

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., cinco (5) de marzo de dos mil quince (2015)

Radicación: 25002327000201100021-01
No Interno: 19093
Demandante: GENERAL MÉDICA DE COLOMBIA S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
IVA 2006

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda que más adelante se transcriben.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 10 de enero de 2007, General Médica de Colombia S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año 2006, declaración corregida el 7 de diciembre de 2007.
- El 16 de diciembre de 2008, mediante el Requerimiento Especial 312382008000003, notificado el 18 de diciembre de 2008, la DIAN propuso modificar la declaración privada a efectos de reliquidar el valor de los ingresos declarados como no gravados.
- El 3 de agosto de 2009, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 3124120090000053, la DIAN modificó la declaración del impuesto a las ventas presentada por la demandante por el sexto bimestre del año 2006, de acuerdo a lo propuesto en el requerimiento especial.
- El 17 de agosto de 2010, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución 900070, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión para efectos de exonerar a la demandante de la sanción por inexactitud.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

General Médica de Colombia S.A.¹ formuló la siguiente pretensión:

Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 3124120090000053 de 3 de agosto de 2009 de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y la nulidad parcial de la Resolución No. 900070 de 17 de agosto de 2010, de la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de Nivel Central de la DIAN, en lo que respecta a la decisión de determinar el impuesto sobre las ventas a cargo de la

¹ En adelante Gemedco.

sociedad por el sexto bimestre de 2006 en \$521.390.000; y en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada impuesto sobre las ventas, presentado por la compañía por dicho periodo.

2.1.1. Normas violadas:

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 29.
- Estatuto Tributario: artículos 481 [literal e)], modificado por el artículo 33 de la Ley 633 de 2000, y 707.
- Decreto Reglamentario 2681 de 1999: artículo 6°.
- Circular Externa 039 del 1° de marzo de 2000, expedida por el Ministerio de Comercio Exterior.

2.1.2. Concepto de la violación

Violación del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, del artículo 6° del Decreto 2681 de 1999 y de la Circular Externa 039 de 2000 expedida por el Ministerio de Comercio Exterior.

Dijo que según los artículos 481 del E.T. y 6 del Decreto 2681 de 1999, la exportación de servicios está exenta del impuesto sobre las ventas, siempre que: *i)* el servicio sea prestado en el país en desarrollo de un contrato escrito; *ii)* se utilice exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia; *iii)* el contribuyente esté inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y *iv)* se radique ante la Dirección General de Comercio Exterior una declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que se efectúen para su registro.

Explicó que durante el sexto bimestre del año 2006, Gemedco en desarrollo del contrato de representación internacional de ventas y servicios, le prestó a GE Healthcare² ciertos servicios que gozaban de exención del impuesto sobre las ventas conforme al literal e) del artículo 481 del E.T.

Que, por lo anterior, las compensaciones que la demandante percibió durante el periodo en discusión como contraprestación por los servicios que prestó, constituían ingresos brutos por operaciones no gravadas.

Sostuvo que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas para darle a las compensaciones en cuestión el tratamiento de ingresos por operaciones gravadas, pues asumió que los servicios que las originaron estaban sujetos al impuesto sobre las ventas.

Que así, la Administración violó el literal e) del artículo 481 del E.T., el artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 y la Circular externa 039 de 2000 del Ministerio de Comercio Exterior, ya que los servicios en discusión reunían los requisitos para que se calificaran como exentos, a saber:

El servicio se prestó en el país en desarrollo de un contrato escrito: señaló que en el expediente reposaba copia del contrato de representación internacional de ventas y servicios celebrado entre Gemedco y Healthcare, cuya validez no fue cuestionada.

Que en lo que atañe a la prestación del servicio en el país, en la Resolución 900070 de 17 de agosto de 2010, la DIAN reconoció el cumplimiento de éste

² En adelante Healthcare.

requisito. Que, por tanto, estaba acreditado que la demandante le prestó sus servicios a Healthcare en Colombia en desarrollo de un contrato escrito.

El servicio se utilizó exclusivamente en el exterior por empresas o personas o empresas sin negocios o actividades en Colombia: advirtió que la parte contratante del servicio era Healthcare, que era una división de General Electric Company, entidad organizada según las leyes del Estado de Nueva York - Estados Unidos de América, con oficinas en 7600 Corporate Center Drive, Suite 501, Miami, Florida 33126.

Que Healthcare no tenía residencia ni domicilio en Colombia, no desarrollaba operaciones vinculadas con su objeto en el país y no tenía un establecimiento para ejercerlo. Que estas eran negaciones indefinidas que de acuerdo con el artículo 117 del C.P.C. no requerían de prueba.

Agregó que según lo dicho por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 28 de marzo de 1998, expediente 8231, las actividades de intermediación comercial o representación se consideran exportación de servicios. Que, de igual forma, según sentencia del 10 de octubre de 2007, expediente 15839, para acceder a la exención del impuesto sobre las ventas lo relevante era determinar si la utilización o aprovechamiento del servicio se verificaba en los países de residencia de los contratantes.

Que, en consecuencia, la intermediación comercial podía tenerse como exportación de servicios, siempre que se verificara que la labor ejecutada por el prestador ha sido aprovechada por la parte contratante en el exterior.

Manifestó que conforme con el contrato antes referido, los servicios que Gemedco le prestó a Healthcare fueron: i) la promoción de ventas de ciertos

productos de Healthcare en Colombia y ii) el suministro de servicios posventa a los clientes de la contratante.

Que los servicios contratados se prestaron en Colombia, que, sin embargo, su aprovechamiento se produjo en el exterior, en las sedes de Healthcare, pues aunque Gemedco contactaba los clientes potenciales, la contratante efectuaba directamente la venta de sus productos y era sobre los productos vendidos que la demandante debía prestar los servicios posventa.

Advirtió que, además, Healthcare fue quien le pagó a Gemedco por sus servicios, no los clientes, y que la remuneración dependió de los ingresos que la contratante obtuvo por las ventas que realizó en Colombia.

El contribuyente debe estar inscrito en el Registro Nacional de Exportadores: dijo que la exigencia de inscripción en el Registro Nacional de Exportadores se satisfizo con la inscripción en el RUT, dado que con la entrada en vigencia del Decreto 2788 de 2004 el RUT sustituye e incorpora el Registro Nacional de Exportadores.

Se radique ante la Dirección General de Comercio Exterior una declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios para su registro: advirtió que debía tenerse en cuenta que la Circular Externa 039 de 1º de marzo de 2000 del Ministerio de Comercio Exterior, vigente para el momento en que se suscribió el contrato, precisó, sobre el registro de la declaración de exportación de servicios para obtener la exención del impuesto sobre las ventas, que el usuario exportador debía conservar los soportes de la exportación de servicios por un término de dos años.

Que al haber transcurrido más de dos años desde la suscripción del contrato, la DIAN no podía reclamar los documentos que soportaban las operaciones de exportación de servicios, incluyendo el registro de la declaración.

Que en la Resolución 900070 de 17 de agosto de 2010, la DIAN sostiene que el registro de la declaración escrita de los contratos de exportación de servicios no es un documento soporte de la operación de exportación, y que por tal razón no le se aplica la norma citada.

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 707 del Estatuto tributario.

Dijo que la DIAN vulneró el derecho de defensa de la demandante por pretermisión del término de respuesta al requerimiento especial.

Sostuvo que Administración pretermitió el plazo previsto en el artículo 707 del E.T. para responder al requerimiento especial e incurrió en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 730 *ibídem*, porque se desconocieron las objeciones propuestas contra dicho acto.

Que, contrario a lo que estima la DIAN, las objeciones se radicaron en tiempo. Que si el requerimiento especial se notificó el 18 de diciembre de 2008, el término para radicar las objeciones inició el 19 de diciembre de 2008 y culminó el 19 de marzo de 2009.

Advirtió que la Administración acierta al indicar que el plazo para contestar el requerimiento especial inicia al día siguiente de la notificación y que éste es el primer día del plazo concedido, pero que olvida que en virtud del parágrafo

2º del artículo 59 del CRPM *«El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses».*

Que, de esa manera, si la notificación del requerimiento especial se surtió el 18 de diciembre de 2008 y el plazo iniciaba al día siguiente, el término para la respuesta del requerimiento especial vencía el 19 de marzo de 2009, fecha en la que se radicó el escrito de objeciones.

Concluyó que las objeciones propuestas contra el requerimiento especial se radicaron en tiempo, que, por consiguiente, la Administración, al desconocerlas, vulneró el derecho de defensa, y a su vez, los actos acusados se encuentran incursos en la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 720 del E.T.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

En relación con la violación al debido proceso, dijo que el requerimiento especial fue notificado el 18 de diciembre de 2008, de tal suerte que el término para dar respuesta vencía el 18 de marzo de 2009. Que la demandante radicó la respuesta al requerimiento especial el 19 de marzo de 2009, es decir, en forma extemporánea.

Frente a la violación del artículo 481 del E.T., sostuvo que estaba probado que la demandante prestó servicios de promoción, venta y de garantía de los equipos que producía Healthcare. Que los servicios eran prestados en el país, tal como lo confirmaron algunos clientes de la demandante quienes, en

respuesta a requerimientos de la DIAN, manifestaron que la encargada de realizar la orientación y asesoría para la compra de los equipos médicos, así como de cubrir la garantía en Colombia era Gemedco.

Que si bien Healthcare se encontraba ubicada en el exterior, al igual que los bienes que promovía Gemedco, los compradores no debían dirigirse al extranjero para adquirir los bienes.

Que según lo establecido en el contrato de representación internacional de ventas y servicios celebrado entre la demandante y Healthcare, Gemedco, además de realizar los servicios de promoción, vendía en el país los productos de dicha compañía, para lo cual realizaba un pedido a la entidad extranjera y, una vez aceptado, recibía la respectiva comisión de venta, así como los ingresos por concepto de compensaciones en contraprestación por los servicios técnicos prestados en Colombia.

Sostuvo que, por lo anterior, los ingresos así generados estaban gravados con el impuesto a las ventas de conformidad con lo establecido en el literal b) del artículo 420 del E.T.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda.

Dijo que según el contrato de representación internacional de ventas y servicios suscrito entre Gemedco y Healthcare, los servicios eran prestados en Colombia puesto que los clientes a quienes se les instalaban y

garantizaban los equipos que la demandante promovía estaban ubicados en el territorio nacional.

Sostuvo que del literal e) del artículo 481 del E.T. se desprende que para que los servicios a los que se refiere la norma sean exentos del impuesto sobre las ventas se requiere que: *i)* sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito, *ii)* sean utilizados exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia y *iii)* cumplan los requisitos que señale el reglamento, que para el caso era el Decreto 2681 de 1999.

Que, a su turno, la norma reglamentaria exige: *a)* estar inscrito en el Registro Nacional de Exportadores de Servicios; *b)* haber radicado en la Dirección General de Comercio Exterior una declaración escrita sobre los contratos de exportación para su registro y *c)* conservar la certificación del país de destino del servicio, existencia y representación legal del contratante extranjero.

Que de acuerdo con las normas antes referidas y según los documentos allegados como prueba, era dable concluir que la prestación del servicio y su utilización se agotaron al interior del territorio nacional.

Lo anterior, señaló, debido a que la obligación de la demandante no sólo consistía en conseguir clientes para la contratante, pues su actividad debía continuar de modo que pudiera vender los productos, hacer las instalaciones y capacitar al cliente para su utilización, recibir, procesar y resolver las quejas sobre la calidad de los productos vendidos en Colombia, prestar los servicios para que los usuarios hicieran efectiva la garantía de calidad que cubre el producto, actividades que se desarrollaban en el territorio nacional.

Que, en consecuencia, los servicios prestados por Gemedco a Healthcare no fueron exportados en su totalidad, pues terminaron por hacerse efectivos en Colombia.

Sostuvo que el hecho de que el aprovechamiento de los contratos se haya producido en el exterior por la compañía extranjera contratante y que fue esta quien pagó las comisiones y no los clientes en Colombia o que las ventas de los equipos se hicieron directamente entre la compañía extranjera y el cliente, no era suficiente para acceder a la exención puesto que la utilización del servicio por la sociedad extranjera en el exterior debía ser total y exclusivamente fuera de Colombia.

Advirtió que lo anterior debido a que lo que se gravaba en Colombia no era la venta del producto sino el servicio de distribución y postventa remunerado con comisiones.

En relación con la violación del derecho de defensa por pretermisión del término de respuesta al requerimiento especial, dijo que estaba probado que la notificación de dicho acto se surtió el 18 de diciembre de 2008, por lo que el término de la respuesta vencía el 18 de marzo de 2009. Que la demandante radicó las objeciones al requerimiento el 19 marzo de 2009, de lo que se concluía que fue presentado por fuera del tiempo establecido.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia.

En primer lugar, dijo que la exportación de servicios es una actividad exenta del impuesto sobre las ventas.

Reiteró que según los artículos 481 del E.T. y 6º del Decreto 2681 de 1999, la exportación de servicios está exenta del impuesto sobre las ventas, siempre que: i) el servicio sea prestado en el país, en desarrollo de un contrato escrito: ii) se utilice exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia; iii) el contribuyente esté inscrito en el Registro Nacional de Exportadores y iv) se radique ante la Dirección General de Comercio Exterior una declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que se efectúen para su registro.

En los mismos términos de la demanda, sostuvo que cumplía la totalidad de los requisitos para acceder al beneficio tributario en discusión. (Retomó la argumentación resumida en los antecedentes de la demanda).

De igual forma, insistió en que la Administración no tuvo en cuenta las objeciones propuestas contra el requerimiento especial que fueron presentadas el 19 de marzo de 2009, dentro del término establecido en el artículo 707 del E.T.

De otra parte, dijo que el Tribunal fraccionó, sin fundamento, el contrato en etapas de intermediación y posventa sin tener en cuenta que el servicio de representación internacional acordado integraba ambos servicios, sin que la demandante obtuviera un provecho económico distinto a las comisiones.

Que, la suma de \$1.848.436.745 rechazada por la Administración solo comprendía comisiones por ventas y servicios de garantías en ejecución del contrato de representación, razón por la cual era procedente la exención.

Por último, insistió en que la DIAN vulneró el derecho de defensa porque, pese a que las objeciones propuestas contra el requerimiento especial fueron presentadas en tiempo, no fueron tenidas en cuenta por la Administración.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.5.1. Parte demandante

La demandante dijo que los argumentos de la sentencia apelada no eran suficientes para demostrar que el contrato no se utilizó de manera exclusiva en el exterior. Insistió en lo expuesto en la demanda, que reiteró en el recurso de apelación.

2.5.2. Parte demandada

La **DIAN** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que de conformidad con el literal e) del artículo 481 del E.T. 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 están exentos del IVA.

Que en el presente caso, la demandante admitió que el contrato suscrito con Healthcare consistía en i) promover los productos de la contratante en el país y ii) prestar servicios de instalación, prueba, puesta en funcionamiento y servicios técnicos y de garantía.

Que, de igual manera, admitió que recibió comisiones por la venta de los productos de Healthcare y por los servicios prestados, que declaró como ingresos no gravados al estimar que el aprovechamiento del servicio tuvo lugar en el exterior.

Advirtió que no podía afirmarse que el servicio prestado por la demandante fue utilizado de manera exclusiva en el exterior, pues al tratarse de la promoción de ventas de equipos, así como de prestar el servicio de postventa, este hecho era generador del impuesto sobre las ventas.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si son nulas la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000053 del 3 de agosto de 2009, mediante la que la DIAN modificó la declaración del impuesto a las ventas presentada por la Gemedco por el 6º bimestre del año 2006 y la Resolución 900070 del 17 agosto de 2010, que la modificó la liquidación oficial.

Para el efecto, analizará si se encuentran probadas las causales de nulidad i) por violación del derecho de defensa y ii) por violación del literal e) del artículo 481 del E.T., por falta de aplicación.

3.1. De las causales de nulidad

3.1.1. De la nulidad por violación del derecho de defensa

a. Problema jurídico.

El problema jurídico radica en definir cómo se contabiliza el término establecido en el artículo 707 del E.T. para entender contestado el requerimiento especial. Definido este punto, la Sala decidirá si la DIAN violó el derecho de defensa por el hecho de haber dado por no contestado el requerimiento especial que le formuló a la demandante, por ser presentado extemporáneamente.

b. De la forma en que se contabilizan los plazos para contestar el requerimiento especial

El artículo 707 del E.T. establece:

Artículo 707. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. *Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, estas deben ser atendidas.*

El artículo 59 del CRPM establece que: «*Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y mes se entienden los del calendario*

común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal».

De otra parte, el inciso segundo del 67 del Código Civil dispone que *«El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 o 31 días, y el plazo de un año de 365 o 366 días según los casos».*

Conforme con las normas citadas, tratándose de los términos de meses o años, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina. La Sala ha dicho³ que cuando la norma se refiere al *«primer día de plazo»* debe interpretarse en el sentido de que el primer día de plazo corresponde a la fecha del día en que se notifica el acto administrativo. Que ese es el punto de partida para computar el plazo previsto en meses o años. De manera que, ese plazo finaliza a la media noche del último día de plazo, día que, en todo caso, debe coincidir con el del día en que se surtió, mes o año antes, la notificación.

c. El caso concreto

Para definir el caso concreto es menester tener en cuenta los siguientes hechos probados y no controvertidos.

³ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: LIGIA LÓPEZ DÍAZ. Bogotá D.C., 30 de agosto de 2007. Referencia: 25000-23-27-000-2002-01477- 01. Número interno: 15517. Actor: CAJA DE CRÉDITO AGRARIO INDUSTRIAL Y MINERO - En Liquidación. Demandado: DIAN. Este criterio ha sido reiterado por la Sala en sentencias del 23 de abril de 2009, 25 de marzo y 15 de julio de 2010, 11 de marzo de 2011 y 17 de septiembre de 2004, dictadas en los expedientes 16536, 16831, 16919, 17837 y 19275 respectivamente.

1. El 10 de enero de 2007, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año 2006.
2. El 16 de diciembre de 2008, mediante el Requerimiento Especial 312282008000003, notificado el 18 de diciembre de 2008⁴, la DIAN propuso modificar la declaración privada a efectos modificar el valor registrado como ingresos por operaciones no gravados.
3. El 19 de marzo de 2009, la demandante contestó el requerimiento especial⁵.
4. El 23 de agosto de 2009, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412009000053, la DIAN modificó la declaración del impuesto a las ventas presentada por la demandante por el 6º bimestre del año 2006, en los términos del requerimiento especial⁶.

En la parte considerativa de la liquidación oficial, la DIAN precisó que de conformidad con el artículo 707 del E.T. el plazo previsto en esa norma para contestar el requerimiento especial empieza *«el día siguiente de la notificación, por cuanto solamente en este día se cumple el primer día del período concedido para su respuesta»*.

No obstante lo anterior, a renglón seguido, y con fundamento en el artículo 62 del C.R.P.M. concluyó lo contrario, esto es, que el término

⁴ Folio 128 del C.A.A.

⁵ Folios 148 al 158 del C.A.A.

⁶ Folio 19 al 38 del C.P.

señalado en el artículo 707 se debe empezar a contar a partir del mismo día de la notificación.

De manera que, habida cuenta de que la notificación del requerimiento especial se surtió el 18 de diciembre de 2008, que el plazo de tres meses, contados a partir de ese mismo día, vencían el 18 de marzo de 2009, y que la demandante radicó el memorial de respuesta al requerimiento especial el 19 de marzo de 2009, lo dio por presentado extemporáneamente.

d. Conclusión de la Sala

De los hechos narrados, se puede apreciar que es un hecho no controvertido que el requerimiento especial se notificó el 18 de diciembre de 2008. En consecuencia, el plazo de tres meses que tenía la demandante para contestar el requerimiento especial vencía el 18 de marzo de 2009. Tampoco es un hecho controvertido que la demandante radicó la respuesta al requerimiento especial el 19 de marzo de 2009, esto es, el día siguiente a la fecha de vencimiento.

En virtud de que la Sala aclara que el plazo de meses se debe contar de día a día, que para el caso concreto sería del 18 de diciembre al 18 de marzo, está probada la presentación extemporánea del requerimiento especial y, en esa medida, la DIAN no violó el derecho de defensa de la demandante. No prospera el cargo.

3.1.2. De la nulidad por falta de aplicación del literal b) del artículo 420 del E.T. De si los servicios de corretaje, representación e intermediación prestados en el territorio nacional están exentos del impuesto sobre las ventas

a. Problema jurídico

El problema jurídico radica en establecer si los servicios que prestó la demandante en el territorio nacional (servicios de representación comercial) fueron utilizados exclusivamente en el exterior por la entidad extranjera que la contrató. La demandante alega que tales servicios sí fueron utilizados exclusivamente en el exterior y que, por eso, tiene derecho a la exención del impuesto sobre las ventas. Que como la DIAN no reconoció el derecho a la exención prevista en el literal b) del artículo 420 del E.T., violó esa norma por falta de aplicación.

b. De la exención del impuesto sobre las ventas por servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y que se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. De cuando se entiende utilizado un servicio en el exterior

El literal b) del artículo 420 del E.T. establece que la prestación de servicios en el territorio nacional constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

El artículo 1º del Decreto 1372 de 1992⁷ define servicio para efectos del impuesto sobre las ventas, así:

Artículo 1º. DEFINICIÓN DE SERVICIO PARA EFECTOS DEL IVA.

Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

Por regla general, los servicios se consideran prestados en la sede del prestador del servicio, independientemente del lugar en que se ejecute la actividad o labor contratada, con excepción de los servicios expresamente previstos en la ley⁸.

Precisamente, el literal e) del artículo 481 E.T., vigente para el 6º bimestre del año 2006, previó la siguiente excepción:

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. (...)

Como se puede apreciar, la norma transcrita establece que están exentos los servicios que, no obstante ser prestados en Colombia, se utilizan de manera exclusiva en el exterior. Se trata de lo que la jurisprudencia y la doctrina denominan exportación de servicios.

⁷ «Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6ª de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones»

⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA. 10 de octubre de 2007. Radicación 250002327000200300335 01. (15839). Actor: DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIAN.

Según la disposición citada, para que proceda la exención del impuesto sobre las ventas en este tipo de operaciones se requiere: *i)* que el servicio sea prestado en el país en desarrollo de un contrato escrito; *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 que, para el caso, eran los establecidos en el artículo 6º del Decreto 2681 de 1999.

Dado que la controversia en el presente caso alude a si se cumplió o no el segundo requisito, esto es, si el servicio fue utilizado exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia, la Sala se referirá, en concreto a ese requisito.

Pues bien, sobre ese requisito, la Sala ha precisado que el servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado se materializa en forma integral fuera del país⁹.

Según el precedente que se reitera, como la utilización del servicio se predica del destinatario, la sociedad o persona contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, es este el que debe disfrutar integral y exclusivamente del servicio, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior¹⁰, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior¹¹.

⁹ Ibídem

¹⁰ Ibídem. La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVATemis Segunda Edición, 1999

¹¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. M.P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. 28 de noviembre de 2013. Radicación número: 250002327000201100120 01. (19527). Actor: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA. Demandado: DIAN.

Por lo tanto, para que el servicio sea exento del impuesto sobre las ventas, debe verificarse en cada caso concreto que efectivamente se utilice¹² fuera del territorio nacional, pues solo de esa manera se configura la exportación, desde luego sin desconocer los demás requisitos que permiten acreditar el derecho a la exención, pero siempre bajo la premisa de darle prevalencia a lo sustancial sobre lo formal¹³.

En los típicos casos de representación, la Sala ha dicho que no es relevante el tipo de vínculo contractual mediante el que se realice la actividad. Que lo determinante es que se verifique que el provecho que genere el servicio prestado se materialice en el exterior. Por esa razón la Sala ha advertido que la cualidad que distingue la exportación del servicio para que sea exento de impuesto sobre las ventas no deviene de la celebración del negocio jurídico de venta del bien en el exterior, sino de la efectiva y exclusiva utilización del servicio por fuera del territorio colombiano¹⁴.

En ese sentido, en sentencia del 25 de marzo de 1998¹⁵, la Sala, al anular parcialmente un aparte del Concepto 35411 de 2 de mayo de 1996, que disponía que no estaban exentas actividades tales como la intermediación, la agencia comercial o la representación, señaló:

En efecto, la norma acusada excluye de la exención del impuesto a las ventas consagrada directamente en la Ley 223 de 1995, a los servicios de intermediación, agencia comercial y representación, que se realicen con personas sin residencia ni domicilio en el país, a pesar que por la naturaleza de tales mandatos, éstos también podrían prestarse en Colombia para ser utilizados en el exterior.

El agente comercial, por ejemplo, podría tener como actividad la de proporcionar clientes a una sociedad extranjera que tenga negocios o actividades en Colombia, para que ésta haga uso de ellos en el exterior. Igualmente los representantes e

¹² Utilizar. 1. tr. Aprovecharse de algo. U. t. c. prnl. DRA.: <http://lema.rae.es/drae/?val=utilizar>.

¹³ Op. Cit. Sentencia del 28 de noviembre de 2013.

¹⁴ Op. Cit. Sentencia del 10 de octubre de 2007.

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P: GERMÁN AYALA MANTILLA. 25 de marzo de 1998. Radicación: 8231. Actor: MARIO ESTEBAN VILLA. Demandado: DIAN.

intermediarios podrían propiciar negociaciones de la empresa que representan, para ser ejecutadas fuera del territorio nacional.

c. El caso concreto

Para resolver el caso concreto, se parte de los siguientes hechos probados y no controvertidos:

1. El 31 de enero de 2005, General Médica de Colombia S.A. - GEMEDCO S.A. y GE Healthcare suscribieron un «contrato de representación internacional de ventas y servicios»¹⁶.

El «contrato de representación internacional de ventas y servicios» suscrito entre la demandante, denominada en dicho acuerdo «la Representante» o «distribuidor» y Healthcare, denominada «la Compañía», señala:

(...)

1. DEFINICIONES

Para efectos de este Contrato, los términos que se señalan a continuación tendrán los significados siguientes:

1.5. “Servicios” Significará los servicios que se acuerdan que el Distribuidor prestará de conformidad con los términos de este Contrato, incluidos pero no limitados a los siguiente: (i) servicios para la instalación, prueba y puesta en servicio del Producto, (ii) servicios de garantía; (iii) servicios de posgarantía; y (iv) desempeño de FMI(s) (como se define mas adelante en el presente documento).

1.6. “Territorio” significará el país(s) y/o Territorio(s) señalados en los Términos Específicos para los cuales el Distribuidor ha sido nombrado por la Compañía como Distribuidor para la promoción, ventas y prestación de servicios de los productos.

(...)

2. NOMBRAMIENTO.

¹⁶ Folios 75 al 98 del C.A.A.

La Compañía por el presente documento nombra al Distribuidor y el Distribuidor por este documento acepta el nombramiento como uno de los distribuidores no exclusivos de la Compañía, para la promoción y venta de los Productos a los Clientes y prestación de Servicios en el territorio. Como resultado de ello el Distribuidor se compromete a realizar sus mejores esfuerzos para asesorar a la Compañía en la promoción de los productos en territorio y cumplir cabal y oportunamente sus obligaciones bajo este contrato.

(...).

3. RESPONSABILIDAD DE LA COMPAÑÍA

Durante la vigencia de este contrato, sujeto a las condiciones y términos del mismo, la Compañía respaldará los esfuerzos del Representante:

(a) suministrando información impresa comercial y técnica y otras publicaciones, las cuales la compañía puede poner a disposición para distribución general periódicamente;

(b) Suministrando acceso a las herramientas para el proceso de ventas de la Compañía mediante un contrato separado que debe ser firmado por la Compañía y el Representante;

(...)

5. RESPONSABILIDADES DEL DISTRIBUIDOR

Durante la vigencia de este contrato, el Representante será responsable de:

(...)

(e) a solicitud de la compañía, transmitir las y/o datos técnicos a los Clientes y, en la medida en que lo autorice la Compañía, participar y asesorar a esta última en las negociaciones de los contratos de ventas con los clientes. Todas las propuestas transmitidas de ese modo contendrán los "Términos y Condiciones Estándar de la Licitación Internacional GEM", vigentes al momento de la transmisión, y cualesquier otros términos y condiciones especiales aprobados previamente por escrito de la Compañía.

(...)

(g) prestar los servicios de cooperación con los Clientes en el Territorio, según la Compañía pueda solicitar periódicamente, para garantizar la satisfacción del cliente con respecto a cualquier pedido de Productos, incluida la asistencia en la resolución de cualquier demanda o queja de dichos clientes en relación con aquellos;

(...)

(j) después de la instalación de los Producto(s), solicitar al Cliente firmar el certificado de instalación correspondiente, como evidencia de su Aceptación de los Productos y, si el cliente firma, entregar prontamente a la compañía dicho certificado(s) de instalación,

(...)

7. LOS SERVICIOS

7.1 Durante la vigencia de este contrato, el Representante será responsable de suministrar los servicios siguientes, de acuerdo con los términos establecidos en este contrato y en el manual de operaciones:

- a) inspección e información del sitio antes de la entrega.
- b) instalación prueba y puesta en marcha del producto
- c) coordinación de capacitación de aplicaciones para el Cliente.
- d) servicios técnicos por garantía
- e) servicios técnicos postgarantía y
- f) FMI de seguridad obligatorias y opcionales (se definen mas adelante en el presente Contrato).

10 COMPENSACIÓN

10.1 Comisión de Ventas

10.1.1 Como contraprestación por los servicios prestados por el Representante a la Compañía bajo el presente contrato, la Compañía pagará al Representante una comisión sobre los pedidos de los Productos recibidos por los Clientes y aceptados por la Compañía durante la vigencia del Contrato, considerando que dichos pedidos han sido:

- (a) enviados por el Representante y/o
- (b) identificados especialmente por el Representante y recibidos directamente por la Compañía de los Clientes mencionado cuando, a criterio absoluto de la Compañía, dichos periodos resulten de los esfuerzos realizados por la Compañía.

(...)

10.2 Comisión por Contrato de Servicios

Además de una comisión por la venta de Productos, el Representante tendrá derecho a una comisión por contratos de prestación de servicios suscritos entre la Compañía y un cliente para la prestación de servicios de los Productos (en adelante en el presente documento "Contrato de Servicio"). (...)

Más adelante, el Anexo A del contrato en cuestión señala¹⁷:

¹⁷ Folios 93 al 95 del C.A.A.

Elementos de la Comisión de Ventas/ Compensación por servicio técnico

(a) Comisión de Ventas: las comisiones de ventas sobre pedidos de Productos se pagarán de acuerdo a las tasas que se presentan en las Tablas 1 y 2 siguientes, con base en los servicios de ventas prestados en relación con dichos pedido. La base para las comisiones de ventas es un porcentaje del Precio de Venta Neto para todas o una de las siguientes

Ventas

- *Comercialización de aplicaciones*
- *Esfuerzo de ventas*
 - *Preparación de cotizaciones con requerimientos GE*
 - *Publicación de pólizas de licitaciones autorizadas por GE*
 - *Negociación de precios dentro de la Autorización de precios GE*
 - *Términos de negociación de ventas que cumplen las políticas de ventas GE*

Manejo de pedidos

- *Asesoría con la Solicitud de permisos de importación*
- *Pólizas De cumplimiento que se requieran posteriormente*
- *Coordinar de instrucciones de embarque*
- *Coordinar ejecución del pedido*
- *Facilitar acuerdos comerciales*

Ventas listas para servir

- *Oficinas de ventas, vehículo, sistemas de TI, etc.*
- *Capacitación del personal de administración y ventas*
- *Procesos de manejo de ventas por requerimientos FE*
- *Asesoría en esfuerzos de cobranza*
- *Publicidad y promoción de ventas*

Servicio de ventas

- *Asegurar contratos de servicios en el punto de venta (POS)*

(b) Compensación por servicio técnico: la compensación por servicios técnicos sobre pedidos de Productos se pagará de acuerdo a las tarifas de compensación que se presentan en las Tablas 1 y 2 siguientes. La base para las comisiones de ventas es un porcentaje del precio de venta neto para una o todas las actividades técnicas siguientes:

Contrato mano de obra

- *Suministra mano de obra según se requiera para mantenimiento preventivo o correctivo para contratos de servicio entre la Compañía y los usuarios finales*

Instalación

- *Instalación del equipo*
- *Entrega de las tarjetas localizadoras del producto*
- *Diligenciar y enviar certificados de instalación*
- *Obtener los certificados de instalación aceptados*
- *Coordinar capacitación para aplicaciones*

Garantía

- *Servicios de mano de obra de garantía del producto*
- *Servicio posventa para el cliente*
- *Costo de nacionalización de partes garantizadas*
- *Administración e instalación del paquete en el sitio como lo requiera GE*
- *Devolución de las partes deterioradas durante los términos de garantía*

Servicios listo para servir

- *Instalación de oficinas y almacén*
- *Instrumentos, herramientas y vehículos*
- *Inventarios de partes*
- *Capacitación de personal de administración y de servicio*
- *Instalación de Instrucciones de modificación de campo (FMI)*
- *Procesos de gestión de servicios por requerimientos GE*
- *Planificación de instalación (Coordinación y administración de planificación de instalación, monitoreo para la preparación del sitio de instalación, y consultoría e información de estado del sitio para la Compañía.*

(...)

2. El 10 de enero de 2007, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año 2006, en la que reportó ingresos por operaciones no gravados por valor de \$1.616.863.000¹⁸.

3. El 7 de diciembre de 2007, Gemedco corrigió la declaración antes referida para modificar, entre otros, el valor de los ingresos por operaciones no gravadas a \$2.774.110.000. [No modificó el saldo a pagar]¹⁹.

¹⁸ Folio 101 del C.A.A.

¹⁹ Folio 102 del C.A.A.

4. El 16 de diciembre de 2008, mediante el Requerimiento Especial 312282008000003, notificado el 18 de diciembre de 2008²⁰, la DIAN propuso modificar la declaración privada a efectos de disminuir el valor registrado como ingresos por operaciones no gravadas y aumentar el correspondiente a operaciones gravadas, así²¹:

Renglón	Concepto	Valor declarado	Valor propuesto
30	Ingresos brutos por operaciones no gravadas	\$2.774.100.000	\$925.673.000
31	Ingresos brutos por operaciones gravadas	\$4.437.819.000	\$6.286.256.000
47	Total impuesto a cargo/impuestos generados por operaciones gravadas	\$673.879.000	\$969.629.000
52	Saldo a pagar por el periodo fiscal	\$296.571.000	\$592.321.000
56	Saldo a pagar por impuesto	\$225.640.000	\$521.390.000
57	Valor sanciones	0	\$473.200.000
58	Total saldo a pagar	\$225.640.000	\$994.590.000

La modificación del renglón 31 consistió en desconocer \$1.848.436.745, suma compuesta a su turno por \$1.540.091.385 registrados por la demandante como «*comisiones por venta de equipos*» y \$308.345.360 registrados como «*garantía servicio técnico*»²².

5. El 23 de agosto de 2009, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 3124120090000053, la DIAN modificó la declaración del impuesto a las

²⁰ Folio 128 del C.A.A.

²¹ Folios 127 al 147 del C.A.A.

²² Folios 142 y 143 del C.A.A.

ventas presentada por la demandante por el 6º bimestre del año 2006, en los términos del requerimiento especial²³.

6. El 17 de agosto de 2010, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución 900070, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión para levantar la sanción por inexactitud, como se expone a continuación²⁴:

Renglón	Concepto	Valor declarado	Valor propuesto
30	Ingresos brutos por operaciones no gravadas	\$2.477.100.000	\$925.673.000
31	Ingresos brutos por operaciones gravadas	\$4.437.819.000	\$6.286.256.000
47	Total impuesto a cargo por operaciones gravadas	\$673.879.000	\$969.629.000
52	Saldo a pagar por el periodo fiscal	\$296.571.000	\$592.321.000
56	Saldo a pagar por impuesto	\$225.640.000	\$521.390.000
57	Valor sanciones	0	0
58	Total saldo a pagar	\$225.640.000	\$521.390.000

d. Conclusiones de la Sala

En el presente caso, como se precisó en el problema jurídico, se controvierte si los servicios de representación prestados por Gemedco en ejecución del «contrato de representación internacional y ventas» suscrito con Healthcare, fueron utilizados exclusivamente en el exterior.

²³ Folio 19 al 38 del C.P.

²⁴ Folios 39 al 49 del C.P.

Para la demandante, dicha exigencia se cumplió en tanto que la prestación contratada fue aprovechada en el exterior por Healthcare, entidad extranjera sin negocios en Colombia, mientras que para la Administración, la promoción de las ventas y los servicios de posventa prestados por Gemedco tuvieron lugar en el territorio nacional.

Visto el contrato de representación, la Sala advierte, y así se reconoce y no controvierte en la demanda²⁵, que los servicios que presta Gemedco son esencialmente i) la promoción de los productos de Healthcare en Colombia y ii) el suministro de los servicios de posventa a los clientes de Healthcare.

La demandante alegó que los servicios se prestaron en Colombia pero que su aprovechamiento se produjo en el exterior, en la sede de Healthcare, puesto que aunque Gemedco contactaba los clientes potenciales, Healthcare efectuaba directamente la venta de los productos y era sobre los productos vendidos que Gemedco debía prestar el servicio de posventa [garantía].

La Sala considera que los ingresos de la demandante generados por concepto de «*comisiones por venta de equipos*» y de «*garantía servicio técnico*» se originaron en la prestación de servicios que fueron prestados, pero además utilizados, en el territorio nacional, pues el beneficio, provecho o utilidad de la prestación contratada por Healthcare se materializó en Colombia a favor de los clientes de Healthcare ubicados en el país.

Lo anterior por cuanto los productos cuya venta se comprometió a promover Gemedco tenían como destino Colombia y era sobre estos bienes que debía realizarse el servicio de posventa. Dicho en otros términos, los servicios

²⁵ Folio 10 del C.P.

fueron prestados a favor de clientes, que aunque de una compañía extranjera, estaba ubicados en el país y el destino final de la operación era Colombia.

Esto no quiere decir que cuando se trate de actividades de intermediación comercial en general, el hecho de que el comprador o cliente se encuentre ubicado en Colombia excluya la posibilidad de que el servicio se entienda utilizado en el exterior, pues en esos casos lo relevante es determinar el destino final de la operación intermediada.

Por tanto, es factible que en Colombia se lleven a cabo las gestiones necesarias para la realización del contrato, o lo que es equivalente a que el servicio se preste en el territorio nacional, pero que el destino final de la transacción sea un tercer país, esto es, su utilización o provecho que genera, se entiende realizado en el exterior.

En las anteriores condiciones, la Sala considera que la DIAN aplicó debidamente el literal e) del artículo 481 E.T., vigente para el 6º bimestre del año 2006. No prospera el recurso de apelación.

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,

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMASE la sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería al abogado Julio Cesar Ruiz Muñoz como apoderado de la DIAN.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ