



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

Bogotá D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00119-01 (28706)
Demandante: ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA. Bimestre 2 de 2016. Exportación de servicios. Intermediación. Artículo 481 [c] ET.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 7 de diciembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000306 de 21 de septiembre de 2018, a través de la cual se modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por Assist Card, por el segundo (2°) bimestre del año gravable 2016; y de la Resolución No. 622-992232019000134 del 13 de septiembre de 2019, que confirmó la anterior al resolver 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, declarar la firmeza de la declaración de IVA del 2° bimestre del año 2016, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva [...]».

ANTECEDENTES

El 19 de mayo de 2016, ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS, presentó la declaración de IVA por el segundo bimestre de 2016, en la cual registró un saldo a favor de \$194.396.000², pedido en devolución³.

El 22 de diciembre de 2017, la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió el Requerimiento Especial 322402017000328⁴, en el que propuso reclasificar ingresos por exportación de servicios a ingresos por operaciones gravadas (\$3.911.275.000), aumentar el impuesto generado e imponer sanción por inexactitud (\$625.804.000), para fijar el saldo a pagar en \$1.057.212.000. La actora respondió este acto⁵.

¹ Documento 61 expediente digital.

² Fl. 12 c.a. 1.

³ Fls. 2-3 c.a. 1.

⁴ Fls. 1007 a 1026 c.a. 6.

⁵ Fls. 1033 a 1091 c.a. 6.



El 21 de septiembre de 2018, la División de Gestión de Liquidación de la mencionada dirección seccional profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000306⁶, en la que acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁷.

El 13 de septiembre de 2019, mediante la Resolución 992232019000134⁸, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio.

DEMANDA

ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁹:

«A. TÍTULO DE NULIDAD

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados se declare la Nulidad Absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000306 del 21 de septiembre de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se modificó oficialmente la declaración privada de ASSIST-CARD DE COLOMBIA S.A.S., relacionada con el impuesto sobre las ventas del segundo (2°) bimestre del año gravable 2016; y (ii) la Resolución No. 622-992232019000134 del 13 de septiembre de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y a través de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión, en razón a que éstos 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 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 segundo (2°) bimestre de 2016, en la cual se declaró un saldo a favor de la Compañía por valor de ciento noventa y cuatro millones trescientos noventa y seis mil pesos (\$194.396.000).

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 segundo (2°) bimestre de 2016, realizando la depuración tributaria correspondiente derivada de la Nulidad Parcial».

Invocó como disposiciones violadas, las que se enuncian a continuación:

⁶ Fls. 112 a 201 documento 5 expediente digital.

⁷ Fls. 1188 c.a. 6A a 1248 c.a. 7.

⁸ Fls. 203 a 229 documento 6 expediente digital.

⁹ Fls. 5-6 c.p. 1.



- Artículos 6, 29, 95 [9] y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 3, 40 y 42 del CPACA;
- Artículos 167 y 176 del CGP;
- Artículo 1602 del Código Civil;
- Artículos 447, 481, 683, 711, 742 y 743 del Estatuto Tributario;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995;
- Artículo 2 de la Ley 489 de 1998;
- Artículo 20 del Decreto 4048 de 2008;
- Ley 1480 de 2011 y,
- Decreto 2223 de 2013

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Violación del principio de correspondencia: La resolución que resolvió el recurso de reconsideración transgredió dicho principio, al modificar el problema jurídico planteado en sede administrativa; mientras que en el acto previo y en la liquidación de revisión la controversia se suscribió a la naturaleza de los servicios prestados por Assist Card, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración determinó, adicionalmente, si constituía o no exportación de servicios la intermediación en la venta de planes de asistencia a los extranjeros que visitan a Colombia.

Falsa motivación: Los actos acusados están viciados de falsa motivación, en cuanto pretermitieron que el servicio de intermediación para el ofrecimiento y venta de planes y servicios de asistencia en los viajes al exterior fue exportado a Smalline, empresa ubicada en Uruguay, sin negocios ni actividades en Colombia.

Del objeto del contrato y los soportes de su ejecución se establece que el servicio por el cual percibió ingresos la compañía consistió en la exportación de servicios, al desempeñarse como intermediaria en el ofrecimiento y venta de tarjetas de asistencia a viajeros colombianos que se desplazaron al exterior, cumpliendo sus obligaciones contractuales mediante su propia estructura o, a través de agentes especializados.

Como el servicio prestado por la compañía fue de intermediación, los ingresos generados por la venta de las referidas tarjetas se registraron en la cuenta 28151050 como «*ingresos para terceros*», esto es, de Smalline, por el servicio de asistencia prestado y ejecutado desde y en el exterior, el cual consistió, entre otros, en servicios médicos y funerarios, lo cual se acreditó en el contrato y las facturas de venta. Desarrollados los servicios de intermediación, Smalline le pagó una comisión a la actora, derivada del servicio efectivamente prestado.

La exportación de servicios no se configuró respecto de quienes adquirieron tarjetas de asistencia, sino en favor de Smalline, quien utilizó en el exterior el servicio de intermediación, porque era la entidad habilitada para prestar los servicios al comprador de la tarjeta de asistencia, al ser la poseedora de la experticia y conocimiento para la prestación del servicio de asistencia de viajeros. Cuando el viajero requiere una asistencia, se comunica al servidor internacional de propiedad de Smalline, que lo direcciona a un centro médico, el cual expide factura a la sociedad extranjera. Y en los casos en que el viajero deba sufragar algún costo por un servicio que debió ser prestado, Smalline le realiza el reembolso.



En la liquidación de revisión, la DIAN señaló que la actora realizó las siguientes operaciones: *i)* prestó servicios de intermediación para el ofrecimiento y venta de tarjetas a viajeros que se desplazan fuera de Colombia, que registró como ingresos exentos, *ii)* la intermediación en la venta de tarjetas a colombianos que viajaron dentro del territorio nacional, la que registró como ingresos gravados y, *iii)* la atención de extranjeros que viajaron a Colombia y que adquirieron la tarjeta en otro país, lo que evidencia que diferenció e identificó las operaciones de Assist Card, delimitando como servicio específico la intermediación en la venta de tarjetas a viajeros que se desplazarían fuera del país, servicio que, al haberse exportado a Uruguay, fue exento de IVA. No obstante, sin sustento fáctico o legal confundió los servicios prestados.

La DIAN erró al considerar que la actora prestó un servicio integral en Colombia por canalizar reclamaciones, expedir certificados de compra del servicio y realizar pagos con cargo a recursos de la compañía uruguaya, pues por disposiciones de protección al consumidor la canalización de la queja y/o solicitud de desembolso de gastos incurridos por el viajero se efectuaba por Smalline, a través de Assist Card, quien desembolsaba los gastos, previa autorización de aquella, quien respondía por dichos rubros. Como el producto se adquirió en Colombia en virtud de un servicio exportado, el conducto de comunicación inicial para quejas y reclamos corresponde a Assist Card.

Falta de aplicación de los artículos 29 de la CP, y 3 y 42 del CPACA: La actuación acusada incurrió en nulidad por falta de aplicación de esas disposiciones, en tanto no se pronunció sobre todos los fundamentos de derecho expuestos en el recurso de reconsideración, porque recopiló indebidamente los argumentos, aun cuando eran excluyentes entre sí, pues demostraban una transgresión fáctica y normativa diferente, lo que le impidió a la actora ejercer la defensa de sus intereses.

Indebida aplicación del artículo 481 [c] del ET: Se cumplen los requisitos para la exención de IVA debatida, porque el servicio de intermediación en la venta de tarjetas de asistencia fue exportado a una sociedad extranjera, quien prestó el servicio adquirido por los viajeros. Para prestar la intermediación desde Colombia hacia Uruguay se requirió una infraestructura local, por lo que los gastos efectuados por concepto de arriendo y telefonía, entre otros, o la celebración de contratos para la comercialización de las tarjetas, no modificaba la naturaleza de la exportación del servicio.

Interpretación errónea del artículo 481 [c] del ET: Por una errada interpretación de la norma la DIAN rechazó los ingresos exentos, al considerar que la actora, por utilizar sus recursos e infraestructura en Colombia para la prestación del servicio contratado, desnaturalizó el servicio exportado, lo que configura una causal de nulidad de los actos.

Falta de aplicación del artículo 2 del Decreto 2223 de 2013: la actora acreditó los requisitos exigidos, pues con la respuesta al requerimiento especial probó que estaba inscrita en el RUT como exportador de servicios, y aportó facturas, soportes contables, contrato de exportación de servicios y certificación del representante legal que dan cuenta que los servicios se prestaron para ser utilizados exclusivamente en el exterior.

El servicio de intermediación consta en un contrato escrito entre Assist Card, como prestador de los servicios, y Smalline, como receptor de estos: Aunque se aportó el contrato de exportación de servicios que acredita la realización de la exportación de los servicios de intermediación para ofrecer y vender planes de servicios y de asistencias, y se cumplieron los requisitos del artículo 481 [c] del ET, la DIAN lo desconoció.



Falta de aplicación de los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 20 del Decreto 4048 de 2008: Los actos acusados incurrieron en nulidad por desconocer el concepto 59714 de 2014, según el cual procede la exportación de servicios entre vinculados económicos como Assist Card y Smalline, siempre que la compañía colombiana no sea beneficiaria del servicio utilizado en el exterior por la sociedad extranjera.

Inaplicación del artículo 1602 del Código Civil: La DIAN violó esa norma al rechazar los ingresos registrados como exentos, sin considerar las obligaciones contractuales que acreditan la ubicación y lugar de negocios de Smalline, la calidad, naturaleza y los canales de comercialización del servicio prestado por la actora.

Falta de aplicación de la Ley 1480 de 2011: la Administración no puede desconocer la realidad y sustancia de la operación, al aducir que las labores adicionales ejecutadas por la actora impidieron la exportación de servicios, ya que instalar oficinas y gestionar reclamaciones y devoluciones de los viajeros son gastos realizados en virtud del Estatuto del Consumidor, conforme al cual, es deber de todo productor y proveedor responder por la calidad, idoneidad, y funcionamiento de los productos. Por eso, aunque Assist Card solo era un intermediario, debía garantizar las condiciones de calidad en la prestación del servicio a los consumidores de las tarjetas.

Violación de los artículos 5 de la Ley 489 de 1998, 6 de la CP y 167 del CGP: La DIAN rechazó la exportación de servicios, porque la actora suscribió contratos con terceros independientes; no obstante, estos acuerdos no desnaturalizaron la exportación, ya que el contrato permitía la venta de las tarjetas, a través de su propia estructura o de agentes especializados, como son las agencias de viajes y compañías de seguros (Aviatur, Seguros de Vida Suramericana SA y Seguros Bolívar SA), que pueden ser reprobadas por Smalline, por ser beneficiaria del servicio.

Falta de aplicación del artículo 447 del ET: La autoridad fiscal inaplicó la norma al gravar con IVA los ingresos percibidos por la actora, que correspondieron a comisiones por intermediación para ofrecer y vender los planes de servicios y asistencia a viajeros en el exterior, exentas del IVA, en cuanto se demostró que la exportación se materializó, por lo que la determinación del impuesto fue acorde con la legislación aplicable, teniendo en cuenta que la actora no prestó servicios a los viajeros en Colombia, relacionados con la asistencia en viajes.

Inaplicación de los artículos 743 del ET, 40 y 42 del CPACA y 176 del CGP: La DIAN se fundamentó en una indebida valoración del material probatorio conformado por pruebas contables, facturas de venta y el contrato de exportación de servicios que evidencia que la intermediación en las ventas de las tarjetas de asistencia al viajero se hizo a favor de Smalline, sociedad que era la única beneficiaria del servicio.

Inaplicación de los artículos 683 del ET y 95 [9] y 363 de la CP: Aunque se probó la exportación del servicio, la DIAN gravó con IVA a la tarifa del 16 % unos ingresos que tenían la calidad de exentos, violando el espíritu de justicia y equidad tributaria.

Improcedencia de la sanción por inexactitud: No se configuró un hecho sancionable, porque la actora declaró datos veraces y completos, conforme con las normas aplicables. Lo que se presentó fue una diferencia de criterios relativa a la calificación, interpretación y aplicación de los artículos 481 [c] del ET, y 2 del Decreto 2223 de 2013.



Además, la sanción se impuso con fundamento en criterios objetivos, pues la DIAN no demostró que la actora se beneficiara del servicio contratado por Smalline o que realizara una conducta que defraudara al fisco; por el contrario, se acreditó que la contribuyente cumplió el régimen tributario aplicable.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, y solicitó condenar en costas y agencias en derecho a la demandante, con fundamento en lo siguiente:

Se probó que el servicio prestado por Asssit Card no se utilizó exclusivamente en el exterior, porque luego del ofrecimiento y venta de tarjetas de asistencia atendió reclamaciones de viajeros colombianos al exterior, y tramitó recobros de viajeros por gastos efectuados en el viaje al exterior, en territorio colombiano, utilizando su infraestructura y personal, suscribiendo contratos, asumiendo gastos propios cancelados a agencias de viaje y aseguradoras, incumpliendo requisitos legales.

Si bien la venta de tarjetas se hizo en Colombia, los servicios post venta también se ejecutaron en el país, lo que desvirtúa que los servicios hayan sido consumados exclusivamente en el exterior; además, hubo gastos asumidos como propios por los contratos con terceros, ingresos que fueron registrados igualmente como exentos.

Se advirtió que la actora tenía contratos de asistencia al viajero con Aviatur, Compañía Suramericana de Seguros de Vida SA y Seguros Bolívar, y que en estos se indicaba que las gestiones de responsabilidad y reclamaciones que realice un usuario viajero al exterior se deben gestionar en Colombia ante la oficina de Assist Card, o ante las autoridades del sitio donde fue emitida la tarjeta (*en Colombia*).

Revisada la contabilidad de la demandante, se evidenció que las facturas de venta de agencias de viaje y similares, por concepto de comisión de venta de tarjetas de asistencia al viajero con terceros, las registra la actora como gastos propios, sin que puedan corresponder a una operación por cuenta de terceros.

Se probó que la actividad de la actora no consistió en una intermediación, sino en una operación de venta con soporte en el territorio nacional, por el cual debe responder, debiéndose gravar con la tarifa general de IVA, porque no fue utilizado exclusivamente en el extranjero, incumpliendo lo previsto en el artículo 481 [c] del ET.

Se configuró un hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, en cuanto la sociedad declaró operaciones exentas cuando eran gravadas a la tarifa general de IVA.

TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 1.º de marzo de 2023¹⁰ se prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda, la reforma a esta y la contestación, y se negó la prueba solicitada por la demandante¹¹. En auto del 4 de

¹⁰ Documento 45 expediente digital.

¹¹ Interrogatorio de parte del *Chief Financial Officer* y del *Chief Legal Officer*, para que se refirieran a los hechos relacionados con la exportación del servicio realizado por la sociedad frente al contrato suscrito con Smalline Corp.



octubre de 2023¹², se dio traslado para alegar de conclusión y el litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, anuló los actos acusados y declaró en firme la liquidación privada, sin condenar en costas, así¹³:

No se vulneró el principio de correspondencia, toda vez que el hecho económico - *reclasificación de los ingresos*-, que generó la modificación de la declaración privada fue el mismo en el requerimiento especial y en los actos posteriores.

Se acoge el precedente vertical contenido en la sentencia del 15 de junio de 2023,¹⁴ por tener identidad fáctica y jurídica con el caso, y se da viabilidad a los cargos de nulidad formulados, porque el servicio de intermediación para el ofrecimiento y venta de planes de servicios de asistencia a los viajeros en el exterior, prestado por la demandante a Smalline, correspondió a una exportación de servicios utilizados exclusivamente en el extranjero, exento del impuesto sobre las ventas. Consecuentemente, resulta improcedente la sanción por inexactitud impuesta.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN**, interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia de primera instancia y acceder a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente¹⁵:

El Tribunal incurrió en indebida valoración probatoria respecto del contrato suscrito entre Assist Card y Smalline, con lo cual inaplicó la regla de interpretación contenida en el artículo 1620 del Código Civil; si lo hubiera hecho, habría determinado que el servicio no se prestó exclusivamente en el exterior, sino también en Colombia. Por ello, la actora incumplió los requisitos del artículo 481 [c] del ET.

La sentencia inadvirtió que la actora desbordó las prestaciones de intermediación, asumiendo gestiones propias del servicio de asistencia (*repatriación sanitaria, reembolso de gastos por vuelo cancelado, localización de equipajes, asistencia médica y legal*). El salvamento de voto a la sentencia de 19 de julio de 2023 advirtió que las actividades de Assist Card no correspondían a lo establecido en el contrato con Smalline, aspecto no abordado por el *a quo*. Además, como la asistencia correspondió a un conjunto de servicios, la materialización de estos no se concretó únicamente en el exterior.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 21 de mayo de 2024¹⁶ se admitió el recurso de apelación y se concedió el término establecido en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA para que los sujetos procesales se pronunciaran en relación con el mismo.

¹² Documento 48 expediente digital.

¹³ Documento 61 expediente digital.

¹⁴ Exp. 27104, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁵ Documento 72 expediente digital.

¹⁶ Índice 4 en Samal.



La **demandante**¹⁷ se opuso al recurso de apelación y solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, por considerar que se ajustó al precedente fijado por esta Corporación en discusiones análogas¹⁸.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del bimestre 2 de 2016, presentada por ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, se debe establecer si el *a quo* incurrió en indebida valoración probatoria, a efectos de establecer si el servicio discutido cumplió los requisitos para considerarse como una exportación de servicios exenta del IVA, por haberse utilizado exclusivamente en el exterior.

Teniendo en cuenta que, en otros procesos adelantados entre las mismas partes, la posición mayoritaria de la Sala encontró procedente la exención de IVA por la exportación de servicios en el ofrecimiento y venta de tarjetas de asistencia de viajes realizada por Assist Card a Smallline, se reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto esas oportunidades¹⁹, por su similitud fáctica y jurídica con lo planteado en este litigio.

Los actos acusados reclasificaron ingresos de operaciones exentas a gravadas (\$3.911.275.000), al concluir que no hubo una exportación de servicios que diera lugar a la exención de IVA establecida en el artículo 481 [c] del ET porque, a juicio de la Administración, el servicio prestado por la actora no se utilizó exclusivamente en el exterior, pues realizó actuaciones posteriores al ofrecimiento y venta de las tarjetas de asistencia en Colombia, tesis desvirtuada por el *a quo* conforme al precedente vertical sentado por la mayoría de la Sala, el cual se ha reiterado en diversas providencias.

Para la recurrente, el Tribunal no valoró, conforme al contrato suscrito entre Assist Card y Smallline, que la actora desbordó las prestaciones de intermediación, asumiendo gestiones propias del servicio de asistencia (*repatriación sanitaria, reembolso de gastos por vuelo cancelado, localización de equipajes, asistencia médica y legal*) con lo cual, el aprovechamiento y materialización de los servicios no se concretó exclusivamente en el exterior, como lo exige el referido precepto legal.

De acuerdo con el artículo 420 del ET, vigente para la época de los hechos, uno de los hechos generadores de IVA es la prestación de servicios en el territorio nacional.

Por su parte, el artículo 481 [c] *ib.* estableció como exentos de IVA «*Los servicios que sean prestados en el país 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. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia*».

Así, se consagró una excepción a la regla impositiva en materia de IVA, para aquellos servicios que, si bien son prestados en el territorio colombiano, son utilizados exclusivamente en el exterior. Específicamente, las condiciones para que proceda la

¹⁷ Índice 12 en Samai.

¹⁸ Sentencias 27104, 27317, 27729, 27512 y 27701.

¹⁹ Sentencias del 15 de junio de 2023, Exp. 27104, del 19 de julio de 2023, Exp. 27317, del 21 de septiembre de 2023, Exp. 27720, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 9 y 16 de noviembre de 2023, Exp. 27512 y 27701, y del 6 de junio y 4 de julio de 2024, Expedientes 28438, 28368 y 28566, CP. Wilson Ramos Girón, Actor: Assist Card de Colombia SAS.



exención, eran que: i) el servicio se hubiera prestado en Colombia; ii) fuera utilizado exclusivamente en el exterior; iii) por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia y, iv) se cumplieran los requisitos reglamentarios²⁰.

En este entendido, para que se configure la exportación de servicios se parte de la ejecución de la prestación de un servicio en el país, de manera que sí estos son desarrollados total o parcialmente fuera del territorio colombiano, no se enmarcan en la exención.

La utilización total y exclusiva en el exterior del servicio, por la empresa o persona extranjera contratante, se cumple en la medida que el beneficio, provecho o utilidad que reporta la actividad se produzca en el exterior, es decir que esto se predica del destinatario del servicio prestado en Colombia. Al respecto, ha señalado esta Sección²¹ que, **«la ‘utilización’ se predica del destinatario, versa en el disfrute integral y exclusivo del resultado de la actividad ejecutada por el prestador por parte de la sociedad contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior»**. Se resalta.

Y en relación con la utilización del servicio en el exterior, ha manifestado la Sala²² 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 5 de marzo de 2015, exp. 19093, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). (...) 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»**. Se resalta.

Ahora bien, en el expediente obran los siguientes medios probatorios:

- El contrato de exportación de servicios celebrado entre Smalline Corp, en calidad de contratante, y la Compañía de Asistencia al Viajero de Colombia Ltda. (hoy, Assist Card de Colombia SAS), como contratista, en el que se pactó lo siguiente²³:

«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 SMALLINE 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».

²⁰ Art. 2. Decreto 2223 de 2013.

²¹ Sentencia del 25 de abril de 2013, Exp. 19058, CP. Martha Teresa Briceño Valencia

²² Sentencia del 16 de octubre de 2019, Exp. 21750, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera la sentencia del 5 de marzo de 2015, Exp. 19093, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ Fls. 14-15 c.a. 1



- Certificado del revisor fiscal de la actora del 16 de junio de 2017, en el que se hizo constar, conforme a los registros contables y los documentos suministrados por la compañía, que²⁴:

«[...] las exportaciones realizadas por ASSIST CARD DE COLOMBIA LTDA durante el segundo bimestre (Marzo-Abril) de 2016, fueron las siguientes:

Factura Número	Fecha	Valor US\$	TRM	Valor Pesos
5070-0000098	31-mar-16	694.824,00	3.022,35	2.100.316,40
5070-0000099	30-abr-16	819.521,00	2.851,14	2.336.103,94

RAZÓN SOCIAL ADQUIRENTE SERVICIO: ASSIST-CARD SMALLINE CORP S.A.

PAIS DE EXPORTACIÓN: Uruguay

SERVICIO PRESTADO: Servir de intermediario para ofrecer y vender los planes de servicios de asistencia de Assist-Card Smalline Corp S.A., para los viajeros colombianos que se desplacen al exterior. [...]

- Factura de venta 5070-0000098 del 31 de marzo de 2016, por concepto de «comisión de exportación de servicios mes de Marzo de 2016», por USD \$694.824²⁵.
- Factura de venta 5070-0000099 del 30 de abril de 2016, por concepto de «comisión de exportación mes de Abril de 2016», por USD \$819.521²⁶.
- En visitas a la actora, su contadora y la jefe de impuestos explicaron 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.
- 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 no.
- 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.

Del anterior acervo probatorio, se observa que el acuerdo entre la actora y la sociedad extranjera contratante tenía como objeto la venta en la jurisdicción colombiana de

²⁴ Fl. 24 c.a. 1

²⁵ Fl. 1285 c.a. 7

²⁶ Fl. 1286 c.a. 7



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 Sección²⁷, 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 que, por ende, no se cumplirían las condiciones para calificarla como una exportación del servicio prestado por la actora a la contratante uruguaya. Frente a esos mismos argumentos, 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, las gestiones adicionales hacían parte de la intermediación exportada porque fueron convenidas contractualmente.

En consecuencia, como se cumplen las condiciones para la procedencia de la exención revisada, no prospera el recurso de apelación de la demandada, con lo cual se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas en ambas instancias (*gastos del proceso y agencias en derecho*), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

1.- CONFIRMAR la sentencia del 7 de diciembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

2.- Sin condena en costas.

²⁷ 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, del 9 y del 16 de noviembre de 2023, exps. 27512 y 27701.



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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN