



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2013-01560-01 (21750)
Demandante: C.I. CONSERBA S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: IVA 5º bimestre del año gravable 2010. Exención por exportación de servicios. Vinculación económica con el contratante de los servicios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 4 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412012000084 de 8 de mayo de 2012 y de la Resolución No. 900.048 de 4 de junio de 2013 proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, en lo relativo a la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad C.I. CONSERBA S.A.S.

SEGUNDO: Como consecuencia de la anterior declaración, se **RESTABLECE EL DERECHO** en el sentido que la sociedad C.I. CONSERBA S.A.S. no está obligada a pagar la sanción por inexactitud ordenada en las resoluciones demandadas, y en caso de que haya lugar a ello, se **ORDENA** la devolución de los valores pagados por este concepto, en forma indexada según lo expuesto en la parte motiva.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Sin condena en costas.



ANTECEDENTES

El 10 de noviembre de 2010, C.I. CONSERBA S.A.S. presentó declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 5º bimestre de 2010¹, corregida el 21 de febrero de 2011, en la cual registró un saldo a favor susceptible de devolución de \$20.852.000².

El 10 de febrero de 2011, la parte actora presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado en la mencionada declaración³, petición que fue resuelta por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín en «Auto de Trámite Suspensión», en el sentido de suspender el término de la solicitud de devolución y/o compensación, de conformidad con el artículo 857-1 del ET⁴.

El 8 de agosto de 2011, la División Gestión de Fiscalización formuló el Requerimiento Especial 112382011000178, en el cual propuso modificar la declaración de IVA del 5º bimestre de 2010, en el sentido de incrementar el impuesto a cargo a \$134.590.000, e imponer sanción por inexactitud de \$254.600.000, para un saldo a pagar de \$389.190.000⁵.

Previa respuesta al requerimiento especial⁶, la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 112412012000084 del 8 de mayo de 2012, por la cual modificó la declaración privada en los términos propuestos en el requerimiento especial⁷.

El 9 de julio de 2012, la actora interpuso recurso de reconsideración⁸, resuelto el 4 de junio de 2013 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN a través de la Resolución 900.048, en el sentido de modificar el acto recurrido, en cuanto reconoce como descontable el IVA pagado en la adquisición de servicios de asesoría jurídica, determinando un saldo a pagar de \$386.608.000⁹.

¹ Fl. 200 c.p.

² Fl. 206 c.p.

³ Fls. 132 y 313 c.p.

⁴ Fls. 241 a 242 c.p.

⁵ Fls. 288 a 301 c.p.

⁶ Fls. 312 a 330 c.p.

⁷ Fls. 26 a 46 c.p.

⁸ Fls. 367 a 392 c.p.

⁹ Fls. 47 a 76 c.p.



DEMANDA

C.I. CONSERBA S.A.S.¹⁰, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

3.1. Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

<i>Periodo /Año</i>	<i>Expediente</i>	<i>Liquidación Oficial de Revisión</i>	<i>Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración</i>
<i>5º bimestre/2010</i>	<i>AD-2010-2011-001415</i>	<i>112412012000084 del 8 de mayo de 2012</i>	<i>900.048 del 4 de junio de 2013</i>

Dichos actos administrativos fueron proferidos por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín y la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

- 3.2. Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración del periodo quinto (5º) (Septiembre-Octubre) del año gravable 2010.
- 3.3. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada».

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 6 de la Constitución Política.
- Artículos 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

¹⁰ Objeto social principal es efectuar operaciones de comercio exterior y particularmente orientar sus actividades hacia la promoción y comercialización de objetos y productos colombianos a los mercados externos.



- Artículos 481 literal e), 647 y 730-6 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1 del Decreto 1805 de 2010.

Concepto de la violación

Sostuvo que los actos administrativos demandados incurren en falsa motivación, al gravar con IVA los ingresos obtenidos por concepto de exportación de servicios, operación que corresponde y cumple con todos los requisitos establecidos en el artículo 481 literal e) del ET., para ser considerada una exportación de servicios y tener la calidad de exenta.

Agregó que la exención por exportación de servicios, exige: i) Que los servicios sean prestados en su totalidad dentro del territorio nacional, ii) Que exista un contrato escrito de prestación de servicios, iii) Que los servicios sean usados o aprovechados exclusivamente en el exterior, por parte de una empresa sin actividades en Colombia, requisitos que se cumplen, por lo que procede la exención del IVA.

Expuso que el objeto del contrato de prestación de servicios suscrito entre Conserba y Del Monte, se concreta en que la primera verifique que la producción de fruta producida en Colombia sea apta para los fines comerciales y de mercado internacional exigidos por la sociedad extranjera, quien no tiene negocios en Colombia, por lo tanto, es la beneficiaria del servicio.

Añadió que, además, los actos incurren en falsa motivación cuando afirman que existe vinculación económica entre Conserba y Del Monte, en atención a lo establecido en el Decreto 1805 de 2010, lo que no ocurre, por cuanto tal impedimento aplica solo cuando con ocasión de dicha vinculación el servicio termina siendo disfrutado por el vinculado en Colombia, y en este caso el único beneficiario del servicio es la sociedad extranjera.

Finalmente alegó que la sanción por inexactitud impuesta es improcedente, ya que la sociedad no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 del E.T., y que se presenta una diferencia de criterios.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



Afirmó que la falsa motivación no se presenta, por cuanto los servicios prestados por Conserba no tienen la calidad de servicios exportados, ya que no son utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior y, de otra parte, porque el beneficiario de los servicios es un vinculado económico de la demandante, razón por la cual no le es aplicable la exención establecida en el literal e) del artículo 481 del E.T.

Respecto a la sanción por inexactitud, manifestó que es procedente su imposición, por cuanto la contribuyente omitió ingresos gravados e incluyó impuestos descontables inexistentes, factores equivocados, de los cuales se derivó un mayor impuesto a pagar, y no se advierte la pretendida diferencia de criterio alegada, ya que de las normas que regulan el caso y la declaración privada, no se desprende que la demandante actuó bajo el convencimiento de obrar conforme a la ley.

AUDIENCIA INICIAL

El 13 de mayo de 2014, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia anuló parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la sociedad no está obligada a pagar la sanción por inexactitud, según las siguientes razones:

Precisó que el beneficiario de los servicios prestados por C.I. Conserba S.A.S. no solo es la sociedad extranjera, sino los productores Colombianos en las fincas productoras, razón por la cual la actora no reúne los requisitos para estar exenta del IVA, de que trata el artículo 481 del E.T., esto es, «*que la utilización de dichos servicios se produzca exclusivamente en el exterior*».

¹¹ Fls. 431 a 433 c.p.



De otra parte, señaló que no se encuentra probado que entre C.I. Conserba S.A.S. y Del Monte exista vinculación económica, en los términos del artículo 450 del E.T.

Finalmente dijo que la sanción por inexactitud es improcedente por presentarse una diferencia conceptual sobre el derecho aplicable, sin utilización de datos o factores falsos o equivocados.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN y la sociedad demandante apelaron la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

La DIAN cuestionó la sentencia de primera instancia, por cuanto no se presenta diferencia de criterios, ya que la norma aplicable al caso es clara y no justifica una interpretación diferente, al no existir autorización legal para esta depuración frente al impuesto. Con base en lo anterior, concluyó la procedencia de la sanción por inexactitud.

C.I. Conserba S.A.S. sostuvo que efectivamente presta el servicio (verificación y certificación de la producción de frutas) en Colombia, pero difiere de la posición de la DIAN y del *a quo*, en cuanto a que el producto no es aprovechado en su totalidad en el extranjero.

Al efecto, indicó que los productores no hacen parte de la relación contractual entre Conserba y Del Monte, que si bien intervienen en la cadena de producción para la obtención de los bienes, no son prestadores del servicio, ni receptores del mismo.

Puntualizó que la operación realizada por Conserba S.A.S. cumple con los requisitos establecidos en el literal e) del artículo 481 del E.T., para ser considerada una exportación de servicios y tener la calidad de exenta.

Señaló que los actos incurren en falsa motivación, cuando afirman que al existir vinculación económica entre Conserba y Del Monte, se impide la aplicación de la exención del IVA, argumento contrario a la realidad, ya que conforme al Decreto 1805 de 2010, tal impedimento únicamente aplica cuando con ocasión de dicha vinculación el servicio termina siendo aprovechado por el vinculado en Colombia y, en el presente caso, el único beneficiario del servicio es la sociedad extranjera.



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **entidad demandada** por su parte, insistió en los fundamentos de la contestación de la demanda y en los del recurso de apelación.

El **Ministerio Público** alegó que es procedente la sanción por inexactitud a la parte demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante para el quinto bimestre de 2010.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes, el problema jurídico a analizar se concreta en determinar: i) si los servicios prestados por la demandante a favor de Del Monte constituyen una exportación de servicios exenta del IVA y ii) si procede la sanción por inexactitud.

La exención prevista en el literal e) artículo 481 el E.T. Reiteración jurisprudencial¹²

El literal e) del artículo 481 del ET, vigente para cuando sucedieron los hechos discutidos, es decir, con la modificación introducida por el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006¹³, le otorgó la calidad de exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución, entre otros, a:

«ART. 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS.
Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las

¹² Sentencia del 14 de agosto de 2019, Exp. 21751, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor CI Conserba S.A.S., IVA bimestre 6 de 2010.

¹³ La disposición también fue modificada por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, 33 de la Ley 633 de 2000, 55 de la Ley 1607 de 2012 y 189 de la Ley 1819 de 2016



*ventas con derecho a devolución de impuestos:
(...)*

e) También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. (...).».

El citado literal e) fue reglamentado por el Decreto 1805 del 24 de mayo de 2010, el cual dispuso que se considerarían exentos del impuesto sobre las ventas, entre otros, «1. Los servicios prestados en Colombia para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en el país, sin desplazamiento del prestador o proveedor del servicio». Además, estableció que se entiende por empresas sin negocios o actividades en Colombia a «las empresas o personas domiciliadas o residentes en el exterior que, no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiarios directos de los servicios prestados en el país para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior».

Así las cosas, conforme con el criterio de la Sección que se reitera, para acceder a la exención se deben acreditar las siguientes condiciones: *i)* que los servicios se presten en el territorio nacional *ii)* que sean utilizados exclusivamente en el extranjero, *iii)* que se acredite el cabal cumplimiento de los requisitos fijados por reglamento¹⁴. En ese orden, no habría lugar a la exención cuando el beneficiario del servicio se situara en Colombia, ya sea que se tratara del propio contratante o de un vinculado económico suyo (sentencia del 14 de junio de 2012, exp. 18407, CP: William Giraldo Giraldo).

Se reitera que, como la Sección en ocasiones anteriores ha precisado, que el servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad que reporta se materializa en forma integral fuera del país, lo que debe verificarse en cada caso concreto (sentencia del 05 de marzo de 2015, exp. 19093, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

En el **caso concreto**, se encuentran probados en el expediente los siguientes hechos:

¹⁴ Sentencia del 30 de agosto de 2017, Exp. 19421, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor Titán Intercontinental S.A.



1. En el bimestre 5 de 2010, la actora prestó servicios a favor de la sociedad extranjera Del Monte International GMBH¹⁵, por valor de \$966.877.000¹⁶.
2. Conforme con el «contrato de servicios»¹⁷ suscrito el 27 de diciembre de 2004, entre la demandante y Del Monte Fresh Produce International Inc, los servicios que Conserba se obligó a prestar fueron los siguientes:
 - a. «Coordinar las compras de fruta que realice en Colombia DMFPI por sí o a través de terceros, en volúmenes previamente acordados y bajo los estándares de calidad y otras condiciones estipuladas contractualmente.
 - b. Prestar la asistencia que requieran los productores de fruta que tengan contrato con DMFPI y a sus fincas productoras en Colombia, verificando el estado agronómico de las fincas de las cuales proviene la fruta, para que puedan ofrecer un producto de óptima calidad para la exportación y cumpliendo con los estándares de calidad exigidos por DMFPI.
 - c. Verificar que el control de calidad de la fruta, tanto en las fincas productoras como en las plantas empacadoras, en los embarcaderos y/o en los buques, se ejerza en forma cumplida y eficiente.
 - d. Prestar los servicios de intermediación en el proceso de exportación, incluidos la operación de embarques (grúas y movimiento de contenedores, entre otros), así como la legalización con autoridades aduaneras, los derivados de la trazabilidad de la fruta a través del sistema de código de barras, de apoyo financiero y administrativo como los relacionados con el pago de la fruta a productores colombianos y las liquidaciones de los embarques de fruta con origen en Colombia 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».
3. Los ingresos obtenidos por la demandante tienen dos rubros: i) DMFI se compromete a reembolsar todos los costos y gastos en que incurra Conserba, como consecuencia de

¹⁵ Del Monte Fresh Produce International Inc. cedió la totalidad de sus derechos y obligaciones, y posición contractual, a la sociedad Del Monte International GMBH - fl. 223 vto c.p.

¹⁶ Fls. 262 y 264 c.p. (Facturas Nos. 10562 por \$561.156.751 y 10570 por \$405.720.029)

¹⁷ Fls. 193 a 195 c.p.



la prestación de los servicios y ii) Del Monte le pagará a la demandante el 1% sobre dichos costos y gastos a título de remuneración por los servicios prestados¹⁸.

4. No existe controversia sobre las operaciones de la contratante en el territorio nacional, que se limitan a la compra de fruta a productores colombianos, previa inspección y aprobación por parte de la demandante.

En ese orden, corresponde a la Sala establecer si los servicios descritos son aprovechados total y exclusivamente en el exterior.

La Administración sostiene que el servicio no se prestó enteramente en el extranjero, puesto que la ejecución de las actividades tuvo lugar en Colombia, y porque estima que los productores nacionales se vieron beneficiados por el servicio, en la medida en que la demandante debía visitar sus plantaciones para verificar su estado.

Como lo indicó la sentencia que se reitera, un servicio se entiende utilizado en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad derivado del mismo tiene lugar por fuera del territorio nacional, para lo cual es indiferente el lugar donde se ejecuten materialmente las actividades que constituyan el servicio, pudiendo llegar a desarrollarse en Colombia. Tanto así, que esta posibilidad estaba expresamente contemplada en el tenor literal de la letra e) del artículo 481 del ET, en la redacción arriba citada, de conformidad con el cual *«también son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior»*.

De los contratos obrantes en el expediente, se advierte que la actora se comprometió a llevar a cabo una actividad de selección y clasificación de frutas cultivadas en Colombia a favor de su contratante del exterior, con el fin de determinar si eran aptas para que este las comercializara en mercados internacionales, según sus lineamientos y condiciones. Para cumplir con el objeto contratado, la demandante debía visitar las plantaciones situadas en territorio nacional para desarrollar allí sus análisis técnicos de aptitud.

Destacó que varias de las prestaciones a las que se comprometió la demandante implican llevar a cabo actividades en relación con productores agrícolas ubicados en el territorio colombiano. Pero para la Sala, en el caso, no son estos quienes sacan provecho de los

¹⁸ Según la cláusula cuarta del contrato de servicio - fl. 194 c.p.



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.

Agregó que el productor colombiano que permite la inspección de su cosecha es un tercero ajeno a la relación contractual existente entre «*Del Monte International GmbH*» y la demandante. Darle otra connotación a la intervención del tercero, equivaldría a reconocerle la calidad de parte en un contrato del que es ajeno (*en este sentido, la sentencia de esta Sección del 30 de agosto de 2017, exp. 19421, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto*). Prueba de que el productor de fruta colombiano no es quien obtiene el beneficio del servicio prestado por la demandante es el hecho mismo de que este bien puede indicarle o aconsejarle a su contratante del exterior abstenerse de adquirir los productos agrícolas que ofrece el proveedor colombiano, en la medida en que incumpla con los parámetros técnicos señalados por la contratante.

Frente a la aducida vinculación económica entre la demandante y el beneficiario del servicio, en el entender de la Administración, la misma impediría hacer uso de la exención bajo estudio, de conformidad con el párrafo del artículo 1º del Decreto 1805 de 2010. La Sala reitera que, de conformidad con la citada norma, «la exención por exportación de servicios no se aplicará cuando quien resulte beneficiado con el servicio prestado desde Colombia sea un vinculado económico, situado en Colombia, de la entidad contratante del exterior. Con esa fórmula se restringe la posibilidad de que la exención cobije servicios que, directa o indirectamente, utilice el contratante en el territorio colombiano; pero en ningún sentido impide la disposición que entre el contratante en el exterior y el prestador de los servicios en Colombia exista vinculación económica».

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 párrafo 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, cuestión sobre la cual no recae la argumentación de la demandante ni los medios de prueba obrantes en el expediente.



Por lo expuesto, comoquiera que prospere el recurso de apelación de la actora, la Sala revocará la sentencia apelada, anulará los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2010.

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, la misma no procede, por cuanto en el expediente no se encuentran probadas las costas.

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

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia del 4 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas en esta providencia. En su lugar, se dispone:

1. **DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412012000084 del 8 de mayo de 2012 y de la Resolución No. 900.048 del 4 de junio de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín y por la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respectivamente.
2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2010, presentada por C.I. Conserba S.A.S.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

TERCERO: ACEPTAR la renuncia presentada por el abogado Juan Carlos Díaz García como apoderado de la entidad demandada, de conformidad con el escrito que obra en el folio 46 del c.p. 2 y **RECONOCER** personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la abogada Tatiana Orozco Cuervo, en los términos del poder visible en el folio 49 del c.p. 2.



Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ