

EXENCION DEL IVA PARA LA EXPORTACION DE SERVICIOS - Está sujeta a que el servicio prestado en el país se utilice exclusivamente en el exterior, pues este hecho es el que le da la calidad de exportado y, por ende, la connotación de exento / EMPRESAS SIN NEGOCIOS O ACTIVIDADES EN COLOMBIA - Expresión que busca fortalecer la finalidad de la exención del IVA para la exportación de servicios y reafirma que ésta no procede si el servicio se utiliza en Colombia

[...] el criterio jurisprudencial de la Sala frente a la exención prevista en el artículo 481 literal e) E.T. ha sido el de precisar que el beneficio tributario objeto de estudio, surge o se genera a favor del sujeto pasivo cuando el servicio prestado haya sido utilizado exclusivamente en el exterior. Para la Sala, la expresión «*empresas sin negocios ni actividades en Colombia*» contenido en el literal e) del artículo 481 E.T. tiene como función fortalecer la finalidad de la exención para reafirmar que el beneficio no es procedente si el servicio es utilizado en Colombia y que el derecho a la exención se adquiere por la utilización del servicio en el exterior por la persona extranjera que contrató el servicio. Lo anterior, porque como se indicó en la sentencia transcrita, la precisión que introdujo el Decreto 1805 de 2010 al tratamiento de esta exención, esto es, que el beneficio no es procedente si el beneficiario del servicio es un vinculado económico en el país, lo único que hizo fue ratificar o confirmar lo que ya establecía la norma reglamentada, es decir, que no existe derecho al beneficio si el servicio es utilizado en el país o, en sentido positivo, que la condición para acceder a la exención la constituye que el servicio sea utilizado exclusivamente en territorio extranjero. Este criterio de la Sección, es decir, el de interpretar que la exención a la exportación de servicios radica fundamentalmente en su utilización exclusiva en el exterior, ya había sido expuesto en la sentencia del 20 de marzo de 1998, Exp. 8231, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla al anular parcialmente un aparte del Concepto 35411 de 2 de mayo de 1996 [...] Como se advierte, la jurisprudencia de la Sección ha interpretado, incluso desde antes de la expedición del Decreto 1805 de 2010, que la expresión «*empresas sin negocios ni actividades en Colombia*» contenida en el artículo 481 literal e) E.T. no puede entenderse como un requisito aislado o que impida la aplicación de un beneficio tributario a la exportación de servicios, razón por la cual, lo que debe verificarse en cada caso concreto es que efectivamente la utilización del servicio ocurra fuera del territorio nacional, sin desconocer los demás requisitos que permiten acreditar el derecho a la exención, pero siempre a la luz de darle prevalencia a lo sustancial sobre lo formal, principio que, como se vio, ha sido aplicado por la Sala en la interpretación del literal e) del artículo 481 E.T. En ese contexto y como se precisó anteriormente, en el caso concreto, la Administración, en la actuación demandada, negó la exención que aplicó la demandante respecto de servicios exportados, por el hecho de que la beneficiaria del servicio -*HP Company*- también realiza actividades o negocios en Colombia a través de sus subsidiarias, lo cual le impedía a la demandante gozar del beneficio de los servicios exentos de que trata el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Tal argumento de la actuación demandada no puede ser de recibo por las razones anteriormente expuestas, pues la interpretación que la DIAN le dio a la norma que regula el beneficio tributario, desconoce la verdadera finalidad y alcance de la exención que, como lo ha señalado la Sala, se concreta en que el servicio realmente tenga la condición de “exportado”, esto es, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior, aspecto que, como se vio, en el *sub examine* fue acreditado por la demandante y la Administración lo entendió cumplido, sin que sea posible en esta instancia entrar a cuestionar aspectos que no fueron debatidos en sede administrativa. Así pues, para la Sala, el entendimiento del literal e) del artículo 481 E.T. torna en irrelevante la discusión sobre si *HP Company* como beneficiaria del servicio prestado por la demandante

tiene o no actividades en Colombia, pues, se reitera, la procedibilidad del beneficio tributario surgió a favor de la demandante porque el servicio prestado en el país fue utilizado en el exterior, lo que en realidad le da la calidad de exportado, para que adquiera la connotación de exento.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 481 LITERAL E

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas que Hewlett Packard Colombia Ltda. presentó por el primer bimestre de 2007, en el sentido de negarle la exención por servicios exportados, por el hecho de que la beneficiaria del servicio *-HP Company-* también realiza actividades o negocios en Colombia, a través de sus subsidiarias, lo que, a juicio de la DIAN, impedía que la actora gozara del beneficio de que trata el literal e) del artículo 481 del E.T. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló dichos actos, en cuanto concluyó que la interpretación de la DIAN desconoce la verdadera finalidad y alcance de la exención, que se concreta en que el servicio realmente tenga la condición de “exportado”, esto es, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior, aspecto que la actora acreditó y que la DIAN entendió cumplido en sede administrativa.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance de la exención prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario se reitera Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 20 de marzo de 1998, Exp. 8231, M.P. Germán Ayala Mantilla y de 14 de junio de 2012, Radicado 11001-03-27-000-2010-00040-00(18407), M.P. William Giraldo Giraldo.

PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Noción y alcance. Su desconocimiento es violatorio de los derechos al debido proceso y de defensa / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - También se debe observar al decidir el recurso de reconsideración, pues debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa

[...] como lo ha señalado esta Sala, conforme con el artículo 711 E.T., «*el principio de correspondencia implica que la liquidación oficial de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial, o en su ampliación, si la hubiere. Este principio también debe ser observado por la Administración en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, toda vez que al tratarse del acto que le pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa*». Así pues, comparte la Sala lo decidido por el Tribunal y lo alegado por la demandante, en cuanto a que el argumento expuesto por la Administración en la resolución que decidió el recurso de reconsideración constituye un hecho que no hizo parte de los fundamentos del requerimiento especial ni de la liquidación oficial de revisión y, por tanto, configura una violación del derecho al debido proceso y del derecho de defensa porque la contribuyente no tuvo la oportunidad de controvertir el hecho nuevo ni de presentar nuevas pruebas pues, se insiste, desde el requerimiento especial la demandada afirmó que el presupuesto de la “*utilización del servicio en el exterior*” había sido cumplido y tal aspecto ni siquiera fue mencionado en la liquidación oficial de revisión.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 711

NOTA DE RELATORIA: Sobre el principio de correspondencia se reitera Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 23 de agosto de 2012, Radicado 250002327000200900123 01 (18306), M.P. William Giraldo Giraldo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00120-01(19527)

Actor: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA HP

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 8 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se accedió a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

PRIMERO. ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión N° 900006 del 20 de noviembre de 2009, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá de la DIAN, y la Resolución N° 900184 del 23 de noviembre de 2010 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Tributarios de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales se modificó la Declaración Privada del Impuesto sobre las Ventas, correspondiente al primer período del año 2007.

SEGUNDO. Como consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE EN FIRME** la declaración privada del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al primer bimestre del año 2007 presentada por HEWLETT PACKARD LTDA HP, de conformidad con la parte motiva de la presente sentencia.

ANTECEDENTES

El 22 de marzo de 2008, HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA (HP COLOMBIA) presentó vía electrónica la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre de 2007, en la cual liquidó un saldo a favor de \$865.374.000¹. El 22 de abril de 2008, la contribuyente corrigió la anterior declaración en la que disminuyó el saldo a favor a \$386.345.000².

El 20 de febrero de 2009, la Administración expidió el requerimiento especial 312382009000006, mediante el cual propuso modificar la declaración del IVA del primer bimestre de 2007 para

¹ Fl. 4 c.a. 1

adicionar la suma de \$2.291.236.000 como ingresos gravados, por concepto de comisiones por la prestación del servicio de intermediación en territorio colombiano para la consecución de clientes a *HP Company*. En consecuencia, disminuyó el saldo a favor a \$57.190.000 y liquidó una sanción por inexactitud por el mayor valor determinado de \$586.557.000³. La contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento⁴.

El 20 de noviembre de 2009, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión 900006, en la que mantuvo la modificación propuesta en el requerimiento oficial⁵.

Previa interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁶, mediante Resolución 900184 del 23 de noviembre de 2010, la Administración confirmó el acto recurrido⁷.

DEMANDA

HP COLOMBIA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se anulen la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que decidió el recurso de reconsideración, actos mediante los cuales la Administración modificó la liquidación privada del IVA correspondiente al primer bimestre del año gravable 2007. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la declaración privada del impuesto.

De manera subsidiaria y, en caso de no prosperar las anteriores pretensiones, solicitó que se levante la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados por diferencia de criterios entre la demandante y la DIAN.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6 y 29 de la Constitución Política
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 35 y 59 Código Contencioso Administrativo
- Artículos 481, 703 y 730 numeral 4º del Estatuto Tributario

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

a) Falsa motivación de los actos administrativos

Señaló que la demandada, tanto en el requerimiento especial, como en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, parte de premisas erradas y contradictorias para sustentar su actuación, premisas que no corresponden a la realidad fáctica ni jurídica de la demandante y así incurre en falsa motivación.

² Fl. 81 c.a. 1

³ Fls. 143 a 150 c.a. 1 y 151 a 171 c.a. 2

⁴ Fls. 177 a 223 c.a. 2

⁵ Fls. 543 a 563 c.a. 4

⁶ Fls. 565 a 604 c.a. 4

⁷ Fls. 640 a 666 c.a. 4

Dijo que la demandada incurre en contradicciones al afirmar que HP COLOMBIA no cumplía con los requisitos legales para considerar como exportable el servicio prestado, para lo cual se fundamenta en un aparente grupo empresarial en el país que implica la presencia de las sociedades extranjeras en Colombia.

Explicó que no existe un grupo empresarial denominado "GRUPO HP" del que se predique la presencia de *HP Company* en Colombia, pues no existen pruebas que así lo demuestren y la situación de control registrada en la Cámara de Comercio no permite concluir que existe el referido grupo empresarial en el país.

Sostuvo que, según el artículo 28 de la Ley 222 de 1995, le corresponde a la sociedad controlante determinar si se configuran los presupuestos de subordinación y la existencia del grupo empresarial, salvo que existan discrepancias sobre los supuestos que lo originan, caso en el cual, la Superintendencia de Sociedades deberá resolver la situación.

Alegó que, en el caso, la Administración se atribuyó competencias que no le corresponden, pues la determinación de la existencia del grupo empresarial "GRUPO HP" sólo le compete a la respectiva Superintendencia o la supuesta entidad controlante, situación que se encuentra probada en el expediente.

Indicó que las razones dadas por la administración en el sentido de que existe una "empresa multinacional" como especie del género *grupo empresarial*, son falsas, como quiera que no existe el denominado "GRUPO HP" y *HP Company* nunca ha realizado actividades o negocios en Colombia.

Expuso que en la actuación demandada se afirma que la sola presencia de empresas multinacionales en Colombia implica la realización de actividades en el país por parte de las sociedades matrices extranjeras, situación que vulnera no sólo la aplicación de la legislación mercantil sino que pretende crear, para propósitos fiscales, una presunción de actividad y presencia de sociedades extranjeras, a pesar de no ejecutar operaciones de venta o prestación de servicios en el territorio nacional, que impliquen la necesidad de constituir un establecimiento permanente, un apoderado de negocios o una sede de dirección o un grupo empresarial.

Manifestó que se debe tener en cuenta parágrafo del artículo 1° del Decreto 1810 de 2010 que reglamenta el literal e) del artículo 481 ET que, aunque fue expedido después del proceso de discusión de la presente demanda, resulta relevante, porque define qué se entiende por empresas sin negocios o actividades en Colombia para efectos de la exclusión del IVA, al señalar que son empresas o personas domiciliadas o residentes en el exterior que, no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiarios directos de los servicios prestados en el país para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior.

Expuso que HP COLOMBIA ha realizado labores de intermediación con el fin de que *HP Company* cierre los negocios de venta de sus productos en el exterior, contrato que ha cumplido con el lleno de los requisitos para tal fin.

b) Violación del derecho de defensa y del debido proceso

Afirmó que, en el requerimiento especial, la demandada consideró que HP COLOMBIA había cumplido el presupuesto del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, lo mismo que en la liquidación de revisión, respecto a que los servicios exportables se utilizan exclusivamente en el exterior, pero en la resolución que resuelve el recurso y agota la vía gubernativa cambia la argumentación y dice que no se cumple con ese supuesto.

c) Cumplimiento de los presupuestos exigidos en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario

Afirmó que para la aplicación del artículo 481 E.T. se requiere que las empresas o personas beneficiarias del servicio, no tengan negocios o actividades en Colombia, puesto que esto ha sido materia de controversia con la Administración en el presente proceso y no los demás requisitos formales establecidos en la norma, sobre los cuales la demandada da por sentado que se cumplieron.

Sostuvo que los requisitos sustanciales para la procedencia de la exención consisten en que la obligación de hacer o la prestación del servicio debe ejecutarse, iniciarse y terminarse en el territorio nacional y utilizarse exclusivamente en el territorio extranjero.

Dadas las implicaciones que el término "actividad" tiene en materia legal, tributaria, societaria y de responsabilidad, la legislación comercial se encargó de definir expresamente su alcance, por lo que no puede la Administración tributaria pretender atribuirse una nueva definición, para derivar unas consecuencias que no ha previsto el legislador tributario. Agregó que el artículo 10 del Código de Comercio define a los comerciantes como las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

Indicó que la Superintendencia de Sociedades expresamente manifestó que no se considera como comerciante, al accionista o socio de una sociedad, que participa en su constitución como socio y que mantiene dicha calidad. Luego, al no ser comerciante quien participa en la constitución de la sociedad o se mantiene como su socio o accionista, conforme con lo establecido en el artículo 10 C.Co., no está realizando una actividad mercantil en Colombia.

Concluyó, con base en lo anterior, que en el caso no es posible considerar que *HP Company* realiza una actividad en Colombia porque, de una parte la inversión en sociedades no es considerada actividad económica, más aún cuando el ente extranjero no es inversionista directo en una sociedad colombiana y, de otra, la Superintendencia de Sociedades ha considerado que no es jurídicamente apropiado señalar que la sociedad extranjera realiza una actividad permanente a

través de una subsidiaria domiciliada en Colombia, porque quien ejerce el objeto social, igual o similar a su inversionista, seguirá siendo la compañía nacional.

Por lo anterior, afirmó que con las inversiones en sociedades en Colombia no se realiza una actividad o negocio en el país, luego, al tomar el concepto de actividad, tal y como se encuentra en el artículo 481 E.T. se concluye que la inversión en sociedades en Colombia no es una actividad, lo que desvirtúa el argumento de la Administración según el cual, para efectos de la ley colombiana, el término actividad se debe entender en su sentido natural.

Señaló que, en el aspecto cambiario, la inversión de capital del exterior en Colombia está reglamentada por el Decreto 2080 de 2000, modificado por los Decretos 1844 de 2003 y 4800 de 2010, que establece dos tipos de inversión de capital a saber: a) la inversión extranjera directa y b) la inversión de portafolio. Para que *HP Company* sea considerada como inversionista del exterior en Colombia, este debe ser titular de una inversión extranjera directa o de portafolio y no existen legalmente otros supuestos que configuren la situación de inversionista de capital en Colombia.

Explicó que, según el artículo 471 C.Co., para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia se requiere que establezca una sucursal en el país.

Afirmó que, en concordancia con lo anterior, la DIAN, a través del Concepto 089844 del 2 de diciembre de 2005 y para efectos de la exención de IVA del literal e) del artículo 481 E.T., estableció que debe entenderse por empresa que no tenga negocios ni actividad en Colombia, la empresa extranjera que no tenga un establecimiento por medio del cual ejerza su objeto social en el país. Esa doctrina es vinculante en los términos del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 para proteger la actuación de HP Colombia y que no fue considerada por la DIAN, por lo cual se debe atender en esta instancia el alcance de sus conceptos.

Por todo lo anterior, insistió en que *HP Company* no realizó negocios ni actividades en Colombia en tanto que: a) no tiene la calidad de inversionista extranjero en Colombia, ya sea directo o de portafolio; b) no realiza actividades permanentes en Colombia, en tanto no posee sucursales en el país y c) no puede afirmarse que realice actividades transitorias en Colombia, ya que no constituyó apoderados que la representaran en tales asuntos.

Manifestó que de las cláusulas del contrato suscrito entre *HP Company* y HP Colombia, de ninguna manera puede concluirse que *HP Company* realiza actividades en Colombia originadas de la actividad de intermediación realizada por HP Colombia, pues en esas cláusulas únicamente se regula la manera como deben prestarse los servicios y sus costos. Tal contrato es de propósito múltiple que permite de un lado la prestación de servicios de la sociedad colombiana a favor de la extranjera y, a su turno, de la extranjera por otros conceptos a favor de la colombiana.

Dijo que la legislación mercantil colombiana no prohíbe la configuración de situación de control, ni establece un régimen más gravoso para estos casos. Indicó que la principal consecuencia de que exista una situación de control, es la obligación de efectuar el correspondiente registro, con el fin

de dar publicidad a tal hecho, dentro de los 30 días siguientes a la configuración de la situación de control, como lo señala el artículo 30 de la Ley 223 de 1995.

Expuso que la situación de control que ejerce *HP Company* sobre HP COLOMBIA, se evidencia en el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio, sin embargo, el registro de la situación de control no puede ser catalogado por la Administración como un negocio o actividad en Colombia.

Afirmó que es un hecho manifiesto que HP Colombia pertenece a un grupo económico que persigue de manera global un ánimo de lucro y de posicionamiento de sus productos y marcas, pero ese hecho no implica que en Colombia exista la figura de un grupo empresarial, o la presencia de las sociedades extranjeras en el país, o la imposibilidad de poder prestar servicios a sus vinculadas del exterior o poder usufructuar otros.

Sostuvo que aún si *HP Company* hubiera declarado la situación de grupo empresarial, no habría la obligación de preparar y presentar estados financieros de propósito general consolidados y en materia fiscal esta declaratoria no habría generado obligaciones distintas a las que ha cumplido HP COLOMBIA hasta la fecha, ni tal hecho sería óbice para impedir la contratación de servicios exportables.

Resaltó que el análisis de la Administración resulta errado, en la medida en que no hay lugar a considerar la figura del “grupo empresarial” por el simple hecho que la matriz persiga el mismo objetivo y éste se encuentre acompañado de una injerencia de la matriz en cuanto a la disposición planificada y sistemática de objetivos determinados.

Afirmó que aun cuando exista vinculación de sociedades, la Superintendencia de Sociedades ha considerado que persiste la individualidad de las sociedades inmersas en esa situación. En uno de los conceptos, dicho órgano de control señaló que la sociedad vinculada es aquella que tiene relaciones convencionales con otra u otras, sin perder su propia personalidad ni su relativa independencia. De manera que en el evento en que exista una situación de subordinación e incluso de grupo empresarial, lo sujetos que forman parte del vínculo de subordinación, conservan su individualidad, sus atributos y personalidad jurídica, lo cual no sucede con las sucursales.

Señaló que es un hecho incontrovertible que *HP Company* enajena bienes a HP COLOMBIA, pero de igual manera es claro que *HP Company* utiliza otros grandes canales de distribución para lo cual contacta a HP COLOMBIA para que le preste servicios de intermediario, de esta forma, *HP Company* vende bienes ubicados en el extranjero a otros distribuidores locales. Aclara que todos los servicios y bienes vendidos están sometidos al criterio de operador independiente y dentro del margen del régimen de precios de transferencia, tal como consta en los estudios allegados.

Sostuvo que a lo largo del proceso se han expuesto argumentos jurídicos tendientes a demostrar que HP COLOMBIA sí cumplió con lo dispuesto en el artículo 481 literal e) E.T., por lo que no puede considerarse que exista un desconocimiento del derecho aplicable. Asimismo se ha puesto en evidencia que el criterio esbozado difiere ostensiblemente con el de la Administración, razón por

la cual, no es aplicable la sanción por inexactitud que se imputa a HP COLOMBIA, porque no se cumplen los fundamentos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

OPOSICIÓN

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos.

No se presenta falsa motivación de los actos administrativos acusados pues, tanto la liquidación oficial como la resolución que resuelve el recurso, hacen alusión a los antecedentes y hechos demostrados respecto de los servicios gravados que dan origen a esta discrepancia, argumentos que fueron controvertidos por el contribuyente.

Afirmó, respecto a la correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, que el hecho de haber incluido en la liquidación oficial el tema de que *HP Company* es una sociedad extranjera con domicilio en el exterior que realiza actividades o negocios en Colombia por cuanto conforma una empresa multinacional, implica el fortalecimiento jurídico de los argumentos sostenidos a lo largo del requerimiento especial, sin que esto de ninguna manera implique la incongruencia o falta de relación con los hechos del requerimiento especial, por el contrario, les da mayor fuerza.

Expuso que el artículo 481 E.T. estableció la exención del IVA para aquellos servicios que, a pesar de prestarse dentro del territorio nacional en desarrollo de un contrato escrito, se utilizan exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, es decir, que se consagró una excepción a la regla general en materia del impuesto sobre las ventas. Agregó que tales servicios tienen la connotación de exentos, con el derecho a recuperar el impuesto repercutido o pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para cumplir la actividad contratada, a través de la devolución de los impuestos descontables.

Indicó que de la interpretación del literal c) del artículo 481 E.T., tal como fue modificado por el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006, se advierte que la intención fue la de otorgarle la calidad de exentos a aquellos servicios que se exporten. Esos servicios deben ser prestados en el país, en desarrollo de un contrato escrito y deben utilizarse exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.

Manifestó que al verificar la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2007, el registro de los ingresos brutos por exportaciones fue por \$2.716.300.000, de los cuales \$2.291.235.668 son por concepto de comisión de ventas FOB, soportadas en las facturas que obran en los antecedentes y corresponden al servicio de intermediación en territorio colombiano, para la consecución de clientes para *Hewlett Packard Company*.

Precisó que de la traducción del contrato del 1° de noviembre de 2004 se desprende que el Grupo Mundial *Hewlett Packard* interactúa como una unidad para los efectos comerciales buscados, esto es, existe dependencia en el logro de los objetivos mercantiles, entre ellos, los “servicios cubiertos” que incluyen servicios administrativos de soporte, mercadeo, soporte para el proceso de manufactura, concluyéndose que *HP Company* sí desarrolla actividades comerciales en Colombia,

tal como se verificó en las etapas de discusión y determinación del impuesto en la vía gubernativa. Agregó que *Hewlett Packard Company* es una sociedad extranjera con domicilio en el exterior, proveedor global de soluciones de tecnología para consumidores empresas y demás instituciones que opera en más de 170 países del mundo y en Colombia desarrolla actividades a través de *Hewlett Packard Colombia*.

Sostuvo que del documento del 13 de septiembre de 2002 inscrito en el registro mercantil, se establece la unidad de propósito y dirección en cuanto a pautas de funcionamiento, de gestión y mercadeo, con el ánimo de aumentar las oportunidades de comercio, situación observada en el contrato de prestación de servicios celebrado entre *Hewlett Packard Company* y sus filiales y subsidiarias, únicamente con el ánimo de lograr efectividad dentro del grupo *Hewlett Packard* y para tomar ventaja de los recursos específicos en ubicaciones particulares, para lo cual se fijaron precios especiales en el grupo.

Resaltó que al momento de la realización de la exportación de los servicios, la empresa contratante no debe desarrollar operaciones vinculadas con su objeto social en el país, es decir que, para efectos de la exención, al momento de la prestación del servicio la sociedad contratante no puede realizar ninguna operación o actividad en Colombia que corresponda al desarrollo de su objeto social.

Sostuvo que es inocultable el control ejercido por la empresa extranjera sobre la nacional, así como el porcentaje de sus acciones a través de sus filiales, lo cual pone a la empresa nacional en un estado de subordinación en relación con la extranjera y, por tanto, es notoria la injerencia en el contrato celebrado, en el que la empresa nacional sirve de intermediaria en la consecución de clientes para *Hewlett Packard Company*.

Insistió en que no se cumplen los presupuestos del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, que señala que la contratante no debe tener actividades ni negocios en Colombia por lo que debe mantenerse la glosa. Insistió en que es notoria la existencia de unidad de propósito y dirección entre las empresas que conforman el grupo *Hewlett Packard* así como los parámetros de gestión para todas, incluida la empresa colombiana con el ánimo de aumentar sus posibilidades en el campo en que actúan, con clara orientación económica, para evitar la competencia y maniobras entre ellas y obtener beneficios colectivos.

Adujo que del texto del contrato se establece que *HP Company* impuso a sus afiliadas el deber de prestar servicios entre sí, trazando una política de precios entre las compañías para la venta de prestación de servicios, soporte y distribución de productos *Hewlett Packard* de donde se deduce que fija las pautas generales de funcionamiento y un mismo criterio de dirección, observándose que interviene en sus afiliadas con el objeto de obtener un beneficio general del grupo.

Afirmó que debe darse aplicación, en esta oportunidad, a la previsión del numeral 1° del artículo 261 C.Co., que prevé la subordinación cuando más del 50% del capital pertenezca a la matriz y *HP Company* es socio mayoritario de sus subordinadas y estas a su vez son socias de *HP Colombia*. La sociedad extranjera es dueña del capital que invirtió y, a través de ellas, está desarrollando su

objeto social que coincide con el de HP COLOMBIA, según lo que se lee en el certificado de Cámara de Comercio.

Expuso que la exención del literal e) del artículo 481 E.T., en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país, de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia.

Concluyó que como está probado que el contribuyente incluyó en la declaración, conceptos exentos que no cumplen con los requisitos legales y reglamentarios para su aceptación fiscal y que a la postre resultan gravados, implica que se configuró el hecho generador de la sanción por inexactitud, sin que sea de recibo el planteamiento del demandante. Agregó que no existe diferencia de criterios entre la administración y el contribuyente, porque lo que se ha presentado por parte del demandante es un desconocimiento del derecho aplicable, en relación con el cumplimiento de las exigencias legales y reglamentarias.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

En primer término, precisó el *a quo* que la declaración cuestionada corresponde a la del primer bimestre del año 2007, fecha para la cual el Decreto 1805 de 2010, reglamentario de la Ley 1111 de 2006, no se había expedido. Y, el Decreto 380 de 1996, reglamentario del artículo 20 de la Ley 223 de 1995, fue derogado tácitamente por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998.

Por lo anterior, estimó que para el año 2007, el literal e) del artículo 481 E.T. no estaba reglamentado, por tanto, no existían requisitos adicionales a los establecidos en la Ley 1111 de 2006. Igualmente, para dicha época, el alcance de la expresión "sin negocios o actividades en Colombia" contenida en la referida norma, no estaba fijado por el Gobierno Nacional, como si ocurre actualmente con el referido Decreto 1805 de 2010.

Explicó que la DIAN, a través de sus Conceptos 89844 de 2005 y 46622 del 1º de abril de 2007, estos sí vigentes para la época de los hechos, fijó el alcance de la expresión "empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia" contenida en el literal d) del artículo 481 E.T., en el sentido de indicar que se entiende por empresa sin negocios o actividades en Colombia, aquella que en el país no tenga ni domicilio, ni un establecimiento de comercio por medio del cual desarrolle su objeto social u operaciones relacionadas con su objeto social.

Explicó que en el *sub examine*, los servicios prestados por HP COLOMBIA a *HP Company* fueron prestados en desarrollo del contrato escrito de servicios múltiples, el cual fue suscrito el 1º de noviembre de 2004 por todos los miembros del Grupo HP, tal como lo acepta la administración tributaria en los actos acusados; con tal aceptación se cumplió con el primer requisito establecido

en el literal e) del artículo 481 E.T., esto es, que los servicios se presten en virtud de un contrato de prestación de servicios.

Indicó que, en segundo lugar, se observa que los servicios de intermediación fueron prestados en Colombia, toda vez que la demandante ubicó potenciales compradores en territorio colombiano, poniendo a los mismos en contacto con *HP Company*, momento en el cual culminó su labor como corredora. Agregó que a tal conclusión también llegó la DIAN en el requerimiento especial.

En relación con el tercer requisito, esto es, que el servicio exportado sea utilizado exclusivamente en el exterior, se tiene que la prestación del servicio consistía en la intermediación por parte de la empresa nacional para la consecución de potenciales compradores en el territorio colombiano, por lo cual, la utilización de esos servicios concluía con la celebración de los contratos de compraventa entre la beneficiaria y los potenciales compradores por la empresa en Colombia.

El Tribunal desestimó las consideraciones de la administración en cuanto a la no utilización de los servicios en el exterior, porque la demandada aceptó el cumplimiento de dicho requisito al momento de proferir el requerimiento especial, pero en la resolución que decidió el recurso, fundamentó el rechazo en que, a su parecer, el servicio no se utilizó en el exterior. Por tanto, la DIAN no podía modificar la glosa propuesta en la resolución que decidió el recurso.

Respecto al último requisito establecido en el literal e) del artículo 481 E.T., relativo a que el beneficiario del servicio exportado no tenga negocios o actividades en el país, sostuvo que en este caso está delimitado en el Concepto DIAN 89844 de 2005, que para la época de las exportaciones, primer período de 2007, constituía la interpretación oficial de la administración tributaria y sobre la cual el contribuyente amparó su actuación a lo largo del proceso de determinación del tributo.

Indicó que, según el citado Concepto, por empresa sin negocios o actividades en Colombia, se entiende aquella que no tenga domicilio, ni un establecimiento de comercio y que no desarrolle operaciones relacionadas con su objeto social en el país.

Explicó que *HP Company* (contratante) tiene su domicilio en el exterior propiamente en Palo Alto (California) USA, tal como lo acepta la DIAN en la liquidación oficial de revisión. Agregó que no está probado con el certificado de la Cámara de Comercio que *HP Company* tenga constituida sucursal o agencia (establecimiento de comercio) en el país, mediante la cual desarrolle su objeto social o despliegue actividades de tipo permanente.

En relación con el desarrollo de operaciones relacionadas con su objeto social, el *a quo* explicó que HP COLOMBIA es una subsidiaria de *HP Company* y las inversiones de capital realizadas en Colombia en dicha empresa no son efectuadas de forma directa por la casa matriz, sino por intermedio de otras subordinadas. Por tanto, no puede considerarse que por el mero hecho de ser la controlante de HP COLOMBIA, realice actividades en el país en desarrollo de su objeto social, en atención a que las inversiones de capital que alega la administración tributaria, se realizaron por otras sociedades extranjeras, que son sujetos de derechos y obligaciones totalmente diferentes e independientes.

Expuso que el concepto de grupo empresarial, a diferencia del de “empresa multinacional”, sí está definido en nuestro ordenamiento jurídico y corresponde a aquellos casos en los que entre una sociedad controlante y una subordinada, además de la situación de control, existe unidad de propósito y dirección. En el *sub lite*, sólo está probado el registro de la situación de control de la sociedad extranjera EDS WORLD CORPORATION (NETHERLANDS), respecto de la demandante, subordinación que no es prueba de la existencia de un grupo empresarial.

De esa situación de control no puede concluirse el desarrollo en el país de una actividad por parte de la beneficiaria de las exportaciones, toda vez que de la influencia de la casa matriz sobre las decisiones de sus subordinadas, no se deriva el ejercicio de su objeto social en el país, máxime cuando las inversiones en el país de las subsidiarias son efectuadas por las filiales y no por la controlante de forma directa. Además, las actividades desplegadas por la subsidiaria, ya sea de forma autónoma o con influencia de la controlante, únicamente desarrollan el objeto social de la controlada y no de la matriz, porque son personas jurídicas distintas.

Transcribió apartes del Concepto 2009-01-273019 de la Superintendencia de Sociedades, invocado por la demandante, en el que se sostiene que cuando una sociedad extranjera tiene una inversión en Colombia a través de subsidiarias o filiales *«no desarrolla por este hecho una actividad permanente, porque quien ejerce el objeto social, igual o similar a su principal inversionista, seguirá siendo la compañía nacional, por lo cual, no es jurídicamente apropiado señalar que la sociedad extranjera realiza una actividad permanente a través de una subsidiaria domiciliada en Colombia»*.

Por todo lo anterior, manifestó que la demandada confundió el concepto de subsidiaria con el de sucursal, al concluir erróneamente que la matriz extranjera podía desarrollar su objeto social mediante una subsidiaria en Colombia, cuando simplemente existía una situación de control.

En consecuencia, precisó que, teniendo en cuenta que (i) la demandante es una subsidiaria de *HP Company*, la cual constituye una persona jurídica independiente de sus socios y que, por tanto, puede ejecutar todas aquellas actividades previstas en su objeto, las cuales se entienden son el desarrollo de su capacidad social y, (ii) que en los antecedentes administrativos no se observa que *HP Company* en su calidad de beneficiaria de las exportaciones realizadas por HP COLOMBIA, desarrollara alguna actividad relacionada con su objeto social en el país, en atención a que, ser titular de una situación de control, no conlleva necesariamente a concluir que ésta ejercite su objeto social en territorio nacional.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación con fundamento en los siguientes argumentos:

Precisó que el legislador no limitó el alcance que puede tener la expresión “por empresas sin negocios o actividades en Colombia” ni tampoco se refirió a la necesidad de que estos negocios y actividades tengan el carácter de permanentes. Agregó que la actividad o negocio que se analiza para la aplicación de la exención, no requiere que sea calificada como permanente por el Código

de Comercio y mucho menos que sea calificada como mercantil para poder establecer que una empresa extranjera tiene actividades en Colombia.

Expuso que entre *HP Company* y HP COLOMBIA existe vínculo de subordinación, ya que el 100% de capital pertenece a la matriz por intermedio de sus subordinadas. Esta situación de control es reconocida por *HP Company* mediante documento privado del 13 de septiembre de 2002, inscrito en el registro mercantil el mismo día. Agregó que entre las varias empresas que conforman el Grupo HP, existe unidad de propósito y dirección, toda vez que *HP Company* impone un mismo criterio de dirección, parámetros de gestión.

Sostuvo que muestra clara de la unidad de propósito y dirección es el Contrato de servicios misceláneos, efectivo a partir del 1° de noviembre de 2004, mediante el cual *HP Company* establece que las subsidiarias de HP son proveedor de servicio y/o receptor del servicio y que todas las partes son miembros del Grupo Mundial de Compañías HP. Este contrato impuso a sus afiliadas el deber de prestarse servicios entre sí y de su lectura se evidencia que existe una política de precios intercompañía, para la venta, prestación de servicios, soporte y distribución de los productos HP, por tanto, se puede concluir que fija todas las pautas generales de funcionamiento y un mismo criterio de dirección.

Resaltó que HP COLOMBIA LTDA forma parte de un grupo que mundialmente se autodenomina GRUPO HP, cuya cabeza principal es *HP Company*, que realiza actividades en todos los países en donde se ha establecido. Del listado de clientes que dan lugar al cobro de comisiones y del cruce de información con algunos terceros, se confirmó que tanto la empresa nacional como la extranjera le vendían a los mismos clientes los mismos productos.

Dijo que de lo anterior se puede concluir que HP COMPANY controla sus negocios en el país, ya que HP COLOMBIA no es autónoma para realizar las ventas, es así como HP COMPANY tiene actividades y negocios en el territorio colombiano, no solo a través de las estrategias de mercado, precios de oportunidad y tecnología, sino a través de las pautas generales que debe acatar HP COLOMBIA, como parte del Grupo HP.

Es claro que hay prestación de servicios en el país, ya que en desarrollo del contrato de servicios no se beneficia exclusivamente la sociedad extranjera, pues la actora también se beneficia por dicha actividad tomando como propios los clientes sobre los cuales también se realiza la labor de intermediación, por lo que no es acertada la afirmación del Tribunal cuando manifiesta que la DIAN confundió el concepto de subsidiaria con el de sucursal, por lo que se solicita revocar el fallo apelado y, en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda.

En relación con la sanción por inexactitud, afirmó que debe mantenerse teniendo en cuenta que el artículo 647 E.T. es claro e inequívoco cuando señala los casos en que procede tal sanción, que para el caso en debate se configuró al declarar como exentos con derecho a devolución, unos ingresos que no reúnen los requisitos para recibir ese tratamiento, de lo que se derivó un menor valor de IVA declarado respecto al que por disposición legal le correspondía declarar y pagar al Estado.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **demandante** cuestionó el recurso de apelación interpuesto pues, a su juicio, la Administración no expuso argumentos para controvertir lo señalado por el *a quo*.

En relación con el fondo del asunto debatido, insistió en que HP Colombia es una sociedad distinta de *HP Company* que, aunque es su subsidiaria, no es posible crear una ficción, según la cual, la matriz desarrolla su objeto social a través de ésta y mucho menos resulta válida la teoría que *HP Company* desarrolla su objeto social en Colombia a través de las inversiones indirectas que tiene en HP Colombia.

Explicó que, contrario a lo que expresa la apoderada de la DIAN, *HP Company* podría desarrollar actividades en Colombia a través de la constitución de una sucursal o de un grupo empresarial, pero ninguno de esos dos supuestos se cumplen en el caso concreto. En Colombia, los grupos empresariales se constituyen bajo dos supuestos, a saber: que sean registrados voluntariamente, o que así lo determine la Superintendencia de Sociedades de forma oficiosa, de lo cual se infiere que la DIAN no tiene competencia para establecer y/o determinar la existencia de un grupo empresarial, como lo hizo en los actos demandados.

Reiteró que a lo largo del proceso se ha podido establecer que en Colombia no existe un grupo empresarial denominado GRUPO HP o del que se predique la presencia de *HP Company* en Colombia. La existencia de una inversión indirecta por parte de *HP Company* (matriz) en HP Colombia (subsidiaria), no es suficiente para aseverar, como erróneamente lo hizo la DIAN, que la sociedad extranjera desarrolla actividades o negocios en Colombia, como consecuencia de su inversión.

Agregó que la Superintendencia de Sociedades es enfática en señalar en su concepto 200-121670 del 3 de octubre de 2009, que una sociedad extranjera no realiza una actividad permanente a través de una subsidiaria domiciliada en Colombia como consecuencia de la inversión que la primera posee en la segunda. En el mismo concepto, la entidad sostiene que para probar si una sociedad extranjera tiene negocios o actividades en el territorio colombiano, sin tener sucursal ni establecimiento, es al interesado a quien corresponde demostrar lo contrario. En este caso, la DIAN no demostró que *HP Company* realice actividades en Colombia.

Indicó que la legislación comercial en ningún momento prohíbe la configuración de situación de control, ni que por el hecho de configurarse, se entienda que la matriz (*HP Company*) desarrolle su objeto social en Colombia a través de una subsidiaria. Si bien se demostró que existe situación de control, es igualmente cierto que, en Colombia, no existe grupo empresarial en tanto *HP Company* no se encuentra obligada a llevar contabilidad en el país, de acuerdo con lo establecido en el artículo 122 del Decreto 2649 de 1993.

Afirmó que con la entrada en vigencia del Decreto 1805 de 2010 se dispuso que la simple existencia de vinculación económica (directa e indirecta) entre una sociedad extranjera y una colombiana, no constituye *per se* pérdida de la exención en materia de IVA cuando los servicios son prestados en Colombia y utilizados exclusivamente en el exterior. La DIAN no puede alegar en

los actos demandados que, como consecuencia de la vinculación económica existente entre *HP Company* y *HP Colombia*, deba entenderse que el beneficiario del servicio (*HP Company*) realiza actividades en Colombia, mientras que el Decreto Reglamentario es enfático en señalar que el beneficio siempre es procedente a pesar de que exista vinculación económica entre el beneficiario del servicio y una sociedad colombiana.

Explicó que el contrato de corretaje celebrado entre la demandante y *HP Company* creaba una obligación de hacer, por medio de la cual el deudor (*HP Colombia*) realizaba una actividad tendiente a poner en contacto a clientes potenciales con el acreedor (*HP Company*) para que ésta pudiera ofrecerles productos, que podían concretarse o no en ventas.

Precisó que a diferencia de las transacciones internacionales de bienes, que requieren inevitablemente el traslado físico de la mercancía a través de las fronteras, los servicios se proporcionan en el ámbito internacional según una o varias de las cuatro modalidades de prestación, a saber: a) Suministro transfronterizo; b) Consumo en el extranjero; c) Presencia comercial en el extranjero; d) Presencia de personas físicas en el extranjero.

Sostuvo que en Colombia, de conformidad con lo previsto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, las modalidades de exportación de servicios que tienen reconocimiento fiscal en el impuesto sobre las ventas y, por lo tanto, tiene el tratamiento de servicios exentos del impuesto, son precisamente el “comercio transfronterizo” y el “suministro en el extranjero”.

Para el caso en estudio, lo verdaderamente relevante de la presencia de un “servicio transfronterizo” exportado por *HP Colombia* radica en que no conlleva el desplazamiento del proveedor del servicio, sino que el servicio mismo se consume en otro país. Esa es la razón por la cual la norma tributaria establece que el servicio “se utilice en el exterior”, que en los términos del Acuerdo General sobre Comercio de Servicios de la OMC equivale a que sea “consumido en el exterior”, de suerte que su utilización en el exterior se predica del destinatario del servicio (*HP Company*) y no del proveedor (*HP Colombia*), contrario a como lo sostuvo la apoderada de la DIAN en la contestación de la demanda.

No comparte el argumento de la demandada según el cual, *HP Colombia* no podía tener ninguna relación comercial con los clientes que presentó a *HP Company* para que el servicio se entendiera utilizado en el exterior pues, en caso de acogerse los argumentos que esgrime la entidad demandada, se estaría vulnerando el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 CP, al crear un requisito adicional a aquellos contenidos en el literal e) del artículo 481 E.T.

La **demandada** afirmó que, según el contrato de prestación de servicios misceláneos, *HP Company* establece que las subsidiarias son proveedores del servicio y/o receptor del servicio y todas las partes son miembros del Grupo Mundial de compañías HP. De ese contrato se evidencia la existencia de una política de precios intercompañías para la venta, prestación de servicios, soporte y distribución de los productos, de manera que se verifica un criterio único de dirección con el fin de obtener un beneficio general del grupo, de donde se concluye que es evidente que la compañía contratante extranjera desarrolla actividades o negocios en Colombia y que el servicio

de intermediación prestado por HP COLOMBIA LTDA en el territorio colombiano para la consecución de clientes para *HP Company* causa el impuesto sobre las ventas, conforme al artículo 420 del Estatuto Tributario y no le aplica la exención prevista en el literal e) del artículo 481 *ibídem*.

Explicó que *HP Company* tiene negocios y actividades en Colombia porque realiza ventas directas de bienes y servicios a HP COLOMBIA y además celebra con ésta los contratos de intermediación. Que es lógico reconocer que hay una situación de control de *HP Company* sobre la demandante, porque el 100% del capital de HP COLOMBIA LTDA pertenece a la matriz *HP Company* por intermedio de sus subordinadas, además HP COMPANY traza las directrices bajo las que debe actuar HP COLOMBIA LTDA y la matriz dispuso que en todas las actividades debía actuar conforme las instrucciones y condiciones plasmadas en el "contrato de servicios misceláneos".

Sostuvo que no se puede amparar la irregularidad en una diferencia de criterios, en relación con la interpretación y aplicación del artículo 481 del Estatuto Tributario, ya que la norma y su reglamentario son claros al contemplar los requisitos que se deben cumplir para acceder al beneficio y la sociedad sin cumplir dos de dichos requisitos, procedió a hacer uso del beneficio en claro desconocimiento de la normativa vigente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2007 presentada por HP COLOMBIA LTDA.

Previo a decidir de fondo, la Sala advierte lo siguiente:

En primer término, contrario a lo afirmado por la demandante en los alegatos de conclusión, el recurso de apelación interpuesto por la demandada cumple con el requisito de sustentación, toda vez que los argumentos de su escrito permiten establecer los motivos de inconformidad con el fallo de primera instancia, los cuales si bien insisten en los fundamentos de su escrito de oposición, obedece a que, en este caso concreto, la decisión del *a quo* fue totalmente adversa a sus intereses y con ella se desvirtuó el sustento jurídico de los actos demandados.

En todo caso, se observa que las aducidas falencias del recurso de apelación pudieron ser controvertidas a través de los recursos procedentes contra el auto admisorio del recurso.

Ahora bien, de otra parte, la Sala considera pertinente concretar en este punto la materia objeto de debate en el presente proceso, para lo cual es necesario precisar respecto de cuál o cuáles requisitos del artículo 481 literal e) del E.T. giró la controversia en sede administrativa.

Se advierte que en el Requerimiento Especial, la Administración sostuvo lo siguiente:

«Del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se desprende que la exención se base en tres supuestos: i) que el servicio sea prestado en el país, ii) que se utilice exclusivamente en el exterior, y, iii) por empresas sin negocios o actividades en Colombia.

(...)

El segundo presupuesto establece que el servicio se utilice exclusivamente en el exterior, éste también puede entenderse cumplido, considerando que HP COMPANY utiliza el servicio donde le es útil o de provecho para sus negocios, actividad o empresa, y, el mismo es utilizado allá, en el territorio extranjero donde tiene su sede, allá cierra el negocio de venta con el que se concreta la utilización del servicio, allá se causa a su cargo el gasto por concepto de la comisión con que retribuye los servicios de HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA. y, allá se causa el correlativo ingreso para ella.

Entonces es claro que el servicio es utilizado exclusivamente en el exterior, pues como resultado de la actividad desarrollada se reportan beneficios que son aprovechados en el exterior por la empresa contratante.

*Por lo anterior, (...), teniendo en cuenta que a lo largo del escrito se demostró que la empresa receptora de los servicios exportados, entiéndase HP COMPANY, realiza actividades en Colombia, no cumpliendo la operación por lo tanto, con la totalidad de los requisitos de que habla la norma en cuestión, **pues el servicio se prestó en el territorio nacional, se utilizó exclusivamente en el exterior, pero por una empresa que desarrolla actividades en Colombia**»⁸. (Negritas y subrayas fuera de texto)*

Luego, en la Liquidación Oficial de Revisión sustentó la glosa así:

*«Es así como de conformidad con los argumentos y pruebas señalados, el Despacho **considera que la sociedad Matriz Hewlett Packard Company realiza actividades y negocios en Colombia, razón por la cual los servicios de intermediación que prestó Hewlett Packard Colombia a su matriz, no se consideran exentos por incumplimiento de los preceptos establecidos en el artículo 481 literal e) del E.T. para obtener dicho beneficio, en consecuencia, el servicio de intermediación analizado, configura el hecho generador del impuesto sobre las ventas de acuerdo a lo establecido artículo 420 del Estatuto Tributario (sic) y en el Decreto 1372 de 1992, y se encuentra gravado a la tarifa general del 16% del impuesto sobre las ventas**»⁹. (Negritas fuera de texto)*

Como se advierte, tanto el requerimiento especial como la Liquidación Oficial de Revisión concretaron el rechazo de la exención prevista en el artículo 481 literal e) del E.T., en que la contribuyente prestó servicios a empresas (*HP Company*) con negocios o actividades en Colombia.

Ahora bien, como lo señaló el *a quo*, se observa que la demandada, al resolver el recurso de reconsideración, amplió el motivo de rechazo de la exención a otro aspecto que no había sido planteado ni en el requerimiento ni en la liquidación oficial de revisión, concretamente, a que el servicio prestado por la demandante no se utilizó en el exterior. En la resolución que resolvió el recurso, la DIAN afirmó que:

⁸ Fls. 150 y 167 c.a.

⁹ Fls. 559 y 561 c.a. 4

*«En efecto, el hecho de que la División de Gestión de Liquidación haya concluido que HP Company no cumple con el presupuesto referente a no tener negocios o actividades en Colombia, y que con este incumplimiento no se requería entrar a analizar los demás presupuestos del literal aplicable al caso en estudio, **no significa que en esta etapa se inhabilite para analizarlo, porque no se trata de un hecho nuevo, sino que emana de un estudio integral de la disposición, (...)**»¹⁰.*

Al respecto se advierte que el argumento transcrito contradice el desarrollo de la discusión que se adelantó en sede administrativa, pues como se vio, en el requerimiento fue analizado el requisito sobre la utilización del servicio en el exterior y se entendió cumplido, al punto que ya no fue objeto de debate en la liquidación oficial de revisión.

Además, como lo ha señalado esta Sala, conforme con el artículo 711 E.T., *«el principio de correspondencia implica que la liquidación oficial de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial, o en su ampliación, si la hubiere. Este principio también debe ser observado por la Administración en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, toda vez que al tratarse del acto que le pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa»*¹¹.

Así pues, comparte la Sala lo decidido por el Tribunal y lo alegado por la demandante, en cuanto a que el argumento expuesto por la Administración en la resolución que decidió el recurso de reconsideración constituye un hecho que no hizo parte de los fundamentos del requerimiento especial ni de la liquidación oficial de revisión y, por tanto, configura una violación del derecho al debido proceso y del derecho de defensa porque la contribuyente no tuvo la oportunidad de controvertir el hecho nuevo ni de presentar nuevas pruebas pues, se insiste, desde el requerimiento especial la demandada afirmó que el presupuesto de la *“utilización del servicio en el exterior”* había sido cumplido y tal aspecto ni siquiera fue mencionado en la liquidación oficial de revisión.

Hechas las anteriores precisiones, procede la Sala a estudiar de fondo el asunto planteado.

El literal e) del artículo 481 E.T., vigente para el primer bimestre del año 2007, era el siguiente:

“ARTICULO 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS.

Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos:

(...)

*e) <Literal modificado por el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006> También son exentos del impuesto sobre las ventas **los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento.** Recibirán el mismo tratamiento los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos por agencias operadores u hoteles inscritos en el registro nacional de turismo, según las funciones asignadas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 300 de 1996. En el caso de los servicios*

¹⁰ Fl. 659 c.a. 4

¹¹ Sentencia de 23 de agosto de 2012, Exp. 18306, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

hoteleros la exención rige independientemente que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes.

Este literal fue reglamentado por el **Decreto 1805 de 2010** y el parágrafo del artículo 1⁰¹² se ocupó de precisar qué debe entenderse cuando el artículo 481 literal e) del E.T. prevé: «*empresas sin negocios ni actividades en Colombia*». Sin embargo, como lo señaló el a quo y lo reconocen las partes, tal normativa no es aplicable al caso concreto, porque fue expedida con posterioridad al periodo discutido, esto es, al **primer bimestre de 2007**.

No obstante lo anterior, resulta pertinente para el presente proceso, tener en cuenta el criterio expuesto por esta Sala, con ocasión de una demanda de nulidad parcial interpuesta contra el mencionado parágrafo del artículo 1^o del Decreto 1805 de 2010, pues en dicha oportunidad fijó el alcance de la exención prevista en el literal e) del artículo 481 E.T. Al respecto indicó¹³:

«Si bien la norma reglamentaria reconoce que el beneficiario del servicio puede tener algún tipo de vinculación económica en el país, también dispone que el vinculado en el país, de la empresa con domicilio en el exterior, no se beneficie del servicio contratado por su relacionada del exterior.

Lo anterior, por cuanto la utilización del servicio se predica del destinatario, y éste debe ser utilizado total y exclusivamente en el exterior, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, para que adquiera la connotación de exento.

*En este orden de ideas, cuando el ejecutivo puntualizó en el precepto acusado que **no procede la exención contemplada en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, si el beneficiario del servicio es un vinculado económico en el país de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia, solamente ratificó el contenido de la norma que reglamenta que condiciona la exención a que el servicio debe ser utilizado exclusivamente en el exterior**».* (Negritas y subrayas fuera de texto)

Como se observa, el criterio jurisprudencial de la Sala frente a la exención prevista en el artículo 481 literal e) E.T. ha sido el de precisar que el beneficio tributario objeto de estudio, surge o se genera a favor del sujeto pasivo cuando el servicio prestado haya sido utilizado exclusivamente en el exterior.

Para la Sala, la expresión «*empresas sin negocios ni actividades en Colombia*» contenido en el literal e) del artículo 481 E.T. tiene como función fortalecer la finalidad de la exención para reafirmar que el beneficio no es procedente si el servicio es utilizado en Colombia y que el derecho a la exención se

¹² **Decreto 1805 de 2010. Artículo 1.** Conforme con lo previsto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario las modalidades de exportación de servicios que se consideran exentas del impuesto sobre las ventas son:

1. Los servicios prestados en Colombia para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en el país, sin desplazamiento del prestador o proveedor del servicio, y

2. (...).

Parágrafo. *En el caso de los servicios a que se refiere el numeral 1^o del presente artículo, se entiende por empresas sin negocios o actividades en Colombia las empresas o personas domiciliadas o residentes en el exterior que, no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiarios directos de los servicios prestados en el país para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior.*

En consecuencia, la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario a que hace referencia el numeral 1^o del presente artículo, **en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el País, de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia.** (Negritas fuera de texto)

¹³ Sentencia del 14 de junio de 2012, Exp. 18407, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo

adquiere por la utilización del servicio en el exterior por la persona extranjera que contrató el servicio¹⁴.

Lo anterior, porque como se indicó en la sentencia transcrita, la precisión que introdujo el Decreto 1805 de 2010 al tratamiento de esta exención, esto es, que el beneficio no es procedente si el beneficiario del servicio es un vinculado económico en el país, lo único que hizo fue ratificar o confirmar lo que ya establecía la norma reglamentada, es decir, que no existe derecho al beneficio si el servicio es utilizado en el país o, en sentido positivo, que la condición para acceder a la exención la constituye que el servicio sea utilizado exclusivamente en territorio extranjero.

Este criterio de la Sección, es decir, el de interpretar que la exención a la exportación de servicios radica fundamentalmente en su utilización exclusiva en el exterior, ya había sido expuesto en la sentencia del 20 de marzo de 1998, Exp. 8231, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla al anular parcialmente un aparte del Concepto 35411 de 2 de mayo de 1996¹⁵. En esa oportunidad, la Sala indicó que:

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

El agente comercial, por ejemplo, podría tener como actividad la de proporcionar clientes a una sociedad extranjera que tenga negocios o actividades en Colombia, para que ésta haga uso de ellos en el exterior.
Igualmente los representantes e intermediarios podrían propiciar negociaciones de la empresa que representan, para ser ejecutadas fuera del territorio nacional».
(Negrillas y subrayas fuera de texto)

Como se advierte, la jurisprudencia de la Sección ha interpretado, incluso desde antes de la expedición del Decreto 1805 de 2010, que la expresión «empresas sin negocios ni actividades en Colombia» contenida en el artículo 481 literal e) E.T. no puede entenderse como un requisito aislado o que impida la aplicación de un beneficio tributario a la exportación de servicios¹⁶, razón por la cual, lo que debe verificarse en cada caso concreto es que efectivamente la utilización del servicio ocurra fuera del territorio nacional, sin desconocer los demás requisitos que permiten acreditar el derecho a la exención, pero siempre a la luz de darle prevalencia a lo sustancial sobre lo formal¹⁷, principio que, como se vio, ha sido aplicado por la Sala en la interpretación del literal e) del artículo 481 E.T.

¹⁴ Doctrinariamente se ha señalado frente a la expresión del artículo 481 literal e) E.T. que se analiza, esto es, que para acceder a la exención el servicio debe ser utilizado por personas sin negocios o actividades en Colombia, que «la disposición pretende evitar fraudes mediante exportaciones simuladas». (PLAZAS VEGA, Mauricio. El impuesto sobre el Valor Agregado – IVA. 2ª ed. Bogotá : Temis S.A., p. 433).

¹⁵ El aparte anulado del Concepto sostenía: «Conforme a lo anterior, no pueden considerarse como exportación de servicios, actividades tales como la intermediación, la agencia comercial, o la representación, aun cuando las mismas se realicen con personas o empresas sin residencia ni domicilio en el país, pues lo determinante para efectos de la exención es la prestación del servicio propiamente dicho para su utilización en el exterior».

¹⁶ Además, no puede perderse de vista que este beneficio representa una política económica en cuanto permite que los servicios prestados en Colombia puedan ser competitivos en el exterior.

¹⁷ **Constitución Política de Colombia. Artículo 228.** La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. **Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial.** Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo.

En ese contexto y como se precisó anteriormente, en el caso concreto, la Administración, en la actuación demandada, negó la exención que aplicó la demandante respecto de servicios exportados, por el hecho de que la beneficiaria del servicio *-HP Company-* también realiza actividades o negocios en Colombia a través de sus subsidiarias, lo cual le impedía a la demandante gozar del beneficio de los servicios exentos de que trata el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Tal argumento de la actuación demandada no puede ser de recibo por las razones anteriormente expuestas, pues la interpretación que la DIAN le dio a la norma que regula el beneficio tributario, desconoce la verdadera finalidad y alcance de la exención que, como lo ha señalado la Sala, se concreta en que el servicio realmente tenga la condición de “exportado”, esto es, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior, aspecto que, como se vio, en el *sub examine* fue acreditado por la demandante y la Administración lo entendió cumplido, sin que sea posible en esta instancia entrar a cuestionar aspectos que no fueron debatidos en sede administrativa.

Así pues, para la Sala, el entendimiento del literal e) del artículo 481 E.T. torna en irrelevante la discusión sobre si *HP Company* como beneficiaria del servicio prestado por la demandante tiene o no actividades en Colombia, pues, se reitera, la procedibilidad del beneficio tributario surgió a favor de la demandante porque el servicio prestado en el país fue utilizado en el exterior, lo que en realidad le da la calidad de exportado, para que adquiriera la connotación de exento.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada que anuló los actos demandados, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

