Colombia. Conforme al criterio de decisión judicial acogido en los precedentes de esta Sección (sentencias del 15 de junio, del 19 de julio y del 21 de septiembre de 2023, exps. 27104, 27317 y 27720, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 09 y del 16 de noviembre de 2023, exps. 27512 y 27701, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la venta directa de servicios de asistencia para viajes en el territorio colombiano y la atención de reclamaciones de viajeros desde el extranjero a Colombia no hicieron parte de la actividad de intermediación que prestó la demandante a favor de la entidad uruguaya, por la cual percibió una comisión que declaró exenta a título de exportación de servicios.

Alega la apelante que el objeto contractual daba a entender que se realizó una operación conjunta de venta de tarjetas de asistencia de viajes, ya fueran en territorio colombiano o extranjero, que desvirtuaría la utilización exclusiva en el exterior del servicio de asistencia y por ende no se cumplirían las condiciones para calificarla como una exportación del servicio prestado por la actora a la contratante uruguaya. Frente a esa misma clase de argumentos que ha planteado la aquí apelante en otros procesos que versan sobre el mismo debate jurídico, la Sala juzgó en los precedentes citados que corresponde verificar si el servicio de asistencia en viajes, cuya venta intermedió la demandante, lo presta la sociedad extranjera contratante de los servicios de la colombiana. Atendiendo a ese criterio, la censura de la apelante es infundada porque no logra desvirtuar que el servicio de asistencia fue prestado por la uruguaya en el exterior, ni que las ventas de asistencia a quienes viajaban al territorio colombiano no hicieron parte del servicio de intermediación analizado.

Los apartes del contrato a los que alude la apelante no desvirtúan que las comisiones que percibió la actora se originaron por la prestación del servicio de intermediación en Colombia y que fue utilizado íntegramente en el extranjero por la sociedad contratante uruguaya, porque era esta la que proveía la asistencia para viajes en el extranjero a los viajeros colombianos. Igualmente, para la Sala las gestiones adicionales hacían parte de la intermediación exportada porque fueron convenidas contractualmente. Como están satisfechas las condiciones para la procedencia de la exención revisada, no prosperan los cargos de apelación de la demandada.

Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia, la Sala, reiterando los precedentes de la Sección sobre la materia, considera que, a los efectos de la exportación de servicios discutida, el requisito de la utilización total y exclusiva en el exterior del servicio se cumple.



Costas

7- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>