



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

**CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., siete (7) de julio de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2017-01506-01 (25923)
<b>Demandante</b>	EF EDUCACIÓN INTERNACIONAL LTDA.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Tema</b>	Impuesto sobre las ventas períodos 2º y 4º del año 2015 y 1º del año 2016. Exportación de servicios. Principio de correspondencia.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 03 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B<sup>1</sup>, que dispuso:

***“PRIMERO. NEGAR** las pretensiones de la demanda presentada por la sociedad **EF Educación Internacional Ltda.** contra la **U.A.E. DIAN**, de conformidad con los argumentos expuestos en la parte motiva de esta sentencia.*

***SEGUNDO:** Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas. (...)*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

La compañía EF Educación Internacional Ltda. (en adelante “EF Colombia”) presentó las declaraciones de IVA de los períodos II y IV del año 2015 y I del año 2016, los días 20 de mayo y 15 de diciembre de 2015 y 10 de marzo de 2016 respectivamente. Las dos primeras fueron objeto de corrección el 5 de enero de 2016. En dichas declaraciones se incluyeron saldos a favor que provenían de operaciones de exportación de servicios.

Posteriormente, presentó solicitudes de devolución y/o compensación por los tres períodos referidos, las cuales fueron denegadas mediante las Resoluciones Nros. 628290002315, 62829000530193 y 62829000546774.

Contra tales actos, la hoy actora, presentó recursos de reconsideración los cuales fueron definidos mediante las Resoluciones Nros. 003642, 003643 y 00364 del 30 de mayo de 2017, confirmando el rechazo de las devoluciones de los saldos a favor al considerar que no constituían una exportación en la medida que el servicio no había sido utilizado de manera exclusiva en el exterior.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Samai, índice 2, PDF 36

<sup>2</sup> Samai, índice 2, PDF 4



*“Por medio de esta demanda solicito a este Despacho que se hagan las siguientes o similares declaraciones:*

- A. *Que se declare la nulidad total de la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000530193 del 13 de mayo de 2016, proferida por el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones Personas Jurídicas de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 003642 del 30 de mayo de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de recurso (sic) Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.*

*Que como consecuencia de dicha pretensión, a título de restablecimiento del derecho:*

- 1. Que se declare que los servicios exportados por EF en el desarrollo del Acuerdo de Promoción celebrado entre EF Education First LTD y EF Educación Internacional LTDA. son servicios exportados.*
- 2. Que se declare que la exportación de servicios se trata de una actividad exenta con derecho a devolución del IVA incurrido en la actividad productiva.*
- 3. Que como consecuencia de lo anterior se declare que EF tiene derecho a la devolución de \$113.644.000 por el bimestre 4 del año gravable 2015, correspondiente al IVA exento por exportación de servicios, valor que debe ser actualizado al momento del pago efectivo con los correspondientes intereses.*

- B. *Que se declare la nulidad total de la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000-2315 del 23 de mayo de 2016, proferida por el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones Personas Jurídicas de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 003643 del 30 de mayo de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de recurso (sic) Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.*

*Que como consecuencia de dicha pretensión, a título de restablecimiento del derecho se declare:*

- 1. Que se declare que los servicios exportados por EF en el desarrollo del Acuerdo de Promoción celebrado entre EF Education First LTD y EF Educación Internacional LTDA. son servicios exportados.*
- 2. Que se declare que la exportación de servicios se trata de una actividad exenta con derecho a devolución del IVA incurrido en la actividad productiva.*
- 3. Que como consecuencia de lo anterior se declare que EF tiene derecho a la devolución de \$112.559.000 por el bimestre 2 del año gravable 2015, correspondiente al IVA exento por exportación de servicios, valor que debe ser actualizado al momento del pago efectivo con los correspondientes intereses.*

- C. *La Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000546774 del 1 de junio de 2016, proferida por el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones Personas Jurídicas de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 003644 del 30 de mayo de 2017, proferida por la Subdirección de Gestión de recurso (sic) Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.*

*Que como consecuencia de dicha pretensión, a título de restablecimiento del derecho se declare:*

- 1. Que se declare que los servicios exportados por EF en el desarrollo del Acuerdo de Promoción celebrado entre EF Education First LTD y EF Educación Internacional LTDA. son servicios exportados.*
- 2. Que se declare que la exportación de servicios se trata de una actividad exenta con derecho a devolución del IVA incurrido en la actividad productiva.*
- 3. Que como consecuencia de lo anterior se declare que EF tiene derecho a la devolución de \$218.924.000 por el bimestre 1 del año gravable 2016, correspondiente al IVA exento por exportación de servicios, valor que debe ser actualizado al momento del pago efectivo con los correspondientes intereses”.*

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 481 y 711 del Estatuto Tributario; 2.10.2.6.11 del Decreto Único 1080 de 2015 y el Decreto 2223 de 2013.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

## **1. Nulidad de la actuación administrativa por violación del principio de**



## **correspondencia en materia tributaria y derecho fundamental al debido proceso – Artículo 711 del Estatuto Tributario y artículo 29 de la Constitución Política**

Sostuvo que al comparar los actos que componían la actuación administrativa, se evidenciaba que los argumentos de la DIAN habían cambiado entre la resolución que resolvió la solicitud de devolución y la resolución que resolvió el recurso, violando el debido proceso y el derecho de defensa.

Lo anterior, en la medida en que la Administración inicialmente rechazó las solicitudes bajo el argumento de que existía una vinculación económica entre EF Colombia y EF Education First LTDA (en adelante “EF Suiza”), argumento que señala, fue desvirtuado con ocasión a los recursos de reconsideración.

No obstante, en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, la Administración modificó su argumento, para confirmar el rechazo, aduciendo que no se cumplía con el requisito establecido en el literal C del artículo 481 del Estatuto Tributario, afirmando que no se dio disfrute exclusivo del servicio exportado en el exterior, sino que EF Colombia se benefició e hizo uso del servicio exportado en el territorio nacional.

Citó el artículo 711 del Estatuto Tributario e indicó que los actos debieron guardar correspondencia con los hechos y argumentos inicialmente planteados y que esa falta de congruencia vulneraba el debido proceso y, por tanto, los actos demandados eran nulos. Que el principio de congruencia indica que debe existir consecuencia entre el requerimiento especial, su ampliación y la liquidación oficial, en cualquier tipo de actuación administrativa, ya que el fin último es la protección al debido proceso. Hizo referencia a la sentencia del 26 de marzo de 2009, exp. 15962, C.P. Hugo Fernando Bastidas e indicó que la ley exigía correspondencia entre el requerimiento y la liquidación, en relación con las glosas y fundamentos de derecho.

Sostuvo que se vulneró el artículo 29 de la Constitución Política, con la diferencia de argumentos entre los dos actos administrativos, diferencia que le impidió plantear los argumentos de defensa pertinentes para el uso de su derecho de contradicción.

### **2. Nulidad de la actuación administrativa por violación de normas superiores – interpretación errónea del literal c del artículo 481 del Estatuto Tributario y del Decreto 2223 de 2013.**

Hizo referencia a la definición de “exportación” señalada por la Real Academia de la Lengua Española como “vender géneros a otro país”, aduciendo que en general era el acto de comercializar bienes o servicios de un país a otro.

Sostuvo que la figura de la exportación de servicios se encuentra regulada por la clasificación de la Organización Mundial del Comercio (OMC), que esta organización determinó la existencia de exportación de servicios en cuatro modalidades: suministro transfronterizo; consumo en el extranjero; presencia comercial; y presencia de personas físicas, y concluyó que este término hace referencia en sentido general a la prestación de un servicio en el exterior.

Señaló que, en el caso puntual, la exportación de servicios de promoción se realizaba bajo la modalidad de suministro transfronterizo, consistente en el servicio de promoción prestado en Colombia para la contratación de servicios de cursos educativos entre EF Suiza y el estudiante.

Dijo que dentro del documento denominado “Términos y condiciones” que fijaban los lineamientos de inscripción, pago y prestación de servicios de enseñanza se indicaba que la prestación del servicio era determinado y prestado por EF Suiza.



Hizo un recuento de las normas que permitían la devolución del IVA por prestación de servicios y recalcó que el solo hecho de que existiera vinculación económica no hacía improcedente la exención del IVA en la prestación de servicios en el exterior, sino que se condicionaba únicamente a los requisitos señalados en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, posición que ha sido reiterada por el Consejo de Estado<sup>3</sup>.

### **3. Nulidad de la actuación administrativa por violación de normas superiores – EF Colombia cumplió a cabalidad los requisitos exigidos por la normativa para acceder al beneficio de exención en IVA por exportación de servicios contenidos en el artículo 481 del Estatuto Tributario y el Decreto Reglamentario 2223 de 2013**

Precisó que de conformidad con el artículo 481 del Estatuto Tributario, los requisitos para la exención en IVA por exportación de servicios eran que *i)* los servicios se prestaran en el país, *ii)* se utilizaran exclusivamente en el exterior, *iii)* la utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, *iv)* se conservaran los documentos que acreditaran la existencia de la operación, *v)* estar inscrito en el RUT como exportador de servicios y *vi)* conservar facturas o documentos equivalente, la oferta mercantil, contrato u orden de compra o carta de intención y certificación del prestador del servicio o de su representante legal.

En relación con el primer requisito, explicó que EF Colombia prestaba el servicio de promoción de programas de idiomas que ofertaba y organizaba EF Suiza en el extranjero y que dicho producto era un intangible, por lo que requería del apoyo de la sociedad ubicada en Colombia para dar a conocer la marca y ofertar el portafolio en el país, ejecutando actividades de promoción. Para tal fin, EF Colombia desarrollaba actividades en territorio colombiano, consistentes en investigación y mercadeo; actividades en instituciones; actividades en línea; envíos físicos de información; programas y eventos de fidelización; y relaciones públicas.

Explicó que, con la información recolectada, EF Colombia efectúa un estudio de mercadeo para hallar clientes y los invitaba a la oficina para dar a conocer los servicios ofrecidos por EF Suiza en el exterior, iniciaba el proceso de asesoramiento con los participantes y una vez el estudiante obtenía la respectiva visa, la contribuyente llevaba a cabo una reunión semanal antes del viaje para brindar instrucciones básicas. Adicionalmente, si el estudiante lo deseaba podía mantener comunicación con el promotor hasta la fecha de regreso.

Frente al segundo requisito, dijo que el producto final consistía en poner en contacto al posible participante con EF Suiza, para que entre ellos acordaran la celebración del contrato de aprendizaje de un idioma y que la compañía EF Colombia no se beneficiaba del servicio exportado.

En relación con el tercer requisito, adujo que de conformidad con el artículo 481 del Estatuto Tributario, se facultó al Gobierno Nacional para reglamentar la exención, motivo por el cual se expidió el Decreto 2223 de 2013, que señala que el requisito según el cual el servicio debía ser utilizado por empresas o personas sin negocio o actividades en Colombia. Al respecto, afirma que independientemente de que exista una situación de vinculación económica lo relevante es que el vinculado en el país no sea beneficiado en parte del servicio exportado, pues el disfrute o beneficio del servicio debe ser en su totalidad en el exterior y no en territorio nacional.

Sobre los demás requisitos precisó que se adjuntaron las facturas respectivas, el contrato celebrado entre las partes en los que se acreditaba que el servicio se

<sup>3</sup> Sentencias del 04 de marzo de 2010, exp. 16626 C.P. William Giraldo Giraldo y del 28 de noviembre de 2013, exp. 19527, C.P. Martha Teresa Briceño





percibió en el exterior.

#### **4. Nulidad de la actuación por falsa motivación – EF no desarrolla actividades educativas o de enseñanza en idiomas**

Dijo que la Administración en las resoluciones que confirmaron el rechazo señalaban que la actora tenía dentro de su objeto social la enseñanza de cursos de idiomas y actividades propias de agencias de viajes, por lo tanto, se beneficiaba de la promoción de los cursos y no había lugar al beneficio del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Al respecto, expuso que el objeto social era una delimitación del tipo de servicios que prestaba una compañía y que era común que fuera amplio por cuestiones logísticas o de estrategia comercial y que tal situación no era razón para que la DIAN desconociera los efectos jurídicos del contrato de promoción celebrado con EF Suiza.

Puntualizó en que se trataba de un servicio secundario y que la compañía EF Colombia no contaba con las instalaciones para prestar tales servicios ni contaba con licencia para operar como prestador de servicios educativos.

#### **5. Nulidad de la actuación administrativa por falsa motivación – EF no presta servicios propios de agencias de viajes, como de reservas y ventas de pasajes asociados a los viajes educativos**

Indicó que, aunque la compañía tenía dentro de su objeto social la actividad de desarrollo de actividades propias de una agencia de viajes, como reservar y/o vender pasajes nacionales o internaciones por cualquier medio de transporte, la actora no ejecutaba tales actividades. Señaló que, sólo se dedicaba a su objeto social principal, el cual consistía en la representación de empresas nacionales o extranjeras.

Reiteró que la ejecución de esas actividades era con fines comerciales y que EF Colombia no se encontraba registrada ante el Registro Nacional de Turismo como agencia de viajes.

#### **6. Nulidad de la actuación administrativa por falsa motivación. La información exógena reportada por terceros no desvirtúa la exportación del servicio de promoción**

Señaló que la Administración adujo como pruebas en su contra, tres tipos de formatos de reporte de información exógena (ingresos y devoluciones; pago abono en cuenta y retención y ventas con tarjeta de crédito) los cuales tienen diferente naturaleza.

Frente al formato de ingresos y devoluciones reportado por terceros sostuvo que esto no era conducente para desvirtuar que del servicio derivaba algún beneficio en territorio nacional. Esto en la medida en que se trataba de información que reportaba un tercero, como un ingreso recibido para sí, que correlativamente configuraba un costo, gasto en cabeza de EF Colombia.

En relación con el formato de ventas con tarjeta de crédito, explicó que era información de tipo global que no permitía una individualización de cada pago recibido por EF Colombia y que de los documentos allegados se evidenciaba que los pagos que recibía la actora por terceros se redireccionaban a EF Suiza, quien era el titular de los derechos de cobro de los servicios prestados por esa compañía.

Finalmente, respecto del formato de pago abono en cuenta o retención, manifestó que era un reflejo de las operaciones reportadas por terceros en favor de EF



Colombia.

Aclaró que la información reportada por los años 2015 y 2016 como pagos a favor de la actora correspondía a pagos recibidos en nombre de EF Suiza, ya que estaba facultada para recibirlos en virtud del “Acuerdo de Promoción”.

### **Oposición de la demanda**

La parte demandada controversió las pretensiones de la actora argumentando en síntesis lo siguiente<sup>4</sup>:

Explicó que la demanda planteaba dos problemas en relación con la legalidad de los actos administrativos a saber, uno sustancial relacionado con el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la devolución del saldo a favor por prestación del servicio exclusivamente en el exterior y el otro aspecto, se trataba de uno procedimental, relacionado con la correspondencia entre los actos preparatorios y los que determinaron el rechazo de las solicitudes.

Señaló que el artículo 481 del Estatuto Tributario determinaba los bienes y servicios que tenían la calidad de exentos y daban derecho a devolución. Adicionalmente, precisó que el literal c) de esa norma incluyó a los servicios prestados en el país que se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en el país.

De igual forma, el Decreto 2223 de 2013 reglamentó ese literal señalando que la exención no aplicaba cuando el beneficiario del servicio sea una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculación económica en el país de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior, que contrate la prestación de los servicios o actividades en territorio nacional.

Sostuvo que, de conformidad con el estudio de precios de transferencia del año 2014, correspondiente al 2º bimestre de 2015, existía una vinculación económica en los términos del numeral 9º de artículo 450 del Estatuto Tributario, por lo que procedía el rechazo de la solicitud.

Señaló que contra la actuación que rechazó la solicitud, se presentó el recurso de reconsideración, manifestando que la sola vinculación no era causal para no acceder a la devolución, ya que para que procediera la causal debía comprobarse que el servicio no reportó ningún tipo de beneficio para el prestador nacional. Que bajo el anterior panorama, se resolvió el recurso de reconsideración presentado por la contribuyente acreditando que adicional a la vinculación económica entre EF Colombia y EF Suiza existía un beneficio en el territorio nacional por cuenta de la prestación del servicio, que determinaba el rechazo de la devolución.

Reiteró lo dispuesto en el estudio de precios de transferencia y precisó que la actora tenía como función principal ser promotor de programas académicos en el extranjero, que operaba como una agencia de viajes y era responsable por la promoción y comercialización de los programas académicos.

Que, al revisar la información exógena, se evidenciaba que hubo operaciones con AVIATUR, por lo que era clara la prestación del servicio de una agencia de viajes que coincidía con el objeto social.

Adicionalmente, aclaró que la actora reportó operaciones realizadas con terceros por ingresos no operacionales.

<sup>4</sup> Fls 260 a 269 CP



Dijo que se compartía lo expresado en el escrito de demanda en cuanto a que, lo que hacía improcedente la exención era que el vinculado económico en el país percibiera un beneficio por el servicio contratado, lo que desvirtuaba la exportación del servicio. Sin embargo, no era cierto lo señalado en el medio de control, según la cual la decisión no se fundó en las pruebas allegadas.

En relación con el principio de correspondencia, indicó que este se refería explícitamente a la relación que debe existir entre la declaración, los hechos señalados en el requerimiento especial y la liquidación oficial.

Finalmente, manifestó que, si bien en un inicio la negativa de la devolución se había centrado en el hecho de que existía una vinculación económica comprobada; en razón de los fundamentos del recurso de reconsideración, se señaló que, se logró demostrar que, en adición a la vinculación, no se cumplía con los requisitos para considerar exenta la prestación del servicio realizado por la actora que daba lugar a la devolución del saldo a favor.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda<sup>5</sup>, bajo los siguientes razonamientos:

En relación con el principio de correspondencia procedió a citar el artículo 711 del Estatuto Tributario y señaló que, el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración y a los hechos que se señalaron en el requerimiento especial o su ampliación, disposición que se extiende a la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Hizo referencia a la sentencia del 01 de junio de 2016, exp. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y concluyó que la Administración puede mejorar los argumentos planteados en el acto primario sin que signifique violación al principio de correspondencia, siempre que la glosa objeto de modificación o rechazo sea la misma.

Procedió a efectuar una comparación entre las razones del acto inicial y la resolución que resolvió el recurso, y concluyó que no se vulneraron los derechos de la actora, en la medida en que no se incluyó una nueva glosa, sino que mejoró los argumentos, puesto que con ocasión a la falta de motivación alegada en los escritos de la demandante, la DIAN consideró que además de la vinculación económica, el servicio no había sido utilizado de manera exclusiva en el exterior.

Señaló que no hubo violación al derecho de contradicción, porque con la presentación de la demanda la actora podía mejorar los argumentos señalados en la sede administrativa.

Frente a la exención en materia de IVA por exportación de servicio, hizo un recuento normativo y aclaró que para que procediera el tratamiento era necesario que concurrieran los siguientes requisitos: *i)* que el servicio sea prestado en el país; *ii)* que sea utilizado exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia; y *iii)* que se cumplan los requisitos que señale el reglamento.

Precisó que se consideran exentos del impuesto sobre las ventas, los servicios prestados desde Colombia hacia el exterior, para que sean utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios en el país, esto es, aquellas que siendo residentes en el exterior y aun teniendo vinculación económica en Colombia, resulten como únicos beneficiarios directos de los servicios

<sup>5</sup> Samai, índice 2, PDF 9



prestados en el territorio nacional, siendo consumidos de manera exclusiva en el extranjero.

Explicó que la norma descartaba la posibilidad de que la exención fuese extendida cuando el beneficiario del servicio es, en todo o en parte, filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, o casa matriz, de la persona o empresa que, domiciliada en el exterior, contrata los servicios prestados desde Colombia y procedió a analizar cuando existía vinculación económica.

Sostuvo que, para la exención, el proveedor del servicio podía ser vinculado de quien lo contrataba, no obstante, debía probar que el beneficiario del servicio tenía el domicilio en el exterior y el servicio se adquirió para ser utilizado de manera exclusiva en el extranjero.

Manifestó que la sociedad extranjera, EF Suiza, se dedicaba a la organización de programas de viajes de idiomas y cursos de idiomas a nivel mundial y que el objeto del acuerdo suscrito entre la demandante y su vinculada económica del exterior, consistió en la promoción dentro del territorio nacional, de los productos ofertados por la empresa extranjera, que para esos fines se denominaron: (i) viaje educativo; y (ii) cursos de idiomas. Tal promoción de los productos fue suministrada y organizada como paquete completo, donde se advertía al cliente (estudiante interesado) que la empresa extranjera, no solamente proveería y organizaría la enseñanza en el país de destino, sino que también se haría cargo del alojamiento y la alimentación, los programas culturales, sociales y deportivos complementarios, así como los servicios relacionados con dichas actividades.

Con la finalidad de que los participantes optaran por cursar los estudios de idiomas ofrecidos por la empresa extranjera en el exterior, dentro del paquete se promocionó el producto de “*viaje educativo*”, que implicaba el desplazamiento de los participantes de los programas y cursos referidos en el contrato de promoción, desde su país de residencia hasta el país en donde el idioma local sería enseñado, asistiendo al mismo de forma presencial.

Precisó que dentro de las obligaciones de la actora se encontraba la de procesar la información y los pagos realizados por los participantes o estudiantes, lo cual implicaba un conjunto de actividades tales como: (i) la recepción del formulario de inscripción; (ii) la recepción de la información y de los datos personales del participante; (iii) el suministro de información al participante acerca de su aceptación o rechazo de la aplicación al curso por parte de la sociedad extranjera; (iv) el suministro de información al participante, relacionada con los documentos de viaje necesarios para el desplazamiento a la toma del curso, como la visa, el pasaporte, entre otros; y (v) el traslado al contratante del servicio (sociedad extranjera), de los recursos depositados por los participantes o estudiantes, cuando por causas ajenas a su voluntad hayan efectuado el pago del programa académico a EF Colombia.

Señaló que, como remuneración del servicio prestado por la demandante a la sociedad del exterior, se pactó la suma que se llegare a cobrar en otras transacciones similares con o entre partes independientes, atendiendo para ello al principio de plena competencia. Lo anterior, permitía inferir que la operación realizada en virtud del contrato de promoción se desarrolló y consumió en el territorio nacional, en la medida en que se concretó en la prestación del servicio de recolección de documentos, suministro de información de los paquetes académicos ofrecidos por la empresa extranjera y traslado de los recursos depositados por los clientes a favor de la empresa extranjera.

Manifestó que debían distinguirse las actividades de la actora y de la compañía extranjera, de manera que no era cierto, como lo afirma la sociedad actora, que su servicio haya sido exportado por haberse ligado a la educación del exterior.





Explicó que contablemente la remuneración o comisión pagada por la empresa extranjera como contraprestación, fue tratada como un ingreso por comisiones, lo cual ratificaba que el servicio fue una promoción realizada en el territorio nacional, ingresos que no fueron declarados como gravados, sino como exportación de servicios.

Finalmente, no condenó en costas por no estar probadas dentro del expediente.

### Recurso de apelación

La **demandante** recurrió la sentencia de primera instancia<sup>6</sup>, señalando que:

Contrario a lo indicado por el Tribunal, las resoluciones que negaron las solicitudes de devolución frente a las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración no incluyeron un mejor argumento como lo interpretó el A quo, sino que se trataba de razones totalmente diferentes y nuevas a las desarrolladas por la DIAN en las resoluciones que negaron la solicitud.

Recalcó que los actos debieron guardar correspondencia con los hechos contemplados y argumentos inicialmente planteados, so pena de vulnerar el artículo 29 de la Constitución Política ya que con su actuar se impidió a EF Colombia plantear los argumentos de defensa para hacer uso de su derecho de contradicción.

Hizo referencia a los requisitos del Estatuto Tributario para la procedencia de la exención del IVA y lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto 2233 de 2013 en relación con las empresas o personas sin negocios o actividades las residentes en el exterior que teniendo algún tipo de vinculación económica en el país.

Señaló que no era cierto que se tratara de un servicio consumido en Colombia, ya que el Tribunal confundía (i) el servicio prestado con las actividades realizadas en desarrollo del servicio contratado y (ii) la prestación del servicio en territorio colombiano con su utilización en el exterior.

Manifestó que el Consejo de Estado ha establecido que la “utilización” de los servicios, entre ellos los servicios de promoción, se predica del destinatario, por lo que el producto promocionado en Colombia, objeto del servicio, sea aprovechado en el exterior, así los cursos promocionados se prestan y desarrollan en el exterior.

Resaltó que la promoción ejecutada por la actora servía para que la EF Suiza pudiera materializar la prestación de servicios de educación en el exterior.

Argumentó que el Tribunal incurrió en un error valorativo al momento de analizar el modelo de negocio en que se ejecutó el acuerdo de promoción celebrado EF Colombia y EF Suiza, ya que el objetivo era la “actividad educativa” que corresponde a las actividades de enseñanza de idiomas en el exterior y que es desarrollada exclusivamente por EF Suiza en el exterior.

Aclaró que, para el desarrollo de dicha actividad, los riesgos y ejecución de la labor están a cargo de EF Suiza, al ser aquella quien contractualmente se encarga de la ejecución del servicio y otra era la actividad de “servicio de promoción” la cual encuentra su fuente en el contrato de promoción celebrado entre la actora y EF Suiza.

Reiteró la argumentación señalada en el escrito de demanda en relación con las actividades que efectúan en razón del servicio de promoción y explicó que en razón del contrato celebrado entre las partes, la contribuyente estaba habilitada para recibir pagos a nombres de terceros, es decir a nombre de Suiza y para comprobar

<sup>6</sup> Samai, índice 2, PDF 25



tal hecho se aportó el certificado del Revisor Fiscal de EF Colombia, que certificaba que los ingresos eran de terceros y que se transfirieron a EF Suiza, luego de practicar las compensaciones de obligaciones a que hubiera lugar.

Manifestó que la labor de la actora se hacía totalmente en el territorio nacional, asunto que no fue discutido por la Administración.

Sostuvo que el Tribunal fue más allá de la discusión inicialmente planteada y fundamentó su decisión en la supuesta inexistencia de la exportación de servicio de promoción al desarrollarse actividades de recolección de documentos, suministro de información y traslados de recursos en territorio nacional, actividades que, por demás, hacían parte del servicio mismo de promoción de cursos de idiomas en el exterior, el cual es el servicio objeto de exportación.

Hizo alusión a un fallo del Consejo de Estado<sup>7</sup> en que se discutía si existía una exportación de servicios en actividades de verificación de calidad en compras de frutas, proceso que, en su sentir, resolvió un caso análogo donde se señaló que un servicio se entiende utilizado en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad derivado del mismo tiene lugar fuera del territorio nacional, siendo indiferente el lugar donde se ejecuta materialmente la actividad que constituya el servicio, pudiendo desarrollarse en Colombia.

Precisó que el A quo debió centrarse en verificar el lugar y modo de materialización del beneficio, provecho o utilidad del servicio de promoción exportado, pues es el elemento esencial para determinar si el servicio en realidad puede ser tratado como una exportación.

Manifestó que el único beneficio que se deriva del servicio de promoción es la prestación del servicio de enseñanza de idiomas en el exterior, del cual es beneficiario exclusivo EF Suiza, sociedad que cuenta con la infraestructura y personal necesario alrededor del mundo para prestar el servicio de enseñanza de idiomas a los estudiantes puestos en contacto por EF Colombia.

### **Alegatos de conclusión**

La **demandante** señaló que<sup>8</sup> el Tribunal incurrió en defecto fáctico en la medida en que no entendió el modelo de negocio entre EF Colombia y EF Suiza.

Explicó que se trataba de un contrato en el que se prestaba el servicio de promoción en donde la actora no podía beneficiarse parcial o totalmente de los servicios de cursos de idiomas, ni establecer descuentos y/o modificar los precios de los productos o desarrollar directamente la enseñanza de idiomas a los participantes, por tanto, la compañía colombiana se limitó a la promoción de los productos ofrecidos y ejecutados por EF Suiza.

Reiteró que se trataban de dos servicios, el educativo y el de promoción, y que es tan claro que la nómina de la apelante no incluía a los maestros en idiomas extranjeros o profesionales con carreras afines.

Adujo que el Tribunal incurrió en defecto sustancial ya que se hizo una interpretación errónea de la ley, en violación al literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y el Decreto 2223 de 2013, toda vez que el requisito según el cual el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior se predicaba de la sociedad a la cual le era prestado el servicio y no de la sociedad prestadora del mismo y procedió a señalar

<sup>7</sup> Sentencia del 16 de octubre de 2019, exp. 21750 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>8</sup> Samai, índice 20



varias sentencias del Consejo de Estado<sup>9</sup>.

Insistió que había cumplido con los requisitos para acceder a la exención del IVA por exportación de servicios y que, de conformidad con lo dispuesto por la Superintendencia de Sociedades, la posesión de una inversión en Colombia (en acciones o participaciones) no es un elemento que indique que la sociedad extranjera realiza actividades en Colombia.

Señaló que contrario a lo estipulado por el Tribunal, la Administración no desarrolló un mejor argumento en las resoluciones que resolvieron el recurso, sino que se trataba de una falta de correspondencia, ya que una cosa era mejorar un argumento y otra, construir uno totalmente nuevo solicitando nuevos requisitos que no existían.

Hizo un comparativo entre el acto inicial y las resoluciones que resolvieron los recursos y señaló que, en principio la DIAN concluyó que la apelante no cumplía con lo establecido en el artículo 481 del Estatuto Tributario y que, por lo tanto, no podía devolver los saldos a favor, mientras que en los actos de cierre de la sede administrativa partió de un hecho nuevo consistente en que la contribuyente no probó que el servicio no se devolviera al país y como consecuencia, no era exento.

Explicó que la decisión del A quo abría la puerta para que la Administración desarrolle argumentos mediocres en vía administrativa con el fin de no generar claridad para el contribuyente, y que este no pueda exponer la totalidad de argumentos que demuestren la realidad contable y cerrar la discusión en vía administrativa, haciendo necesaria la sede judicial, vulnerando el principio de economía procesal.

Señaló que se violó el debido proceso ya que el Tribunal dejó de lado el hecho de que la triangulación del servicio no era causal de rechazo, de conformidad con el artículo 481 del Estatuto Tributario, error que fue tratado de enmendar en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración.

Sostuvo que las causales de rechazo de la devolución, no eran aplicables a la actora, ya que la presentación de la solicitud se hizo en el término legal, el saldo a favor solicitado no fue objeto de devolución, compensación o imputación anterior, la suma solicitada no proviene de operaciones que tengan que ver con exportaciones y a la fecha la DIAN no ha iniciado una investigación en donde determine un saldo a pagar. Expuso que la DIAN se limitó a rechazar las solicitudes de devolución sin verificar y sin modificar el contenido de las declaraciones, en violación al artículo 746 del Estatuto Tributario y desconociendo el procedimiento legalmente establecido por el artículo 857-1 *ibidem*.

La **demandada**<sup>10</sup> precisó que no incluyó una nueva glosa en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, ya que además de la vinculación económica existente entre EF Colombia y EF Education First (Suiza), el servicio contratado por esta última no había sido utilizado de manera exclusiva en el exterior.

Explicó que la operación realizada por la demandante en virtud del contrato de promoción se desarrolló y consumió en el territorio nacional, ya que el servicio versó en la recolección de documentos, suministro de información de los paquetes académicos ofrecidos por la empresa extranjera y el traslado de los recursos depositados por los clientes a favor de la empresa extranjera.

Resaltó que contablemente la remuneración o comisión pagada fue tratada como un ingreso por comisiones, acción que ratificaba que el servicio pactado entre las

<sup>9</sup> Sentencia del 28 de noviembre de 2013, exp. 19527, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 14 de junio de 2012, exp. 18407, C.P. William Giraldo Giraldo; 26 de enero de 2009, exp. 16165, C.P. Héctor Romero Díaz

<sup>10</sup> Samai, índice 21



partes implicaba el pago de una comisión que generó ingresos que no fueron llevados en la declaración privada como gravados, sino como exportación de servicios, desnaturalizándose con ello la realidad de la operación.

### Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no presentó escrito.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la demandante respecto de la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos mediante los cuales la Administración rechazó la solicitud de devolución de saldo a favor del IVA de los períodos 2º y 4º del año 2015 y 1º del año 2016.

El problema jurídico se centra en determinar si el servicio prestado por la actora configuraba una exportación de servicios a la luz del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario para ser exento del impuesto sobre las ventas y si hubo falta de correspondencia entre la resolución que negó la solicitud de devolución y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, vulnerando el derecho de defensa.

Previo al análisis, se advierte que en los alegatos de conclusión presentados en segunda instancia, la parte actora adujo que, las causales de rechazo de la devolución, no le eran aplicables, ya que presentó la solicitud oportunamente, el saldo a favor solicitado no había sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior, y que a la fecha la DIAN no ha iniciado una investigación en donde determine un saldo a pagar; sin embargo, estos aspectos no fueron planteados con ocasión de la demanda, ni en la apelación, por lo que la Sala no se pronunciara sobre este aspecto.

### **Nulidad por indebida motivación de los actos demandados – Cumplimiento del requisito del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.**

Acorde con el artículo 420 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, constituye hecho generador de IVA, entre otros, *la prestación de servicios en el territorio nacional.*

Por su parte, el artículo 481 del Estatuto Tributario estableció como exentos de IVA:

*“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”.*

De acuerdo con lo anterior, se consagró una excepción a la regla impositiva en materia de IVA, para aquellos servicios que, si bien son prestados dentro del territorio colombiano, son utilizados exclusivamente en el exterior.

Específicamente las condiciones para que se configurara la exención, eran:

- Que el servicio hubiera sido prestado en Colombia;
- Que el mismo fuera utilizado exclusivamente en el exterior;
- Por empresas o personas sin negocio o actividades en Colombia; y





- Que se cumplieran los requisitos señalados por el reglamento. A estos efectos, determinó el Decreto 2223 de 2013:

*“Artículo 2°. Requisitos de la exención. Para efectos de acreditar la exención del IVA por la exportación de servicios de que trata el artículo 1° del presente decreto, el prestador del servicio o su representante legal, si se trata de una persona jurídica, deberá cumplir los siguientes requisitos:*

1. *Estar inscrito como exportador de servicios en el Registro Único Tributario (RUT).*
2. *Conservar los siguientes documentos:*
  - a) *Facturas o documentos equivalentes expedidos de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario y disposiciones reglamentarias;*
  - b) *Al menos, uno de los siguientes tres documentos que acrediten la exportación:*
    - i. *Oferta mercantil de servicios o cotización y su correspondiente aceptación;*
    - ii. *Contrato celebrado entre las partes;*
    - iii. *Orden de compra/servicios o carta de intención y acuse de recibo del servicio.*
  - c) *Certificación del prestador del servicio o su representante legal, manifestando que el servicio fue prestado para ser utilizado o consumido exclusivamente en el exterior y que dicha circunstancia le fue advertida al importador del servicio, salvo que se trate de los servicios señalados en el inciso segundo del artículo primero del presente decreto, los cuales no se encuentran sujetos al cumplimiento del presente requisito.*

*Para el trámite de la solicitud de devolución y/o compensación no se requerirá el registro del contrato o documento equivalente.*

*Parágrafo. Los documentos de que trata el literal b) del presente artículo deberán conservarse en versión física o electrónica, y deberán contener la siguiente información:*

- i. *Valor del servicio o forma de determinarlo;*
- ii. *País a donde se exporta el servicio;*
- iii. *Descripción del servicio prestado;*
- iv. *Nombre o razón social del adquirente del servicio y su domicilio o residencia en el exterior.*

*En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos mencionados en el presente artículo para considerar el servicio exento, el prestador del servicio será responsable del impuesto sobre las ventas no facturado”.*

Conforme con esta normativa, para que se configure la exportación de servicios, se parte de la ejecución de la prestación de un servicio dentro del país, de manera que si estos son desarrollados total o parcialmente fuera del territorio colombiano, no se enmarcarían en la exención.

Respecto de 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 Sección<sup>11</sup>:

*“La Sala destaca 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.** (Énfasis propio)*

Y en relación con la utilización del servicio en el exterior, ha manifestado la Sala:

*“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)*

<sup>11</sup> Sentencia del 25 de abril de 2013, exp. 19058, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia



(...)

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»**<sup>12</sup> (Énfasis propio)

Ahora bien, los antecedentes ponen de presente lo siguiente:

- La actora se obligó a prestar los siguientes servicios,<sup>13</sup> en desarrollo del Acuerdo de Promoción, suscrito el 1° de enero de 2015, entre la sociedad EF Education First Ltd., domiciliada en Suiza, y la empresa EF Educación Internacional Ltda.:

*“El principal (se refiere a la compañía Suiza) organiza programas de viajes de idiomas y cursos de idiomas **en una diversidad de países.***

*Los productos son suministrados principalmente para y organizados como paquetes completos y el Principal no solamente provee y organiza la enseñanza en el país de destino sino que también provee y organiza el alojamiento y la alimentación, los programas culturales, sociales y deportivos complementarios, así como los servicios relacionados con dichas actividades.*

*Los participantes de los programas y cursos referidos anteriormente, **viajan desde su país de residencia hasta el país en donde el idioma local será enseñado, en donde asistirán al curso respectivo.***

*El Principal presta sus servicios por fuera del territorio y no tiene presencia en el territorio. **El Principal está interesado en promover sus productos en el territorio.***

***Por lo tanto, el Principal desea contratar los servicios del Proveedor para la promoción de tales productos en el territorio y el Proveedor está preparado para aceptar este compromiso.***

*El proveedor no está actuando como agente para las ventas de los productos del Principal ni como agente u operador turístico.*

(...).

#### 1.7. Actividades de producción.

*Significa todas las actividades educativas, de alojamiento, de alimentación y relacionadas exclusivamente en los países destinatarios.*

#### 1.8. Productos.

***Significa el viaje educativo y los cursos de idiomas que de tiempo en tiempo son organizados por el Principal en los países destinatarios, i.a. conocidos para los nombres individuales de año académico, EF, EF Corporativo, Escuela de Idiomas Internacionales EF y Viaje Educativo EF.***

#### 2. Autorización.

*2.1. El Principal autoriza al Proveedor a promocionar los productos en el territorio (los servicios), y el Proveedor acepta tal autorización.*

*2.2. El Proveedor también deberá prestar servicios de soporte en consulta con y de conformidad con las directrices del Principal”. (Énfasis propio)*

- En la declaración de IVA correspondiente al 2° período del año 2015, presentada el 20 de mayo de 2015, corregida el 05 de enero de 2016, se liquidaron operaciones por exportación de servicios por valor de \$3.232.211.000 y un saldo a favor por \$112.559.000<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Sentencia del 16 de octubre de 2019, exp. 21750, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera la sentencia del 05 de marzo de 2015, exp. 19093, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>13</sup> Samai, índice 2, PDF 2, paginas 36 a 63

<sup>14</sup> Samai, índice 2, PDF 2, página 66



- En la declaración de IVA del 4º período del año 2015, presentada el 15 de septiembre de 2015, corregida el 18 de diciembre de 2015, se liquidaron operaciones por exportación de servicios por \$1.186.312.000 y un saldo a favor de \$113.644.000<sup>15</sup>.
- En la declaración de IVA del 1º período del año 2016, presentada el 10 de marzo de 2016, se liquidaron operaciones por exportación de servicios por valor de \$1.734.821.000 y un saldo a favor de \$218.924.000<sup>16</sup>.
- Certificación del Representante legal de EF Colombia respecto de:

*"1. Que EF Educación Internacional Ltda. existe y desarrolla su objeto social de conformidad con las leyes de Colombia.*

*(...)*

- 3. De acuerdo con el artículo 2 del Decreto 2223 de Octubre 11 de 2013, afirmó que los servicios objeto del Contrato de Promoción durante el año 2015 y actualmente, han sido prestados en su totalidad desde Colombia y el resultado de los mismos ha sido exportado al país de domicilio de EF Education First LTD, esto es en Suiza, lugar en el cual serán usados y/o consumidos exclusivamente por esta última. De igual forma, confirmo bajo juramento que la anterior situación fue informada al Contratante.*
- 4. EF Education First LTD. en calidad de Contratante se identifica con el No. CHE-116.289.657 MWST, con domicilio establecido en Haldenstrasse 4, 6006 Lucena, Suiza"<sup>17</sup>*

- **Facturas expedidas por EF Colombia a EF Suiza por concepto de "servicio de promoción"<sup>18</sup>.**
- **Certificado del Revisor Fiscal de EF Colombia, en el que hace constar el movimiento de ingresos recibidos para terceros y el soporte correspondiente, así:**

*"5. Que de acuerdo con lo previsto en el Acuerdo de Promoción suscrito el 1 de enero de 2015 entre EF EDUCATION FIRST LTD e EF EDUCACIÓN INTERNACIONAL LTDA; la Compañía tiene a su cargo la promoción de los programas de viajes de idiomas y cursos de idiomas que la primera presta en el exterior. Y en virtud de la cláusula 6.8 de este Acuerdo de Promoción, EF EDUCACIÓN INTERNACIONAL LTDA, recibe, en su cuenta bancaria, los pagos realizados por los participantes en dichos programas a nombre y por cuenta de EF EDUCATION FIRST LTD.*

*6. Que de acuerdo con los documentos contables del año 2015, la Compañía registró en la cuenta contable 23150101 los montos recibidos a nombre y por cuenta de EF EDUCATION FIRST LTD, derivados del Acuerdo de Promoción entre las partes, los movimientos de dichas cuentas ascienden a \$38.604.675.208 durante el año 2015. Se adjunta anexo con los movimientos tomados directamente del sistema contable de la Compañía.*

*7. Que la Compañía reportó en su información exógena del año gravable 2015, la suma de \$38.604.675.208 en el Formato 1647 "Ingresos recibidos para terceros", informando a nombre y cuenta de EF EDUCATION FIRST LTD.*

*8. Que de acuerdo con los documentos contables del año 2016, la Compañía registró en la cuenta contable 23150101 los montos recibidos a nombre y por cuenta de EF EDUCATION FIRST LTD, derivados del Acuerdo de Promoción entre las partes, los movimientos de dichas cuentas ascienden a \$37.402.882.060 durante el año 2016. Se adjunta el anexo con los movimientos tomados directamente del sistema contable de la Compañía.*

*(...)"<sup>19</sup>*

- **Oficio del Ministerio de Educación Nacional de radicado Nro. 2018-EE077182 del 22 de mayo de 2018, que señala que EF Colombia no está registrado como**

<sup>15</sup> Samai, índice 2, PDF 2, página 68

<sup>16</sup> Samai, índice 2, PDF 2, página 70

<sup>17</sup> FI 238 CP2.

<sup>18</sup> Fls. 40 a 49 CP 1

<sup>19</sup> Fls. 59 a 62CP 2



prestador de servicios educativos<sup>20</sup>.

- Oficio de la Secretaría de Educación de la Alcaldía Mayor de Bogotá, radicado Nro. S-2018-104787 de junio de 2018, que certifica que EF Colombia no registra licencia de funcionamiento para el desarrollo de actividades educativas<sup>21</sup>.

En ese orden, corresponde a la Sala establecer si los servicios descritos eran aprovechados total y exclusivamente en el exterior, en tanto el cumplimiento de los demás requisitos, no fueron objeto de discusión por las partes.

Señala la demandada y así lo avaló el Tribunal que, no hubo exportación de servicios, porque la ejecución de las actividades tuvo lugar en Colombia, en el mismo sentido, argumentaron que la contribuyente nacional se vio beneficiada por el servicio, en la medida en que recibía una contraprestación (comisión). Por su parte, la apelante aduce que el Tribunal confunde el servicio prestado con las actividades realizadas en desarrollo del servicio contratado, así como la prestación del servicio en territorio colombiano con su utilización en el exterior.

Parte la Sala de reiterar que un servicio se entiende utilizado en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad derivado del mismo tiene lugar por fuera del territorio nacional, esto a partir de que **las actividades que constituyen el servicio, cuya exportación se reclama, hayan sido ejecutadas en Colombia**, pues esto hace parte de las premisas del beneficio previsto en el artículo 481 del Estatuto Tributario. Es así, que de prestarse el servicio fuera de Colombia, el mismo ya no calificará para la exención.

Pues bien, advierte la Sección que, el Acuerdo entre la actora y la sociedad extranjera, tenía como objeto la promoción de cursos (programas de idiomas) para la consecución de clientes en Colombia por parte de la sociedad colombiana para la sociedad extranjera, a partir de lo cual, los participantes de los programas y cursos **viajaban desde su país de residencia, en este caso Colombia, hasta el país en donde el idioma local sería enseñado**, en donde asistirán al curso respectivo. Se encuentra probado que era EF Suiza la entidad que prestaba los servicios educativos por fuera del territorio y, en Colombia, esa sociedad solo estaba interesada en promover sus productos a través de EF Colombia.

Igualmente se encuentra acreditado con el certificado del revisor fiscal que los recursos recaudados en razón de este acuerdo de promoción fueron contabilizados y reportados en medios magnéticos como ingresos recibidos para terceros.

Con todo lo anterior, encuentra la Sala satisfechas las condiciones para el beneficio, en tanto, el beneficiario del servicio de promoción prestado en Colombia, como correspondía, era la sociedad EF Education First (Suiza), y el beneficio o provecho del servicio de ese servicio se materializaba en el exterior ya que los clientes o estudiantes, efectivamente se trasladaban al exterior para tomar su curso de idiomas. En ese sentido, comparte la Sala lo dicho por la apelante en que se incurrió en una confusión del entendimiento del negocio toda vez que las actividades o prestaciones ejecutadas en Colombia como lo eran la recepción de documentos, suministro de información de los cursos de idiomas o el traslado de recursos de los estudiantes a la sociedad extranjera constituían prestaciones propias del servicio de promoción, las cuales debían por definición del artículo 481 del Estatuto Tributario, ser prestadas en Colombia y por lo cual recibía una remuneración (comisión) lo que no debe confundirse con el aprovechamiento de ese servicio, que se traducía en la

<sup>20</sup> Fls. 63 a 65 CP 2

<sup>21</sup> Fls. 66 a 68 CP 2





consecución de clientes para los programas de idiomas de la empresa, servicio que a su vez se materializaba en el exterior, a cargo suyo.

Finalmente, frente a la vinculación económica existente entre las compañías y que la misma actora reconoció expresamente, es importante poner de presente la prohibición prevista en el inciso 5° del artículo 1 del Decreto 2223 de 2013 que establece lo siguiente:

*“En consecuencia, el tratamiento a que hace referencia el inciso primero del presente artículo, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz o **cualquier otro tipo de vinculado económico en el país**, de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia” (Énfasis de la Sala)*

Sobre ese particular ya se había pronunciado la Sala en vigencia del artículo 1° del Decreto 1805 de 2010, el cual contenía la misma prohibición, en los siguientes términos:

*“(---). 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 cubra 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 parágrafo del artículo 1° 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**<sup>22</sup>.” (Énfasis de la Sala)*

Pone de presente lo anterior que la sola vinculación económica no es óbice para que aplique la exportación de servicios, lo que se restringe es que el beneficiario del servicio (prestado en Colombia) a la empresa extranjera, sea un vinculado económico suyo, ubicado en territorio nacional.

Descendiendo al caso concreto, encuentra la Sala acreditado que el beneficio o provecho del servicio de promoción de los programas de idiomas, lo reportó la entidad extranjera del exterior, contratante, en tanto obtuvo estudiantes para los cursos de idiomas por ella ofertados, cuyo desarrollo tuvo ocurrencia en el exterior, aspecto que no es objeto de discusión entre las partes y que igualmente reconoce el Tribunal.

Ahora bien, el hecho de que las actividades de promoción hayan sido desarrolladas en Colombia, lejos de descartar la configuración de la exportación, como lo pretende el Tribunal, la corrobora. En tanto, no puede perderse de vista que, el objeto de exportación era el servicio de promoción, propósito para el cual, las actividades inherentes a esa intermediación o promoción, debían cumplirse en Colombia, porque así lo exige el propio precepto que consagra el beneficio, artículo 481 E.T, que parte de la premisa de que el servicio exportable sea prestado en Colombia, lo cual resulta diferente al consumo del mismo dentro del país.

Entonces, con prescindencia de las demás actividades que hubiera podido desarrollar la actora en el país, encuentra la Sala que, respecto del servicio de promoción celebrado entre la actora y la sociedad suiza, se configuró una

<sup>22</sup> Sentencia del 16 de octubre de 2019, exp. 21750, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



exportación de servicios y en consecuencia procedía su tratamiento como operación exenta del impuesto sobre las ventas.

En la medida en que prosperó este cargo, la Sala no analizará los demás cargos de la apelación.

Sí, encuentra la Sala procedente la devolución de los saldos a favor solicitados por la actora por concepto del IVA de los períodos 2º y 4º del año 2015 y 1º del año 2016, junto con los intereses previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario, que sobre este particular establece:

*“Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor. (...) .En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación*

En el marco anterior, la Sala ordenará a la DIAN el pago de los intereses corrientes desde la fecha de notificación de las Resoluciones Nros. 628290002315, 62829000530193 y 62829000546774, que rechazaron las solicitudes de devolución, hasta la fecha de ejecutoria de esta sentencia. Asimismo, deberá reconocer intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta providencia hasta la fecha del pago, a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario. No se ordenará la actualización solicitada, en tanto la misma no fue prevista por la norma fiscal<sup>23</sup>.

Por lo expuesto, prospera el recurso de apelación de la actora. En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada, anulará los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, ordenará la devolución de los saldos a favor solicitados por la actora por concepto del IVA de los períodos 2º y 4º del año 2015 y 1º del año 2016, junto con los correspondientes intereses corrientes y moratorios.

### **Condena en costas**

Finalmente, en esta instancia, no habrá lugar a condena en costas porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

### **FALLA**

1. **Revocar** la sentencia proferida el 03 de septiembre de 2020 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el cual quedará así:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de las Resoluciones Nros. 628290002315 del 23 de mayo de 2016, No. 62829000530193 del 13 de mayo de 2016 y 62829000546774 del 1 de junio de 2016, proferidas por el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones Personas Jurídicas de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante las cuales se rechazó las solicitudes de devolución del IVA por los períodos 2º y 4º del año

<sup>23</sup> Sentencia del 27 de agosto de 2020 exp. 24080 CP Milton Chaves García.



2015 y 1º del año 2016; y de las Resoluciones Nros. 003642, 003643 y 003644 del 30 de mayo de 2017, proferidas por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica que confirmaron el rechazo.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, ORDENAR la devolución de los saldos a favor solicitados por los períodos 2º y 4º del año 2015 y 1º del año 2016 y el pago de los intereses, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia.”.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Ausente con permiso)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**