



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá D.C., cuatro (04) de julio de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2020-00114-01 (28566)  
**Demandante:** Assist Card de Colombia SAS  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** IVA. 4º bimestre de 2017. Exportación de servicios. Intermediación letra c. del artículo 481 del ET.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la demandada contra la sentencia del 07 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió<sup>2</sup>:

Primero: Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000325 del 17 de octubre de 2018, a través de la cual se modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por Assist-Card, por el cuarto (4º) bimestre del año gravable 2017 y de la Resolución 622-007460 del 24 de septiembre de 2019, a través de la cual se confirmó la anterior al resolver el recurso de reconsideración interpuesto.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración de IVA del 4º bimestre del año 2017, de conformidad con la parte motiva de esta sentencia.

Tercero: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000325, del 17 de octubre de 2018, la Administración modificó la declaración del cuarto (4.º) bimestre del IVA de 2017, presentada por la actora, en el sentido de reclasificar los ingresos por exportación de servicios a ingresos por operaciones gravadas. Tras recurrirse, esta liquidación fue confirmada en la Resolución 622-007460, del 24 de septiembre de 2019<sup>3</sup>.

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso

<sup>1</sup> Samai CE, índice 4, certificado 60497475235D7337 F0E7AEAB2C3002C0 F34089446F22BDD5 C4520D119B157668 (pdf), pp. 1 y 2.

<sup>2</sup> Samai Tribunal, índice 33, certificado 587F4B96B10FC6F6 1722D865F31672F9 C61788279383735A 416A5961FC651A2C (pdf), pp. 37 a 39.

<sup>3</sup> Samai Tribunal, índice 8, certificado 358343860359BBDF A9D6BC1DD21FE4D2 6BA9685858BDBC72 4E89F0DFCDBD7D5E9 (zip).



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>4</sup>:

A. A título de nulidad.

Respetuosamente solicito a los honorables magistrados se declare la nulidad absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000325, del 17 de octubre de 2018, proferida por ... [la demandada], por medio de la cual se modificó oficialmente la declaración privada de Assist-Card de Colombia SAS, relacionada con el impuesto sobre las ventas del cuarto (4.º) bimestre del año gravable 2017; y (ii) la Resolución No. 622-007460, del 24 de septiembre de 2019, proferida por ... [la demandada] y a través de la cual se confirmó la liquidación oficial de revisión, en razón a que estos actos administrativos fueron proferidos a partir de una transgresión de la Constitución Política, de las disposiciones normativas que regularon el impuesto sobre las ventas y de la normativa relacionada con la imposición de la sanción por inexactitud, incurriendo en una falsa motivación, pretermitiendo una debida valoración probatoria fundamentada en la sana crítica y omitiendo la realidad de la operación de exportación de servicios desarrollada por la compañía.

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos, desarrollados, expuestos y debidamente acreditados por la demandante durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su honorable despacho se sirva declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados, realizando la depuración correspondiente derivada de la nulidad parcial.

B. A título de restablecimiento del derecho.

Respetuosamente solicito a los honorables magistrados que, como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se decrete como restablecimiento del derecho la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del cuarto (4.º) bimestre de 2017, en cual se declaró un saldo a favor de la compañía por valor de doscientos ochenta y un millones ochocientos ochenta mil pesos (\$281.880.000).

En caso de que su honorable despacho declare la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, solicito subsidiariamente se sirva establecer los conceptos y valores sobre los cuales se configuró la exportación de servicios cuestionada realizada por la compañía y declarada en el denuncia privado del impuesto sobre las ventas del cuarto (4.º) bimestre de 2017, realizando la depuración tributaria correspondiente derivada de la nulidad parcial.

Bajo tal contexto, invocó como vulnerados los artículos 6, 29, 95.9 y 363 de la Constitución; 1602 del Código Civil (Ley 84 de 1873); 264 de la Ley 223 de 1995; 2 de la Ley 489 de 1998; 3, 40 y 42 del CPACA (Ley 1437 de 2011); 7, 10 y 46 de la Ley 1480 de 2011; 167 y 176 del CGP (Ley 1564 de 2012); 447, 481, 683, 711, 742 y 743 del ET (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989); 20 (parágrafo) del Decreto 4048 de 2008; 2 del Decreto 2223 de 2013; y el concepto 59714 del 2014, cuyo concepto de violación puede sintetizarse así<sup>5</sup>:

La actora partió de señalar que se dedicaba principalmente a la representación de empresas nacionales y/o extranjeras en negocios relacionados con la promoción, comercialización y venta de servicios turísticos, en especial el servicio de asistencia integral al viajero en diferentes lugares del mundo, para la comercialización del servicio a través de las denominadas tarjetas de asistencia al viajero y, que en los meses de julio y agosto de 2017, en desarrollo de un contrato de exportación de servicios celebrado con Smallline Corp (Smallline), sociedad domiciliada en Uruguay, sin negocios o actividades en Colombia, le prestó el servicio de intermediación para la promoción y venta en el territorio colombiano de las tarjetas de asistencia al viajero, el cual fue utilizado

<sup>4</sup> Samai Tribunal, índice 9, certificado 2438B4EF081F9F79 861A1A1378A3E6C4 EE25EC7910AB17D3 86F7154753695D96 (pdf), pp. 11 y 12.

<sup>5</sup> Samai Tribunal, índice 9, certificado 2438B4EF081F9F79 861A1A1378A3E6C4 EE25EC7910AB17D3 86F7154753695D96 (pdf), pp. 11 y 12.



exclusivamente por la citada compañía en el exterior, intermediación por la que recibió una comisión.

*-Falsa motivación.* Expuso que el presupuesto fáctico sobre el cual fundamentó la demandada los actos acusados fue errado y contrario a las premisas de hecho realmente acaecidas y acreditadas con los medios de prueba aportados, pues la DIAN rechazó la exención del IVA sobre los ingresos percibidos por la intermediación efectuada, por considerar que la actora no limitó sus servicios a ofrecer y vender las tarjetas de asistencia al viajero, sino que prestó adicionalmente servicios de posventa propios de una central operativa, por lo que el disfrute integral de la actividad ejecutada en Colombia, no se había extinguido en el exterior.

Aseguró que acorde con el contrato de exportación de servicios y los soportes de su ejecución, los ingresos recibidos se derivaron de su intermediación en el ofrecimiento y venta de servicios que presta Smalline en el exterior -asistencia en viajes a viajeros colombianos en el exterior (asistencia en servicios médicos, funerarios)-. Anotó que el objeto contractual podía ser ejecutado a través de sus propios canales de venta, esto es, con su propia estructura o mediante agentes especializados, elementos probatorios que fueron pretermitidos en la valoración efectuada por la demandada.

Dado que el servicio prestado por la actora fue una mera intermediación, los ingresos generados por las ventas de las tarjetas de asistencia al viajero que se desplazaba al exterior fueron registrados en la cuenta 28151050, como ingresos recibidos para terceros. Ahora bien, prestados los servicios de intermediación, Smalline le pagó una comisión derivada del servicio exportado, que no de presuntas actividades adicionales, lo que solo fue la expresión del cumplimiento de las obligaciones pactadas.

Agregó que como medio probatorio adicional para acreditar la sustancia del servicio prestado por la actora *«la percepción de ingresos de la Compañía se encuentra estrictamente atada al uso de la marca y el “know how” de Smalline, en razón a que sin éstos, el servicio exportado de intermediación en el ofrecimiento y venta de planes de servicios de asistencia a viajeros, no podría ser prestado, toda vez que Smalline era la entidad habilitada para prestar los servicios al comprador de la tarjeta de asistencia al viajero, al ser la Compañía poseedora de la experticia y el alto conocimiento para la prestación del servicio que Assist-Card ofreció a través de la intermediación»*, aspectos demostrados con la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año gravable 2017.

Alegó que con los medios de prueba obrantes en el proceso estaba acreditada la exportación de servicios. Además, la autoridad tributaria, con fundamento en el material probatorio, había identificado y diferenciado las operaciones desarrolladas por la actora, así: (i) servicios de intermediación para el ofrecimiento y venta de tarjetas a viajeros que se desplazaban fuera de Colombia y que requerían asistencia en el exterior; (ii) intermediación en la venta de tarjetas a colombianos que viajaron dentro del territorio nacional, los cuales se registraron como ingresos gravados con IVA; y (iii) atención de extranjeros que viajaron a Colombia y que adquirieron la tarjeta en otros países. Sin embargo, pese a haber efectuado tal diferenciación, decidió confundir los servicios prestados por la actora. Así, la DIAN fundamentó los actos en premisas de hecho falsas, erradas e inexistentes y desconoció los presupuestos que correspondían.

Insistió en que la asistencia adquirida por los viajeros en Colombia hacia el exterior era prestada y garantizada por Smalline, a través de su red de prestadores de servicios en el exterior e iteró que la citada sociedad, entidad sin domicilio ni actividades en Colombia, fue la beneficiaria de los servicios exportados de intermediación para la venta de la asistencia de viajeros, los cuales utilizó exclusivamente en el exterior, circunstancia que



estaba expresamente determinada en el contrato, por lo que estos configuraban servicios exportados, acorde con el artículo 481 del ET, que exigía que los servicios fueran utilizados por parte del destinatario extranjero sin actividades en Colombia, lo que se cumplía en este caso. Citó un pronunciamiento de esta corporación<sup>6</sup> en el cual se hizo énfasis acerca de que la utilización del servicio se predica del destinatario.

En la misma línea, manifestó que no obraba prueba en el expediente que acreditara la obtención de ingresos gravados con IVA durante el 4.º bimestre de 2017 por \$3.971.583.000, de modo que la demandada negaba la existencia de la exportación de servicios, la intermediación y las comisiones derivadas de esta. Adujo que la valoración del servicio prestado fue inapropiada, pues la DIAN determinó que se prestó un servicio integral en Colombia por haber canalizado reclamaciones, expedir certificados de compra del servicio y realizar pagos con cargo a recursos de Smalline.

Sobre este particular, acotó que, la canalización de las quejas o reclamaciones, que en todos los casos son transmitidas a Smalline, compañía que finalmente reparaba los perjuicios causados al usuario, no hacía parte del servicio que la actora intermedió y que el viajero contrató, sino que era fruto de un servicio ejecutado o extinguido en el exterior, como tampoco lo eran los reembolsos, solo que dentro de las condiciones generales a que se comprometía aquella compañía con los viajeros estaba el de devolver los gastos incurridos en el exterior por la prestación del servicio que se había comprometido a cubrir, lo que en todo caso, se efectuaba previo estudio y autorización de la sociedad del exterior. Seguidamente, señaló que recibió quejas y reclamos, porque fue quien vendió el producto, y esto era lo acorde según las normas de protección al consumidor, sin que ello desnaturalizara el servicio exportado ni modificara el origen de la comisión, pues los viajeros no contrataron un servicio de quejas, de desembolso de dinero ni de expedición de certificados, sino una asistencia en el exterior. Destacó que el beneficio total y exclusivo del servicio de intermediación ocurrió en el exterior, dado que era la sociedad uruguaya la obligada a prestar íntegramente la asistencia contratada por el viajero.

*-Violación manifiesta y flagrante del principio de correspondencia, artículo 711 del ET.* Previo señalamiento de la aplicación de este principio, tanto respecto del acto preparatorio con la liquidación oficial, como con el acto que resuelve el recurso de reconsideración, adujo que mientras la controversia había versado, acorde con los dos primeros actos, sobre la naturaleza de los servicios prestados, por considerar la DIAN que no se había configurado la exportación por haberse efectuado actividades adicionales a la intermediación (posventa), la resolución que resolvió el recurso de reconsideración cambió la fijación de la controversia a si los servicios de intermediación para viajeros colombianos que se desplacen al exterior y extranjeros que visiten Colombia pueden delimitarse como exportación de servicios, lo que además de quebrantar el citado principio, violó el debido proceso -derecho de defensa y contradicción- y los principios de lealtad procesal y buena fe.

*-Falta de aplicación de los artículos 29 de la Constitución y, 3 y 42 del CPACA.* Afirmó que la Administración no se pronunció frente a todos los fundamentos expuestos en el recurso de reconsideración, por el contrario, recopiló de forma indebida los argumentos, adujo que reiteraban lo mismo, por lo que pretermitió los argumentos jurídicos, probatorios y fácticos, los cuales demostraban motivos de nulidad independientes contra la liquidación oficial al desarrollarse sobre premisas de hecho y de derecho excluyentes unas de las otras, proceder con el que se violó el derecho de defensa, contradicción y el

<sup>6</sup> Sección Cuarta, sentencias del 25 de abril de 2013 (exp. 19058, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 26 de febrero de 2014 y 18 de junio de 2014 (exps. 19090 y 20088, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).



debido proceso. Seguidamente, relató los argumentos de defensa expuestos en el recurso de reconsideración.

*-Indebida aplicación de la letra c. del artículo 481 del ET y el Decreto 2223 de 2013.* La demandada rechazó la exención, pues estimó que se incumplió la letra c. del artículo 481 del ET atinente al uso exclusivo en el exterior, bajo la consideración que el uso de la infraestructura en Colombia desnaturalizó el servicio exportado, lo cual no restringía la regulación, por el contrario, expresamente lo autorizaba al establecer que los servicios exportables «sean prestados en el país», por lo que era errado el entendimiento de la normativa y desacertada su aplicación.

Bajo la misma línea, agregó que los gastos incurridos por concepto de arriendo, telefonía, entre otros o la celebración de contratos para efectos de la comercialización de las tarjetas acreditaba la prestación del servicio en Colombia (expensas pagadas localmente). Al efecto, refirió una sentencia de esta Sección<sup>7</sup> que señaló que, en la exportación de servicios, lo determinante era la utilización efectiva del servicio prestado en el exterior.

*-Interpretación errónea de la letra c. del artículo 481 del ET.* Insistió que la demandada concluyó en los actos administrativos que el servicio de intermediación incumplía los requisitos de la letra c. del artículo 481 del ET debido al uso de la infraestructura de Colombia, lo que desconoce que el servicio exento del IVA condiciona que su prestación suceda en el territorio nacional.

*-Falta de aplicación del artículo 2 del Decreto 2223 de 2013.* Aseguró que la demandada desconoció el cumplimiento de los requisitos para la exención del IVA, pese a que se acreditó que los ingresos recibidos por la venta de las tarjetas para viajeros colombianos que viajaban al exterior fueron registrados como ingresos a favor de terceros, al igual que el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 2 del Decreto 2223 de 2013 con los documentos aportados con ocasión de la respuesta al requerimiento especial - inscripción en el RUT como exportador de servicios, el contrato de exportación, facturas, certificación del representante legal acerca de que el servicio fue utilizado exclusivamente en el exterior-.

*-El servicio de intermediación consta en un contrato escrito y suscrito entre Assist Card, en calidad de prestador de los servicios y, Smalline, como receptor de los mismos.* Señaló que, de conformidad con la letra c. del artículo 481 del ET, la exportación de los servicios se podía demostrar con los documentos que acreditaran la existencia de la operación, específicamente con el contrato celebrado entre las partes y suscrito el 30 de junio de 2004, adjunto a la demanda judicial, en el cual se acordó intermediar a Smalline en el ofrecimiento y venta de los planes de asistencias a viajeros, según el artículo 2, letra b. punto ii del Decreto 2223 de 2013.

*-Falta de aplicación de los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 20 párrafo del Decreto 4048 de 2008 y desconocimiento del concepto DIAN 59714 de 2014.* Sostuvo que la demandada rechazó la exención prevista en el artículo 481 del ET con fundamento en la documentación comprobatoria de precios de transferencia, dada la vinculación económica entre las partes y las actividades adicionales a la intermediación, por lo que desconoció la doctrina oficial en la cual se precisaba que, era factible la celebración de contratos de exportación de servicios con vinculados económicos, siempre que la

<sup>7</sup> Sección Cuarta, sentencias del 04 de marzo de 2010 (exp. 16626, CP: William Giraldo Giraldo); del 25 de abril de 2013 (exp. 19058, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).



compañía colombiana no se beneficiara del servicio utilizado en el exterior por la compañía contratante, de manera que la vinculación no desnaturalizaba el servicio de intermediación por el cual se le reconoció una comisión. Dada la desatención de la doctrina oficial, se transgredió - por falta de aplicación- el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y del párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

Agregó que las actividades de gestión no desnaturalizaban la exportación del servicio de intermediación como lo señalaba la DIAN, pues se trataba de actividades en que debía incurrir para el servicio de intermediación, tales como la estrategia de mercadotecnia y capacitación de la fuerza de ventas, sin las cuales no hubiese podido efectuar la intermediación.

*-Inaplicación del artículo 1602 del Código Civil.* Aseveró que la demandada al rechazar los ingresos registrados como exentos omitió lo pactado en el contrato, las obligaciones contractuales, el lugar de los negocios de Smalline que se situó en Uruguay, así como la calidad, naturaleza y los canales de comercialización del servicio prestado que eran de forma directa, a través de agencias y compañías de seguros y, que la utilización de los servicios sería exclusivamente en el exterior, todo lo cual estuvo demostrado con el acervo probatorio aportado, tanto de contenido material como financiero, que incluían los soportes de la ejecución del aludido contrato, por lo que la demandada infringió el principio de relatividad de los contratos, establecido en el artículo 1602 del Código Civil.

*-Falta de aplicación de la Ley 1480 de 2011, por desconocer la realidad y sustancialidad de la operación, al aducir que las labores adicionales impidieron la configuración de la exportación.* A tales efectos, insistió en que vendió tarjetas de asistencia al viajero a través de sus diferentes canales, cuyos ingresos registró como recibidos para terceros, lo cual fue reconocido por la demandada en la liquidación oficial, al igual que, por el servicio de intermediación recibió una comisión. No obstante, la demandada concluyó que, el servicio de intermediación no había sido exportado, porque la actora había asumido otras gestiones, como reclamaciones y devoluciones, lo que consideró como un servicio integral a los usuarios, que le beneficiaba.

Sobre lo anterior, explicó que con el propósito de prestar el servicio de intermediación en el ofrecimiento y venta de planes de servicios de asistencia a viajeros, procedió a instalar oficinas y telefonía para poder atender a los viajeros interesados en adquirir la asistencia que Smalline prestaría directamente en el exterior y señaló que incurrió en actividades adicionales en virtud de la Ley 1480 de 2011 (Estatuto del Consumidor), pues no obstante su calidad de intermediario, a la luz de las normas de protección al consumidor, por la comercialización de las tarjetas estaba obligada a responder por las condiciones de idoneidad, seguridad, funcionamiento y calidad del producto a los consumidores. Mencionó que el artículo 46 *ibidem* estableció que los proveedores de bienes comercializados a distancia debían permitir que el comprador hiciera reclamaciones y devoluciones por los mismos medios de la transacción original (para el caso, el intermediario), lo cual no afectaba la exportación de los servicios de intermediación, con todo, quien respondía por las reclamaciones era la sociedad extranjera.

*-Violación de los artículos [2] de la Ley 489 de 1998, 6 de la Constitución y 167 del CGP.* Reprochó que la DIAN hubiera descartado la utilización del servicio exclusivamente en el exterior, por haber suscrito contratos con terceros y asumido presuntamente obligaciones y derechos a nombre propio. Sobre este particular adujo que, el contrato de exportación de servicios celebrado con Smalline la facultó para intermediar la venta de las tarjetas, a través de cualquiera de los dos siguientes canales: (i) la estructura propia, como sus



oficinas físicas; o (ii) agentes especializados; lo que para el caso, correspondió a agencias de viajes y compañías de seguros<sup>8</sup>, lo que no desnaturalizaba la exportación del servicio, pues tales contrataciones se efectuaron en atención a la intermediación desarrollada. En todo caso, por cualquiera de los dos canales, el resultado financiero era igual, esto es que eran ingresos para terceros (Smalline prestadora del servicio comercializado).

*-Falta de aplicación del artículo 447 (sic) del ET.* Dado que el servicio prestado fue el de intermediación en el ofrecimiento y venta de planes de servicios de asistencia a viajeros al exterior, su determinación del IVA fue acorde con la regulación, porque no se le remuneró nada adicional. Por tanto, el hecho de que la DIAN gravara con el IVA las comisiones percibidas con ocasión de la exportación de servicios según el artículo 481 del ET implicaba el desconocimiento del artículo 477 *ibidem*.

*-Inaplicación de los artículos 743 del ET, 40 y 42 del CPACA y 176 del CGP.* Cuestionó la valoración del material probatorio de la demandada. Al efecto, citó jurisprudencia de esta corporación<sup>9</sup> sobre la aplicación de los artículos 743 del ET, 40 y 42 del CPACA y 176 del CGP. En esa línea, indicó que era necesario que la autoridad tributaria motivara debidamente sus decisiones a partir de elementos probatorios conducentes, pertinentes y útiles y, no a partir de apreciaciones subjetivas de los contratos suscritos y de la documentación comprobatoria de precios de transferencia del año 2017. También, alegó la indebida valoración de las pruebas contables, del contrato de exportación de servicios y las facturas de venta, pues ello acreditaba que la sociedad uruguaya era la única que se beneficiaba del servicio y no se trataba de un servicio integral prestado en Colombia.

*-Inaplicación de los artículos 683 del ET y, 95.9 y 363 de la Constitución.* Señaló que el rechazo de los ingresos exentos por el servicio de intermediación, pese a que cumplió la letra c. del artículo 481 del ET y el artículo 2 del Decreto 2223 de 2013, vulneró el principio del espíritu de justicia y equidad tributaria.

*-Improcedencia de la sanción por inexactitud e indebida aplicación del artículo 647 del ET por ausencia del hecho sancionable.* Aseveró que la Administración le impuso la sanción por inexactitud con fundamento a la supuesta generación de ingresos susceptibles de ser gravados con el IVA a la tarifa del 19%. Reprodujo el artículo 647 del ET y señaló que dentro de los supuestos de hecho definidos por la norma estaban la omisión de ingresos en las declaraciones tributarias a partir de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Citó pronunciamientos de esta Sección<sup>10</sup> que, a su juicio, han precisado el significado de los conceptos: falso, equivocado, incompleto y desfigurado en relación con los datos o factores reportados en las declaraciones tributarias y, a partir de ello, aseguró que la sanción era improcedente debido a que obedeció al criterio subjetivo de la DIAN, por haber considerado que no existían suficientes soportes que acreditaran el servicio prestado como una exportación de servicios, sin que se configurara un hecho sancionable.

*-Diferencia de criterios.* Tras hacer referencia al inciso 6 del artículo 647 del ET que regula tal circunstancia como eximente de responsabilidad, refirió jurisprudencia de esta corporación<sup>11</sup> en la que se ha precisado que la diferencia de criterios debe versar sobre

<sup>8</sup> Aviatur, Seguros de Vida Suramericana y Seguros Bolívar.

<sup>9</sup> Sección Cuarta, sentencia del 16 de marzo de 2011 (exp. 16522; CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

<sup>10</sup> Sentencias del 10 y 22 de marzo de 2011 (exp. 17492 y 17286; CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

<sup>11</sup> Sentencias del 12 de marzo y 23 abril de 2009 y del 16 de septiembre de 2011 (exps. 16575, 16941 y 17879; CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); del 05 de octubre de 2011 (exp. 12084, CP: María Inés Ortiz Barbosa) y del 16 de noviembre de 2016 (exp. 21983; CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

el derecho aplicable, mas no sobre un criterio personal y seguidamente planteó que se presentaba un error de apreciación en el derecho aplicable, referido a la calificación, interpretación y aplicación de la letra c. del artículo 481 del ET y 2 del Decreto 2223 de 2013, pues la discusión sustancial se centró en si los servicios de intermediación para la venta de tarjetas de asistencia a los viajeros habían sido efectivamente exportados y por ello los ingresos eran exentos, mientras que para la demandada los ingresos eran gravados, pese a que los datos declarados eran veraces y completos.

*-Nulidad de los actos administrativos demandados al fundamentar la imposición de la sanción en criterios meramente objetivos.* Sostuvo que no se había configurado el hecho sancionable, por lo que la Administración impuso la sanción por inexactitud con fundamento en criterios objetivos, pues no estaba demostrado que el servicio contratado por Smalline le beneficiara. Además, afirmó que las cifras declaradas son verdaderas, completas y existentes. Al efecto, refirió jurisprudencia constitucional<sup>12</sup> que ha reiterado que la imposición de las sanciones requiere el análisis de aspectos de naturaleza volitiva, como el ánimo defraudatorio, la ausencia de perjuicio, la diferencia de criterios jurídicos, entre otros aspectos de naturaleza subjetiva. Luego, citó jurisprudencia de esta corporación<sup>13</sup> en la que se ha señalado que tal sanción no procede de manera automática.

Manifestó que la demandada había omitido la valoración adecuada del acervo probatorio, que no constató los presupuestos de hecho aludidos y por ello, determinó la improcedencia de los ingresos exentos declarados e impuso erradamente la sanción por inexactitud.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demandante<sup>14</sup>. Al efecto, agrupó en dos problemas jurídicos la contraposición a los cargos de violación:

Adujo que la actora incumplió los requisitos previstos en letra c. del artículo 481 del ET y la disposición reglamentaria, toda vez que se estableció que el servicio prestado por la demandante no se utilizó exclusivamente en el exterior, puesto que realizó actuaciones posteriores a la venta, tales como atender reclamaciones de los viajeros y recobros por gastos efectuados en el viaje al exterior, lo cual se realizaba en territorio colombiano, de modo que se demeritaba la exportación del servicio. En particular, la norma exigía que la utilización del servicio fuera exclusivamente en el exterior y que tal utilización se efectuara por parte de empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, incluso si fueran vinculadas económicas siempre que fueron beneficiarias directas de los servicios prestados utilizados y consumidos exclusivamente fuera del territorio.

De igual forma, sostuvo que la actora prestó servicios adicionales posteriores a la venta, tales como utilizar su infraestructura personal, suscribir contratos y asumir gastos propios pagados a las agencias de viaje y aseguradoras. Adicionalmente, reveló la ejecución de actividades posteriores a la venta de asistencia al viajero como: atención al cliente, recepción de quejas, reclamos, reembolsos a prestadores de salud, lo que demostraba que el servicio no se concretó exclusivamente en el exterior.

<sup>12</sup> Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996, MP: Alejandro Martínez Caballero.

<sup>13</sup> Sección Cuarta, sentencia del 18 de febrero de 2000 (exp. 9715; CP: Daniel Manrique Guzmán), reiterada en sentencias del 18 de mayo y 7 de septiembre de 2001 (exps. 12040 y 12176, CP: María Inés Ortiz Barbosa) y del 16 de mayo de 2002 (exp. 12406; CP: Juan Ángel Palacio Hincapié).

<sup>14</sup> Samai Tribunal, índice 16, certificado 5297C53373E726BA 7698A2226F4F92C0 6FEEDE836A5C1D74 3DF806679DA6C9DD (pdf), pp. 1 a 23.

Indicó que, en todo caso, revisada la contabilidad de la actora, se evidenció que el servicio no se extinguía totalmente en el exterior, pues en el territorio nacional se habían realizado los reembolsos a prestadores de salud, gestión de cobro a clientes y proveedores y reembolsos a viajeros colombianos, por gastos incurridos en el exterior. Asimismo, aludió el Oficio DIAN 1895, del 06 de noviembre de 2018, que transcribía apartes de sendas jurisprudencias<sup>15</sup> de esta Sección sobre el requisito de no tener negocios o actividades en Colombia y la condición de verificar que el servicio hubiese sido prestado en el extranjero. Mencionó providencias<sup>16</sup> del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que en dos casos idénticos concluyeron que los servicios prestados por la actora no fueron utilizados integralmente en el exterior, por lo que aseguró que los actos administrativos acusados estaban debidamente motivados y no quebrantaban principios constitucionales.

Resaltó que la demandante había registrado contablemente como gastos propios los contratos con terceros, lo cual se evidenció con las facturas de venta de las agencias de viajes por comisión de venta de tarjetas a viajeros, asociados a los ingresos exentos, lo que se alejaba de una operación de mandato.

Reafirmó la procedencia de la sanción, dado que la contribuyente incurrió en la conducta infractora, pues incluyó en su declaración privada operaciones exentas por exportación de servicios con derecho a devolución, cuando en realidad eran ventas gravadas con el IVA, lo cual distorsionó la base gravable y dio como resultado un saldo a favor inexacto. Por otra parte, se opuso a la condena en costas.

### **Sentencia apelada**

El tribunal declaró la nulidad de los actos acusados<sup>17</sup>. Preliminarmente desestimó la vulneración del principio de correspondencia, dada la identidad del debate desde el inicio de la actuación administrativa, consistente en el incumplimiento de los requisitos previstos en la letra c. del artículo 481 del ET, pues la autoridad advirtió que el servicio no se utilizó exclusivamente en el exterior.

En relación con el análisis de fondo, el *a quo* señaló que acorde con el contrato suscrito entre la actora y la sociedad extranjera Smalline, las pruebas obrantes en el proceso y al acoger el precedente de esta Sección contenido en la sentencia del 15 de junio de 202<sup>18</sup>, en el que se dirimió un asunto idéntico al debatido, sobre otros bimestres de IVA, pudo establecerse que las comisiones se originaron en la prestación del servicio de intermediación en Colombia, el cual fue utilizado en el exterior, pues el destino final de la asistencia a viajeros se materializó en el exterior.

### **Recurso de apelación**

La demandada interpuso recurso de apelación contra de la decisión de primera instancia<sup>19</sup>. Planteó que el tribunal hizo una indebida interpretación normativa y valoración

<sup>15</sup> Sección Cuarta, sentencias 26 de [febrero] de 2009 (exp. 16165, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 04 de marzo de 2010 (exp. 16626, CP: William Giraldo Giraldo), del 16 de septiembre de 2011 y 28 de noviembre de 2013 (exps. 17879 y 19527, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

<sup>16</sup> Sentencias del 08 de noviembre de 2009 (rad. 25000-23-37-000-2017-00272-00, MP: Carmen Amparo Ponce Delgado) y del 11 de febrero de 2021 (rad. 25000-23-37-000-2017-01443-00, CP: Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda).

<sup>17</sup> Samai Tribunal, índice 33, certificado 587F4B96B10FC6F6 1722D865F31672F9 C61788279383735A 416A5961FC651A2C (pdf), pp. 1 a 39.

<sup>18</sup> Sección Cuarta, sentencia del 15 de junio de 2023 (exp. 27104, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

<sup>19</sup> Samai Tribunal, índice 36, certificado DA16C7A340345B39 E88DB0BBCE017257 7D18CFF50BD52C07 4D692C8B2EBE6E03 (zip), 1 (pdf), pp. 1 a 6.

probatoria, pues durante la investigación adelantada se demostró que el servicio prestado por la actora no se utilizó exclusivamente en el exterior, como quiera que realizó actuaciones posteriores a la venta, como la atención de reclamaciones por parte de los viajeros y soporte posterior a la venta, lo que no configura una utilización exclusiva en el exterior y demeritaba la condición de servicio exportado. Agregó que con las pruebas contables y documentales recopiladas se encontró que la actora prestó servicios adicionales a la venta de tarjetas, en este punto iteró las reclamaciones de los viajeros colombianos al exterior que fueron realizadas en el territorio nacional, adicionalmente los recobros de los viajeros por gastos efectuados en el viaje al exterior, así que el servicio se concretó en el territorio nacional.

Agregó que la sociedad demandante realizó la comercialización de tarjetas de asistencia al viajero para colombianos que requirieron este servicio en viajes en el país, operación de la que no le efectuó reconocimiento de ningún «*porcentaje de ingreso a Smallline Corp, pese a ser propietario del producto y a asumir la prestación del servicio, por tanto, no se cumple con lo estipulado en el literal c) del artículo 481 del ET*».

Adujo que analizada la operación de la actora, comprobable con las pruebas allegadas, se encontraba suficientemente acreditado lo siguiente: (i) el objeto real y contractual del servicio fue la intermediación para el ofrecimiento y venta de los planes de servicios de asistencia para los viajeros colombianos que se desplazaran al extranjero, así como para los extranjeros que visitaran Colombia; (ii) además de los servicios de intermediación, la actora prestó servicios adicionales posteriores a la venta de la asistencia al viajero, para lo cual utilizó su infraestructura, suscribió contratos y asumió gastos propios pagados a las agencias de viajes y aseguradoras; además de atender quejas reclamos y reembolsos de viajeros; (iii) a través de la contabilidad de la contribuyente se pudo constatar que se efectuaron reembolsos a prestadoras de salud, gestión de cobro a clientes y proveedores colombianos por gastos incurridos en el exterior, lo que implicó que el servicio no se materializó exclusivamente en el extranjero; (iv) la actora realizó operaciones comerciales por comisiones por venta de tarjetas de asistencia al viajero con terceros, que registró como gastos propios, lo que no correspondía a un mandato; (v) si bien la venta de tarjetas fue efectuada en Colombia, los servicios posventas también fueron prestados en el país, lo que desvirtuaba la prestación exclusiva de los servicios al exterior; y (vi) que la actora tenía contratos de asistencia al viajero con aseguradoras, Aviatur, Suramericana, Seguros Bolívar, cuyos beneficiarios eran los clientes de las empresas de seguros colombianas; adicionalmente las gestiones de reclamaciones del viajero al exterior, se debían realizar ante la oficina de la actora, lo que evidenciaba que el servicio no se limita a la intermediación, sino que incluía servicios posventas en Colombia.

Por tanto, la inclusión de operaciones exentas en el denuncia rentístico de ventas gravadas con el IVA configura la existencia del hecho sancionable por inexactitud.

### **Pronunciamientos finales**

La demandante reiteró los argumentos expuestos en las etapas procesales previas<sup>20</sup>.

El ministerio público solicitó la confirmación de la decisión de primera instancia<sup>21</sup>, toda vez que el servicio prestado por la actora cumplía con los presupuestos para ser considerado una exportación.

<sup>20</sup> Samai CE, índice 12, certificado 9AB94E78F336448D EC07335BC2B824F0 8AC92491DD964C8B B7503E0F29FC6E03 (pdf), pp. 1 a 20.

<sup>21</sup> Samai CE, índice 13, certificado 5DAA46C90A6690C6 FD31933CA8208AE8 ED01549A9183D004 898E473BC3B976D9 (pdf), pp. 1 a 17.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandada contra la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas.

### Problema jurídico

Corresponde definir si (i) el tribunal hizo una indebida interpretación de la letra c. del artículo 481 del ET e indebida valoración probatoria, dado que el servicio prestado por la actora incumplió los requisitos para la exención del IVA, puesto que no fue prestado exclusivamente en el exterior. De concluirse lo anterior en forma desfavorable a la actora, se definirá (ii) si procedía la sanción por inexactitud.

### Análisis del caso concreto

2- A juicio de la apelante, el tribunal hizo una indebida interpretación normativa y valoración probatoria, ya que en la actuación demandada se demostró que el servicio prestado por la actora no se utilizó exclusivamente en el exterior, como quiera que además de la intermediación prestó servicios adicionales posventa, para los cuales utilizó su infraestructura, suscribió contratos y asumió gastos propios pagados a las agencias de viajes y aseguradoras; además de atender quejas reclamos y reembolsos de viajeros. Afirmó que a través de la contabilidad de la actora pudo constatarse que efectuó reembolsos a prestadoras de salud, efectuó gestión de cobro a clientes y proveedores colombianos por gastos incurridos en el exterior, lo que implicó que el servicio no se materializó exclusivamente en el extranjero. También la contabilidad de la actora y las facturas por concepto de comisiones por venta de tarjetas expedidas por agencias de viajes evidenciaron que los gastos fueron propios, lo que era ajeno al mandato; al igual que se estableció la celebración de contratos de asistencia al viajero con aseguradoras, Aviatur, Suramericana, Seguros Bolívar y, que en todo caso, las gestiones de reclamaciones del viajero al exterior, se debían realizar ante la oficina de la actora.

También señaló que la demandante realizó la comercialización de tarjetas de asistencia al viajero para colombianos que requirieron este servicio en viajes en el país, operación de la que no le efectuó reconocimiento de ningún «porcentaje de ingreso a Smallline Corp, pese a ser propietario del producto y a asumir la prestación del servicio, por tanto, no se cumple con lo estipulado en el literal c) del artículo 481 del ET.

Su contraparte, *grosso modo* afirmó que el servicio prestado por la actora a la sociedad extranjera Smallline fue el de intermediación para la promoción y venta de tarjetas de asistencia al viajero que se desplazaba al exterior, cuyo ingreso fue registrado en la cuenta 28151050, como ingresos recibidos para terceros, actividad por la que percibió una comisión, que no por las presuntas actividades adicionales que solo fueron la expresión del cumplimiento de las obligaciones pactadas. Adujo que, con los medios de prueba obrantes en el proceso estaba acreditada la exportación de servicios. Además, la autoridad tributaria, con fundamento en el material probatorio había identificado y diferenciado las operaciones desarrolladas por la actora, así: (i) servicios de intermediación para el ofrecimiento y venta de tarjetas a viajeros que se desplazaban fuera de Colombia y que requerían asistencia en el exterior; (ii) intermediación en la venta de tarjetas a colombianos que viajaban dentro del territorio nacional, cuyos ingresos se registraron como gravados con IVA; y (iii) atención de extranjeros que viajaron a Colombia y que adquirieron la tarjeta en otros países. Sin embargo, pese a haber efectuado tal

diferenciación, la demanda decidió confundir los servicios prestados por la actora.

El tribunal acogió el precedente de la Sección Cuarta<sup>22</sup> en un asunto con presupuestos fácticos y jurídicos similares, entre las mismas partes y concluyó que el servicio de intermediación configuraba una exportación de servicios.

2.1- En consideración a que el debate bajo análisis guarda similitud fáctica y jurídica con lo definido en recientes pronunciamientos de la Sección<sup>23</sup> en procesos promovidos entre las mismas partes, la Sala reiterará en lo pertinente el criterio de decisión que orientó tales decisiones.

El artículo 481 del ET letra c. del ET, consagra una excepción al criterio de espacialidad del IVA, para aquellos servicios que cumplan las siguientes condiciones (i) que sean prestados en Colombia; (ii) sean utilizados exclusivamente en el exterior; (iii) por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia; y (iv) que cumplan los requisitos señalados por el reglamento (artículo 2 del Decreto 2223 de 2013), los cuales configuran exportación y en consecuencia son exentos de IVA.

La utilización total y exclusiva en el exterior del servicio por parte de 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, lo que se predica del destinatario del servicio prestado en Colombia. Sobre el particular ha señalado la Sección<sup>24</sup> que el beneficio integral y exclusivo del resultado de la actividad ejecutada en Colombia debe ser aprovechado en el exterior.

2.2- Acorde con el derecho aplicable y los precedentes que se reiteran, procederá la Sala a verificar los medios probatorios obrantes en el proceso:

(i) En el «*contrato de exportación de servicios*», celebrado el 24 de enero de 2011 entre Smalline y Assist Card<sup>25</sup>, en calidad de contratante y contratista respectivamente, se pactaron las siguientes cláusulas 3.1 y 3.2<sup>26</sup>:

3.1. Objeto. Servicios. En virtud del presente contrato, EL CONTRATISTA se compromete a prestar en Colombia sus servicios a EL CONTRATANTE, que consisten en servir de intermediario para ofrecer y vender los planes de servicios de asistencia de SMALLINE CORP SOCIEDAD ANÓNIMA, para los viajeros colombianos que se desplacen al exterior, así como para los extranjeros que visiten Colombia.

3.2. Alcance del objeto. (...) Parágrafo segundo. EL CONTRATISTA queda habilitado para intermediar el servicio ya sea por cuenta de su propia infraestructura o a través de agentes especializados para el efecto, tales como agencias de viaje, (...). Sin embargo, EL CONTRATANTE se reserva la facultad de reprobador cualquiera de las subsidiarias escogidas por EL CONTRATISTA, caso en el cual, deberá comunicarle y solicitarle que se suspenda la prestación del servicio con la subsidiaria.

<sup>22</sup> Sección Cuarta, sentencias del 15 de junio de 2023 (exp. 27104, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

<sup>23</sup> Sentencias del 09 y 16 de noviembre de 2023 (exps. 27512 y 27701 CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 15 de junio, 19 de julio y 21 de septiembre de 2023 (exps. 27104, 27317 y 27720, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 06 de junio de 2024 (exp. 28438, CP: Wilson Ramos Girón).

<sup>24</sup> Sentencia del 25 de abril de 2013 (exp. 19058, CP: Martha Teresa Briceño Valencia).

<sup>25</sup> El 30 de junio de 2004 el contrato fue celebrado entre la Compañía de Asistencia al Viajero de Colombia Ltda. (hoy Assist Card de Colombia SAS) con la empresa Assist Card Internacional S.A., la cual el 08 de abril de 2008 cedió su posición contractual a la sociedad Assist Card Internacional Services S.A. y el 28 de octubre de 2010 a Smalline Corp. S.A.

<sup>26</sup> Samai Tribunal, índice 8, certificado 358343860359BBDF A9D6BC1DD21FE4D2 6BA9685858BDBC72 4E89F0DFCDBD7D5E9 (zip).

(ii) Las facturas de venta 5070-000116 y 5070-000117 emitidas por la actora a Smalline, describen como concepto la comisión de exportación de servicios.

(iii) En visitas efectuadas a la contribuyente, la gerente administrativa y financiera, la contadora y la jefe de impuestos explicaron detalladamente la realización de las operaciones exentas, gravadas y excluidas del IVA. Las primeras que correspondían al servicio de intermediación para la venta de tarjetas de asistencia a viajeros al exterior, por la que percibió una comisión de Smalline; las segundas correspondían a la venta de los servicios de asistencia que directamente prestaba la actora a viajeros dentro del territorio; y la tercera, fueron ventas de tarjetas de asistencia a viajeros efectuadas en San Andrés, las cuales estaban excluidas del tributo. Adicionalmente, indicaron que, para diferenciar estas operaciones gravadas de las no gravadas, las tarjetas estaban identificadas con unos prefijos.

(iv) En consonancia con lo anterior, reposan en el expediente algunas facturas de venta emitidas por la actora que reflejan que hubo operaciones de venta de tarjetas de asistencia de viajes a agencias de turismo y a empresas nacionales, para cubrir a pasajeros nacionales y a extranjeros por servicios prestados en Colombia. Allí se identifican las tarjetas con códigos, cuyo prefijo propende por diferenciar si los ingresos eran gravados o desgravados, dado que la venta de servicios para viajeros a San Andrés era excluida del IVA.

(v) De los libros auxiliares aportados por la actora, que reposan en el expediente, se constata que cada tipo de operación fue clasificada así: los ingresos propios excluidos fueron registrados en la cuenta contable 41659506, los ingresos propios gravados en el código 41659505 y las comisiones por exportación de servicios se reportaron en la cuenta 41709505; por otra parte, los ingresos recibidos para terceros fueron contabilizados en la partida 28151020<sup>27</sup>.

(vi) Sobre las actividades desarrolladas por la actora, que fueron establecidas por la demandada, la liquidación oficial acusada señala:

*(...) no solo se limita a “ofrecer y vender” la tarjeta de asistencia al viajero, sino también a atender posteriores reclamaciones del servicio, presentadas por los viajeros y tramitadas por Assist Card de Colombia a través de sus oficinas, quien, además, realiza el pago con cargo a los recursos de Smalline Corp (...).*

*En la cuenta 28151020 se registran no solamente los giros que hace Assist Card de Colombia SAS a Smalline Corp, por concepto de las ventas de las tarjetas de asistencia para viajes internacionales, sino también las reclamaciones realizadas por los viajeros que adquirieron tarjetas de asistencia en Colombia para viajes internacionales, ventas sobre las cuales la sociedad recibe como ingreso una comisión y son declarados como exentos; a reclamaciones de extranjeros que adquirieron las tarjetas en otro país y cuya reclamación se hace en Colombia, [caso en el cual] Assist Card de Colombia SAS no recibe ningún ingreso y a reclamaciones de viajeros Colombianos que adquirieron tarjetas en Colombia para viajes nacionales, sobre los cuales Assist Card de Colombia SAS declara esas ventas como ingresos propios y gravados con el impuesto a las ventas. (...).*

*De la información obtenida en las entrevistas de empleados de Assist Card de Colombia SAS, se evidencia que la actividad y el servicio prestado por esta sociedad no solo se limita a la intermediación comercial como se señala en la respuesta al requerimiento especial, sino que realiza actividades y otras gestiones complementarias al servicio de asistencia médica como son: -el servicio del producto a través de las centrales de asistencia que consiste en recibir las llamadas remitidas desde el servidor internacional, abrir un expediente y asignarle un número, direccionar el caso al país donde debe ser manejado, independientemente si es colombiano o extranjero, atender*

<sup>27</sup> Ídem.

*reclamaciones a través de un grupo que forma parte de un grupo regional, quienes hacen la recepción, analizan, escanean y suben los documentos (solicitudes) al sistema; -búsqueda, contratación y pago de proveedores prestadores de servicios (médicos, ambulancias, hospitales, transportes, hoteles, etc.) y en general las demás que se necesitan normalmente para la asistencia al viajero, en los países designados por Smalline Corp en Centro América, menos México, las islas del Caribe, Colombia, Ecuador y Venezuela (...); -realizar el mantenimiento y actualización de la información en las redes de prestadores de servicios (...); -recibir las asistencias que redirecciona el sistema y solucionarle al usuario; -realizar el pago de los reintegros por gastos que los viajeros hacen en el exterior que no se pudieron pagar directamente por falta de proveedores (...); -realizar auditorías médicas de los casos que se presenten en cualquier parte del mundo; -mantener el contact center recibiendo llamadas de usuarios que desean adquirir la tarjeta de asistencia; -[servir] de puente entre los aliados externos que son empresas que requieren de los servicios como Sura, Bolívar y Assist Card, prestando el servicio a los usuarios que están dentro de las pólizas de seguros de estas empresas (...), entre otras actividades.*

*Por lo antes expuesto, (...) es posible concluir que Assist Card de Colombia (...) se constituye para el caso de las reclamaciones en la “central de atención” de Smalline Corp en Colombia, por cuanto tiene a disposición su infraestructura física, financiera y de personal para prestar un servicio post-venta de la tarjeta de asistencia al viajero, que va más allá de la simple “intermediación para ofrecer y vender”, que además la utilización del servicio que genera la exención no se utiliza íntegramente en el exterior (...), pues como se ha probado con la propia contabilidad del contribuyente, el servicio en muchos casos termina extinguiéndose en Colombia, mediante reembolsos a prestadores de salud, gestión de cobro a clientes y proveedores y reembolsos a viajeros colombianos por gastos incurridos en el exterior (...). De igual forma, es de tener en cuenta que, al no recibir, la sociedad investigada, pago adicional por estos servicios anexos, deja entrever que dichas actividades, todas aquellas distintas a la renta de tarjetas, forman parte del servicio integral de asistencia médica, el cual se reconoce dentro del valor total pagado por Smalline (...).*

*Por último, es de anotar que, la sociedad investigada registra como propios gastos de la operación (cuando se supone que está ejecutando un contrato de mandato) e imputa impuestos descontables, solicitándolos finalmente en devolución al estado colombiano y asociándolos a los presuntos ingresos disfrutados en el exterior, con lo cual se confirma una vez más la contradicción del contribuyente, pues para efectos del gasto la operación es propia y nacional, pero para efectos del ingreso es de exportación, estando la gestión ante y posterior en el territorio colombiano, sin quedarse en una mera acción de intermediación de venta, sino materializando un servicio de atención integral en Colombia, del cual se beneficia la sociedad extranjera en territorio colombiano e inclusive el mismo contribuyente.*

2.3- Conforme con las cláusulas contractuales, el acuerdo entre la actora y la sociedad extranjera tenía como objeto la venta en Colombia de planes de asistencia para viajeros colombianos que se desplazaran al exterior, así como los planes para los extranjeros que visitaran Colombia. Sobre este segundo aspecto se advierte que, los actos demandados señalaron que por la atención de reclamaciones de extranjeros que adquirieron la tarjeta en otros países, la actora no recibió ingreso y que, acorde con la facturación emitida y los registros contables de la actora, esta registró como gravados con IVA los ingresos por los servicios prestados directamente en Colombia. De hecho, la propia autoridad reconoció que esa operación de venta era diferente del servicio de intermediación que prestó la demandante a Smalline, compañía que era quien prestaba al viajero la asistencia contratada en el exterior.

Específicamente los propios actos demandados dan cuenta de que la actora realizó en Colombia: (i) la venta de tarjetas para viajes nacionales, cuyos ingresos registró como propios y gravados; (ii) la atención de reclamaciones de extranjeros que adquirieron la tarjeta en otros países, respecto de lo cual no recibió ingreso; y (iii) ventas de tarjetas de asistencia para viajes internacionales, sobre las cuales recibió una comisión que declaró como exenta.



Considerado todo lo anterior, conforme se definió en los precedentes, las ventas de tarjetas para viajes nacionales, a los que alude la demandada en su apelación, así como la atención de las reclamaciones de extranjeros en Colombia, no hicieron parte del servicio de intermediación que prestó la demandante a Smalline y por la cual percibió la comisión que trató como exenta. Así, no es objeto de debate que la actora haya efectuado otras operaciones que trató como gravadas con IVA o que no haya declarado ingresos por una actividad por la que no recibió ninguna remuneración de la contratante.

Para mayor precisión, se advierte que lo que cuestiona la apelante es que la actora hubiera realizado de manera conjunta la venta de tarjetas de asistencia de viajes para ser utilizadas en Colombia y para usarse en el extranjero, así como la atención de reclamaciones de extranjeros de tarjetas adquiridas en el exterior, pues considera que ello desvirtúa el servicio de intermediación exportado. Empero, tal como lo indicó la sala en los precedentes reiterados, *«independientemente que el contribuyente hubiere registrado otras operaciones gravadas o no, lo que se debe verificar es si respecto de las que son objeto de la exención, la asistencia de viaje es prestada por Smalline en el exterior»*.

Dado que el tribunal dirimió el debate sustentado en los mismos aspectos jurídicos y fácticos que orientaron los precedentes, la Sala desestimaré el cargo de indebida interpretación normativa y valoración probatoria por parte del tribunal, que reclama la impugnante, pues las actividades adicionales al servicio de intermediación para la oferta y venta de la asistencia de viajeros colombianos al exterior no desnaturaliza la exportación del servicio, en tanto las pruebas obrantes en el plenario dan cuenta que el provecho del servicio de asistencia en el exterior, para el cual intermedió la actora fue obtenido por la sociedad extranjera contratante, quien fue quien prestó ese servicio al viajero en el exterior.

Ahora, si bien la contribuyente realiza gestión de proveedores, reclamaciones y reembolsos a viajeros del exterior, para la Sala esto hace parte de la intermediación en las ventas para viajeros colombianos al exterior. Agréguese que la venta de tarjetas realizada por medio de terceros, como aseguradoras o agencias de viajes, estaba permitido en el contrato de exportación de servicios, al prever que la actividad podía ser efectuada a través de otros agentes, los cuales podían ser reprobados por Smalline.

Valga advertir igualmente que la Sala ha precisado que el hecho de que haya vinculación económica entre las compañías no afecta la posibilidad de que se configure la exportación de servicios, pues lo que se restringe es que el beneficiario del servicio prestado en Colombia a una empresa extranjera, sea un vinculado económico suyo ubicado en territorio nacional; sin embargo, en el *sub lite*, el beneficio o provecho del servicio de promoción de las tarjetas de asistencia para viajeros colombianos al exterior, fue reportado por la entidad extranjera del exterior -contratante-, en tanto obtuvo clientes para los servicios que presta, lo cual se materializó en el exterior.

De conformidad con lo analizado, encuentra la Sala que el tribunal valoró debidamente los medios probatorios e interpretó adecuadamente la normativa aplicable, pues conforme concluyó, las condiciones para que se configurara la exportación de servicios fueron satisfechas, en tanto la beneficiaria del servicio de intermediación para la promoción y venta de tarjetas de asistencia para viajeros al exterior, fue la sociedad uruguaya (Smalline), materializándose el provecho del servicio en el exterior, pues la asistencia era utilizada por los viajeros en el exterior y prestada por la sociedad contratante.



No prosperan los cargos de apelación, en consecuencia, se confirmará la sentencia de primera instancia.

### Conclusión

3- A efectos de la exportación de servicios, el requisito de la utilización total y exclusiva en el exterior del servicio se cumple en la medida en que se acredite que el provecho o beneficio se radica totalmente en el destinatario contratante del servicio, persona o entidad extranjera sin domicilio, ni negocios o actividades en Colombia.

### Costas

4- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

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

### FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta  
Salva voto

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>