**CONCEPTO N° 067578**

**23-10-2013**

**DIAN**

Bogotá

Señora:

**SARA PEREIRA FAJARDO**

Carrera 7 No. 73-55 Piso 6

Bogotá

**Ref.:** Radicado 47855 del 16/07/2013

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, este despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales.

**Tema** Impuesto a las ventas

**Descriptores** Servicios Exentos - Requisitos

**Fuentes formales** Estatuto tributario [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601). Decreto 1805 de 2010. Ley 1607 de 2012 artículo 55. Concepto No. 071160 del 27 de septiembre de 2010. Oficio No. 081574 del 19 de octubre de 2011. Consejo de Estado sentencias No. 16165 del 26 de enero de 2009, 16626 del 4 de marzo de 2010 y 17879 del 16 de septiembre de 2011.

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿Cuál es el alcance de la exención contenida en el literal e) del [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del Estatuto Tributario, norma modificada por el artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, en el caso de la prestación de servicios de intermediación mediante contratos tales como agencia comercial o corretaje, por parte de una sociedad colombiana que como Intermediaria factura comisiones a compañías del exterior vinculadas?

**TESIS JURÍDICA:**

La prestación de servicios de intermediación mediante contratos tales como agencia comercial o corretaje por parte de una sociedad colombiana a compañías del exterior, vinculadas o no, se considerará una exportación de servicios y por ende exenta de IVA si se cumplen los requisitos contenidos en la ley y el reglamento, razón por la cual será necesario analizar cada caso particular.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

En el escrito de la referencia la consultante solicita la reconsideración del Concepto No. 071160 del 27 de septiembre de 2010, cuya tesis cita:

(...)

De esta manera, cuando una compañía en Colombia presta el servicio de promoción o intermediación de ventas al exterior contactando clientes en el país en virtud de lo cual percibe una comisión, el servicio no se utiliza total y exclusivamente en el exterior y por ende no se trata de la exportación de un servicio en los términos del literal e) del [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del Estatuto Tributario y del artículo 1o del Decreto 1805 de 2010, en lo pertinente.

(...)

La consultante considera que no se puede afirmar de forma general que cuando una compañía en Colombia presta un servicio de promoción de ventas al exterior contactando clientes en el país, para lo cual recibe el pago de una comisión, el servicio no se usa totalmente en el exterior.

Como fundamento de su solicitud, la consultante señala que este concepto tiene como antecedente la sentencia número 16626 del 4 de marzo de 2010, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante la cual se analizan los servicios prestados en virtud de un contrato de promoción de ventas entre una sociedad colombiana a favor de una sociedad extranjera, donde se consagró la posibilidad que la sociedad colombiana adquiriera ciertos productos objeto del contrato, sobre los cuales la sociedad extranjera concedía descuentos.

En este contexto, la consultante señala que el Consejo de Estado concluyó en el caso analizado, que los servicios prestados por la sociedad colombiana no cumplieron los requisitos para considerarlos como exentos de IVA, no porque tales servicios consistan en la promoción e intermediación de ventas al exterior, sino porque estos servicios no se utilizaban exclusivamente en el exterior, dadas las obligaciones adicionalmente pactadas en el contrato.

Así las cosas, solicita la reconsideración del Concepto No. 071160 del 27 de septiembre de 2010, a fin de aclarar que la tesis expuesta solamente es aplicable al contrato específico analizado por el Consejo de Estado en la sentencia mencionada; o que esta tesis no es aplicable de un modo general a todos los contratos de intermediación y que en cada caso particular es necesario analizar si los servicios que se prestan en virtud de tales contratos se utilizan total y exclusivamente en el exterior para considerarlos servicios exportados.

Al respecto se considera:

El Concepto No. 071160 del 27 de septiembre de 2010 fue proferido con fundamento en el marco jurídico vigente para ese momento, esto es el literal e) del [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del Estatuto Tributario y el Decreto 1805 de 2010. Es preciso señalar que el [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) fue modificado por el artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 y el literal e) fue sustituido por el c) en el siguiente sentido:

“(…)

c. 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, (...)

Esta norma será materia de reglamentación por parte del Gobierno Nacional, para la correcta aplicación de la Ley 1607 de 2012, y de conformidad con el numeral 8 del artículo 8 de la Ley 1437 de 2011, el correspondiente proyecto será publicado en la página web de la entidad para efectos de recibir las opiniones, sugerencias y propuestas alternativas que formulen los ciudadanos.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, este Despacho procederá analizar el Concepto No. 071160 del 27 de septiembre de 2010, así como el marco jurídico vigente en virtud del cual fue expedido el concepto, a fin de establecer el alcance de la exención que contenía el literal e) del [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del Estatuto Tributario en el caso de la prestación de servicios de intermediación mediante contratos tales como agencia comercial o corretaje por parte de una sociedad colombiana, que factura comisiones a compañías del exterior.

El literal b) del [artículo 420](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=519) del Estatuto Tributario señala que el impuesto sobre las ventas IVA se aplicará sobre la prestación de servicios en el territorio nacional, razón por la cual si una persona natural o jurídica presta servicios en Colombia debe causar IVA y cumplir con todas las obligaciones atinentes, salvo que el servicio se considere exento o excluido.

En ese sentido el [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del Estatuto Tributario, previa la modificación que trajo la Ley 1607 de 2012, en su literal e) establecía:

(...) 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. (...) (Subrayado fuera de texto)

Con el objeto de regular esta exención, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1805 de 2010, cuyo artículo 1o en su numeral 1o y parágrafo señalaba:

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, y (...)

Parágrafo. En el caso de los servicios a que se refiere el numeral 1o del presente artículo, se entiende por empresas sin negocios o actividades en Colombia 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. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, para que un contrato se considerara como de exportación de servicios y estuviera exento de IVA debían cumplirse los siguientes requisitos:

a. Los servicios debían ser usados o consumidos exclusiva y directamente en el exterior por el beneficiario del servicio.

b. Los beneficiarios del servicio no debían tener actividades o negocios en el país.

c. Los servicios debían ser prestados en el país, sin que el prestador del servicio se desplace fuera de Colombia.

d. Existencia de un contrato escrito.

e. Que se cumplan los demás requisitos contenidos en el reglamento

Respecto del requisito referente a la utilización del servicio total y exclusivamente fuera de Colombia, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, es preciso señalar que esto supone la entrega para su aprovechamiento en el exterior, así como el disfrute integral y exclusivo por parte del beneficiario del resultado de la actividad ejecutada por el prestador.

Sobre los beneficiarios del servicio, tenemos que la reglamentación incluye empresas o personas domiciliadas o residentes en el exterior con algún tipo de vinculación económica en el país que sean beneficiarios directos de los servicios prestados en el país, sobre lo que este Despacho mediante oficio 081574 del 19 de octubre de 2011 señaló: "(...) el Decreto referido precisa el concepto de empresas sin negocios o actividades en el país para cuyo efecto es irrelevante si tiene algún tipo de vinculación económica en el país; aspecto que no se encontraba regulado previamente".

En virtud de lo anteriormente señalado se hace necesario establecer si respecto de los servicios de intermediación prestados mediante contratos tales como agencia comercial, corretaje o representación, que presta una sociedad colombiana a compañías del exterior, vinculadas económicamente o no, se puede establecer de manera general que estos servicios no se utilizan total y exclusivamente fuera de Colombia o si resulta necesario en cada caso particular analizar el cumplimiento de este requisito.

En ese sentido se considera que las actividades de intermediación que se desarrollan en virtud de contratos de agencia comercial o corretaje, son servicios que se concretan en obligaciones de hacer y en cumplimiento de las cuales una persona natural o jurídica efectúa una actividad en el territorio nacional, que tiene por objeto realizar uno o más negocios jurídicos, o promocionar la explotación de negocios por cuenta de otra persona, a cambio de una contraprestación (Consejo de Estado, Sentencia No. 8231 del 20 de marzo de 1998).

Esto significa que en algunos casos dichas actividades se contratan por personas o empresas, domiciliadas o residentes en el país, lo cual no excluye que también puedan ser contratadas por personas sin residencia ni domicilio en el país. En este caso, para efectos de la exención contemplada en el literal e) del [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del Estatuto Tributario la prestación del servicio debe hacerse en el país, de manera que los servicios terminados, extinguidos y/o ejecutados por fuera de Colombia, no gozan de la exención.

Sobre el requisito de la utilización o aprovechamiento de servicios de intermediación de forma exclusiva y directa en el exterior por el beneficiario del servicio, el Consejo de Estado a través de sentencia de radicación 16165 del 26 de enero de 2009 analizó:

(...) la "utilización" que 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.

Con base en los anteriores elementos de juicio, la Sala concluyó que la actuación de la DIAN de gravar con IVA los ingresos declarados por la sociedad como exentos, se ajustó a derecho, porque "la utilización del servicio no es total y exclusivamente fuera del territorio colombiano, como quiera que de la promoción de ventas efectuada por DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A., [promotora] puede beneficiar la del exterior [vendedora] (...)

Igualmente en sentencia de radicación No. 16626 del 4 de marzo de 2010

(…)

Entonces, revisado el contexto general de los convenios y el modo en que se acordaron obligaciones, se infiere que la prestación del servicio y su utilización se agota en el territorio nacional, en algunas de las pactadas, pues quien en un momento dado quien se beneficia de tal servicio es la actora con el proceso de reventa del producto, lo que resta que su utilidad, beneficio o aprovechamiento sea total y exclusivamente por fuera de Colombia a título de exportación.

Para la Sala es importante resaltar que la cualidad que distingue la "exportación del servicio" para que sea exento de IVA, no deviene de la celebración del negocio jurídico de venta del bien en el exterior, sino de la efectiva y exclusiva utilización por fuera del territorio colombiano. (...)

Esta tesis jurídica ha sido reiterada en las sentencias No. 16165 del 26 de enero de 2009, 16626 del 4 de marzo de 2010 y 17879 del 16 de septiembre de 2011.

En ese orden de ideas el Consejo de Estado concluyó en los fallos en comento, que el requisito de la utilización o aprovechamiento de servicios de intermediación de forma total en el exterior no se entendía cumplido, porque hablan beneficios para el prestador distintos a la remuneración (comisión) que percibe por el desarrollo de su actividad, no porque se traten de servicios de intermediación prestados a compañías del exterior vinculadas.

En concordancia con lo anterior, esta honorable Corporación en sentencia de radicación No. 16626 del 4 de marzo de 2010, es enfática en señalar que no se puede generalizar al momento de evaluar si una operación constituye o no exportación de servicios, tal como se observa a continuación:

Precisamente frente a la exportación de servicios prevista en los preceptos a los cuales se ha hecho referencia, la Sala expresó que corresponde en cada caso particular determinar si quien solicita la exención cumple los requisitos para hacerse merecedor a ella.

Así las cosas, la prestación de servicios de intermediación mediante contratos tales como agencia comercial o corretaje por parte de una sociedad colombiana a compañías del exterior, vinculadas o no, se considerará una exportación de servicios y por ende exenta de IVA si se cumplen los requisitos contenidos en la ley y el reglamento, razón por la cual deberá probarse que los resultados del servicio se provecharon en el exterior y no en Colombia.

Igualmente se reitera que, respecto de estos servicios, no se puede establecer de manera general que su utilización o aprovechamiento ocurre de forma exclusiva y directa en el exterior y será necesario analizar cada caso particular, el cumplimiento de estos requisitos.

Por lo anteriormente se revoca lo manifestado en el Concepto No. 071160 del 27 de septiembre de 2010.

Atentamente,

**DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO**

Directora de Gestión Jurídica

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_