



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

Bogotá D.C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00115-01 (27701)
Demandante: ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS
Demandado: DIAN
Temas: IVA. Bimestre 5.º de 2016. Exportación de servicios. Intermediación. Artículo 481 [c] ET.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

«PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas. [...]».

ANTECEDENTES

El 16 de noviembre de 2016, ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS, presentó la declaración de IVA por el quinto bimestre de 2016, en la cual registró un saldo a favor de \$161.684.000², solicitado en devolución³.

El 22 de diciembre de 2017, la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió el Requerimiento Especial 322402017000332⁴, en el cual propuso reclasificar ingresos por exportación de servicios a ingresos por operaciones gravadas (\$4.053.348.000), aumentar el impuesto generado e imponer sanción por inexactitud (\$648.536.000), para fijar el saldo a pagar en \$1.135.388.000. La actora dio respuesta a este acto⁵.

El 21 de septiembre de 2018, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000307⁶, en la cual acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁷.

El 13 de septiembre de 2019, mediante la Resolución 992232019000136⁸, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio.

¹ Índice 27 en Samai. Primera instancia.

² Fl. 13 c.a. 1

³ Fls. 1-2 c.a. 1

⁴ Fls. 1095 c.a. 6 a 1114 c.a. 6A

⁵ Fls. 1134 a 1193 c.a. 6A

⁶ Fls. 113 a 201 c.p. 1

⁷ Fls. 1288 c.a. 7 a 1348 c.a. 7A

⁸ Fls. 203 a 229 c.p. 2



DEMANDA

ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes⁹:

«PRETENSIONES

A. TÍTULO DE NULIDAD

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados se declare la Nulidad Absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000307 del 21 de septiembre de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se modificó oficialmente la declaración privada de ASSIST-CARD DE COLOMBIA S.A.S., relacionada con el impuesto sobre las ventas del quinto (5°) bimestre del año gravable 2016; y (ii) la Resolución No. 622-992232019000136 del 13 de septiembre de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y a través de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión, en razón a que éstos Actos Administrativos fueron proferidos a partir de una transgresión de la Constitución Política, de las disposiciones normativas que regularon el impuesto sobre las ventas y de la normativa relacionada con la imposición de la sanción por inexactitud, incurriendo en una Falsa Motivación, pretermitiendo una debida valoración probatoria fundamentada en la sana crítica y omitiendo la realidad de la operación de exportación de servicios desarrollada por la Compañía.

En caso 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 quinto (5°) bimestre de 2016, en la cual se declaró un saldo a favor de la Compañía por valor de ciento sesenta y un millones seiscientos ochenta y cuatro mil pesos (\$161.684.000).

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 quinto (5°) bimestre de 2016, realizando la depuración tributaria correspondiente derivada de la Nulidad Parcial».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

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

⁹ Fls. 5-6 c.p. 1



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

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

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

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

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

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

En la liquidación de revisión, la DIAN señaló que la actora realizó las siguientes operaciones identificables: i) prestó los servicios de intermediación para el ofrecimiento y venta de tarjetas a viajeros que se desplacen fuera de Colombia, que registró como ingresos exentos, ii) la intermediación en la venta de tarjetas a colombianos que viajaron dentro del territorio nacional, la cual se registró como ingresos gravados, y iii) la atención de extranjeros que viajaron a Colombia y que adquirieron la tarjeta en otro país, lo que evidencia que diferenció e identificó las operaciones realizadas por Assist Card delimitando como un servicio específico, el relacionado con la intermediación en la venta de tarjetas a viajeros que se desplazarían fuera del país, servicio que al haber sido exportado hacia Uruguay, fue exento de IVA. No obstante, aunque diferenció los



servicios desarrollados por la compañía, sin sustento fáctico o legal, decidió confundir los servicios desarrollados por esta.

La DIAN se equivocó al considerar que Assist Card prestó un servicio integral en Colombia por canalizar reclamaciones, expedir certificados de compra del servicio y realizar pagos con cargo a recursos de la compañía uruguaya, pues por disposiciones legales de protección al consumidor, la canalización de la queja y/o solicitud de desembolso de gastos incurridos por el viajero, se efectuaba por Smalline a través de Assist Card, quien realizaba el desembolso de los gastos previa autorización de la compañía uruguaya, pues esta última es la que responde por dichos rubros. Dado que el producto fue adquirido en Colombia en virtud de un servicio exportado, el conducto de comunicación inicial para quejas y reclamos corresponde a Assist Card.

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

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

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

Falta de aplicación del artículo 2 del Decreto 2223 de 2013: Contrario a lo aducido por la DIAN, la actora cumplió los requisitos señalados en este artículo, toda vez que con la respuesta al requerimiento especial acreditó que se encontraba inscrita en el RUT como exportador de servicios, y aportó las facturas, los soportes contables, el contrato de exportación de servicios y la certificación del representante legal de Assist Card, que da cuenta que los servicios fueron prestados para ser utilizados exclusivamente en el exterior.

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



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

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

Falta de aplicación de la Ley 1480 de 2011: No es procedente que la Administración desconozca la realidad y sustancialidad de la operación al aducir que las labores adicionales ejecutadas por la actora impidieron la exportación de servicios, ya que instalar oficinas y gestionar reclamaciones y devoluciones de los viajeros, son gastos efectuados en virtud del Estatuto del Consumidor. Conforme con dicha normativa, es una obligación de todo productor y proveedor responder por la calidad, idoneidad, y funcionamiento de los productos. Por eso, aunque Assist Card solo fuera un intermediario, por disposición legal, debía garantizar las condiciones de calidad en la prestación del servicio a los consumidores de las tarjetas.

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

Falta de aplicación del artículo 447 del ET: La Administración inaplicó la referida norma al gravar con IVA los ingresos percibidos por la actora por \$4.053.348.000, que correspondieron a comisiones por la intermediación para ofrecer y vender los planes de servicios y asistencia a viajeros en el exterior, exentas del IVA, en cuanto se demostró que la exportación se materializó, por lo que la determinación del impuesto fue acorde con la legislación aplicable, teniendo en cuenta que la actora no prestó servicios a los viajeros en Colombia, relacionados con la asistencia en viajes.

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

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



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

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

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, y solicitó condenar en costas y agencias en derecho a la demandante, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

No puede señalarse que hubo violación del principio de correspondencia, porque el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración guardaron relación en el sentido de verificar si la demandante cumplía los requisitos para la exención por exportación de servicios; cosa diferente es que con las pruebas recaudadas se haya determinado que la actora también realizó las mismas operaciones en Colombia, es decir, la venta de tarjetas de asistencia a viajeros colombianos que realizan viajes en el territorio nacional, sorprendiéndole a la Administración que esta venta la registrara como ingresos propios, y no le entregara un porcentaje a Smalline.

De las pruebas recaudadas en sede administrativa, se evidenció que entre Smalline Corp y Asssit Card, existe vinculación económica, deduciéndose que el servicio prestado por la actora no se utilizó exclusivamente en el exterior, porque realizó actuaciones posteriores al ofrecimiento y venta de las tarjetas de asistencia, como la atención de las reclamaciones de los viajeros colombianos al exterior, y recobros de los viajeros por gastos efectuados en el viaje al exterior, las cuales se realizaron en el territorio colombiano, utilizando su infraestructura y personal, suscribiendo contratos, asumiendo gastos propios cancelados a las agencias de viaje y aseguradoras, por lo que no cumple los requisitos establecidos en los artículos 481 [c] del ET, y 2 del Decreto 2223 de 2013.

No puede argumentarse que la interpretación dada por la Administración en relación con la utilización de la infraestructura es errada, por cuanto si bien es cierto la venta de tarjetas fue realizada en Colombia, los servicios post venta también fueron ejecutados en el país (*Colombia*), lo que desvirtúa que los servicios hayan sido consumados exclusivamente en el exterior; además, hubo gastos asumidos como propios por los contratos con terceros, ingresos que fueron registrados igualmente como exentos.

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

¹⁰ CD 2 c.p. 2



Revisada la contabilidad de la demandante se evidencia que las facturas de venta de las agencias de viaje y similares, por concepto de comisión de venta de tarjetas de asistencia al viajero con terceros, son registradas por la actora como gastos propios, y en esa medida, no puede considerarse que estas erogaciones correspondan a una operación por cuenta de terceros.

Se comprueba que la actividad realizada por la demandante no consiste en una simple intermediación, sino que se trata de una operación de venta con soporte en el territorio nacional, por el cual debe responder la actora, desvirtuándose que el servicio sea exento, debiéndose gravar con la tarifa general de IVA, porque no fue utilizado exclusivamente en el extranjero, incumpliendo el artículo 481 [c] del ET.

Se configuró uno de los hechos sancionables previstos en el artículo 647 del ET, en cuanto la sociedad incluyó en su declaración operaciones exentas cuando eran gravadas a la tarifa general de IVA.

TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 31 de mayo de 2022¹¹ se prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y su contestación, se negó la prueba solicitada por la demandante¹², se declaró cerrado el periodo probatorio y se dio traslado para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, por lo siguiente¹³:

No existió vulneración del principio de correspondencia, pues en el requerimiento especial y en los actos posteriores, el hecho se refirió a la reclasificación de los ingresos, por cuanto la demandante no acreditó los requisitos para acceder al beneficio de ser tratados como exentos.

En el contrato suscrito entre Assist Card y Smalline y como consta en el registro contable de los ingresos en el periodo discutido, se generaron comisiones por la venta de las tarjetas de asistencia médica, servicio que fue prestado en el territorio nacional, como se desprende del referido contrato, donde se lee que la intermediación es para «ofrecer y vender los planes de servicios para los viajeros colombianos que se desplacen al exterior, así como para los extranjeros que visiten Colombia»; situación diferente es que los servicios médicos que contiene el plan sean prestados en el exterior para los clientes que viajan, sin ser la demandante quien presta el servicio de atención médica en el exterior, sino la intermediación en la venta de los planes, operación comercial ajena al contenido del contrato de aseguramiento.

Reposan también en el expediente administrativo documentos que dan cuenta de que la sociedad actora, además de prestar el servicio de intermediación en la venta de tarjetas de asistencia, realizaba gestiones de atención a reclamaciones por el recobro

¹¹ Índice 17 en Samai. Primera instancia.

¹² Interrogatorio de parte del *Chief Financial Officer* y del *Chief Legal Officer*, para que se refirieran a los hechos relacionados con la exportación del servicio realizado por la sociedad frente al contrato suscrito con Smalline Corp.

¹³ Índice 27 en Samai. Primera instancia.



de gastos de viajes, lo que implicó la utilización de su infraestructura financiera, física y de personal. El ejemplo son los correos electrónicos remitidos por la actora a las agencias de viajes, donde pone en su conocimiento los trámites de los reembolsos solicitados por los clientes, o los formularios de solicitud de reembolso diligenciados por los viajeros reclamantes de la cobertura del plan asistencial con ocasión de la cancelación de los viajes.

Ello permite concluir que la demandante, además de servir como intermediaria en la venta de tarjetas de asistencia, asumió funciones posteriores de atención a terceros para quejas y reclamos que desdibujan la procedencia del beneficio de exención, al haberse consumido la utilización del servicio post venta en el territorio colombiano.

De los supuestos fácticos que debe demostrar el contribuyente para acceder al beneficio fiscal, sólo aparece demostrado que el servicio fue prestado en Colombia. La demandante tenía la carga de probar los hechos en que fundó su inconformidad, pues es a ella a quien le incumbe probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que persigue; luego, si pretendía acceder a la exención del impuesto sobre las ventas por la exportación de servicios, debió demostrar que el servicio se utilizó exclusivamente en el exterior.

Dado que el negocio tenía asociado el reconocimiento de actividades y/o servicios post venta prestados y utilizados en Colombia, recibiendo con ello una comisión, se concluye que los ingresos declarados por la actora que fueron reclasificados por la Administración, se encuentran gravados con el IVA.

Al ser Smallline la beneficiaria del servicio de intermediación en las ventas de asistencias médicas, era quien debía utilizarlo o aprovecharlo de manera íntegra y exclusiva fuera del territorio nacional; no obstante, en Colombia la demandante realizó actividades post venta para la sociedad extranjera, por lo que no se acreditó que el destino final de la transacción fuera en el extranjero. Así se concluyó en sentencia del 9 de febrero de 2023, dictada dentro del expediente 2020-00113, en la que se discutió la legalidad de los actos que determinaron el IVA por el primer bimestre de 2016.

Como se desvirtuó la exención y se liquidó un impuesto a cargo inferior al que correspondía, hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del ET.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia de primera instancia y acceder a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

Aunque la sentencia debe resolver todos los elementos de hecho, de derecho y probatorios determinados en la demanda y en su contestación, conforme a los artículos 187 del CPACA y 281 del CGP, el *a quo* resolvió, en forma errada, uno de los problemas jurídicos planteados como objeto de la *litis*, sin resolver la totalidad de los asuntos en discusión, por lo que, para garantizar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, se solicita absolver todos los aspectos fácticos, jurídicos y probatorios expuestos en el medio de control.

¹⁴ Índice 30 en Samai. Primera instancia.



El Tribunal pretermitió los hechos al confundir la operación de intermediación realizada por la actora en favor del prestador de los servicios comercializados -Smalline Corp Services-. A partir del contenido del contrato de exportación de servicios, la actora se encontraba facultada para cumplir sus obligaciones a partir de dos mecanismos: i) a través de su propia estructura o, ii) a través de agentes especializados.

De la interpretación sistemática de las cláusulas contractuales se tiene que las presuntas actividades de post venta realizadas por la actora, no se erigieron como decisiones autónomas e independientes del intermediario, pues respondieron a las indicaciones impartidas por Smalline como receptor del servicio; el servicio de asistencia en viajes adquirido por el cliente de Smalline, el cual es independiente de la intermediación prestada por la actora, consistió en la asistencia en el exterior de servicios médicos, funerarios, transporte, entre otros, los cuales fueron prestados y ejecutados única y exclusivamente por esta, desde y en el exterior. Esto se reafirma en las facturas y en el registro contable de las comisiones como ingresos para terceros.

Assist Card no era responsable de contratar, contactar, manejar o supervisar la red de prestadores de servicios en el exterior, como centros médicos, funerarias, transporte, etc.; por el contrario, Smalline era la encargada de contratar y gestionar dicha red de prestadores de servicios a favor de quienes viajan al exterior.

El *a quo* no tuvo en cuenta el precedente jurisprudencial contenido en la sentencia del Consejo de Estado del 7 de julio de 2022, expediente 25923, con lo cual vulneró el principio de igualdad consagrado en los artículos 13 de la CP, y 3 del CPACA. Conforme al precedente, en el cual se resolvió un caso asimilable y análogo a este, la ejecución de actividades en Colombia con el propósito de exportar los servicios era válida, procedente y no desnaturalizaba la exportación de servicios.

Para el Consejo de Estado, si en el marco de una exportación de servicios de promoción y venta de servicios en el exterior, como en este caso, se ejecutan actividades adicionales como «*la recepción de documentos, suministro de información de los cursos de idiomas o el traslado de recursos de los estudiantes a la sociedad extranjera*» ello hace parte de las prestaciones propias del servicio de promoción y venta exportado, lo cual no constituía un argumento para rechazar la exportación de servicios y, con ello, el tratamiento del IVA como exento.

El Tribunal pretermitió aplicar la Ley 1480 de 2011, al considerar que las presuntas actividades post venta realizadas por la actora, desnaturalizaron la exportación de servicios. Con el propósito de prestar el servicio de intermediación en el ofrecimiento y venta de planes de servicios de asistencia a viajeros, la sociedad procedió a instalar oficinas y telefonía donde pudiera atender a los viajeros interesados en adquirir el servicio que Smalline prestaría directamente desde el exterior, actividades en las que incurrió la actora en virtud del Estatuto del Consumidor, hecho pretermitido en los actos acusados.

Conforme a dicho Estatuto, si bien Assist Card es el primer conducto de los compradores en Colombia para la presentación de quejas, reclamos y devoluciones, solo procede a restituir o reembolsar a los usuarios, previa autorización de Smalline.

El *a quo* no analizó el material probatorio aportado incurriendo en una falta de aplicación de los artículos 742, 743 y 744 del ET, 40 y 42 del CPACA, y 164, 165, 167 y 176 del



CGP. De dicho acervo (*contrato de exportación de servicios, auxiliar de ingresos recibidos para terceros, facturas de ventas del bimestre, RUT de la sociedad y entrevistas recaudadas por la DIAN*) se evidencia que los servicios de intermediación en el ofrecimiento y venta de los servicios que presta Smalline a los viajeros en el exterior, fue prestado en Colombia, y su beneficio única y exclusivamente se concretó en el exterior, esto es, en Uruguay, donde se encuentra ubicada dicha sociedad, por lo que la actora cumplió los requisitos señalados en los artículos 481 [c] del ET, y 2 del Decreto 2223 de 2013.

El Tribunal cimentó su decisión de negar las pretensiones de la demanda con base en la sentencia del 3 de febrero de 2023 proferida en primera instancia dentro del expediente 25000-2337-000-2020-00113-00, a pesar de que no se encuentra ejecutoriada, por cuanto fue objeto de un recurso de apelación por parte de la actora, transgrediendo el contenido normativo incorporado en el artículo 302 del CGP.

El *a quo* confirmó de manera improcedente la imposición de la sanción por inexactitud, en contravención del artículo 647 del ET, pues se demostró que la sociedad no incluyó datos equivocados, incompletos, o desfigurados en su denuncia. De no prosperar la revocatoria íntegra de la sentencia impugnada, se tiene que se configuró una diferencia de criterios en el derecho aplicable, consistente en un error de derecho frente a los requisitos normativos relativos a la exención por exportación de servicios.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 29 de junio de 2023¹⁵ se admitió el recurso de apelación y se concedió el término establecido en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA para que los sujetos procesales se pronunciaran en relación con el mismo.

La **demandada**¹⁶ solicitó confirmar la sentencia de primera instancia por compartir las conclusiones a las que llegó el *a quo*, en cuanto descartó la vulneración del principio de correspondencia, y consideró que no se puede tener como exento el servicio de intermediación prestado por la actora, en la medida en que no se cumplen los requisitos del artículo 481 [c] del ET, específicamente, no haberse utilizado el servicio de manera exclusiva en el exterior.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del bimestre 5 de 2016, presentada por ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, se debe determinar si el *a quo*: i) se pronunció sobre todos los cargos formulados en la demanda; ii) confundió la operación de intermediación; iii) inaplicó el precedente contenido en la sentencia del 7 de julio de 2022, exp. 25923; iv) no tuvo en cuenta la Ley 1480 de 2011; v) incurrió en indebida valoración probatoria, para luego establecer si, se configuró o no, una exportación de servicios exenta de IVA conforme al artículo 481 [c] del ET, y si era procedente la sanción por inexactitud impuesta.

Si bien el Tribunal no se pronunció respecto de todos de los cargos formulados en la demanda, también lo es que la mayoría de los argumentos allí expuestos se dirigen a

¹⁵ Índice 5 en Samai.

¹⁶ Índice 12 en Samai.



demostrar la exportación de servicios y, por ende, la exención de IVA discutida. Por ello, de comprobarse la exportación de servicios y, consecuentemente la procedencia de la exención, se prescindirá del análisis de los cargos no estudiados por el *a quo*.

Exención de IVA por exportación de servicios

Teniendo en cuenta que en procesos adelantados entre las mismas partes por otros bimestres, la posición mayoritaria de la Sala encontró procedente la exención de IVA por la exportación de servicios en el ofrecimiento y venta de tarjetas de asistencia de viajes realizada por Assist Card a Smalline, se reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en dichas providencias¹⁷ por tener similitud fáctica y jurídica a la planteada en este litigio, sentencias que, a su vez, recogen aspectos de lo considerado en el precedente cuya aplicación se demanda.

En la actuación acusada se reclasificaron ingresos de operaciones exentas a gravadas (\$4.053.348.000), al concluirse que no hubo una exportación de servicios que diera lugar a la exención de IVA establecida en el artículo 481 [c] del ET en cuanto, a juicio de la Administración, el servicio prestado por la actora no se utilizó exclusivamente en el exterior, porque realizó actuaciones posteriores al ofrecimiento y venta de las tarjetas de asistencia en Colombia, tesis avalada por el *a quo*, el cual denominó dichas actividades como de post venta.

Para la recurrente, las presuntas actividades de post venta realizadas por la actora no se erigieron como decisiones autónomas e independientes del intermediario, toda vez que respondieron a las indicaciones impartidas por Smalline como receptor del servicio, insistiendo en que el servicio de asistencia en viajes adquirido por el cliente de Smalline, es independiente al de intermediación prestado por la actora, y consistió en la asistencia en el exterior de servicios médicos, funerarios, transporte, entre otros, los cuales fueron prestados y ejecutados única y exclusivamente por esta, desde y en el exterior.

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

Por su parte, el artículo 481 [c] ib. estableció como exentos de IVA «*Los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia*».

Así, se consagró una excepción a la regla impositiva en materia de IVA, para aquellos servicios que, si bien son prestados dentro del territorio colombiano, son utilizados exclusivamente en el exterior. Específicamente las condiciones para que proceda la exención, eran que: i) el servicio hubiera sido prestado en Colombia; ii) el mismo fuera utilizado exclusivamente en el exterior; iii) por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia y, iv) que se cumplieran los requisitos señalados por el reglamento¹⁸.

En este entendido, para que se configure la exportación de servicios se parte de la ejecución de la prestación de un servicio dentro del país, de manera que sí estos son

¹⁷ Sentencias del 15 de junio de 2023, Exp. 27104, del 19 de julio de 2023, Exp. 27317, y del 21 de septiembre de 2023, Exp. 27720, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Actor: Assist Card de Colombia SAS.

¹⁸ Art. 2. Decreto 2223 de 2013.



desarrollados total o parcialmente fuera del territorio colombiano, no se enmarcarían en la exención.

Respecto de la utilización total y exclusiva en el exterior del servicio, por la empresa o persona extranjera contratante, **se cumple en la medida que el beneficio, provecho o utilidad que reporta la actividad se produzca en el exterior, es decir que esto se predica del destinatario del servicio prestado en Colombia.** Al respecto, ha señalado esta Sección¹⁹: «La Sala destaca que la **'utilización' se predica del destinatario, versa en el disfrute integral y exclusivo del resultado de la actividad ejecutada por el prestador por parte de la sociedad contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior.**» Se resalta.

Y en relación con la utilización del servicio en el exterior, ha manifestado la Sala²⁰ que «el servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior **cuando el beneficio, provecho o utilidad que reporta se materializa en forma integral fuera del país, lo que debe verificarse en cada caso concreto** (sentencia del 5 de marzo de 2015, exp. 19093, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). (...).

Como lo indicó la sentencia que se reitera, un servicio se entiende utilizado en el exterior **cuando el beneficio, provecho o utilidad derivado del mismo tiene lugar por fuera del territorio nacional, para lo cual es indiferente el lugar donde se ejecuten materialmente las actividades que constituyan el servicio, pudiendo llegar a desarrollarse en Colombia.** Tanto así, que esta posibilidad estaba expresamente contemplada en el tenor literal de la letra e) del artículo 481 del ET, en la redacción arriba citada, de conformidad con el cual **«también son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior».** Se resalta.

Ahora bien, de los medios probatorios allegados al expediente, se destaca lo siguiente:

- El contrato de exportación de servicios celebrado entre Smalline Corp, en calidad de contratante, y la Compañía de Asistencia al Viajero de Colombia Ltda. (hoy, Assist Card de Colombia SAS), como contratista, en el que se pactó lo siguiente²¹:

«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».

- Certificado del revisor fiscal de la actora del 16 de junio de 2017, en el que se hizo constar, conforme a los registros contables y los documentos suministrados por la compañía, que²²:

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

¹⁹ Sentencia del 25 de abril de 2013, Exp. 19058, CP. Martha Teresa Briceño Valencia

²⁰ Sentencia del 16 de octubre de 2019, Exp. 21750, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reitera la sentencia del 5 de marzo de 2015, Exp. 19093, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²¹ Fls. 21-22 c.a. 1

²² Fl. 31 c.a. 1



Factura Número	Fecha	Valor US\$	TRM	TRM
5070-0000104	30-sep-16	836.010,00	2.879,95	\$2.407.666.999,50
5070-0000105	31-oct-16	744.636,00	2.967,66	\$2.209.826.471,76

RAZÓN SOCIAL ADQUIRENTE SERVICIO: ASSIST-CARD SMALLINE CORP S.A.
PAIS DE EXPORTACIÓN: Uruguay
SERVICIO PRESTADO: Servir de intermediario para ofrecer y vender los planes de servicios de asistencia de Assist-Card Smalline Corp S.A., para los viajeros colombianos que se desplacen al exterior. [...]»

- Factura de venta 5070-0000104 del 30 de septiembre de 2016, por concepto de «comisión de exportación de servicios mes de septiembre de 2016», por USD \$836.010²³.
- Factura de venta 5070-0000105 del 31 de octubre de 2016, por concepto de «comisión de exportación mes de octubre de 2016», por USD \$744.636²⁴.
- Actas de visitas del 13²⁵ y 18 de diciembre de 2017²⁶, atendida por la contadora de Assist Card, en la que explica la operación de venta exenta realizada en el periodo discutido, así:

«El producto que se comercializa es una tarjeta de asistencia al viajero, las personas naturales o jurídicas adquieren este producto, esta tarjeta tiene diferentes coberturas y en relación a las coberturas de riesgo se dan las tarifas y varía el precio. En el momento en que se realiza la negociación con el comprador se entregan las condiciones generales y particulares del producto. Se presentan coberturas para casos como por ejemplo por pérdida de equipaje, para lo cual el cliente debe llamar a la línea de asistencia para ubicar la maleta, indemnización por equipaje perdido, caso en el cual hay un reconocimiento monetario por el equipaje, asistencia médica, asistencia legal, up grade para embarazadas hasta las 32 semanas, productos para deportistas que tienen riesgos adicionales por la labor que desarrollan, repatriación de cuerpos, entre otros servicios. Los servicios se encuentran en el detalle que se van a anexar a la factura de venta que se entrega al comprador, en el cual se describe el riesgo cubierto y el monto máximo a cubrir (...). Una vez perfeccionada la venta, el servicio posterior de asistencia lo realiza ASSIST CARD SMALLINE ubicado en Uruguay (...)»

«En relación con las operaciones exentas el contribuyente explica (...).

La compañía ASSIST CARD DE COLOMBIA, actúa como intermediario de una compañía extranjera domiciliada en Uruguay que se llama SMALLINE CORP, a través de un contrato de exportación de servicios, por el cual recibe una comisión por las ventas realizadas. SMALLINE CORP se dedica a prestar los servicios de asistencia al viajero a personas que hayan adquirido la tarjeta de asistencia en los diferentes países en donde tiene presencia tales como Colombia a través de ASSIST CARD DE COLOMBIA LTDA (...).

El servicio de comercialización de las tarjetas de asistencia al viajero, es prestado directamente por ASSIST CARD DE COLOMBIA (...) a través de diferentes canales como son las ventas realizadas directamente en las oficinas propias (...). Se aclara que en estos casos, en estos puntos de venta se atiende a los clientes potenciales y se expide la factura cuando se realiza la venta y se le envía el correo electrónico suministrado por el viajero un voucher que contiene los datos del viajero, las fechas del viaje, un número de tarjeta con la cual se identifica el viajero».

²³ Fl. 1231 c.a. 7

²⁴ Fl. 1232 c.a. 7

²⁵ Fls. 613 a 616 c.a. 4

²⁶ Fls. 984 a 990 c.a. 5B



- Contratos celebrados entre Assist Card y la Compañía Suramericana de Seguros de Vida SA²⁷, Allianz Seguros de Vida SA²⁸ y Aviatur SA²⁹, que tienen por objeto la prestación de servicios de asistencia al viajero.
- Testimonios de empleados de Assist Card³⁰, en los que explican las funciones que desarrollan en la empresa:

«Cargo: Gerente de Asistencias. (...) Pregunta: Hace cuanto trabaja para la sociedad Assist Card Colombia Ltda. Responde Hace 15 años. Pregunta: ¿Cuáles son las funciones por usted desempeñadas y las del área que gerencia? Responde: Siempre he sido gerente del departamento de asistencias. El departamento de asistencias es el grupo que desarrolla la asistencia del producto, siguiendo unos lineamientos de Assist Card Smallline; yo recibo la instrucción de cuantas personas debe tener la central regional. El servicio del producto consiste en que recibimos las llamadas y abrimos un expediente en una herramienta que nos brinda Smallline (Gem), y el caso se direcciona al país donde debe ser manejado (...).

Cargo: Analista Senior de Prestadores/Actualmente Coordinadora Senior de Asistencias (...) Pregunta: ¿Hay algunos prestadores o proveedores principales que manejen? Responde: Desde Smallline por el idioma y el horario se han designado ciertas áreas, a nosotros nos designaron Centroamérica, menos México, tenemos igualmente las Islas del Caribe, Colombia, Ecuador y Venezuela. Nosotros hacemos el análisis de los prestadores de servicios en estos países. (...) Pregunta: ¿Cómo es el proceso de seguimiento a estos prestadores? Responde: Se llama mantenimiento de las redes de prestadores, a través de un sistema que es un portal de proveedores que está hecho desde Smallline y están todos los prestadores del mundo, allí actualizamos los que nos corresponden a nosotros de los países que manejamos (...) Pregunta: ¿Cuáles son las funciones como coordinadora sr. de asistencias? Responde: (...) si el cliente nos llama y nos dice que está enfermo en algún sitio del mundo, la idea es que a través del sistema "Gem" al digitalizar el número del documento del usuario aparecen los datos del cliente, y nosotros buscamos de acuerdo a su localización cuáles son los sitios opcionados para atenderlo, se le da la dirección y los nombres de los sitios de acuerdo con la necesidad del cliente (...).

Cargo: Supervisor de reintegros (...) Pregunta: ¿Cómo es el procedimiento de reintegros? Responde: Recepcionamos una documentación, verificamos que cumpla ciertos requisitos y esos documentos pasan por una auditoría de Smallline, en un sistema que se llama "Gem", es donde se puede ver que los documentos cumplan con todas las políticas, y otro sistema que se llama "ONE", donde se puede gestionar la parte del pago y se recibe la autorización de Smallline para hacer el pago (...).

Cargo: Auditoría Médica (...) Pregunta: ¿Cuáles son las funciones por usted desempeñadas acá en Colombia? Responde: mi función en Colombia es auditar las notas médicas de los casos que se presenten en cualquier parte del mundo. En todas partes es el mismo funcionamiento, Smallline nos da el proceso, éste consiste en auditar las notas médicas que nos llegan a nosotros; por confidencialidad solo las podemos conocer médicos».

En ese orden, corresponde a la Sala establecer si el servicio de intermediación en la venta de tarjetas de asistencia de viaje en Colombia era aprovechado total y exclusivamente en el exterior, en tanto el cumplimiento de los demás requisitos, no fueron objeto de discusión.

Un servicio **se entiende utilizado en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad derivado del mismo tiene lugar por fuera del territorio nacional**, esto a partir de que las actividades que constituyen el servicio, cuya exportación se reclama, hayan sido ejecutadas en Colombia, pues esto hace parte de las premisas del beneficio previsto en el artículo 481 [c] del ET.

²⁷ Fls. 463 a 476 c.a. 3

²⁸ Fls. 547 a 582 c.a.3A

²⁹ Fls. 332 a 336 c.a. 2A

³⁰ Fls. 984 a 990 c.a. 5B



Así, es importante distinguir el servicio de intermediación que presta Assist Card en Colombia, consistente en la representación de Smallline en la venta de servicios de asistencia integral al viajero, con el provecho que el mismo reporta a la sociedad extranjera, que radica en prestar el servicio de asistencia a los viajeros en el exterior. De ahí que lo determinante para que proceda la exención, es que se verifique que el servicio de asistencia de viajes se materialice en el extranjero.

A esos efectos, para la Administración, conforme a lo señalado en la liquidación de revisión, la actividad que realiza la actora³¹ «(...) no sólo se limita a “ofrecer y vender” la tarjeta de asistencia al viajero, sino también a atender posteriores reclamaciones de servicio, presentadas por los viajeros y tramitadas por ASSIST CARD DE COLOMBIA LTDA a través de sus oficinas, y además realiza el pago con cargo a los recursos de SMALLINE CORP (...).

En la cuenta 28151020 se registran no solamente 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 LTDA 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 LTDA declara esas ventas como ingresos propios en un 100% y gravados con el impuesto a las ventas (...).

Las pruebas contables y documentales aportadas por el contribuyente, demuestran que ASSIST CARD DE COLOMBIA, aparte de la intermediación comercial, realiza otras gestiones como es la atención de las reclamaciones de los viajeros colombianos en el exterior, es decir, que en territorio colombiano, los viajeros colombianos recobran a ASSIST CARD DE COLOMBIA por gastos efectuados en su viaje al exterior (...)

Adicional, la sociedad (...) comercializa tarjetas de asistencia para viajes nacionales, en cuyo caso, no entrega ningún porcentaje de ingreso a SMALLINE CORP, pese a ser informado dicho tercero como el “propietario del producto”, sino que registra el 100% del ingreso por dichas ventas como propio en la cuenta PUC 41659505».

Se observa que la actora realiza las siguientes operaciones en Colombia: i) la venta de tarjetas para viajes nacionales, cuyos ingresos registra como propios y son gravados, ii) la atención de reclamaciones de extranjeros que adquirieron la tarjeta en otro país, respecto de lo cual no recibe ingreso y, iii) ventas de tarjetas de asistencia para viajes internacionales, sobre las cuales recibe una comisión que declara como exenta.

Para la Sala, las ventas de tarjetas para viajes nacionales y la atención de reclamaciones de extranjeros en Colombia no hacen parte de la actividad de intermediación que prestó Assist Card a Smallline. La primera, en la medida que los ingresos son registrados como propios y fueron gravados, con lo cual se reconoce que la actividad se realiza de manera directa y que los ingresos no son solicitados en exención. Y la segunda, porque la atención de reclamaciones se deriva de tarjetas adquiridas en otros países, por lo cual no recibe ingreso que solicite en exención, de manera que se trata de una actividad diferente que realiza la actora. En todo caso, en este último supuesto la venta de tarjetas se efectúa en el exterior, y la DIAN parte del hecho que el servicio que realiza la actora se prestó y utilizó en Colombia.

Todo lo cual evidencia que el beneficio discutido solo recae sobre las comisiones recibidas por ventas de tarjetas utilizadas en el exterior. Lo que sí cuestiona la Administración es que el contribuyente realice de manera conjunta la venta de tarjetas de asistencia de viajes para ser utilizadas en Colombia, y otras en el extranjero, y la

³¹ Fls. 160-161 c.p. 1



atención de reclamaciones de extranjeros de tarjetas adquiridas en el exterior, porque considera que ello desvirtúa el servicio de intermediación exportado. Se considera que independientemente de que el contribuyente registrara otras operaciones, 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, como se estudia a continuación.

Pues bien, se advierte que el acuerdo entre la actora y la sociedad extranjera tenía como objeto la venta en Colombia de planes de asistencia médica para viajeros, a partir de lo cual, estos adquirirían desde Colombia la tarjeta para utilizar el servicio de asistencia en el extranjero. Así, de acuerdo con lo indicado en las respuestas dadas por la contadora de la actora, y los testimonios de los empleados de la misma, está probado que Smalline era quien se encargaba de la contratación de los proveedores, el desarrollo de los sistemas, el manejo administrativo de la asistencia, y en general, de la prestación de los servicios de asistencia médica, funeraria, de transporte, entre otros, por fuera del territorio y, en Colombia, esa sociedad solo estaba interesada en promover sus productos a través de Assist Card.

Así, la Sala considera que las comisiones percibidas por Assist Card, se originaron en la prestación del servicio de intermediación en Colombia, el cual fue utilizado en el exterior, pues el destino final de la operación, que era el servicio de asistencia de viajes, se materializó en el extranjero.

Ahora, si bien la contribuyente realiza gestión de proveedores, reclamaciones y pone en contacto a los clientes con Smalline, esto hace parte de la intermediación en la representación de la sociedad extranjera en las ventas, y no del servicio de asistencia de viajes, el cual como se precisa en el boucher que se entrega a los clientes, corresponde a la asistencia médica, funeraria, legal, traslados, y reembolsos.

Es importante tener en cuenta que todas las actividades que realizó Assist Card en Colombia, las hizo en representación de Smalline mediante los sistemas, proveedores y las autorizaciones de esa sociedad extranjera y, además, estaban direccionadas a que Smalline prestara el servicio de asistencia de viajes en el exterior.

A su vez, se precisa que el hecho que la venta de tarjetas se realizara por medio de otros intermediarios, como aseguradoras o agencias de viajes, estaba permitido en el contrato de exportación de servicios, en el cual se corrobora la intermediación, cuando prevé que estos agentes pueden ser reprobados por Smalline. En todo caso, no puede perderse de vista que se encuentra demostrado que quien presta el servicio de asistencia de viajeros es la sociedad extranjera.

Con todo lo anterior, se encuentran satisfechas las condiciones para el beneficio, en tanto, el beneficiario del servicio de venta prestado en Colombia era la sociedad uruguaya (*Smalline*), y el beneficio o provecho de ese servicio se materializaba en el exterior ya que los clientes, efectivamente utilizaban la asistencia en el exterior.

En ese sentido, se comparte lo dicho por la apelante de que se incurrió en una confusión del entendimiento del negocio, toda vez que las actividades ejecutadas en Colombia, como lo eran la gestión de proveedores, recepción de peticiones o reclamos, constituían prestaciones propias del servicio de la venta, las cuales debían, por definición del artículo 481 del ET, ser prestadas en Colombia, lo que no debe confundirse con el aprovechamiento de ese servicio, que se traducía en la consecución de clientes para la



adquisición de servicios de asistencia médica, servicio que a su vez se materializaba en el exterior, a cargo suyo.

Ahora, bien, frente a la vinculación económica en la exportación de servicios objeto de la exención, la Sala ha precisado³² que no es impedimento para que aplique la exportación de servicios; lo que se restringe es que el beneficiario del servicio (*prestado en Colombia*) a la empresa extranjera, sea un vinculado económico suyo, ubicado en territorio nacional. Para el caso concreto, se encuentra acreditado que el beneficio o provecho del servicio de promoción de las tarjetas de asistencia médica lo reportó la entidad extranjera del exterior, en tanto obtuvo clientes para los servicios médicos por ella ofertados, cuyo desarrollo tuvo ocurrencia fuera del país.

El hecho de que las actividades de post venta hayan sido desarrolladas en Colombia, lejos de descartar la configuración de la exportación la corrobora. En tanto, el objeto de exportación era el servicio de venta de las tarjetas de asistencia médica, propósito para el cual, las actividades inherentes a esa intermediación debían cumplirse en Colombia, porque así lo exige el precepto que consagra el beneficio, esto es, el artículo 481 del ET, que parte de la premisa de que el servicio exportable sea prestado en Colombia.

Así, con prescindencia de las demás actividades que hubiera podido desarrollar la actora en el país, encuentra la Sala que, respecto del servicio de intermediación celebrado entre la actora y la sociedad uruguaya, se configuró una exportación de servicios y, en consecuencia, procede su tratamiento como operación exenta del impuesto sobre las ventas.

Sanción por inexactitud

La Administración consideró que se configuró la conducta sancionable establecida en el artículo 647 [3] del ET, en cuanto no se demostró que el servicio prestado por la actora fuera utilizado exclusivamente en el exterior, para tener derecho a la exención contemplada en el artículo 481 del ET. Como en esta instancia se demostró la procedencia de la exención, no hay lugar a la imposición de la referida sanción.

Así las cosas, al prosperar el recurso de apelación se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 5 del año 2016, presentada por la actora.

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

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

³² Posición que se reiteró en la sentencia del 7 de julio de 2022, Exp. 25923, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 23 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

«**ANULAR** la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000307 del 21 de septiembre de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y su confirmatoria, la Resolución 992232019000136 del 13 de septiembre de 2019, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 5 de 2016 presentada por ASSIST CARD DE COLOMBIA SAS».

2.- Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN