

PROCESO DE DETERMINACION DE LOS TRIBUTOS - Se inicia con la presentación de la declaración / FIRMEZA DE LA DECLARACION - Cuando se corrige la declaración para aumentar el saldo a favor o disminuir el valor a pagar, la firmeza se cuenta desde la declaración inicial / NOTIFICACION DE LA LIQUIDACION DE REVISION - Debe notificarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha para dar respuesta al requerimiento especial o su ampliación / AMPLIACION AL REQUERIMIENTO - Debe hacerse cuando existe una liquidación oficial de corrección que no se incluyó en el requerimiento / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA TRIBUTARIA - Debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión en cuanto a las glosas propuestas y los fundamentos de derecho

El proceso de determinación de los tributos se inicia con la presentación de la declaración, en este caso las declaraciones de ventas tributaria y es a partir de ese momento desde el cual empieza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, momento que también determina el marco jurídico y legal para efectos de contar el citado término, pues, en virtud del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 "Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación." Sin embargo, desconoce el demandante que cuando un contribuyente ha corregido una declaración tributaria para aumentar el saldo a favor o disminuir el valor a pagar, como en este caso lo hizo la sociedad, la firmeza de la declaración no se cuenta desde la declaración inicial, pues existe una disposición especial, el artículo 589 del Estatuto Tributario. De acuerdo con lo anterior, en el evento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, la firmeza de la declaración se cuenta desde el pronunciamiento oficial de la Administración o transcurridos seis meses desde que se presentó la solicitud, en virtud de que la disposición consagra el silencio administrativo con efectos positivos, cuando la DIAN no se pronuncia sobre el proyecto de corrección en ese tiempo. Tampoco operó la firmeza por notificación extemporánea de la liquidación de revisión conforme al primer inciso del artículo 710 del Estatuto Tributario, según el cual la liquidación se debe notificar dentro de los seis meses siguientes a la fecha para dar respuesta al requerimiento especial o su ampliación, porque considera la demandante que no se deben tener en cuenta las supuestas ampliaciones a los requerimientos especiales, ya que no se trataron de una ampliación sino de un segundo requerimiento que no tienen efectos. Según el artículo 711 del Estatuto Tributario, la Liquidación de Revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o su ampliación, de manera que si existe una liquidación oficial de corrección y el requerimiento no la incluyó, debe incorporarse al proceso de fiscalización, mediante la ampliación al requerimiento como lo autoriza el artículo 708 del Estatuto Tributario, el cual podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. En consecuencia, la Sala considera que no se trató de una simple inclusión formal, sino de un hecho que debía ser tenido en cuenta para efectos de la liquidación oficial de revisión. Conforme al artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración queda en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar no se ha notificado requerimiento especial, el cual debe ser expedido en el término de los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario, según el cual, cuando se trate del requerimiento en ventas y retención en la fuente, el término de dos años para notificar el requerimiento es el mismo que corresponda a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el

correspondiente año gravable. Por lo anterior, para la Sala, la liquidación de revisión se contrajo exclusivamente a los hechos declarados por la sociedad y los que fueron contemplados en el requerimiento especial y en la ampliación del mismo conforme lo ordena el artículo 711 de Estatuto Tributario, pues, la modificación a la liquidación privada obedeció a la reclasificación de los ingresos que había declarado la sociedad como exentos a la de ingresos por operaciones gravadas, con argumentos jurídicos y fácticos similares en un acto y en otro. El hecho de que en la liquidación de revisión se hubiera enfatizado en las estipulaciones contractuales, no significa que se hubiera contemplado un hecho no planteado en el requerimiento, pues se repite, el hecho fue siempre el mismo, es decir, la improcedencia de la exención solicitada por la sociedad.

CONTRATO DE CORRETAJE CON SOCIEDAD EXTRANJERA - No es un servicio exento de IVA / PRESTACION DE SERVICIOS - Hecho generador del IVA / EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Requisitos / ACTIVIDAD DEL CORREDOR - Es promocional

La sala en anterior ocasión, rechazó los ingresos declarados como exentos por exportaciones y tenerlos como ingresos por operaciones gravadas debido a que el contrato de corretaje con sociedades extranjeras no era un servicio exento del IVA, de acuerdo con el artículo 481[e] del Estatuto Tributario, según 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, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. La prestación de servicios es un hecho generador del Impuesto sobre las Ventas conforme al artículo 420 [b] del Estatuto Tributario. Por regla general, éstos se consideran prestados en la sede del prestador del servicio, independientemente del lugar donde se ejecute la actividad o labor contratada, con excepción de los eventos determinados legalmente [parágrafo tercero]. El artículo 481 del Estatuto Tributario, fue adicionado con el literal e) por la Ley 223 [20] de 1995 y estableció la exención de 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 de gravabilidad impositiva en materia de Impuesto sobre las Ventas, para aquellos servicios que si bien son prestados dentro del territorio colombiano, por ser utilizados en el exterior, adquieren la connotación de exentos, con el derecho de 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 [art.485 ib.]. Los requisitos de la exención conforme a la norma son, que el servicio sea prestado en el país, en desarrollo de un contrato escrito, utilizado exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia, y que se cumplan los requisitos del reglamento, en este caso, el artículo 23 del Decreto Reglamentario 380 de 1996. Como se observa, la prestación del servicio debe hacerse en el país, de manera que los servicios terminados o extinguidos y/o ejecutados por fuera de Colombia, no gozan de la exención. En cuanto a que el servicio sea utilizado total y exclusivamente en el exterior por la empresa foránea, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, se traduce en que el beneficio, provecho o utilidad que reporta la actividad prestada se realice en forma integral fuera del país. Precisamente frente a la exportación de servicios prevista en los preceptos a los cuales se ha hecho referencia, la Sala expresó que corresponde en cada caso particular determinar si quien solicita la exención da cumplimiento a los requisitos para hacerse merecedor a ella. La actividad del corredor es completamente promocional, encaminada a poner en

contacto a dos personas, para que ellas contraten, sin participar en la conclusión del negocio como mandatario o representante de alguna de las partes. Su labor es preliminar, de promocionar y concertar.

CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Debe analizarse todos los hechos de la controversia

El principio de congruencia externa de la sentencia atiende a que se analicen todos los hechos en que se funda la controversia, se resuelvan todos los argumentos de las partes y las excepciones planteadas (artículo 170 del Código Contencioso Administrativo) y obliga a que el superior estudie el cargo de conformidad con el artículo 311 del Código de Procedimiento Civil.

SANCION POR INEXACTITUD - Improcedencia por existir diferencia de criterios / DIFERENCIA DE CRITERIOS - Hace improcedente la sanción por inexactitud

En el presente caso, se observa que los hechos declarados por la sociedad en los bimestres discutidos han sido completos y verdaderos y el mayor impuesto discutido se debió, indudablemente, a la diferencia en cuanto a la interpretación del sentido y alcance del artículo 481 literal e) en cuanto a “la utilización de los servicios exclusivamente en el exterior” para efectos de la exención por los servicios exportados, de manera que hay una discrepancia conceptual, que impide sancionar por inexactitud.

Nota de Relatoría: Se cita sentencia de 10 de octubre de 2007, Exp. 15839, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente (E): HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D.C., veintiséis (26) de enero de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01461-01(16165)

Actor: DOW QUIMICA DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide la apelación de la demandante contra la Sentencia de 22 de junio de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A., contra los actos que modificaron las declaraciones de IVA de los bimestres 2, 3, 4 y 5 de 1999 y 1 de 2001.

ANTECEDENTES

Segundo Bimestre de 1999

El 25 de mayo de 1999 la sociedad presentó su declaración de IVA del 2 bimestre de 1999, cuya corrección se solicitó el 22 de julio de ese año y fue aceptada por la Administración el 17 de octubre de 2000 mediante Liquidación de Corrección 31064200000071.

Previos requerimiento especial y ampliación al requerimiento especial y sus correspondientes respuestas, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900020 de 20 de marzo de 2003 en la cual se adicionaron ingresos brutos por operaciones gravadas por \$2.216.400.000 que la sociedad había declarado como ingresos brutos por exportaciones exentas de IVA y, se sancionó por inexactitud en \$567.398.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 622-900008 de 30 de marzo de 2004 que decidió la reconsideración interpuesta por la sociedad.

Tercer Bimestre de 1999

El 23 de julio de 1999 la sociedad presentó su declaración de IVA del 3 bimestre de 1999, cuya corrección se solicitó el 28 de abril de 2000 y fue aceptada por la Administración el 17 de octubre de 2000 mediante Liquidación de Corrección 31064200000070.

Previos requerimiento especial y ampliación al requerimiento especial y sus correspondientes respuestas, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900021 de 20 de marzo de 2003 en la cual se adicionaron ingresos brutos por operaciones gravadas por \$2.512.566.000 que la sociedad había declarado como ingresos brutos por exportaciones exentos de IVA y, se sancionó por inexactitud en \$643.216.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 622-900009 de 30 de marzo de 2004 que decidió la reconsideración interpuesta por la sociedad.

Cuarto bimestre de 1999

El 21 de septiembre de 1999 la sociedad presentó su declaración de IVA del 4 bimestre de 1999, cuya corrección se solicitó el 28 de abril de 2000 y fue aceptada por la Administración el 17 de octubre de 2000 mediante Liquidación de Corrección 31064200000082.

Previos requerimiento especial y ampliación al requerimiento especial y sus correspondientes respuestas, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900022 de 20 de marzo de 2003 en la cual se adicionaron ingresos brutos por operaciones gravadas por \$69.168.000 que la sociedad había declarado como ingresos brutos por exportaciones exentos de IVA y, se sancionó por inexactitud en \$17.707.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 622-900010 de 30 de marzo de 2004 que decidió la reconsideración interpuesta por la sociedad.

Quinto Bimestre de 1999

El 23 de noviembre de 1999 la sociedad presentó su declaración de IVA del 5 bimestre de 1999, la cual fue corregida el 28 de abril de 2000 y aceptada por la Administración el 17 de octubre de 2000 mediante Liquidación de Corrección 31064200000083.

Previos requerimiento especial y ampliación al requerimiento especial y sus correspondientes respuestas, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900023 de 20 de marzo de 2003 en la cual se adicionaron ingresos brutos por operaciones gravadas por \$2.824.384.000 que la sociedad había declarado como ingresos brutos por exportaciones exentos de IVA y, se sancionó por inexactitud en \$723.042.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 622-900011 de 30 de marzo de 2004 que decidió la reconsideración interpuesta por la sociedad.

Primer Bimestre de 2001

El 15 de marzo de 2001 la sociedad presentó su declaración de IVA del 1 bimestre de 2001, la cual fue corregida el 11 de marzo de 2002.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 310642003000099 de 26 de agosto de 2003 en la cual se adicionaron ingresos brutos por operaciones gravadas por \$206.807.000 que la sociedad había declarado como ingresos brutos por exportaciones exentos de IVA y, se sancionó por inexactitud en \$52.942.000.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 310662004622-900011 de 30 de marzo de 2004 que decidió la reconsideración interpuesta por la sociedad.

LA DEMANDA

DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A., demandó la nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión que modificaron las declaraciones del IVA del 2 al 5 bimestres de 1999 y 1 de 2001. Como restablecimiento del derecho pidió que se declararan en firme las liquidaciones privadas.

Invocó como normas violadas los artículos 420, 481[e], 647, 692, 708, 710, 711 y 714 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se sintetiza así:

Conforme al artículo 420 del Estatuto Tributario la prestación de servicios en el país está gravada con el IVA, por tanto, la prestación de servicios en el exterior carece de efecto en el impuesto sobre las ventas, pues los servicios gravados son los prestados en el territorio nacional, de ahí que sean esos los que pueden ser objeto de exención.

Dow Química en virtud del contrato de corretaje tuvo por labor contactar a compradores con vendedores, promocionar las ventas, todo dentro del país, dentro del mercado nacional o conjunto de compradores de las mercancías. La compraventa que posteriormente llegaran a convenir no tendría ninguna injerencia para el corredor, cuya prestación queda total y cabalmente ejecutada dentro del territorio nacional.

Para que proceda la exención del citado ordinal e) es que los servicios, como los de intermediación de que se trata, se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, es decir, que el beneficio o utilización se presenta en el territorio donde tiene su empresa la persona que ha requerido los servicios de intermediario.

La prestación de servicios en Colombia tiene como resultado su utilidad en el país, cuando el usuario tiene negocios en él, pero si radican en otro país, este tipo de utilización para el exterior es la circunstancia consustancial para la exención consagrada en el ordinal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

La DIAN confunde la actividad de prestar servicios de corretaje con la acción de utilizar estos servicios, pues una cosa es el servicio de corretaje que se presta en Colombia y otra la utilización de esos servicios que hace la vendedora que encargó que se los prestaran, acción que se consuma en el exterior.

La prestación de servicios en el país fue un hecho anterior que ocurrió cuando las usuarias sin domicilio, negocio, empresa o actividad en Colombia, obtienen algún provecho de ellos, que consistió en vender en su domicilio sus productos a compradores nacionales con actividad en Colombia, lo que dio lugar a la comisión que recibió Dow Química.

No procede la sanción por inexactitud, pues no se declararon datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados; la diferencia se debe a diferencias de criterios, la discusión es de puro derecho.

No hubo congruencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial, pues en éstos no se planteó, como si se hizo en las liquidaciones de revisión, la inexistencia en los contratos de corretaje de una cláusula o estipulación que obligara a las extranjeras sin domicilio o empresa en Colombia, a que hicieran utilización en el exterior de los servicios de corretaje; lo cual impidió que ante la DIAN se pudiera haber demostrado que tal estipulación no tendría ningún objeto, pues, ineludiblemente el servicio se utilizaría en el exterior.

Las declaraciones de los bimestres segundo, tercero y cuarto de 1999 quedaron en firme el 29 de enero de 2003, pues a esa fecha no se habían expedido las liquidaciones de revisión [artículos 710 y 714 del Estatuto Tributario], sin que cuenten para este caso las supuestas ampliaciones a los requerimientos especiales, ya que no se trataron de un ampliación sino de un segundo requerimiento que no tienen efectos. Las liquidaciones de revisiones por esos bimestres se notificaron el 20 de marzo de 2003, es decir, extemporáneamente.

De todas manera las declaraciones de los bimestres 2 a 5 de 1999 están en firme de conformidad con el penúltimo inciso del artículo 710 del Estatuto

Tributario, modificado por la Ley 223 de 1995, según el cual en ningún caso la notificación de la liquidación oficial puede exceder de tres años contados desde la fecha de presentación de la liquidación privada. La última declaración, la del 5º bimestre de 1999 se presentó el 23 de noviembre de 1999 y todas las liquidaciones de revisión de esos períodos se expidieron el 20 de marzo de 2003, es decir, por fuera de los tres años que establece la ley.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

La prestación del servicio discutido genera IVA porque no cumple con la totalidad de los requisitos para otorgar la exención, puesto que si bien se presta en Colombia en desarrollo de un contrato escrito, no se utiliza exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios en Colombia.

La exención para los servicios exportados corresponde a los prestados por fuera del país, y en el contrato de corretaje por Dow Química, se evidencia que se utilizan íntegramente en Colombia, pues la relación de acercamiento de la contribuyente con las sociedades extranjeras con el fin de celebrar el negocio de venta, que es el objeto del contrato de corretaje, se prestó y utilizó exclusivamente en el territorio nacional.

El elemento esencial del corretaje es relacionar a dos personas con el fin de que celebren un negocio jurídico comercial, del cual emergen obligaciones en el territorio nacional.

La remuneración sólo se adquiere cuando se ha celebrado el negocio en el que interviene el corredor, de modo que si no se perfecciona no tiene derecho a recibir comisión, salvo las expensas en que haya incurrido por causa de la gestión encomendada, sin que el hecho de celebrar dicho negocio dentro o fuera del territorio colombiano desnaturalice el contrato de corretaje.

Del contrato se infiere que no se trata de una exportación de servicios porque la prestación se ejecuta y utiliza únicamente en el país, sólo que por la intermediación realizada se recibe a cambio una comisión que causa IVA al ejecutarse en el territorio nacional.

La sanción por inexactitud es procedente porque el contribuyente incurrió en omisión de impuestos generados por operaciones gravadas, de manera que las cifras denunciadas no fueron completas ni verdaderas, por lo que no se da la condición para eximirlo de sanción por la diferencia de criterios.

No hubo firmeza de las declaraciones tributarias, porque se expidió una ampliación a los requerimientos especiales para proponer la determinación oficial del impuesto con base en la liquidación oficial de corrección, según lo permite el artículo 708 del Estatuto Tributario. En consecuencia, la Administración contaba con seis meses para notificar las liquidaciones de revisión desde el vencimiento del plazo para dar respuesta a las ampliaciones a los requerimientos especiales, como en efecto lo hizo.

Los actos administrativos preparatorios (requerimientos especiales) y los liquidatorios guardaron la debida correspondencia, pues, la glosa siempre fue la procedencia o no del gravamen por los ingresos del servicio de intermediación prestado por la demandante en Colombia, lo cual no se desvirtúa por el hecho de que en las liquidaciones de revisión se hubiera mencionado la falta de la estipulación contractual sobre la utilización del servicio, toda vez que es un argumento adicional y no un hecho nuevo no contemplado en las etapas previas.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en las consideraciones que se resumen así:

El factor para establecer las normas aplicables en materia de firmeza en el presente caso, es la fecha en que se radicaron las declaraciones de corrección, por tanto, para los cuatro bimestres de 1999, se aplica el artículo 710 del Estatuto Tributario, según la versión de la Ley 223 de 1995 y para la del primer bimestre de 2001, el artículo 710 modificado por la Ley 633 de 2000.

Según la Ley 223 de 1995 para la firmeza del impuesto a las ventas se tienen los mismos términos para la firmeza de la declaración de renta del año gravable al que corresponde el período gravable, sin embargo para el caso de las correcciones hay norma especial (artículo 589 Estatuto Tributario), según el cual el término para expedir la liquidación de revisión se cuenta desde el momento en que se expide la liquidación de corrección o seis meses de haber presentado el proyecto de corrección.

Como las liquidaciones oficiales de corrección se expidieron el 17 de octubre de 2000, la DIAN tenía hasta el 17 de octubre de 2003 para expedir las liquidaciones de revisión, lo cual tuvo ocurrencia del 23 de marzo de 2003, es decir dentro de los tres años que señala el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Tampoco la declaración del IVA del primer bimestre de 2001 adquirió firmeza, pues, en primer término el emplazamiento para corregir suspendió el término de firmeza y en segundo lugar, la DIAN notificó la liquidación de revisión el 26 de agosto de 2003, esto es, dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se dio respuesta al requerimiento especial (2 de abril de 2003), como lo ordena la norma.

Las liquidaciones de revisión y los actos preparatorios guardan la debida correspondencia, pues, en ambos se trató el tema de los requisitos reglamentarios para la procedencia de la exención en materia de prestación de servicios en el exterior. Hubo identidad fáctica y jurídica en la glosa propuesta por la DIAN de que el servicio prestado como promotora de ventas no se prestó en forma total y exclusiva en el exterior.

En lo de fondo consideró que la utilización del servicio debía agotarse exclusivamente en el exterior para efectos de la exención, por lo que se debían desechar los puntos intermedios donde la ejecución del servicio requiera de actividades anteriores o posteriores para cumplir su finalidad. La actividad de intermediación ejercida por Dow Química de Colombia S.A., y constitutiva del servicio prestado no puede configurar la exención propuesta, porque ella se desarrolló íntegramente en el territorio colombiano y opera de manera independiente al negocio celebrado entre las empresas relacionadas por su conducto, único del que se predica su ejecución en el exterior.

El objeto social de la demandante no deja duda sobre su idoneidad en el mercado de los productos de polietileno y asimilados, presta un servicio de intermediación en el territorio nacional; su finalidad se agota con el cumplimiento de una obligación de hacer: con la puesta en contacto de dos personas que pueden llegar a celebrar el negocio jurídico, con las consecuentes incidencias sobre el derecho a la remuneración.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante sustentó la apelación en los siguientes términos:

1. Firmeza de las declaraciones. El Tribunal aplica una norma inexistente cuando afirma que en el evento en que haya corrección, los tres años se cuentan desde la corrección, no obstante el penúltimo inciso del artículo 710 del Estatuto Tributario señala que “en todo caso” la liquidación de revisión debe notificarse dentro de los tres años siguientes a la presentación de la liquidación privada, lo cual excluye cualquier otro evento.

También hubo firmeza en relación con el primer bimestre de 2001, pues como quedó demostrado no hubo ampliación al requerimiento especial según lo define el artículo 708 del Estatuto Tributario, pues se limitó sólo a un aspecto formal y no versó sobre hechos o conceptos que incidieran en mayores bases e impuesto. El emplazamiento para corregir no podía tener ningún efecto, pues la sociedad no tenía que corregir nada ya que procedió conforme al artículo 481[e] del Estatuto Tributario.

2. La liquidación de revisión no fue congruente con el requerimiento especial, pues allí se planteó, sin haberlo sido en el requerimiento, que en los contratos en cuya ejecución la actora recibió ingresos por sus servicios de corretaje prestados a sociedades extranjeras, sin negocios ni presencia en el país, no se había estipulado que se encuentran en tal circunstancia.

3. Derecho a la exención. La actora prestó el servicio de corretaje en el país, en interés de las sociedades extranjeras sin negocios ni actividad en Colombia y quienes utilizaron el servicio en el país donde desarrollan su actividad, donde explotan las empresas en las que poseyeron los bienes que pudieron vender gracias a los servicios de corretaje que la demandante ejecutó, es decir, los utilizaron en el exterior, por tanto se tiene derecho a la exención [artículo 481[e] del Estatuto Tributario].

4. No procede la sanción por inexactitud pues el mayor impuesto discutido se debió a una errónea interpretación del artículo 481[e] del Estatuto Tributario y, los hechos y cifras son completos y verdaderos, sobre lo cual nada dijo el Tribunal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y de la apelación.

La **demandada** insistió en la legalidad de los actos demandados, con base en los mismos argumentos expuestos en la contestación de la demanda, que se resumen así:

El penúltimo inciso del artículo 710 del Estatuto Tributario, antes de la Ley 633 de 2000, no aplica al presente caso, pues esa norma es específica para impuesto de renta, ya que para impuesto a las ventas y retención en la fuente, la norma especial es el último inciso de la misma disposición. En relación con el primer bimestre de 2001, el análisis que hizo el Tribunal se ajustó a la normatividad vigente (Ley 633 de 2000).

Reiteró la correspondencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial y en que el servicio prestado por la sociedad no se utiliza en el exterior para que sea considerado exento.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocará el fallo apelado y en su lugar se levantara solo la sanción por inexactitud, por las siguientes razones:

Las declaraciones de IVA de los bimestres 2 a 5 de 1999 no adquirieron firmeza, pues cuando se corrigen las declaraciones conforme al artículo 589 del Estatuto Tributario, la firmeza de los tres años empieza a contarse desde la notificación de la liquidación oficial de corrección o desde los seis meses siguientes a la presentación del proyecto de corrección en caso de que la Administración no se hubiere pronunciado¹. Como en este caso, las liquidaciones oficiales de corrección fueron expedidas el 17 de octubre de 2000, las liquidaciones de revisión expedidas el 23 de marzo de 2003 fueron en tiempo.

Para que procediera la exención del artículo 481[e] del Estatuto Tributario, el servicio prestado por la sociedad debía utilizarse de manera exclusiva en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, lo cual no se predica en el presente caso, porque la utilización del servicio “conseguir clientes” se realiza en Colombia, lugar donde las empresas extranjeras consiguen sus negocios, sin que incida el lugar de celebración del contrato o donde se encuentren o produzcan las mercancías que se venden.

La Cláusula 10 de los contratos suscritos de manera idéntica por la sociedad confirman que los servicios no se utilizan exclusivamente en el exterior, pues, la

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

comisión que recibe la demandante es por haber conseguido un cliente en Colombia, por lo que es aquí donde desarrollan una actividad propia de su objeto social.

No procede la sanción por inexactitud, pues existe una errónea interpretación normativa del demandante con el fin de lograr una exención, sin embargo, los hechos no son desfigurados de manera intencional, conducta que es la que se sanciona con inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

En los términos de la apelación de la demandante, la Sala decide si se ajustaron a derecho los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto a las ventas por los bimestres 2 a 5 de 1999 y 1 de 2001, para lo cual se establecerá si operó la firmeza de las liquidaciones privadas. En caso negativo, se analizará si las liquidaciones de revisión correspondieron congruentemente con los requerimientos especiales y de no prosperar el cargo, se determinará si los servicios prestados por la actora son exentos del impuesto a las ventas y si procede la sanción por inexactitud.

1. Firmeza de las liquidaciones privadas

A juicio de la demandante, conforme al penúltimo inciso del artículo 710 del Estatuto Tributario “en todo caso” la liquidación de revisión debe notificarse dentro de los tres años siguientes a la presentación de la liquidación privada, lo cual excluye cualquier otro evento, aún el de la corrección, como erróneamente lo tomó el Tribunal. La declaración del primer bimestre de 2001 también quedó en firme, pues ni el emplazamiento para corregir ni la ampliación al requerimiento tuvieron efectos en el término de firmeza.

El proceso de determinación de los tributos se inicia con la presentación de la declaración, en este caso las declaraciones de ventas tributaria y es a partir de ese momento desde el cual empieza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, momento que también determina el marco jurídico y legal para efectos de contar el citado término, pues, en virtud del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 *“Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado a correr, y las actuaciones y diligencias*

que ya estuvieren iniciadas, se registrarán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.”

En el presente caso, la sociedad presentó sus declaraciones de IVA de los bimestres 2 a 5 de 1999 en el mismo año, por tanto, el artículo 710 del Estatuto Tributario, que establece la firmeza de la declaración tributaria, correspondía a la redacción del artículo 135 de la Ley 223 de 1995, que rigió hasta cuando la Ley 633 de 2000, lo derogó.

La norma disponía lo siguiente:

ART. 710.-Modificado. L. 223/95, art. 135. Término para notificar la liquidación de revisión. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso, la administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses

En todo caso, el término de notificación de la liquidación oficial no podrá exceder de tres años contados desde la fecha de presentación de la declaración privada.

*En el caso de las **declaraciones del impuesto sobre las ventas** y de **retención en la fuente**, el plazo máximo de que trata el inciso anterior se contará desde la **fecha de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable** al que correspondan las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario².*

(Negrilla de la Sala)

Considera la demandante que las declaraciones de los bimestres 2 a 5 de 1999 están en firme porque teniendo en cuenta, por ejemplo, que la última se presentó el 23 de noviembre de 1999, la DIAN tenía hasta el 23 de noviembre de 2002 para notificar la liquidación de revisión, y como las liquidaciones las expidió el 20 de marzo de 2003, lo fue extemporáneamente cuando ya había operado la firmeza.

² Estos incisos fueron derogados por la Ley 633 de 29 de diciembre de 2000.

Sin embargo, desconoce el demandante que cuando un contribuyente ha corregido una declaración tributaria para aumentar el saldo a favor o disminuir el valor a pagar, como en este caso lo hizo la sociedad, la firmeza de la declaración no se cuenta desde la declaración inicial, pues existe una disposición especial, el artículo 589 del Estatuto Tributario³, que señala:

“(…)

La administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso⁴. (Subraya la Sala)

(…)”

De acuerdo con lo anterior, en el evento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, la firmeza de la declaración se cuenta desde el pronunciamiento oficial de la Administración o transcurridos seis meses desde que se presentó la solicitud, en virtud de que la disposición consagra el silencio administrativo con efectos positivos, cuando la DIAN no se pronuncia sobre el proyecto de corrección en ese tiempo.

Si bien, el artículo 710 en la versión que estaba vigente para la época de los hechos, disponía que en el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, el plazo máximo de los tres años se contará desde la fecha de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable al que correspondan las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario⁵, esta norma no puede aplicarse a este caso, toda vez que hubo las correcciones a las declaraciones iniciales y fueron aceptadas por actos administrativos, por tanto, se trata de una situación especial que se rige por la norma que consagra expresamente este evento, como quedó transcrito.

³ En este sentido cfr. Sentencia de 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa

⁴ Antes y después de la modificación del artículo por la Ley 223 [161] de 1995.

⁵ Término para notificar el requerimiento en Ventas y Retención en la Fuente. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Así las cosas, las liquidaciones oficiales de corrección por los bimestres 2, 3, 4 y 5 de 1999 fueron expedidas el 17 de octubre de 2000 y las liquidaciones de revisión el 20 de marzo de 2003, notificadas el 25 de marzo de 2003⁶, es decir, no operó la firmeza de las declaraciones, por cuanto las liquidaciones de revisión fueron expedidas dentro del término legal de tres años, contados a partir de las liquidaciones de corrección, como lo estableció el Tribunal.

Tampoco operó la firmeza por notificación extemporánea de la liquidación de revisión conforme al primer inciso del artículo 710 del Estatuto Tributario, según el cual la liquidación se debe notificar dentro de los seis meses siguientes a la fecha para dar respuesta al requerimiento especial o su ampliación, porque considera la demandante que no se deben tener en cuenta las supuestas ampliaciones a los requerimientos especiales, ya que no se trataron de una ampliación sino de un segundo requerimiento que no tienen efectos.

Vistos los antecedentes administrativos del presente proceso, se observa que las ampliaciones a los requerimientos especiales tuvieron por motivo proponer la determinación oficial del impuesto con base en la liquidación oficial de corrección que se había expedido por cada uno de los bimestres discutidos de 1999, lo anterior por cuanto, según el artículo 711 del Estatuto Tributario, la Liquidación de Revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o su ampliación, de manera que si existe una liquidación oficial de corrección y el requerimiento no la incluyó, debe incorporarse al proceso de fiscalización, mediante la ampliación al requerimiento como lo autoriza el artículo 708 del Estatuto Tributario, el cual podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. En consecuencia, la Sala considera que no se trató de una simple inclusión formal, sino de un hecho que debía ser tenido en cuenta para efectos de la liquidación oficial de revisión.

Así las cosas, la DIAN tenía hasta el 23 de junio de 2003 para expedir las liquidaciones de revisión, pues, las ampliaciones a los requerimientos se notificaron el 23 de octubre de 2002 y se otorgaron tres meses para responder, momento a partir del cual se contaban los seis meses de firmeza para expedir las

⁶ Folios 303, 304, 301 y 303 de los respectivos cuadernos de antecedentes.

liquidaciones de revisión, que como se anotó fueron notificadas el 25 de marzo de 2003, es decir, en tiempo.

En relación con el primer bimestre de 2001, la declaración fue presentada el 15 de marzo de ese año, por tanto, la firmeza se cuenta de acuerdo con el artículo 710 del Estatuto Tributario, con la reforma introducida por la Ley 633 de 2000, que derogó los incisos 4 y 5 de la mencionada disposición.

Así las cosas, y conforme al artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración queda en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar no se ha notificado requerimiento especial, el cual debe ser expedido en el término de los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario, según el cual, cuando se trate del requerimiento en ventas y *retención en la fuente*, *el término de dos años para notificar el requerimiento es el mismo que corresponda a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.*

En el presente caso, no ha discutido la actora que la declaración de renta de 2001 fue presentada el 9 de abril de 2002, por tanto, el requerimiento especial notificado el 19 de febrero de 2003⁷, fue en tiempo, sin que tenga ningún efecto para la discusión el emplazamiento para corregir y que aunque suspende el término para la notificación del requerimiento especial (artículo 706 del Estatuto Tributario) en el presente caso no tuvo ninguna incidencia.

La Sala no comparte el conteo que hace el Tribunal desde la declaración de corrección del 11 de marzo de 2002 a la declaración inicial presentada el 15 de marzo de 2001, pues conforme se observa a folios 458 y 201 del cuaderno de antecedentes, no disminuyó el valor a pagar ni aumentó el saldo a favor, razón por la cual, no podía aplicarse el silencio positivo previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Finalmente, la liquidación de revisión también fue notificada dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial el cual se notificó el 19 de febrero de 2003 y el término para dar respuesta vencía el 20 de mayo de 2003 por tanto, la liquidación de revisión notificada el 1 de septiembre de 2003, fue dentro del término legal, lo que impidió que operara la firmeza. No prospera el cargo.

⁷ Folio 519 c.a.

2. Incongruencia de la liquidación de revisión con el requerimiento especial

La demandante considera que hay incongruencia porque en la liquidación de revisión se planteo, que en los contratos en cuya ejecución la actora recibió ingresos por sus servicios de corretaje prestados a sociedades extranjeras, sin negocios ni presencia en el país, no se había estipulado que se encontraban en tal circunstancia, lo cual no fue planteado en el requerimiento.

De acuerdo con los antecedentes administrativos del presente proceso, la Sala observa que en los requerimientos especiales se propuso la modificación del impuesto a las ventas porque la sociedad había declarado en el renglón 1 “ingresos por exportaciones”, los ingresos obtenidos en desarrollo del contrato de promoción de ventas celebrados con sociedades domiciliadas en el exterior, los cuales no gozaban de la exención, de conformidad con los requisitos del artículo 481[e] del Estatuto Tributario, los cuales analizó.

Por su parte, en las liquidaciones de revisión se mantuvo la glosa, porque de acuerdo a la respuesta de la sociedad y las pruebas que obraban en el proceso, el servicio prestado por la sociedad no podía considerarse exento pues no se daban los requisitos previstos en el artículo 481[e] del Estatuto Tributario y 23 del Decreto Reglamentario 380 de 1996, entre los cuales está la estipulación contractual que echa de menos la DIAN.

Por lo anterior, para la Sala, la liquidación de revisión se contrajo exclusivamente a los hechos declarados por la sociedad y los que fueron contemplados en el requerimiento especial y en la ampliación del mismo conforme lo ordena el artículo 711 de Estatuto Tributario, pues, la modificación a la liquidación privada obedeció a la reclasificación de los ingresos que había declarado la sociedad como exentos a la de ingresos por operaciones gravadas, con argumentos jurídicos y fácticos similares en un acto y en otro. El hecho de que en la liquidación de revisión se hubiera enfatizado en las estipulaciones contractuales, no significa que se hubiera contemplado un hecho no planteado en el requerimiento, pues se repite, el hecho fue siempre el mismo, es decir, la improcedencia de la exención solicitada por la sociedad. No prospera el cargo.

3. Derecho a la exención

Para la sociedad, los ingresos son exentos toda vez que el servicio prestado a las sociedades extranjeras sin domicilio ni actividad en Colombia, se prestó en el país y fue exclusivamente en el exterior, donde tales empresas utilizaron el servicio, pues fue allí donde desarrollaron su actividad y donde explotaron las empresas en las que poseían los bienes que pudieron vender gracias a los servicios de corretaje que la demandante ejecutó. Por tanto, se cumple con todos los requisitos del artículo 481[e] del Estatuto Tributario. Para la DIAN, tanto la prestación del servicio como su utilización se llevó a cabo en el territorio nacional, por tratarse de un típico contrato de corretaje.

Sobre el punto, la Sala observa que en sentencia de 10 de octubre de 2007 se debatieron idénticos puntos de hecho y de derecho a los que ahora ocupa la atención de la Sala, pues se resolvió sobre la legalidad de los actos que modificaron las declaraciones del impuesto sobre las ventas a la sociedad actora por los bimestres 1 y 6 de 1999 en el mismo sentido de rechazar los ingresos declarados como exentos por exportaciones y tenerlos como ingresos por operaciones gravadas debido a que el contrato de corretaje con sociedades extranjeras no era un servicio exento del IVA, de acuerdo con el artículo 481[e] del Estatuto Tributario⁸, según 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, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento⁹.

La Sala reiterará el análisis que se efectuó en la sentencia citada, cuyas consideraciones resultan suficientes para decidir el presente asunto.

La prestación de servicios es un hecho generador del Impuesto sobre las Ventas conforme al artículo 420 [b] del Estatuto Tributario. Por regla general, éstos se consideran prestados en la sede del prestador del servicio, independientemente del lugar donde se ejecute la actividad o labor contratada, con excepción de los eventos determinados legalmente [parágrafo tercero].

⁸ Sentencia de 10 de octubre de 2007, Exp. 15839, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁹ El literal e) del artículo 481 ha sido modificado por las Leyes 488[58] de 1998, 633[33] de 2000 y 1111[62] de 2006, para que reciban el tratamiento de exentos los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior.

El Decreto 1372[1] de 1992 define, para efectos de IVA, servicio como *“toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.”*

El artículo 481 del Estatuto Tributario, fue adicionado con el literal e) por la Ley 223 [20] de 1995 y estableció la exención de 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 de gravabilidad impositiva en materia de Impuesto sobre las Ventas, para aquellos servicios que si bien son prestados dentro del territorio colombiano, por ser utilizados en el exterior, adquieren la connotación de exentos, con el derecho de 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 [art.485 ib.].

Los requisitos de la exención conforme a la norma son:

- Que el servicio sea prestado en el país.
- En desarrollo de un contrato escrito.
- Utilizado exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia, y
- Que se cumplan los requisitos del reglamento, en este caso, el artículo 23 del Decreto Reglamentario 380 de 1996¹⁰, que señala:

ARTÍCULO 23. REQUISITOS PARA LA EXENCIÓN DEL IVA EN LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS. Para efectos de lo dispuesto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, para que los servicios allí previstos sean tratados como exentos del impuesto sobre las ventas, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- 1. Inscribirse en el registro Nacional de Exportadores que lleve el Instituto Colombiano de Comercio Exterior (INCOMEX) de acuerdo con el artículo 507 del Estatuto Tributario.*
- 2. Se debe conservar como soporte de la operación una certificación expedida en debida forma, de conformidad con las exigencias legales del país de destino del servicio, sobre la existencia y representación legal de la empresa extranjera contratante.*

¹⁰ El artículo 23 del Decreto 380 de 1996 fue subrogado por el 6° del Decreto 2681 de 1999.

3. El contrato de prestación de servicios deberá extenderse siempre por escrito y contendrá, entre otras, las siguientes cláusulas:

a. Que el servicio contratado será utilizado total y exclusivamente fuera de Colombia;

b. Valor total del contrato;

c. Que la empresa contratante no tiene negocios ni actividades en Colombia.

d. Que el servicio contratado es exento del impuesto sobre las ventas de conformidad con el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

4. Acreditarse, dado el caso, el pago del impuesto de timbre que se genere en el contrato.

Como se observa, la prestación del servicio debe hacerse en el país, de manera que los servicios terminados o extinguidos y/o ejecutados por fuera de Colombia, no gozan de la exención.

En cuanto a que el servicio sea utilizado total y exclusivamente en el exterior por la empresa foránea, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, se traduce en que el beneficio, provecho o utilidad que reporta la actividad prestada se realice en forma integral fuera del país.

Precisamente frente a la exportación de servicios prevista en los preceptos a los cuales se ha hecho referencia, la Sala expresó que corresponde en cada caso particular determinar si quien solicita la exención da cumplimiento a los requisitos para hacerse merecedor a ella¹¹.

Y añadió que para *las actividades relacionadas con la agencia comercial, la intermediación y la representación, son servicios que se concretan en obligaciones de hacer y en cumplimiento de las cuales una persona natural o jurídica efectúa una actividad en el territorio nacional, que tiene por objeto realizar uno o más negocios jurídicos, o promocionar la explotación de negocios por cuenta de otra persona, a cambio de una contraprestación* y resaltó que tratándose de empresas sin negocios o actividades en Colombia, que contraten servicios prestados en el país, debe tenerse en cuenta para efectos de la exención que se dé alcance a las exigencias consagradas en el Decreto 380 de 1996.

En el caso de la sociedad DOW QUIMICA DE COLOMBIA S.A. la Sala, en la oportunidad que se ha venido reiterando, analizó los siguientes contratos que soportan la prestación del servicio de promoción de ventas y que obran igualmente en el presente proceso:

- Contrato de promoción de ventas suscrito con PULISUR S.A. existente bajo las leyes de Argentina (folio 135 c.a. 4 bim/99).

¹¹ Sentencia de marzo 20 de 1998, Expediente 8231, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

- Contrato de promoción de ventas celebrado con la sociedad PETROQUÍMICA DOW S.A. existente bajo las leyes de Chile (folio 130 ib.).

- Contrato de promoción de ventas celebrado con la sociedad DOW QUIMICA CHILENA S.A. existente bajo las leyes de Chile (folio 125 ib.).

- Contrato de promoción de ventas celebrado con DOW QUIMICA S.A. bajo las leyes de Brasil (folio 120 ib.).

- Y contrato de promoción de ventas celebrado entre la sociedad THE DOW CHEMICAL COMPANY bajo las leyes de Estados Unidos de América (folio 115 ib.).

Se advirtió que el texto de los contratos guardaba una redacción similar, por lo cual se tomaba el último mencionado, para efectos del estudio respectivo.

TRADUCCIÓN CONTRATO PROMOCIÓN DE VENTAS

*Este contrato es efectivo a partir del 1° de Agosto de 1998, entre **THE DOW CHEMICAL COMPANY**, sociedad existente bajo las leyes de Estados Unidos de América, que en adelante se denominará LA VENDEDORA, y **DOW QUIMICA DE COLOMBIA S.A** sociedad existente bajo las leyes de Colombia, que en adelante se denominará LA PROMOTORA.*

CONSIDERANDO:

QUE, LA VENDEDORA está comprometida en la venta de una variedad de productos químicos, plásticos y otros;

QUE, LA VENDEDORA está interesada en mantenerse actualizada en el desarrollo del mercado local de tales productos en los países Colombia y Ecuador, en adelante denominado EL TERRITORIO.

QUE, LA VENDEDORA está interesada en mantenerse en contacto con los usuarios potenciales de sus productos en EL TERRITORIO, para mantenerlos informados sobre dichos productos.

QUE, LA VENDEDORA no tiene subsidiarias o representantes en EL TERRITORIO y no tiene intenciones de tenerlos en el futuro.

QUE, el potencial del mercado de los productos químicos, plásticos y otros en EL TERRITORIO presenta oportunidades de negocios de acuerdo con información previamente proporcionada por LA PROMOTORA.

EN CONSECUENCIA, LAS PARTES ACUERDAN:

1. De vez en cuando LA VENDEDORA proporcionará a LA PROMOTORA información de interés para los usuarios de productos químicos, plásticos y otros, tal como información sobre nuevos productos, aplicaciones para nuevos productos, mejoras en los productos y precios de venta vigentes para los diferentes tipos de estos productos en los mercados principales y otros mercados.

2. LA PROMOTORA pasará la información recibida de LA VENDEDORA a los usuarios potenciales de LOS PRODUCTOS en EL TERRITORIO, informándolos sobre sus aplicaciones, disponibilidad, precios y condiciones de venta, según lo ofrecido por la VENDEDORA.

3. En algunos casos LA PROMOTORA puede estar interesada en comprar para su propio uso o posterior reventa ciertos productos de LA VENDEDORA.

4. LA PROMOTORA no cerrará ninguna venta ni actuará en nombre de LA VENDEDORA para convenir ventas o contratos con una parte interesada en EL TERRITORIO. LA PROMOTORA actuará en estos casos únicamente como promotora de ventas, pasando la información a los clientes de LA VENDEDORA y recibiendo la información de ellos para pasarla a LA VENDEDORA.

5. LA VENDEDORA no se verá comprometida por contratos suscritos por LA PROMOTORA con clientes potenciales en EL TERRITORIO hasta que LA VENDEDORA acepte expresamente fuera del TERRITORIO una orden de compra de dicho cliente.

6. LA PROMOTORA, actuando en nombre de un cliente de LA VENDEDORA, podrá ayudar al cliente en la obtención de licencias de importación, la liberación de la aduana de LOS PRODUCTOS importados o el despacho de LOS PRODUCTOS comprados.

7. LA PROMOTORA, a solicitud de LA VENDEDORA, podrá presentar documentos o suministrar información recibidos de LA VENDEDORA, a cualquier entidad del gobierno en EL TERRITORIO y mantendrá a LA VENDEDORA informada en cuanto a la legislación local que deba ser cumplida por LA VENDEDORA en relación con sus exportaciones al TERRITORIO.

8. LA PROMOTORA transmitirá a los usuarios locales de sus productos cualquier información o instrucción recibida de LA VENDEDORA, incluyendo la confirmación de que una orden ha sido aceptada por LA VENDEDORA, cuando LA VENDEDORA decida que sea transmitida a través de LA PROMOTORA y no directamente a sus clientes.

9. LA VENDEDORA pagará a LA PROMOTORA por actuar como PROMOTORA de ventas en la forma explicada arriba, una comisión base dólares de los Estados Unidos (o la moneda que las partes de vez en cuando acuerden), sujeta a la legislación vigente, representada en un porcentaje del precio de venta facturado por los productos vendidos por LA VENDEDORA a un cliente en el TERRITORIO en todos los caso en que LA PROMOTORA haya pasado la información de LA VENDEDORA al cliente o viceversa. El porcentaje aplicable de comisión y los productos a los que corresponden están definidos en el Apéndice A. La comisión y los productos para los cuales aplican pueden cambiar ocasionalmente mediante mutuo consentimiento por escrito entre LA VENDEDORA y LA COMPRADORA, y en ningún caso serán mayores de los permitidos por las respectivas leyes de los dos países involucrados. Las comisiones serán pagaderas trimestralmente sobre las ventas de LA VENDEDORA durante el trimestre anterior, de las ventas a los clientes, a menos que las partes lo acuerden de una manera diferente.

10. LA VENDEDORA concederá a LA PROMOTORA un descuento sobre los productos comprados por LA PROMOTORA a LA VENDEDORA. El monto del descuento y el método para calcularlo para cada producto se establecen en el Apéndice A. Dichos montos y métodos pueden ser variados por convenio mutuo escrito entre LA VENDEDORA y LA

PROMOTORA. LA PROMOTORA conviene en proporcionar a LA VENDEDORA toda la información necesaria para calcular el descuento aplicable, en el momento y forma en que razonablemente LA VENDEDORA lo solicite.

Este contrato no aplica a maquilas, acuerdos de intercambio de productos, o transacciones de compras conjuntas, u otros productos que las partes puedan especificar por escrito ocasionalmente.

11. No obstante lo pactado en la cláusula 9 y 10, LA VENDEDORA tendrá derecho, sin previo consentimiento de LA PROMOTORA, de cambiar la clasificación de los productos del apéndice A, determinar la clasificación de nuevos productos y/o porcentajes de comisiones y descuentos para los productos. LA VENDEDORA notificará oportunamente a la PROMOTORA cualquiera de los cambios en dicho apéndice.

12. LA VENDEDORA tiene la libertad de aceptar o rechazar, con o sin justa causa, cualquier oferta de compra transmitida a través de LA PROMOTORA, incluyendo las que involucren la compra de productos de parte de LA PROMOTORA. En el evento de que una oferta de compra sea rechazada por LA VENDEDORA, no se hará ningún pago a LA PROMOTORA en virtud de lo establecido en la cláusula 9 y 10.

(...) (Negrilla fuera texto)

Las conclusiones que tomó la Sala y que se reiteran, de acuerdo con lo convenido en el contrato transcrito y en los demás, fueron las siguientes:

- La sociedad colombiana actúa como intermediaria en calidad de promotora de ventas.

- El interés de la empresa extranjera es mantenerse en contacto con los usuarios potenciales de sus productos, o sea, posibles clientes o compradores interesados en los bienes que ofrece la vendedora.

- No existe entre los contratantes relación de colaboración, dependencia, mandato o representación.

El contrato así descrito corresponde a un “contrato de corretaje”, cuya definición la consagra el artículo 1340 del Código de Comercio así: “Se llama corredor a la persona que, por su especial conocimiento de los mercados, se ocupa como agente intermediario en la tarea de poner en relación a dos o más personas, con el fin de que celebren un negocio comercial, sin estar vinculado a las partes por relaciones de colaboración, dependencia, mandato o representación”.

La actividad del corredor es completamente promocional, encaminada a poner en contacto a dos personas, para que ellas contraten, sin participar en la

conclusión del negocio como mandatario o representante de alguna de las partes. Su labor es preliminar, de promocionar y concertar¹².

Las características esenciales del contrato de corretaje, frente al caso de la sociedad, fueron precisadas por la Sala así:

- La presencia de un profesional en la intermediación de negocios con especial conocimiento en un área específica. En el asunto debatido, DOW QUIMICA DE COLOMBIA S.A. conoce ampliamente todo lo relacionado con productos de polietileno, químicos, plásticos y otros en el territorio colombiano.

- El servicio consiste en la actividad tendiente a la promoción o ambientación para que se celebre un negocio jurídico, que para el caso equivale a la búsqueda de posibles compradores de los productos ofrecidos por los entes sociales sin domicilio en Colombia.

- No realiza el negocio jurídico por cuenta de un tercero, sino que su labor es meramente promocional.

- La remuneración para el intermediario que actúa de promotor, como sucede en el caso estudiado, se concreta en una comisión una vez se realicen las respectivas ventas.

- La prestación o ejecución del servicio de promoción de ventas se desarrolló en el territorio nacional; aquí se contactó los potenciales compradores de la gama de artículos que ofrecen los entes extranjeros con los que suscribió los convenios.

Sin embargo, para que procediera la exención del servicio debía darse su “utilización total y exclusivamente fuera de Colombia” [art. 481 lit. e], por lo que se analizó si la utilidad o aprovechamiento del *servicio de promoción de ventas* se verificó en los países en donde residen las respectivas empresas, pues 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

¹² Contratos Mercantiles. Arrubla Paucar, Jaime Alberto. Tomo I, 8ª Edición 1997.

contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior¹³.

Con base en los anteriores elementos de juicio, la Sala concluyó que la actuación de la DIAN de gravar con IVA los ingresos declarados por la sociedad como exentos, se ajustó a derecho, porque *“la utilización del servicio no es total y exclusivamente fuera del territorio colombiano, como quiera que de la promoción de ventas efectuada por DOW QUIMÍCA DE COLOMBIA S.A., [promotora] puede beneficiar la del exterior [vendedora] como ocurre con el derecho que tiene la promotora a que se le conceda un descuento en los productos que le compre a la entidad extranjera, para posteriormente someterlos a reventa, al igual que revender los que le sean devueltos por los clientes [cláusulas 9 y 11 de los contratos celebrados con Brasil, Argentina y Chile; 3, 10 y 12 con EE UU]”*.

Y agregó:

“También se acuerda la promoción de ventas en donde la actora actúa como intermediaria, también se contempla un típico contrato de compraventa, dado que otorga a la “Promotora” la posibilidad de que ésta compre los bienes a precios favorables por la aplicación de los descuentos pactados en los apéndices de los contratos, actuaciones que además se desarrollan dentro del territorio del contrato, que para el caso es Colombia.

*Entonces, revisado el contexto general de los convenios y el modo en que se acordaron obligaciones, se infiere que la prestación del servicio y su **utilización se agota en el territorio nacional**, en algunas de las pactadas, pues quien en un momento dado quien se beneficia de tal servicio es la actora con el proceso de reventa del producto, lo que resta que su utilidad, beneficio o aprovechamiento sea total y exclusivamente por fuera de Colombia a título de exportación.*

Para la Sala es importante resaltar que la cualidad que distingue la “exportación del servicio” para que sea exento de IVA, no deviene de la celebración del negocio jurídico de venta del bien en el exterior, sino de la efectiva y exclusiva utilización por fuera del territorio colombiano.

Unido a lo anterior, la Sala no advierte dentro del contenido de los contratos que exista una cláusula específica que contenga la forma como el servicio prestado por la demandante, se utilizaría total y exclusivamente en el domicilio de las entidades transnacionales, como lo ordenaba el artículo 23 del Decreto 380 de 1996 (aplicable para el período discutido), aspecto que descarta la exención de IVA por su exportación, al incumplirse un parámetro legal concebido para su reconocimiento¹⁴ (Subraya fuera del texto).

De acuerdo con lo anterior y por cuanto no existen en el plenario elementos diferentes que modifiquen el criterio expuesto, reitera la Sala que en el caso del

¹³ Impuesto al Valor Agregado IVA. Plazas Vega, Mauricio A. Temis Segunda Edición, Año 1999

¹⁴ Sentencia de 10 de octubre de 2007, Exp. 15839, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

servicio de promoción de ventas prestado por la actora por los bimestres 2 a 5 de 1999 y 1 de 2001, si bien fue realizado en el territorio nacional, su utilización no fue exclusiva y totalmente en el exterior, condición necesaria para la exención, razón por la cual en este aspecto se confirmará la decisión de primera instancia, no estando llamado a prosperar el cargo de apelación.

4. Sanción por inexactitud

Para la demandante, la sanción es improcedente, pues, el mayor impuesto discutido se debió a una errónea interpretación del artículo 481[e] del Estatuto Tributario y, los hechos y cifras son completos y verdaderos.

Advierte la Sala que sobre el presente cargo, el Tribunal guardó silencio no obstante su planteamiento desde la demanda, este proceder viola el principio de congruencia externa de la sentencia que atiende a que se analicen todos los hechos en que se funda la controversia, se resuelvan todos los argumentos de las partes y las excepciones planteadas (artículo 170 del Código Contencioso Administrativo) y obliga a que el superior estudie el cargo de conformidad con el artículo 311 del Código de Procedimiento Civil.

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable, constituye inexactitud sancionable; sin embargo, no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el presente caso, se observa que los hechos declarados por la sociedad en los bimestres discutidos han sido completos y verdaderos y el mayor impuesto discutido se debió, indudablemente, a la diferencia en cuanto a la interpretación del sentido y alcance del artículo 481 literal e) en cuanto a “la utilización de los servicios exclusivamente en el exterior” para efectos de la exención por los

servicios exportados, de manera que hay una discrepancia conceptual, que impide sancionar por inexactitud.

Como corolario de lo anterior, se impone revocar la decisión de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos acusados en cuanto impusieron sanción por inexactitud. En consecuencia, se efectuarán unas nuevas liquidaciones para excluir las sanciones por inexactitud así:

	2 bim/99	3 bim /99	4 bim /99	5 bim/99	1 bim/01
Impuesto generado por operaciones gravadas	1.757.198.000	1.685.146.000	1.665.423.000	2.520.178.000	2.330.781.000
Impuestos descontables	1.654.650.000	1.038.517.000	780.520.000	1.884.062.000	1.900.221.000
Saldo a pagar	102.548.000	646.629.000	884.903.000	636.116.000	430.560.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución	80.070.000	332.146.000			2.366.909.000
Saldo a pagar	22.478.000	314.483.000	884.903.000	636.116.000	
Saldo a favor					1.936.349.000

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

REVÓCASE la sentencia de 22 de junio de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A., contra la DIAN. En su lugar se dispone:

1. ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión 900020 de 20 de marzo de 2003 y Resolución 622-900008 de 30 de marzo de 2004 correspondiente al segundo bimestre de 1999; Liquidación Oficial de Revisión 900021 de 20 de marzo de 2003 y Resolución 622-900009 de 30 de marzo de 2004 del tercer bimestre de 1999, Liquidación Oficial de Revisión 900022 de 20 de marzo de 2003 y Resolución 622-900010 de 30 de marzo de 2004 por el cuarto bimestre de 1999; Liquidación Oficial de Revisión 900023 de 20 de marzo de 2003 y Resolución 622-900011 de 30 de marzo de 2004 por el Quinto Bimestre de 1999; Liquidación Oficial de Revisión 310642003000099 de 26 de agosto de 2003

y Resolución 310662004622-900011 de 30 de marzo de 2004 por el Primer Bimestre de 2001.

2. A título de restablecimiento del derecho, se dispone:

FÍJASE como saldo a pagar por Impuesto sobre las Ventas del SEGUNDO bimestre de 1999 veintidós millones cuatrocientos setenta y ocho mil pesos moneda legal (\$22.478.000 M.L.).

FÍJASE como saldo a pagar por Impuesto sobre las Ventas del TERCER bimestre de 1999 trescientos catorce millones cuatrocientos ochenta y tres mil pesos moneda legal (\$314.483.000 M.L.).

FÍJASE como saldo a pagar por Impuesto sobre las Ventas del CUARTO bimestre de 1999 ochocientos ochenta y cuatro millones novecientos tres mil pesos moneda legal (\$884.903.000 M.L.).

FÍJASE como saldo a pagar por Impuesto sobre las Ventas del QUINTO bimestre de 1999 seiscientos treinta y seis millones ciento dieciséis tres mil pesos moneda legal (\$636.116.000 M.L.).

FÍJASE como saldo a favor por Impuesto sobre las Ventas del PRIMER bimestre de 2001 mil novecientos treinta y seis millones trescientos cuarenta y nueve mil pesos moneda legal (\$1.936.349.000 M.L.).

RECONÓCESE a la abogada Ana Isabel Camargo como apoderada de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
PRESIDENTE

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ