

MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN TRIBUTARIO



Universidad
Externado
de Colombia

ANTONIO JOSÉ VALLEJO DÍAZ

**INEXISTENCIA DE VINCULACIÓN ECONÓMICA DIRECTA COMO REQUISITO SINE
QUA NON PARA ACCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE UN IVA EXENTO POR
EXPORTACIÓN DE SERVICIOS EN COLOMBIA**

**MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN TRIBUTARIO
BOGOTÁ D.C**

2021

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO**

MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN TRIBUTARIO

RECTOR: HERNANDO PARRA NIETO

SECRETARIA GENERAL: MARTHA HINESTROSA REY

DIRECTOR DE DEPARTAMENTO DE DERECHO TRIBUTARIO OLGA LUCÍA GONZÁLEZ PARRA

DIRECTOR DE TESIS: ROBERTO CARLOS INSIGNARES GOMEZ

EXAMINADOR 1 JOHN BUSTOS

EXAMINADOR 2 PEDRO MADERA

PRESIDENTE DE TESIS ROBERTO CARLOS INSIGNARES GOMEZ

Dedicatoria

**Dedicado a mi motor de vida,
mi hijo Thiago**

Agradecimiento

Expreso mis sinceros agradecimientos a Dios, a mi familia por su apoyo incondicional, en especial a mis padres.

Agradezco a la facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, por el empeño para lograr calidad en los procesos de enseñanza de sus estudiantes.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	9
CAPITULO I	12
1. NOCIONES Y DEFINICIONES GENERALES DEL IVA EN EL MARCO DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS	12
1.1 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA	12
1.2 PRESTACIÓN DE SERVICIOS	13
1.3 EXPORTACIÓN DE SERVICIOS COMO SERVICIO EXENTO CON DERECHO A DEVOLUCIÓN	13
1.4 CRITERIOS DE VINCULACIÓN	14
1.5 SUBORDINADAS	14
1.6 MATRIZ Y FILIAL	15
1.7 MATRIZ Y SUBSIDIARIA	15
1.8 SUCURSALES, RESPECTO DE SUS OFICINAS PRINCIPALES	17
1.9 AGENCIAS, RESPECTO DE LAS SOCIEDADES A LAS QUE PERTENEZCAN	18
1.10 VINCULACIÓN CON NEGOCIOS PERMANENTES	18
CAPITULO II	24
LA INEXISTENCIA DE VINCULACIÓN ECONÓMICA DIRECTA COMO REQUISITO SINE QUA NON PARA ACCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE UN IVA EXENTO POR EXPORTACIÓN DE SERVICIOS	24
2.1 EXPOSICIÓN DE CASOS	35
2.1.1 ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DIAN:	36
2.1.2 ARGUMENTOS POR PARTE DEL DEMANDANTE	39
2.1.3 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA:	39

2.1.4 SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA:	40
2.1.5 ARGUMENTOS PERSONALES FRENTE A ESTAS PROBLEMÁTICAS.....	42
INCUMPLIMIENTO DEL SEGUNDO REQUISITO SUSTANCIAL ESTABLECIDO EN EL ARTIUCLO 481 LITERAL “C”	55
CAPITULO III:	58
3. LA PONDERACIÓN COMO MÉTODO DE INTERPRETACIÓN PARA LA VERIFICACIÓN LA DEVOLUCION DE UN IVA EXENTO POR EXPORTACION DE SERVICIOS EN INSTANCIA JUDICIAL.....	58
CONCLUSIONES.....	64
RECOMENDACIONES	70
REFRENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71

Lista de tablas

Tabla 1 Otros casos de vinculación económica	21
Tabla 2 Operación entre vinculados económicos	33
Tabla 3 Posturas de la sección cuarta del Consejo de Estado sobre el carácter de la utilización exclusiva en el exterior	43
Tabla 4 Existencia de Vinculación Económica con relación al contribuyente	46

Inexistencia de Vinculación Económica Directa como Requisito Sine Qua Non para Acceder a Devolución de IVA Exento por Exportación de Servicios en Colombia

Resumen: Este trabajo desarrolló el objetivo general de determinar si la inexistencia de vinculación económica directa entre la persona natural o jurídica que presta el servicio y la sociedad importadora del servicio en el exterior, es un requisito sine qua non para acceder a la devolución de un IVA en la exportación de servicios en Colombia. Se utilizó una metodología de investigación de revisión documental, jurídica, con enfoque descriptivo. Los resultados desarrollaron conceptos generales, la inexistencia de vinculación económica directa como requisito sine qua non para acceder a la devolución de un IVA exento por exportación de servicios y la ponderación como método de interpretación para la verificación la devolución de un IVA exento por exportación de servicios en instancia judicial. Dentro de las conclusiones, se resaltó que la falta de disposición legal específica en temas de vinculación económica para determinar la devolución de IVA por exportación de servicios, representa una limitante para el desarrollo de las funciones de la DIAN, e incluso, entorpece el acceso a la administración de justicia, cuando las decisiones judiciales se toman con escasez de análisis profundo de las variables que se pueden presentar en la materia. Se recomendó, instar una reforma legal que desarrolle los vacíos que existen actualmente frente al tema objeto de estudio, para así reducir la incertidumbre tanto de exportadores, importadores y la DIAN. **Palabras clave:** *Devolución de IVA, Exportación de Servicios, Métodos de interpretación normativa, Servicios exentos, Vinculación Económica Directa e Indirecta,*

Lack of Direct Economic Linkage as a Sine Qua Non Requirement to Access the Refund of Exempt VAT for Export of Services in Colombia

Abstract: This work developed the general objective of determining whether the inexistence of an economic link between the natural or legal person that provides the service and the company that imports the service abroad, is a sine qua non requirement to access the refund of a VAT in the export of services in Colombia. For this, a documentary review research methodology was used, of a legal nature, with a descriptive approach. The results developed the general concepts, the lack of direct economic ties as a sine qua non requirement to access the refund of a VAT exempt for export of services and the weighting as a method of interpretation for verifying the refund of an exempt VAT for the export of services in court. Within the conclusions, it is highlighted that the lack of specific legal provision on issues of economic linkage to determine the refund of VAT for export of services, represents a limitation for the development of the functions of the DIAN, and even hinders access to the administration of justice, when decisions with a lack of in-depth analysis of the variables that can be presented throughout the cases that decide this matter are evidenced. It was recommended, among others, to urge a legal reform that develops the gaps that currently exist regarding the subject under study, in order to reduce the uncertainty of both exporters, importers and the DIAN.

Keywords: VAT Refund, Export of Services, Methods of normative interpretation, Exempt services, Direct Economic Linkage.

Introducción

La exportación de servicios se exterioriza como una actividad muy importante para la activación económica en el Estado de Colombia. Así mismo, se pregonan diferentes tipos de beneficios y cargas tributarias para los actores partícipes de estas transacciones. Al respecto, se destaca la existencia de las devoluciones de IVA en exportación de servicios en Colombia. Ahora, como en todos los procesos de beneficios en materia de impuestos, existen una serie de requisitos para poder acceder a ellos.

En este caso, el Estatuto tributario en el literal <c> de su artículo 481, así como el Decreto 2223 de 2013, precisa los requisitos para acceder a la categoría de servicio exportado exento con derecho a devolución, siendo estos: que los servicios se presten en el país, que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior, que esa utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, se debe estar inscrito como exportador de servicios en el RUT y finalmente, se deben conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación.

A pesar de la estipulación de estos presupuestos, se presentan vacíos legales, reglamentarios e hermenéuticos por parte de los operadores de justicia, que generan inseguridad por parte de exportadores, importadores y el mismo Estado, a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, porque a lo largo de estos requisitos, no se han tenido en cuenta los diversos matices que se pueden presentar para acreditar si se cumple con los mismos o no.

Tal es el caso que se concreta con relación a la vinculación económica directa como elemento clave sobre el cual se determina si a quien lo solicita la exención del IVA en la exportación de servicios, tiene derecho o no. Y es que, en estricto sentido, no debe existir vinculación económica entre la persona natural o jurídica que presta el servicio y la sociedad importadora del servicio en el exterior. Y a partir de ello, se concreta el interrogante si este debe ser un requisito sine qua non para acceder a la devolución de un IVA en la exportación de servicios en Colombia.

Con base a estas premisas, se desarrolla el presente trabajo de revisión documental como una construcción descriptiva y argumentativa, que permite analizar la definición, requisitos y alcance de dicha inexistencia de vinculación económica para acceder a la devolución de IVA correspondiente. Para ello es necesario comprender el concepto de vinculación económica en el tema de exportación de servicios en Colombia. Así mismo, describir los criterios y clases de la vinculación económica, identificar cuáles son los requisitos que debe cumplir una sociedad colombiana para que pueda acceder a la devolución de un IVA por un servicio exento exportado en Colombia y, por supuesto, analizar que clases de vinculación económica son requisitos sine qua non para acceder a la devolución del IVA por un servicio exento exportado en Colombia.

Para esto, en el primer capítulo se describen las definiciones de manera general del IVA, su clasificación, que se entiende por prestaciones de servicios dentro del marco del IVA, desarrollo de la exportación de servicios como servicio exento con derecho a devolución, así como sus requisitos, los criterios de vinculación, las clases de vinculación económica. Hasta lograr determinar aquí se determinó que la vinculación económica tiene varios matices y que por lo tanto existía la necesidad de clasificarlas en clases que había de vinculación económica que era directa y otra que era indirecta.

En el capítulo segundo se desarrolló el tema de la exportación de servicios como servicio exento, el estudio de cada uno de los requisitos a cumplir para que este servicio exento sea tratado por el contribuyente como IVA descontable y que con ocasión a ello sea susceptible de generar saldos a favor y ser devuelto. Así mismo, se estudiaron a fondo los matices, clases y criterios de vinculación económica bajo la óptica del régimen de precios de transferencia y su conexión con la exportación de servicios. Se explicó por qué la vinculación económica directa, debe ser considerado un requisito sine qua non para acceder a la devolución de un saldo a favor generado por una exportación de servicios. Aterrizando esta idea en que solo con la inexistencia de dicha vinculación se puede acceder a la devolución correspondiente.

También se expuso la postura del Consejo de Estado y de la DIAN respecto al tema in examine. Esto, fortalecido con el estudio de casos reales sobre el tema en concreto, y el abordaje de la repercusión que tiene en la economía colombiana el hecho de no considerar a la vinculación económica directa como un requisito sine qua non para acceder a la devolución de un IVA exento por exportación de servicios.

El tercer capítulo aborda la ponderación como método de interpretación normativa, como un tema muy importante, porque concreta la necesidad de realizar un ejercicio profundo y especializado para que, en instancias judiciales, el juez administrativo pueda decidir con conocimiento y dominio de todos los factores que inciden alrededor de cada caso. Lo que se logra atendiendo a que las soluciones no son iguales para todos los casos, porque se alegue la vinculación económica, sino que debe comprenderse que existen diferentes tipos de esta, con grandes implicaciones, que, sin duda, marcan la pauta entre una decisión y otra.

Más adelante, sobre las conclusiones, se destacó que la vinculación económica tiene varios matices. Y es que, si bien es cierto, que, en la legislación colombiana, no se encuentra por ningún lado un concepto de vinculación económica y mucho menos que la vinculación económica tenga varios matices, del análisis de la misma ley (artículos 260-1 y 450 del E.T.), de los ejemplos prácticos y de las distintas situaciones diarias en el mundo de las exportaciones, aunado a lo dispuesto en los incisos cuarto y quinto del artículo primero del decreto reglamentario 2223 de 2013.

Por último, se recomendó una reforma legal sólida que regule de forma amplia y clara todas las falencias, ambigüedades y vacíos que se presentan alrededor de la exención del IVA por la exportación de servicios. Todo esto, fijando conceptos diáfanos en temas como la vinculación económica, sus clases, características, limitaciones y precisiones suficientes que permitan ampliar el entendimiento sobre esta materia, por parte de los actores interesados, esto es: los empresarios, la DIAN y los administradores de justicia.

CAPITULO I

1. NOCIONES Y DEFINICIONES GENERALES DEL IVA EN EL MARCO DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

El desarrollo de este trabajo requiere una contextualización clara y amplia sobre los conceptos clave de cada variable que conforma el objeto de estudio y así, comprender el alcance de conocer y precisar la verificación de los requisitos para acceder a una devolución de IVA en el marco de la exportación de servicios y con él, un concepto clave: la vinculación económica, así como sus criterios y clases, la definición de productos exentos, que concreta una empresa matriz o una subordinada, entre otros, que se relacionan para el entendimiento de los postulados que se argumentan. Y por supuesto, la delimitación del marco normativo que regula esta materia.

1.1 Impuesto al valor agregado – IVA

En el presente trabajo se aborda el concepto de IVA de una manera muy general, como preámbulo para desarrollar los presupuestos o requisitos que se han fijado en la ley y decretos reglamentarios para ser acreedor de una devolución de un IVA exento, en el tema de la exportación de servicios. A partir de esta premisa, se concreta que el IVA es un impuesto de carácter nacional, pagado por un contribuyente que realiza uno o varios de los presupuestos señalados en el artículo 420 Estatuto Tributario, y que demuestra una capacidad de consumo, tiene como característica principal que es pagado para financiar el gasto público.

Este impuesto posee diversas características, como su carácter de indirecto, real, proporcional, instantáneo y nacional. Es Indirecto, porque recae sobre el consumo y los costos de producción, y es trasladable al consumidor final a través del precio. Es real porque afecta un elemento económico sin tener en cuenta la capacidad contributiva. Es proporcional porque tiene una tarifa fija independientemente de la cuantía o magnitud de la base gravable. A su vez, es instantáneo, porque el impuesto se causa con la

realización de una acción que se agota en sí misma. Por último, es nacional porque su cobertura se abarca en todo el territorio nacional y se aplica bajo las mismas reglas para todos los sujetos.

Tiene cinco elementos, el material, el subjetivo, el espacial, el temporal y el cuantitativo. Finalmente, tiene dos modalidades, siendo estas: pluri-fásico, cuando por regla general grava todas las fases del proceso productivo desde el inicio, con la fabricación del producto, hasta que éste llega al consumidor final, pasando por los mayoristas o minoristas. Monofásico, porque recae sobre una de las fases del proceso de producción o distribución, que es la excepción.

1.2 Prestación De Servicios

La prestación de servicios es considerada para los efectos del impuesto sobre las ventas, 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. Dentro de ellos, hay unos servicios exentos, que son:

- a. Exportación de servicios, siendo este el objeto de estudio en el presente trabajo.
- b. Servicios turísticos prestados a no residentes.
- c. Servicios de conexión a internet.
- d. La prestación de servicios intermedios.

1.3 Exportación de servicios como servicio exento con derecho a devolución

Con base al artículo 481 literal “c” del Estatuto Tributario y su Decreto Reglamentario 2223 de 2013, tienen la calidad de servicio exento con derecho a devolución, los servicios exportados que cumplan con los siguientes requisitos:

- a. Que los servicios se presten en el país
- b. Que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior

- c. Que esa utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia
- d. Estar inscrito como exportador de servicios en el RUT.
- e. Conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación.

De los anteriores presupuestos, si bien se van a desarrollar todos, se hará énfasis de manera especial en el tercero el cual es: “que esa utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia” o dicho de otra manera que el importador del servicio no tenga vinculación económica directa con alguna persona natural o jurídica en Colombia.

1.4 Criterios de vinculación

Estos son la serie de aspectos o elementos que determinan el vínculo o relación que existe entre los actores de una transacción. Se debe recordar que el concepto de vinculación es sinónimo de control, subordinación, dirección y control y en la mayoría de los casos de pertenencia, lo que implica intereses económicos, de administración y de rentabilidad.

1.5 Subordinadas

Con sujeción al artículo 260 del Código de Comercio, una entidad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria. Esto se plantea, teniendo en cuenta que las empresas pueden invertir en otras empresas, cuando esa inversión se hace de forma directa, es decir dirige sus recursos hacia a otra sin necesidad de representación estamos hablando de una relación matriz filial, cuando esa relación se hace a través de otras empresas es decir existe una representación. Ahí

se está hablando de una relación matriz subsidiaria y en este caso se debe considerar el porcentaje de inversión que debe superar el 50% de forma directa o indirecta.

Este porcentaje implica que puede existir la mayoría de votos de una sociedad en otra y esto significa de igual forma administración y dirección. Será subordinada una sociedad cuando más del 50% de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas.

1.6 Matriz y filial

Cuando la norma hace referencia a este criterio lo que ilustra es la relación de inversión entre sociedades lo cual infiere unos derechos que se traducen en utilidades que se reparten a títulos de dividendos o participaciones y de igual forma de un crecimiento patrimonial. Lo anterior hace pensar que esas figuras o estructuras societarias cada día se simplifican más permitiéndole al inversionista la posibilidad de otros vehículos de inversión como son los Negocios Permanentes, factores de negocio y otras relaciones de inversión no regulares.

1.7 Matriz y subsidiaria

Este planteamiento es el caso típico de una vinculación de forma directa o indirecta sea a título de filial o de subordinadas, lo que implica administración, control y beneficios y es uno de los criterios donde el estado fija sus directrices para asegurar el recaudo.

- **Subordinación por concurrencia de votos**

Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de los miembros de la junta directiva, si la hubiere.

- **Influencia significativa**

Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad. Esta influencia significativa son las decisiones que incluyen los siguientes aspectos:

- Nombramientos de Gerencia
- Nombramiento de Juntas Directivas
- Determinación de precios
- Segmentos de mercado
- Productos Nuevos y eliminación de otros

- **Subordinación con personas naturales**

Se presenta cuando el control administrativo sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta (50%) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad. No solo para que exista control e influencia significativa debe de existir de por medio sociedades estructuradas y reconocidas, también puede darse a través de personas naturales o sociedades irregulares como las sociedades de hecho. Lo anterior implica que en una relación de subordinación se puede dar con personas naturales, sociedades de hecho, negocios permanentes, agencias, sucursales, factores de negocio y otros tipos de estamentos no societarios, solo se requiere que sea un vehículo.

- **Vinculación económica por distribución de utilidades**

Este tipo de vinculación no depende de inversiones de capital si no de derechos sobre las utilidades la cual se puede obtener de alguna forma por una cesión del derecho o por una tenencia temporal. Igualmente se presenta cuando, una misma persona natural

o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada.

La relación de control también se da cuando una persona natural o jurídica tiene derecho a más del 50% de las utilidades de la sociedad controlada, la modificación del más del 50%, la determino el decreto 3030 de 2013 en su artículo 1 literal a. Lo anterior implica que un inversionista que tenga derecho a más del 50% de las utilidades es porque de igual forma tiene poder de decisión sobre la misma en la exigencia de la misma, lo anterior implica intereses económicos y lo más probable poder de administración.

1.8 Sucursales, respecto de sus oficinas principales

Esta figura esta reglada por el Artículo 263 del código de comercio y se caracteriza por desarrollar actividades similares a la Oficina Principal o parte de ellos, recordemos que son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad. Dentro de las responsabilidades que tiene la sucursal es la de llevar registros que le permitan soportar todas las actividades tanto contables, comerciales como tributarias.

Para que se tipifique la figura debe de existir una agencia en el exterior conocida como oficina principal o en una zona franca o de igual forma en un paraíso fiscal y la sucursal estar radicada en Colombia y celebrar entre ellas transacciones de forma bilateral o hacia el público objeto de sus productos o servicios. Se debe tener en cuenta que los dos entes económicos tengan las mismas facultades adquiridas a través de un poder o escritura pública.

1.9 Agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan

Esta figura esta reglada por el artículo 264 del Código de Comercio y se caracteriza por desarrollar actividades similares a la sociedad o parte de ellos. Se debe tener en cuenta que los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios sin facultades para representar a la sociedad. Dentro de las responsabilidades que tiene la sucursal es la de llevar registros que le permitan soportar todas las actividades tanto contables, comerciales como tributarias.

Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carecen de poder para representarla, lo que implica que se pueda hablar de un centro de distribución que depende de una principal ubicada en el exterior y su agencia en Colombia o caso contrario la principal en Colombia y la agencia fuera del país. Para que se tipifique la figura debe de existir una sociedad en el exterior conocida como oficina principal o en una zona franca o de igual forma en un paraíso fiscal y la Agencia estar radicada en Colombia y celebrar entre ellas transacciones de forma bilateral o hacia el público objeto de sus productos o servicios. Finalmente, se debe tener en cuenta que los dos entes económicos no tienen las mismas facultades.

1.10 Vinculación con negocios permanentes

Esta figura esta reglada por el artículo 20-1 del Estatuto Tributario y se caracteriza por desarrollar actividades similares a la sociedad o parte de ellos. Sobre ello, se debe recordar que son similares a las agencias, oficinas, fabricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas o cualquier otro medio a desarrollar este tipo de actividades y son establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios sin facultades para representar a la sociedad.

Dentro de las responsabilidades que tiene el negocio permanente, es la de llevar registros que le permitan soportar todas las actividades tanto contables, comerciales

como tributarias. Por su parte, los establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte es un negocio fijo ubicado en el país donde una empresa extranjera desarrolla sus actividades o parte de ella. Así, para que se cumpla la ilustración se requiere que el Negocio Permanente este en Colombia y su principal sea Sociedad, Matriz, Persona natural o cualquier otro vehículo societario se encuentre por fuera del país.

Tabla 1 Otros casos de vinculación económica

	<p>Se presenta cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz. Con sujeción al Decreto 3030 de 2013, con lo señalado en el literal del numeral quinto del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que' existe vinculación económica, cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a una misma persona natural jurídica o entidades, o, esquemas de naturaleza no societaria.</p>
<p>Cuando se presentan personas naturales</p>	<p>La operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria.</p> <p>Cuando una matriz es una persona natural en el exterior con dos matrices con una participación del 80% con una filial en el exterior y otra a nivel nacional en este caso b y c, donde las utilidades de las filiales provenientes de sus actividades comerciales terminan en las finanzas de la matriz o en su defecto entre las filiales se pueden generar beneficios mutuos.</p> <p>No se requiere que haya una estructura societaria en el exterior, basta con que sea una persona natural, pero las empresas o vehículos comerciales deben de estar uno en el país y otra por fuera.</p>
<p>Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas.</p>	<p>Una persona natural o jurídica puede participar directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de otra cuando posee, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o bien, cuando tenga la capacidad de controlar las decisiones del negocio de la empresa.</p> <p>A manera de ejemplo para que se tipifique la vinculación, la persona natural A puede estar en el exterior o en el país y a su vez es dueño de la sociedad c y d, donde una de las dos sociedades debe de estar en el exterior, lo que implica que las transacciones entre estas dos sociedades beneficiaran a la persona natural dado el caso sea por utilidades o por crecimiento patrimonial.</p> <p>Lo anterior significa que cualquier transacción entre C y D tipifica una vinculación económica y por ende debe de canalizar los precios de transferencia.</p>
<p>Vinculación por consanguinidad</p>	<p>Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil.</p>

		<p>Este criterio hace referencia a padres e hijos, hermanos, suegra y cuñados de igual forma entre abuelos y nietos o hijos adoptivos.</p> <p>No se requiere que las personas estén por fuera del país es que sus negocios uno esté en Colombia y el otro este por fuera del país lo que implica que las transacciones entre ambas pueden generar traslado de cargas tributarias y beneficios a los mismos propietarios.</p>
Vinculación por intermedio de terceros		<p>Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados, por ejemplo, cuando entre la Matriz en el exterior y la filial en país están relacionados por un tercero el cual se encarga de contestar las dos empresas y lo que tipifica la vinculación económica.</p>
Vinculación de relación de ingresos	por los	<p>Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares.</p> <p>Para entender esta figura pensemos que la sociedad les vende la mayoría de sus productos a los socios o que de igual forma se presta servicios que superan más del 50% de los ingresos de la empresa participada por los socios.</p> <p>Es normal que hay socios que invierte en sus filiales o subsidiarias buscando cubrir sus necesidades de producción o de servicios lo que hace que los ingresos de las mismas sean representativos en lo que respecta a los socios vinculados.</p>
Vinculación consorcios	con	<p>Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.</p> <p>De conformidad con lo señalado en el literal g) del numeral .5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, se considera que existe vinculación económica. cuando' existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial, cuando los mismos celebren operaciones con vinculados de uno cualquiera de los miembros, en relación con el objeto del consorcio, unión temporal, cuentas en participación u otras formas asociativas.</p> <p>En este tipo de vinculación se requiere que uno de los partícipes este en el exterior.</p> <p>La vinculación se predica de todas las sociedades y vehículos o entidades no societarias que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.</p>

Clases de Vinculación económica:

Antes de adentrar el tema en las clases de vinculación económica, es necesario responder los siguientes interrogantes ¿Puede la vinculación económica tener varios matices? En caso de ser afirmativa la anterior pregunta, se debe resolver el interrogante, ¿Cuáles son las clases de vinculación económica? Ante el primer interrogante, ¿Puede

la vinculación económica tener varios matices? Se puede determinar que, de acuerdo al análisis e interpretación del artículo 1 incisos 4 y 5 del decreto reglamentario 2223 de 2013 se tiene:

Para efectos de lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, se entiende por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, aquellas que siendo residentes en el exterior y no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiados directos de los servicios prestados en el territorio nacional, para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior.

En consecuencia, el tratamiento a que hace referencia el inciso primero de este artículo, en ningún caso la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, 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, se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte.

Más adelante, de acuerdo con el inciso cuarto, se abre la puerta para establecer que el servicio exportado es exento así se trate de una operación entre vinculados económicos. Y el inciso quinto, establece una restricción, ya que si bien es cierto el servicio exportado es exento así se trate de una operación entre vinculados económicos, existe una limitación al hablar de estos vinculados, toda vez que cuando se trate de una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz, de la empresa del exterior, no se aplicara la exención, como se indicó anteriormente.

En cuanto a la limitante, hay que tener claro en qué casos prospera la exención entre vinculados económicos y en qué casos de vinculación económica no prospera la exención. Como conclusión, de la interpretación de estos dos incisos del artículo 1 del decreto reglamentario 2223 de 2013, se puede dilucidar que la vinculación económica a

la que hace referencia el inciso cuarto no es la misma vinculación a la que hace referencia el inciso quinto. Es decir, que se trata claramente de dos clases de vinculación económica. En el primer inciso se hace relación a una clase de vinculación económica que, sí es aceptada y no está llamada a romper con la exención del 481 literal “c” ibidem; y en el segundo inciso se hace relación a una clase de vinculación económica que, no es aceptada, pero que se convierte claramente en un requisito sine qua non para acceder a la exención tratada en el artículo 881 literal “c” ibidem.

Una vez establecida que la vinculación económica puede tener varios matices, pasamos al segundo interrogante, ¿Cuáles son las clases de vinculación económica? Para ello es necesario el análisis e interpretación de los artículos 260-1 y 450 del E.T. que traen los criterios y clases de vinculación económica respectivamente que llamaremos “vinculación económica directa” y todas aquellas vinculaciones económicas que no estén enmarcadas en estos dos artículos las llamaremos “vinculaciones económicas indirectas”.

Pues bien, las operaciones entre vinculados económicos directos, son aquellas que se encuentren bajo los presupuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T., es decir, que son operaciones entre unos entes societarios que no son desligados uno del otro o que son operaciones entre una misma sociedad o entre sociedades que tengan capacidad de decisión sobre la otra. Estas operaciones entre vinculados económicos indirectos, son aquellas que están por fuera de los presupuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T., es decir, que son operaciones que se realizan entre dos entes societarios completamente distintos, es decir, que son entes societarios desligados uno del otro.

Sin embargo, del análisis y estudio del artículo 450 del E.T. podemos observar que unos de sus casos específicamente el del numeral 9, no puede tratarse como un caso de vinculación económica directa, sino más bien de un caso de vinculación económica indirecta ya que se trata de una operación entre dos entes societarios completamente distintos, es decir, que son entes societarios desligados uno del otro.

A manera de conclusión, se establece que la vinculación indirecta es la que existe entre dos personas cuando compran o venden bienes y/o servicios entre ellas; la que existe entre dos o más personas con un parentesco en tercer grado de consanguinidad línea colateral y tercer grado de afinidad; y en el caso del numeral 9 del artículo 450 del E.T. Por su parte, la vinculación directa, es la que existe entre dos o más personas con un parentesco en tercer grado de consanguinidad línea directa y segundo grado de afinidad; la que existe entre dos o más personas con un parentesco en segundo y primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad y de orden civil; cuando las juntas directivas, representantes legales y revisores fiscales sean comunes; cuando sea una sucursal, subsidiaria, filial, agencias, oficina de representación, establecimientos permanentes de la matriz en el exterior o viceversa; y cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.

CAPITULO II

2. La Inexistencia de Vinculación Económica Directa como Requisito Sine Qua Non para Acceder a la Devolución de un IVA Exento por Exportación de Servicios

El desarrollo de esta sección inicia con la mención de los requisitos que deben cumplir los contribuyentes que soliciten en devolución, un saldo a favor, generado de una exportación de servicios. Esto, a partir de la descripción de los requisitos, así como de la exposición del concepto de vinculación económica, sus matices, clases y criterios de vinculación bajo la óptica del régimen de precios de transferencia y su conexión con la exportación de servicios.

A su vez, se explican los argumentos del porqué la vinculación económica directa debe ser considerada un requisito sine qua non, para acceder a la devolución de un saldo a favor generado por una exportación de servicios. Por su parte, se exponen los principales fundamentos de la postura acogida por el Consejo de Estado de Colombia, así como de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. En este orden de ideas, también se concretan estudios de casos sobre el tema en concreto, para aterrizar el alcance de esta problemática y así, posteriormente, concretar la repercusión que tiene en la economía colombiana el hecho de no considerar a la vinculación económica directa como un requisito necesario para acceder a la devolución del IVA, bajo los postulados analizados en el trabajo.

Pues bien, de acuerdo con las normas establecidas y los conceptos estudiados en el capítulo anterior, se determina que existen una serie de requisitos que deben cumplir los contribuyentes que soliciten en devolución un saldo a favor generado de una exportación de servicios, derivados los tres primeros del literal <c> del artículo 481 del Estatuto Tributario (en adelante E.T). A su vez, los requisitos cuarto y quinto, derivados del artículo segundo del Decreto reglamentario 2223 de 2013. A su vez, conviene indicar

que el requisito sobre el cual se centra y enfatiza este trabajo en el tercero. Sin embargo, sobre los demás se harán las respectivas apreciaciones de manera general. A continuación, se enuncian los cinco requisitos.

- i. Que los servicios se presten en el país.
- ii. Que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior.
- iii. Que esa utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.
- iv. Estar inscrito como exportador de servicios en el RUT.
- v. Conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación.

A partir de la anterior enunciación, se precisa que del primer requisito se tiene que el literal <c> del artículo 420 del E.T. establece que el IVA se aplicará sobre la prestación de los servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos. Más adelante, en aras de reglamentar esta disposición el artículo primero del Decreto 1372 de 1992 (hoy compilado en el artículo 1.3.1.2.1 DUR 1625 de 2016), se concretó la definición de servicio así:

(...) 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.

Más adelante, del segundo requisito se indica que, en la Sentencia del 10 de octubre de 2007, expediente 15839, se señaló en varios apartes el alcance de la utilización total y exclusiva en el exterior por la organización extranjera. Alcance de precisó al afirmar que este requisito implica 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, lo que se traduce en que el beneficio, provecho o utilidad que reporta la actividad prestada se realice en forma integral fuera del país.

Así mismo, una vez se revisen los parámetros generales de los convenios, así como la fijación de las obligaciones de las partes, se deduce que la prestación del servicio y su utilización se puede desarrollar en el territorio nacional, en alguno de los lugares pactados, toda vez que en un momento dado quien se beneficia de la ejecución del 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” (Consejo de Estado, 2007)

Por su parte, sobre el tercer requisito se resaltan a los autores Medina & Castro (2017) en su investigación: Aspectos internacionales del IVA: especial referencia a los servicios. En ésta, se desarrolla un estudio minucioso de los requisitos que se deben cumplir para que un servicio exportado sea considerado exento de IVA; requisito que constituye la columna vertebral de este escrito, teniendo en cuenta que existen unos presupuestos que debe cumplir el importador del servicio para que se tenga como exento el servicio exportado.

Parámetros sobre los cuales existe afinidad, sin embargo, convendría añadir un presupuesto, dentro de los analizados en este artículo, y definirían como: presupuestos que debe cumplir el destinatario del servicio, que se centraría en que las empresas importadoras del servicio “no pueden tener vinculación económica directa con alguna persona natural o jurídica en Colombia”. Es decir, que cuando se trate de una operación entre vinculados económicos directos, se entenderá que el servicio no es exento de IVA, de acuerdo al concepto de vinculación económica consagrado en los artículos 260-1 y 450 del E.T, previamente estudiados.

La inclusión del anterior presupuesto tiene especial relevancia ya que este es el requisito de mayor importancia para determinar la devolución del IVA, en el contexto descrito. Resaltando al respecto que, en caso de no asumir este proceso y verificación de requisitos de forma rigurosa y adecuada, o bien, el estudio de manera somera de este requisito conlleva en ocasiones a un detrimento del patrimonio del Estado. Para un mayor entendimiento, se tiene en cuenta a Medina & Castro, cuando sostienen que “aunado a que el servicio sea prestado en Colombia, pero utilizado en el exterior, se incorpora como requisito para la procedencia de la exención que el destinatario del servicio no tenga negocios ni actividades en Colombia” (p 6). Bajo este entendido y teniendo en cuenta que como quiera que se trata de un requisito sometido a reglamentación, es necesario basarse en el contenido del inciso cuarto del artículo 2.10.2.6.11 del DUR 1080 de 2015 donde expresamente se establece que

(...) se entiende por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, aquellas que siendo residentes en el exterior y no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiarias directas de los servicios prestados en el territorio nacional, para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior.

Por su parte, con relación al inciso 5º, se evidencia que se introdujo una restricción para la procedencia de la exención, la cual

(...) en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, 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.

En síntesis, los presupuestos que debe cumplir el destinatario del servicio son:

1. No ser residente para efectos fiscales. Aunque la norma no establece que se trate de residentes fiscales. Ahora, como quiera que se trata de una norma tributaria se entiende que se refiere a los supuestos previstos en los artículos 10.º, 12 y 12-1 del Estatuto Tributario Nacional (ET) para efectos del impuesto sobre la renta.
2. Pueden tener vinculación económica con el país, siempre y cuando no se convierta en residente fiscal.
3. El no residente, esto es, receptor del servicio, no puede trasladar el servicio a ningún vinculado económico ubicado en territorio colombiano. Es decir, el no residente debe ser el beneficiario final del servicio.

Con base a la lectura e interpretación de la norma, se evidencia implícitamente que el reconocimiento a la exención existe, aunque la operación se realice entre vinculados económicos, siempre que el beneficiario final del servicio se encuentre en el exterior. Esto, teniendo en cuenta que la limitación está encaminada a no permitir que un vinculado económico en el país¹, utilice o se beneficie en alguna medida del servicio contratado por su relacionada, el cual debe ser exportado y utilizado total y exclusivamente en el exterior. Posición “que se encuentra en el Oficio 81574 del 19 de octubre de 2011, que, aunque se emitió con base en el anterior artículo 481 del ET, resulta aplicable también para la nueva norma” (Salazar & Castro 2017 p.12). Con base a ello, se concreta el presupuesto que se pretende adicionar: Las empresas importadoras del servicio no pueden tener vinculación económica directa con alguna persona natural o jurídica en Colombia.

Como se puede observar, el presupuesto planteado en el numeral segundo, por los autores en mención, hace alusión es a que son exentas de IVA las operaciones entre vinculados económicos, excepto cuando la sociedad importadora del servicio, esto es, la sociedad extranjera, cumpla con alguno de los presupuestos para convertirse en residente fiscal, estipulados en los artículos 10 y 12-1 del E.T. Requisito con el cual se exterioriza una posición de aceptación.

¹ Esto es, de la persona o empresa con domicilio en el exterior

Sin embargo, es necesario añadirle una parte muy importante, y es que no solo no son exentas las operaciones cuando la sociedad importadora del servicio se convierta en residente fiscal, sino que también sería un servicio no exento cuando la operación sea realizada entre vinculados económicos directos. Para darle un sustento a la afirmación antes expuesta, es importante responder la siguiente pregunta: ¿Puede la vinculación económica tener varios matices? Y con base a dicha respuesta, en caso de ser afirmativa, se deben resolver los siguientes interrogantes:

- a. ¿Cuáles son las clases de vinculación económica?
- b. ¿Cuál o cuáles de las clases de vinculación económica, son requisitos sine qua non para establecer si un servicio exportado es exento o no de IVA?

En este orden de ideas, ante el primer interrogante, ¿Puede la vinculación económica tener varios matices? Se arguye que, de acuerdo con el análisis e interpretación del artículo primero, incisos cuarto y quinto del Decreto reglamentario 2223 de 2013 se observa que se entiende por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia,

(...) aquellas que siendo residentes en el exterior y no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiados directos de los servicios prestados en el territorio nacional, para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior. En consecuencia, el tratamiento a que hace referencia el inciso primero del presente artículo, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, 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.

Como se observa, en el inciso cuarto, se abre la puerta para establecer que el servicio exportado es exento de IVA, así se trate de una operación entre vinculados económicos. Por su parte, el inciso quinto, establece una limitante, teniendo en cuenta que, si bien es cierto que el servicio exportado es exento, existe una limitación al hablar de vinculados económicos, porque cuando se trate de una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz, de la empresa del exterior, no se aplica la exención. Ahora, en cuanto a esta restricción, hay que tener claro en qué casos prospera la exención entre vinculados económicos y en qué casos no.

Como conclusión, de la interpretación de estos dos incisos enunciados anteriormente, se puede dilucidar que la vinculación económica a la que hace referencia el inciso cuatro, no es la misma vinculación a la que hace referencia el inciso quinto. Es decir, que se trata claramente de dos clases de vinculaciones económicas. En el primer inciso se hace relación a una clase de vínculo, que, si es aceptado y no está llamado a romper con la exención del 481 literal <c>. Con relación al segundo inciso, se refiere a un tipo de vinculación económica que, no es aceptada y que se convierte claramente en un requisito sine qua non para acceder a la exención tratada en el artículo 881 literal <c>, debidamente descrito anteriormente.

En este orden de ideas, una vez establecido que la vinculación económica puede tener varios matices, se concreta el siguiente interrogante, ¿Cuáles son las clases de vinculación económica? Respuesta para lo que resulta necesario el análisis e interpretación integral de los artículos 260-1 y 450 del E.T. que traen los criterios y clases de vinculación económica respectivamente que en adelante se denominarán “vinculación económica directa” y todas aquellas vinculaciones económicas que no estén enmarcadas en estos dos artículos se llamarán “vinculaciones económicas indirectas”.

De esta manera, queda sentado que las operaciones entre vinculados económicos directos, son aquellas que se encuentren bajo los presupuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T., es decir, que son operaciones entre unos entes societarios que no son desligados uno del otro o que son operaciones entre una misma sociedad o entre

sociedades que tengan capacidad de decisión sobre la otra. De otra parte, las operaciones entre vinculados económicos indirectos, son aquellas que están por fuera de los presupuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T., es decir, que son operaciones que se realizan entre dos entes societarios completamente distintos, es decir, que son entes societarios desligados uno del otro.

Sin embargo, del análisis y estudio del artículo 450 del E.T. se observa que uno de sus casos, específicamente el del numeral noveno, no puede tratarse como un caso de vinculación económica directa, sí no más bien de un caso de vinculación económica indirecta ya que se trata de una operación entre dos entes societarios completamente distintos, es decir, que son entes societarios desligados uno del otro. Lo que permite concluir que la Vinculación Económica Directa, es la que existe entre dos personas cuando compran o venden bienes y/o servicios entre ellas. O sea, la que existe entre dos o más personas con un parentesco en tercer grado de consanguinidad línea colateral y tercer grado de afinidad; y en el caso del numeral noveno del artículo 450 del E.T.

En cambio, la vinculación económica directa, es la que existe entre dos o más personas con un parentesco en tercer grado de consanguinidad en línea directa y segundo grado de afinidad. Así mismo, la que existe entre dos o más personas con un parentesco en segundo y primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad y de orden civil, cuando: las juntas directivas, representantes legales y revisores fiscales sean comunes, cuando sea una sucursal, subsidiaria, filial, agencias, oficina de representación, establecimientos permanentes de la matriz en el exterior o viceversa, y cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.

Una vez resuelto que existen dos clases de vinculación económica, se desarrolla el tercer interrogante ¿Cual o cuales de las clases de vinculación económica son requisitos sine qua non para establecer si un servicio exportado es exento de IVA? Para poder dar respuesta a este interrogante, se debe tener claridad acerca de lo que pretende o lo que busca el Estado Colombiano al determinar que estos servicios exportados sean exentos de IVA y con derecho a devolución.

Para ello se debe recordar que las exportaciones de bienes corporales muebles y las ventas en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional que hayan de ser efectivamente exportados resultan operaciones exentas con tasa cero. Esto es, con derecho a devolución del IVA soportado, con base al artículo 479, 481 E. T. Ello, teniendo en cuenta que según la (OECD 2015) el consumo se producirá en el exterior y la aplicación del gravamen supondría una pérdida de competitividad de los productos exportados frente a los producidos en el país de destino, o a los provenientes de terceros países que aplican el principio de destino.

Es decir, que lo pretendido por el Estado Colombiano, obedece a la lógica económica de no exportar impuestos para buscar que los bienes, y en este caso los servicios, sean competitivos en el mercado internacional, y que, en últimas, el llamado a pagar el impuesto a las ventas sea solo un sujeto residente fiscal en Colombia o quien realice negocios o actividades en Colombia. Este beneficio se encuentra previsto para todos los servicios, gravados o excluidos en el territorio colombiano, en la medida en que sean utilizados en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.

Partiendo de lo anterior, se tiene que la sociedad prestadora del servicio en Colombia obtiene unos beneficios por el servicio exportado. Esto, teniendo en cuenta que inicialmente, ese servicio prestado al exterior va a estar exento de IVA y segundo, el IVA generado por la prestación de ese servicio al exterior va a ser sujeto de devolución y/o compensación. Por su parte, la sociedad importadora del servicio igualmente obtendrá un beneficio que es, ahorrar dinero, toda vez que obtiene un servicio más económico que el que le podría costar contratando a una sociedad en su país. Lo que permite establecer que la sociedad prestadora del servicio como la importadora de este, obtienen unos beneficios de manera independiente, siendo unos entes societarios independientes, desligados uno del otro. Con base a ello, en la tabla 1 se verifica que sucede cuando las operaciones son realizadas por unos vinculados económicos, dependiendo si son directos o indirectos.

Tabla 2

Operación entre vinculados económicos

Indirectos:	Directos:
Se desarrolla entre dos personas distintas, desligadas una de la otra. Cada ente societario obtiene sus beneficios por separado de manera independiente. Cada una cumple sus deberes de manera independiente.	Se desarrolla entre una misma sociedad ya que una es subordinada de la otra, es decir, una es un establecimiento secundario o extensión y claramente no están desligadas una de la otra. Al ser una operación entre subordinada y matriz, los beneficios no son por separado, es decir, que los beneficios concurren. No se cumplen los deberes adquiridos, porque: <ol style="list-style-type: none"> el prestador del servicio se convierte de manera indirecta como beneficiario del servicio. la sociedad importadora del servicio termina retornando ese servicio al momento de materializarse esa utilización, por tratarse de unas operaciones entre unas sociedades que no están desligadas. la sociedad importadora del servicio tiene una vinculación directa con la sociedad en Colombia, por ser esta última una subordinada de la primera.

Fuente: Creación propia

De las clases de vinculaciones expuestas, la única vinculación económica que por sí sola esta llamada a romper con la exención del 481 literal c, es la vinculación directa, toda vez que como se evidencia, las operaciones entre vinculados económicos indirectos son aceptadas sin limitación alguna. A manera de conclusión se puede decir que para efectos de determinar si el servicio exportado es exento de IVA o no, se debe verificar si los entes societarios que realicen operaciones tienen o no una vinculación económica directa; toda vez que de ella se puede reputar un retorno del servicio exportado aunado a la evidente concurrencia de beneficios.

Por otro lado, el Consejo de Estado y los conceptos y oficios de la DIAN, han establecido de manera muy superficial, que puede darse la contratación de servicios entre vinculados económicos, sin hacer un análisis a fondo sobre el artículo 481 literal “c” y su decreto reglamentario, y mucho menos un análisis profundo sobre la vinculación económica, que es sin duda un requisito relevante e importante dentro de la estructura de los servicios exportados exentos de IVA.

Sin embargo, haciendo un análisis de dichas fuentes o regulaciones legales, a la clase de vinculación que hace referencia la jurisprudencia y los conceptos es a una

vinculación económica indirecta, que son las operaciones realizadas entre dos entes societarios totalmente desligados uno del otro, dejando en el limbo que pasaría en los casos donde los entes societarios que realicen las operaciones sean las que se centran bajos los supuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T, que se han llamado vinculados económicos directos.

Lo antes expuesto conlleva a determinar que en los casos a los cuales hace referencia tanto el Consejo de Estado como la DIAN, es a que la vinculación económica aceptada para la contratación de los servicios exentos es la que provenga de una vinculación económica indirecta y no una vinculación económica directa.

Continuando con esta explicación, con relación al cuarto requisito, se tiene que como quiera que en este caso se trata de un sujeto que exporta servicios, para efectos del RUT, se encuentra con la calidad de exportador, que lo ubica en el numeral 22 como usuario aduanero, toda vez que se trata de una persona natural o jurídica, que realiza operaciones de exportación de bienes o servicios con destino a otros países o a zona franca industrial de bienes y servicios, situación que es de obligatoria información a la administración. Al respecto, el artículo 2.10.2.6.12 del DUR 1080 de 2015, impone en su numeral primero la obligación expresa de estar inscrito en el RUT como exportador de servicios para la procedencia del beneficio, cuyo incumplimiento es sancionado con que el prestador del servicio será responsable por el impuesto sobre las ventas no facturado.

Más adelante, del quinto requisito se precisa que, para acreditar la exención del IVA por la exportación del servicio, el prestador del servicio, es decir la empresa o persona que presta el servicio desde Colombia, debe cumplir con los requisitos del artículo segundo, numeral 2 del decreto reglamentario 2223 de 2013, so pena de considerarse como responsable del impuesto sobre las ventas no facturado, si no acredita tales requisitos. Ahora, para efectos de acreditar la existencia de la operación el exportador del servicio debe conservar la información señalada en el numeral 2 del artículo 2.10.2.6.12 del DUR 1080 de 2015 que corresponde a:

1. Soporte físico de las facturas o documentos equivalentes expedidos por el prestador del servicio en el territorio nacional.
2. Por lo menos uno de los siguientes tres documentos que acrediten la exportación, los cuales deben conservarse en versión física o electrónica (literal b):
 - a. Oferta mercantil de servicios o cotización y su correspondiente aceptación.
 - b. Contrato celebrado entre las partes.
 - c. Orden de compra/servicios o carta de intención y acuse de recibo del servicio.

Más allá de las anteriores enunciaciones, conviene anotar que en el literal <c> se establecen dos documentos diferentes, motivo por el cual, si el soporte de la operación es la orden de compra, se debe contar además con el acuse de recibo. De esta forma, en el, o los documentos, que acrediten la exportación debe constar la siguiente información, motivo por el cual no son requisitos de simple forma. Por el contrario, también de contenido, ya que se le otorga valor del servicio o forma de determinarlo, el país al que se exporta el servicio, la descripción del servicio prestado, nombre o razón del adquirente del servicio y su domicilio o residencia en el exterior.

3. Certificación del prestador del servicio o su representante legal, manifestando que el servicio fue prestado para ser utilizado o consumido en el exterior y que dicha circunstancia le fue advertida al importador del servicio. Este requisito no se aplica en el caso de los servicios de producción de televisión, cine o software.

2.1 Exposición de casos

Para entender todo esto de manera más práctica se realiza a continuación, el estudio de un par de casos reales, los cuales ilustran las posiciones de la rama judicial, la posición de la administración tributaria y la posición personal. El primer caso tuvo como demandante a Icon Holdings Clinical Research International Limited con sucursal en Colombia, y como demandando a la DIAN. Caso identificado con radicado No. 11001333704320170014900. Se adelantó en primera instancia ante el Juzgado cuarenta y tres (43) Administrativo de Oralidad del Circuito Judicial de Bogotá D.C – Sección cuarta. Caso que, que fue apelado por la Administración Tributaria y luego sentenciado

en segunda instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta. Sobre el, se destacan las situaciones fácticas.

1. El contribuyente ICON Colombia, presentó la declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al quinto bimestre del año 2014, en la que registró un saldo a favor susceptible de devolución.

2. El contribuyente presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor liquidado.

3. La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, expidió Auto de apertura por el programa Devoluciones Impuestos Tributarios y Auto de Archivo, por medio del cual se estableció que los servicios prestados por la compañía a la casa matriz, no se consideran exentos con derecho a devolución de conformidad con lo que establece el inciso 5 del artículo primero del decreto 2223 de 2013 y por lo tanto no había lugar a seguir con la investigación.

4. El G.I.T. de Devolución de Personas Jurídicas de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, expidió la Resolución mediante el cual se niega la solicitud de Devolución y/o Compensación.

5. Inconforme con la decisión, el 7 de diciembre de 2016 la Compañía interpuso recurso de Reconsideración.

6. El 31 de mayo de 2017, la Subdirección de Recursos Jurídicos, Dirección de gestión Jurídica, expidió Resolución en donde decidió dicho recurso, confirmando la Resolución en donde se niega la solicitud de Devolución y/o Compensación.

2.1.1 Argumentos de la administración tributaria DIAN:

Por un lado, en el acto que resolvió la solicitud de devolución, se determina negarle a la sociedad ICON COLOMBIA la devolución de saldo a favor, argumentando que en aplicación al artículo 853 del Estatuto Tributario, en concordancia con el inciso 5 del Artículo 1 del Decreto 2223 del 2010 que dice:

(...) En consecuencia, el tratamiento a que hace referencia el inciso primero del presente artículo, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, 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.

Por su parte, en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, determinó confirmar la anterior resolución de negación, que teniendo en cuenta que el problema jurídico radica en establecer si los servicios que prestó la sociedad demandante con sucursal en Colombia, o sea, en el territorio nacional (recolección, proceso y análisis de estudios clínicos actividades de investigación y desarrollo experimental) realizadas entre vinculados económicos, fueron utilizados exclusivamente en el exterior por la entidad extranjera que la contrató, esta es ICON CLINICAL RESEARCH LTD (Dublín-Irlanda) respecto de la cual, la sociedad recurrente alega que tales servicios fueron utilizados exclusivamente en el exterior y que por eso, tiene derecho a la exención del impuesto sobre las ventas conforme la señala el Literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y el artículo 1 del Decreto 2223 de 2013.

En reiteradas oportunidades las normas legales y la interpretación doctrinal de la DIAN han señalado que la vinculación económica entre contratante extranjero y contratista colombiano no impide la aplicación del beneficio de devolución del IVA, pero que es determinante que se cumplan los requisitos establecidos en las normas- literal c) artículo 481 del E.T. y Decreto 2223 de 2013 a los que ha hecho referencia la jurisprudencia.

En efecto, la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en Oficio No. 12914 de junio 6 de 2015, señaló que la reglamentación sobre los beneficiarios del servicio incluye empresas o personas domiciliadas o residentes en el exterior con algún tipo de vinculación económica en el país, que sean beneficiarios directos de los servicios prestados en el país. En concordancia con esto, el despacho, mediante oficio 081574 del 19 de octubre de 2011 señaló: "(...) el Decreto referido precisa el concepto de empresas sin negocios o actividades en el país para cuyo efecto es irrelevante si tiene algún tipo de vinculación económica en el país, aspecto que no se encontraba regulado previamente"

De manera que no es el vínculo económico lo que impide en el presente caso acceder a la devolución citada por el recurrente, puesto que para la Administración es clara la procedencia de la devolución así haya vinculación económica. Sin embargo, es deber exigir la aplicación en la totalidad de las condiciones, requisitos y procedimiento para que proceda la misma respecto del impuesto sobre las ventas consagrado en el Decreto 2223 de 2013, por lo que, cobra importancia la persona que se benefició de la utilización exclusiva del servicio en el exterior, toda vez que, el beneficio tributario surge cuando el servicio prestado haya sido utilizado exclusivamente en el exterior por una empresa o sociedad que no tenga negocios o actividades en Colombia y que una vez verificados los requisitos de los servicios que describe, estos se enmarcan dentro del literal c del artículo 481 del Estatuto Tributario.

A su vez él concepto número. 12914 de 6 de junio de 2015 señaló; "(...) la doctrina de esta entidad se ha pronunciado en anteriores oportunidades en una de ellas señaló "(...) respecto del requisito referente a la utilización del servicio total y exclusivamente fuera de Colombia, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, es preciso señalar que esto supone la entrega para su aprovechamiento en el exterior, así como el disfrute integral y exclusivo por parte del beneficiario del resultado de la actividad ejecutada por el prestador"

Así mismo, se resaltó que el Consejo de Estado, en diferentes providencias ha indicado de manera clara, en que consiste la exclusividad y la utilización del servicio exportado. En ese orden, no es cierto que la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá haya realizado una interpretación indebida de las citadas normas, para negar la devolución solicitada por la sociedad Icon Holding Clinical Research International Limited sucursal Colombia, sino que lo que realizó fue una correcta aplicación Integral de las mismas, en atención a la reiterada doctrina del Consejo de Estado.

Lo anterior conllevó a señalar que no se encuentra probado que el servicio prestado fue utilizado exclusivamente por el destinatario y que adicionalmente se haya materializado en el exterior, más aún cuando la sociedad en su carácter de sucursal, la

matriz puede hacer uso de los servicios exportados, conforme se estableció expresamente en las cláusulas del contrato.

2.1.2 Argumentos por parte del demandante

En lo que atañe en este trabajo de grado, como argumento principal el demandante alega una: “Improcedencia del indicio de inexactitud por interpretación errónea del artículo 481 literal “c” y su decreto reglamentario 2223 de 2013, así como por no entender la realidad del servicio entre ICON COLOMBIA e ICON IRLANDA”. Sobre esto, los datos recopilados por ICON Irlanda de ICON, se utilizan en última instancia, fuera de Colombia de tres maneras: ICON Irlanda incluye los datos de ICON Colombia en la base de datos global de estudios que proporciona al Patrocinador, el Patrocinador usa los datos en la base de datos de estudio global final para decidir si solicita o no la aprobación reglamentaria para el nuevo medicamento, y finalmente, los organismos reguladores como la FDA en los Estados Unidos utilizan los datos para decidir si aprueban o no el medicamento.

De esta manera, teniendo en cuenta que los servicios prestados por ICON Colombia en territorio Nacional son exportados y utilizados en el exterior para beneficio de un tercero, el servicio se considera exento y por consiguiente el saldo a favor liquidado en la declaración de IVA es procedente y por lo tal mi representada no incurre en un error. Con base en lo anterior, es posible considerar que una compañía en Colombia exporte servicios a su vinculado del exterior siempre y cuando dicho servicio sea utilizado y/o consumido única y exclusivamente allá mismo, pues de ese modo esta vinculación no limita la exención ni desconoce, para efectos del IVA, la exportación efectiva de los servicios.

2.1.3 Sentencia de primera instancia:

El juez de primera instancia declaró la nulidad de los actos demandados en la sentencia, mediante las cuales se negó la solicitud de devolución y/o compensación de

un saldo a favor. Así mismo, a título de restablecimiento de derecho, declaró que la sociedad demandante, tiene derecho a la devolución y/o compensación del saldo a favor originado en el IVA pagado por concepto a las ventas. En consecuencia, se ordenó a la DIAN a devolver y/o compensar, con los respectivos intereses corrientes. Para esta decisión, el juez de primera instancia, dentro de su ejercicio interpretativo, consideró que:

El legislador contempló una regla especial en materia del impuesto sobre las ventas, para el caso de servicios, que si bien son prestados en el territorio nacional, por ser utilizados exclusivamente en el exterior y cumplir las demás previsiones legales, adquieren la calidad de exentos, estableciendo igualmente la salvedad que impide que estos casos y dada la mencionada relación, el vinculado en Colombia sea beneficiario del servicio contratado que debe ser utilizado total y exclusivamente en el exterior. De esta manera que si bien, ICON COLOMBIA, es una sucursal de la principal, no es la beneficiaria del servicio prestado y exento; toda vez que, en la presente operación el beneficiario directo corresponde a la principal quien satisface la demanda del patrocinador que encarga la prestación del servicio por intermedio de esta.

2.1.4 Sentencia de segunda instancia:

El Ad-Quem confirmó la sentencia del primer grado, teniendo en cuenta, el análisis efectuado a los requisitos del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y del Decreto 2223 de 2013 se permite afirmar que implícitamente se reconoce que la exención existe aunque la operación se efectuó entre vinculados económicos, siempre que el beneficiario final del servicio se encuentre en el exterior; toda vez que la limitación está encaminada a no permitir que un vinculado económico en el país, la persona o empresa con domicilio en el exterior, utilice o se beneficie en alguna medida del servicio contratado por su relacionada, el cual debe ser exportado y utilizado total y exclusivamente en el exterior.

En el caso bajo estudio, resulta oportuno señalar que la vinculación económica del proveedor del servicio (ICON COLOMBIA) y su contratante en el exterior (ICON IRLANDA) no ha sido objeto de discusión, por cuanto se encuentra debidamente probado que el "Grupo ICON" es una organización de investigación que proporciona servicios de

investigación y desarrollo clínico a nivel mundial para las industrias farmacéuticas, de biotecnología y de dispositivos médicos.

El propietario de este grupo se denomina 1CON PLC (matriz) quien ejerce control sobre dos compañías filiales Icon Clinical Research Limited (ubicada en Irlanda) e Icon Holdings (ubicada, igualmente, en Irlanda) esta última a su vez cuenta con una sucursal denominada Icon Holdings Clin Cal Research International Limited sucursal Colombia. de esta forma, pese a existir una vinculación económica entre Icon Holdings Clin Cal Research International Limited sucursal Colombia Y Icon Clinical Research Limited – Irlanda, el contratante del servicio y los demás vinculados no tiene negocios directos o cualquier otra actividad en Colombia; por lo tanto, se ajusta al presupuesto del inciso primero del literal c) del artículo 481 del E.T.

Para el caso en concreto la discusión sobre la vinculación económica entre 1CON COLOMBIA e ICON IRLANDA resulta un aspecto que en sede administrativa, fue aceptado por la DIAN como procedente para la exención del IVA por el servicio prestado, por lo tanto en instancia judicial, no es plausible desconocer que fue la entidad demandada quien reconoció que así exista vinculación económica entre las partes, esta no es óbice para oponerse a la devolución del saldo a favor originado en el servicio prestado.

A su vez, teniendo en cuenta que de la lectura integral de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se observa que la negación de la devolución del saldo a favor solicitado por ICON COLOMBIA radicó en que según la DIAN no se probó que el servicio prestado fuera utilizado exclusivamente en el exterior, toda vez que el medicamento o aprobación del mismo, con fundamento en las bases de datos suministradas por ICON a los patrocinadores podría finalmente aprovecharse en Colombia.

De esto, se resalta que las certificaciones constituyen plena prueba para acreditar el requisito de que el servicio prestado por ICON COLOMBIA a JCON IRLANDA se usó por terceros única y exclusivamente en el exterior pues así lo señala el literal c) del numeral segundo del artículo 2 del Decreto 2223 de 2013 Por lo tanto le correspondía a la DIAN desvirtuar dichas afirmaciones a través de otros medios de prueba, sin embargo la negación de la devolución se fundamentó en la hipótesis de que el medicamento sometido a control con base en el servicio prestado por ICON COLOMBIA eventualmente podría llegar a ser consumido en el territorio colombiano, afirmación sobre la cual no existe prueba idónea y en consideración de la sala no desvirtúa la presunción tanto de la declaración privada como de las pruebas allegadas en vía administrativa por la demandante.

2.1.5 Argumentos personales frente a estas problemáticas

En esta parte se debe poner en práctica toda la teoría explicada al inicio de este capítulo central en aras de resolver este proceso puesto de presente. Para establecer si la demandante cumple a cabalidad con todos los requisitos o no, el suscrito considera que hay que hacer un estudio minucioso de los requisitos sustanciales establecidos en el artículo 481 literal “c” y en el decreto reglamentario 2223 de 2013, haciendo especial énfasis o análisis del segundo y tercer requisito sustancial. Para ello, se recuerdan los requisitos:

1. que los servicios se presten en el país
2. que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior.
3. que esa utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.
4. estar inscrito como exportador de servicios en el RUT
5. conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación.

Los requisitos sobre los cuales se hará especial énfasis para fundamentar la postura se concretan en el segundo y el tercero, toda vez que son los requisitos de mayor discrepancia en sede administrativa, teniendo como una premisa especial que del

incumplimiento del tercer requisito se reputa el incumplimiento del segundo. Es decir, que una vez probado el incumplimiento del tercer requisito se considera incumplido el segundo toda vez que tienen una inter-correlación peculiar al ser unos deberes que están en cabeza de la sociedad importadora del servicio.

Pues bien, del segundo requisito se argumenta que para que el servicio sea considerado exportado debe ser utilizado exclusivamente en el exterior. Este requisito presenta problemas interpretativos, como quiera que la frase “utilización exclusiva en el exterior”, pese a que parece una fórmula simple, presenta problemas, porque implica que el aprovechamiento del servicio se verifique fuera del territorio colombiano. En este sentido, para el análisis de este requisito, se considera necesario revisar casos puntuales que, si bien son distintos a los supuestos facticos del presente proceso, en estas sentencias se analiza el requisito de ser utilizado exclusivamente en el exterior que es lo que nos atañe. Los casos fallados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado a fin de tener referentes objetivos sobre casos presentes se describen en la tabla 2:

Tabla 3

Posturas de la sección cuarta del Consejo de Estado sobre el carácter de la utilización exclusiva en el exterior

Sentencia de Sección Cuarta del Consejo de Estado	Argumentos
Sentencia del 10 de octubre de 2007, expediente 15839,	En esta ocasión, el Consejo de Estado se pronunció en relación con un contrato de corretaje entre un residente colombiano con un no residente, donde el servicio consistía en la actividad tendiente a la promoción o ambientación para que se celebrara un negocio jurídico. Se señaló que este requisito implica 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, así como que el provecho o utilidad que reporta la actividad prestada se realice en forma integral fuera del país.
Sentencia del 4 de marzo de 2010, expediente 16626	Se precisó que la exención del literal e del artículo 481 del ET no resulta aplicable a una sociedad colombiana que factura comisiones como intermediaria a compañías del exterior vinculadas, toda vez que el servicio no se entiende utilizado total y exclusivamente en el exterior, porque: (...) cuando una compañía en Colombia presta el servicio de promoción o intermediación de ventas al exterior contactando clientes en el país en virtud de lo cual percibe una comisión, el servicio no se utiliza total y exclusivamente en el exterior y por ende no se trata de la exportación de un servicio (...)

Sentencia del 16 de septiembre de 2011, Expediente 17879	(...) de acuerdo con el criterio jurisprudencial en relación con la utilización exclusiva del servicio en el exterior, se advierte que el disfrute total o integral del servicio prestado por la demandante a las sociedades extranjeras, no se localiza en el exterior, sino en el territorio colombiano, porque la labor de [...] consiste en contactar a [...] con clientes en el territorio nacional para vender sus productos en Colombia y, además, a través de la empresa colombiana, mantener con ellos contacto. Es decir, la demandante actúa como representante de los negocios de la sociedad extranjera en este país.
--	--

Fuente: Creación propia

Como se puede observar de las anteriores sentencias, todas hablan sobre casos distintos al que atañe al objeto de este escrito, que es una operación entre subordinados o mejor dicho una operación entre dos personas provenientes de una misma matriz. Toda la jurisprudencia del Consejo de Estado abarca el tema de exportación de servicios del artículo 481 literal "c" trata sobre casos en que el servicio prestado es entre dos personas totalmente distintas, no sobre dos personas naturales o jurídicas que son subordinadas. Lo anterior tiene una relevancia supremamente importante para resolver el presente caso, como se pregona del análisis del tercer requisito.

Continuando con el planteamiento de estos argumentos, se destacan los aspectos derivados del tercer requisito; esto, aunado a que el servicio sea prestado en Colombia, pero utilizado en el exterior, se incorpora como requisito para la procedencia de la exención que el destinatario del servicio no tenga negocios ni actividades en Colombia, es decir, que el importador del servicio no tenga vinculación económica directa en Colombia. De esta afirmación, se tienen los presupuestos que debe cumplir el destinatario del servicio, esto es: el importador del servicio que para el caso en concreto es ICON Irlanda:

1. No ser residente para efectos fiscales. Para esto se deben tener en cuenta los supuestos previstos en los artículos 10, y 12-1 del E.T, ya que, aunque la norma no establece que se refiera a residentes fiscales, al tratarse de una norma tributaria se entiende que sí.

2. Como segundo requisito sustancial, el no residente que debe ser el receptor del servicio, no puede trasladar el servicio a ningún vinculado económico ubicado en

territorio colombiano; es decir, el no residente debe ser el beneficiario final del servicio y utilizar el servicio exclusivamente en el exterior.

3. Pueden tener vinculación económica indirecta con el país, la cual se encuentra limitada a que no lo convierta en residente fiscal; lo que lleva relación con el primer requisito expuesto.

4. La empresa importadora del servicio no puede tener vinculación económica directa con alguna persona natural o jurídica en Colombia.

De los anteriores presupuestos mencionados, el de mayor importancia para el caso en estudio, es el cuarto “las empresas importadoras del servicio no pueden tener vinculación económica directa con alguna persona natural o jurídica en Colombia”. ahora, para comprender el alcance de su importante, es imperativo el estudio de los criterios y conceptos de vinculación económica consagrados en los artículos 260-1 y 450 del E.T.

Como primera medida, se puede observar, que el presupuesto planteado en el numeral 3, hace alusión es a que son exentas de IVA las operaciones entre vinculados económicos indirectos, excepto cuando la sociedad importadora del servicio (la sociedad extranjera) cumpla con alguno de los presupuestos para convertirse en residente fiscal, estipulados a su vez, en los artículos 10 y 12-1 del E.T. por su parte, los presupuestos de los numerales 1 y 4, hacen alusión a que no solo dejan se estar exentas las operaciones cuando la sociedad importadora del servicio se convierta en residente fiscal, sino que también sería un servicio no exento cuando la operación sea realizada entre vinculados económicos directos.

En este sentido, es claro que para la resolución de este caso es necesario el análisis, así como un ejercicio hermenéutico de los artículos 260-1 y 450 del E.T, que traen los criterios y clases de vinculación económica respectivamente. Lo que en adelante se denominará vinculación económica directa; y todas aquellas vinculaciones económicas que no estén enmarcadas en estos dos artículos serán llamados casos de vinculaciones económicas indirectos. Lo primero que se tiene en cuenta son los criterios de vinculación, que de acuerdo con el artículo 260-1 del ET, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, se considera que existe vinculación cuando un

contribuyente se encuentra en uno o más de los siguientes casos, descritos en la tabla 3.

Tabla 4

Existencia de Vinculación Económica con relación al contribuyente

Subordinadas	<p>a. Cuando su poder decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante. Si es de forma directa, aquella se denominará filial. Si es por el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, se llamará subsidiaria.</p> <p>b. Cuando se encuentre en alguno de los siguientes casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cuando más del 50% de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. - Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de los miembros de la junta directiva, si la hubiere. - Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad. <p>c. Cuando el control sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales estas posean más del cincuenta (50%) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.</p> <p>d. cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada.</p>
Sucursales, respecto de sus oficinas principales.	
Agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan.	
Establecimientos permanentes,	

respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte.

- Otros casos de Vinculación Económica:
- a. Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.
 - b. Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan directa o indirectamente a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria.
 - c. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa directa o indirectamente en la administración, el control o el capital de ambas. Esto es, cuando posea, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa.
 - d. Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil.
 - e. Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados.
 - f. Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares;
 - g. Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.
-

Fuente: Creación propia

Por otro lado, respecto al artículo 450 sobre los casos de vinculación económica, se precisan los casos en los cuales existe vinculación económica.

- Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre una sociedad matriz y una subordinada.
- Cuando la operación, objeto del impuesto, tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.

- Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a la misma persona natural o jurídica, con o sin residencia o domicilio en el país.
- Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas, una de las cuales posee directa o indirectamente el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la otra.
- Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca en un cincuenta por ciento (50%) o más a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.
- Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio, accionista o comunero que posea el cincuenta por ciento (50%) o más del capital de la empresa.
- Cuando la operación tiene lugar entre la empresa y el socio o los socios, accionistas o comuneros que tengan derecho de administrarla.
- Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en un cincuenta por ciento (50%) o más a unas mismas personas o a sus cónyuges o parientes dentro del segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.
- Cuando el productor venda a una misma empresa o a empresas vinculadas entre sí, el cincuenta por ciento (50%) o más de su producción, evento en el cual cada una de las empresas se considera vinculada económica.
- Cuando se dé el caso previsto en el artículo anterior” la vinculación se predica de todas las sociedades y vehículos o entidades no societarias que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior”

Con base a los anteriores artículos, se sostiene que, las operaciones entre vinculados económicos directos, son aquellas que se encuentren bajo los presupuestos de los artículos 260-1 y 450, es decir, que son operaciones entre unos entes societarios que no son desligados uno del otro o que son operaciones entre una misma sociedad o entre sociedades que tengan capacidad de decisión sobre la otra. Así mismo, las operaciones entre vinculados económicos indirectos, son aquellas que están por fuera

de los presupuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T, que son operaciones que se realizan entre dos entes societarios completamente distintos, es decir, que son entes societarios desligados uno del otro.

Sin embargo, del análisis y estudio del artículo 450 del E.T. se puede observar que unos de sus casos específicamente el del numeral 9, no puede tratarse como un caso de vinculación económica directa, sino más bien de un caso de vinculación económica indirecta ya que se trata de una operación entre dos entes societarios completamente distintos, es decir, que son entes societarios desligados uno del otro. En conclusión, para comprender y diferenciar las vinculaciones económicas y las operaciones entre vinculados económicos, se debe tener en cuenta que:

La Vinculación Económica Indirecta: es la misma de que trata el inciso 4 del artículo 2.10.2.6.11 del DUR 1080 de 2015 o del decreto 2223 de 2013; y en el caso del numeral 9 del artículo 450 del E.T. Por otro lado, la Vinculación Económica Directa: es la misma de que trata el inciso 5 del artículo 2.10.2.6.11 del DUR 1080 de 2015 o del decreto 2223 de 2013; cuando sea una sucursal, subsidiaria, filial, agencias, oficina de representación, establecimientos permanentes de la matriz en el exterior o viceversa; y cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz. Finalmente, la operación entre vinculados económicos indirectos, se concreta en las siguientes figuras:

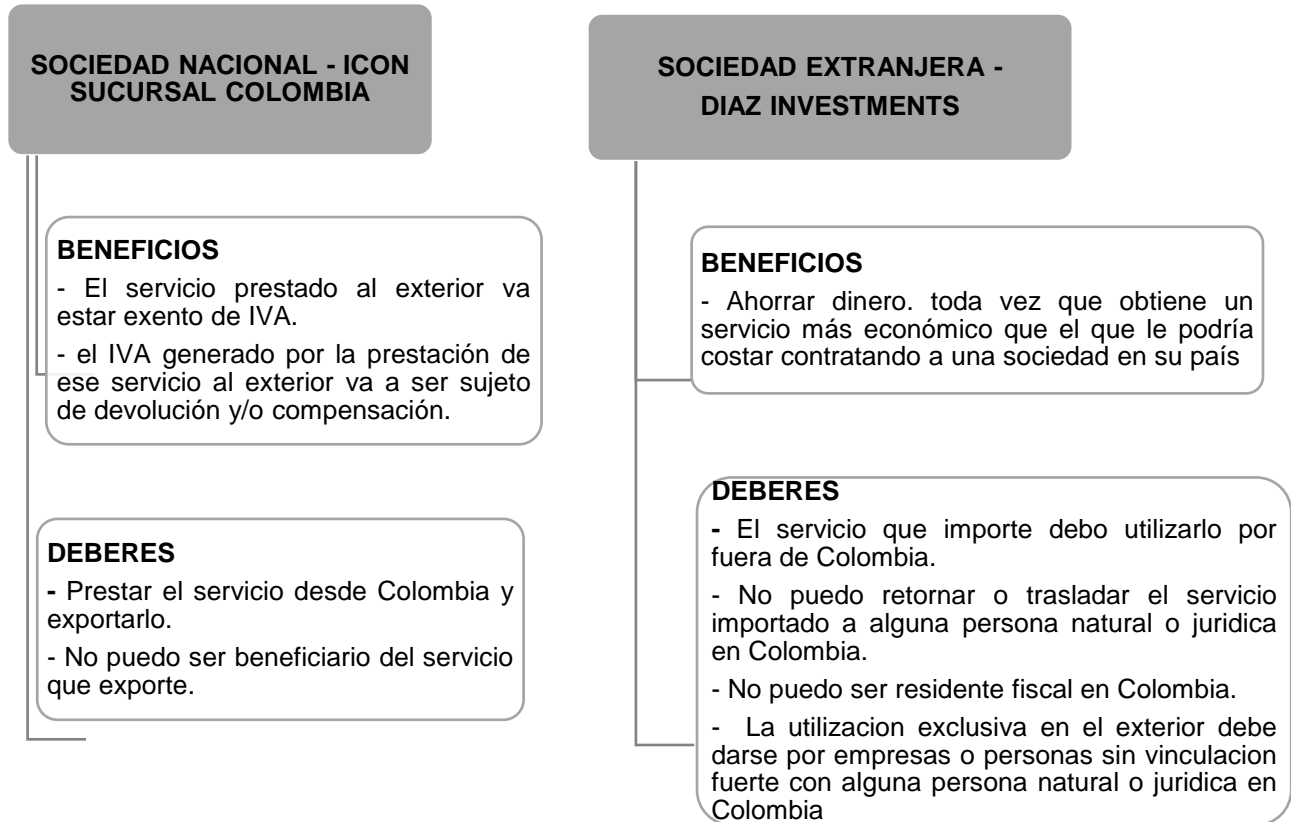


Figura 1 Operación entre vinculados económicos indirectos. Fuente: Creación propia

De la anterior operación entre vinculados económicos indirectos, se observa que es una operación entre dos personas distintas, desligadas una de la otra. Así mismo, que cada ente societario obtiene sus beneficios por separado de manera independiente. Y finalmente, que cada una cumple sus deberes de manera independiente.

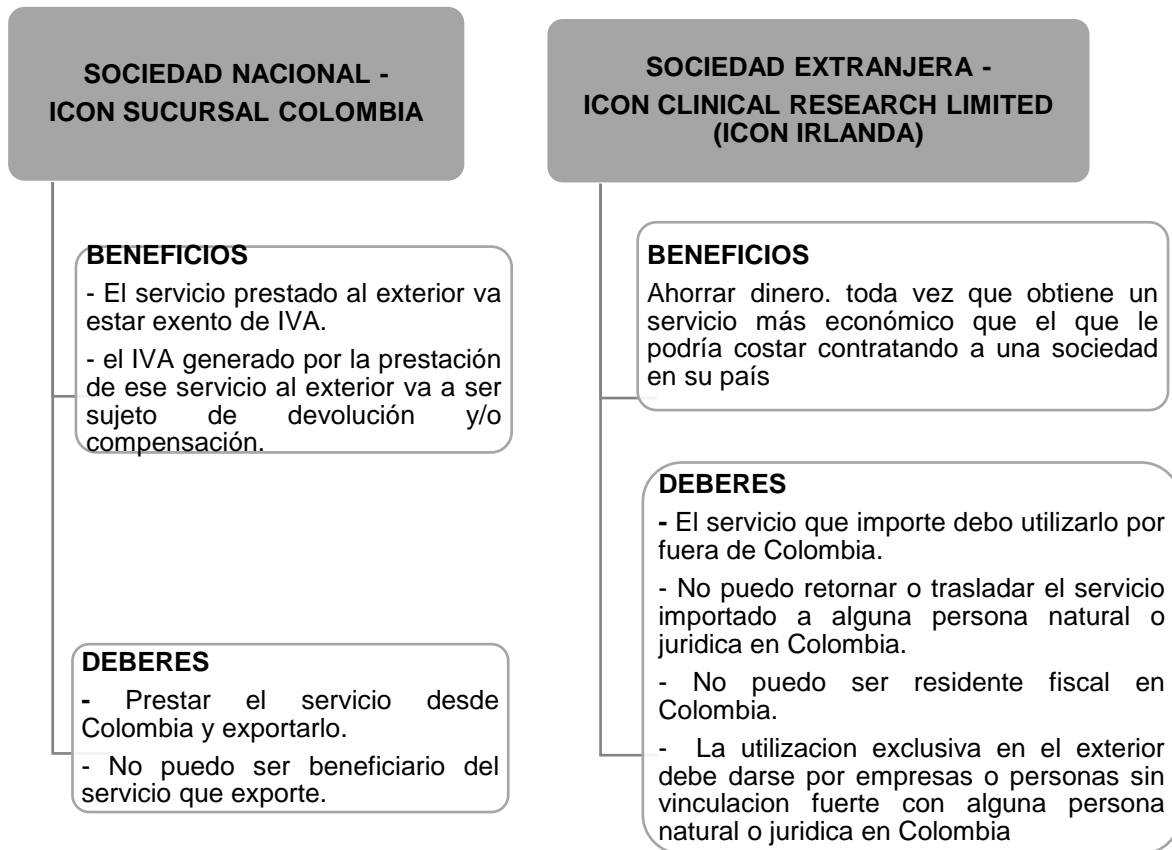


Figura 2 Operación entre vinculados directos

De la anterior operación entre vinculados económicos directos, se puede observar que es una operación entre una misma sociedad, ya que una es subordinada de la otra. Esto implica una es un establecimiento secundario de la otra o una extensión de la otra y claramente no están desligadas una de la otra. Así mismo, al ser una operación entre subordinada y matriz, los beneficios no son por separado, sino que concurren entre sí. A su vez, el acatamiento de los deberes no se cumple, porque:

- el prestador del servicio se convierte de manera indirecta como beneficiario del servicio.
- la sociedad importadora del servicio al momento de la utilización exclusiva en el exterior termina retornando ese servicio al momento de materializarse esa

utilización, por tratarse de unas operaciones entre unas sociedades que no están desligadas

- c. la sociedad importadora del servicio tiene una vinculación directa con la sociedad en Colombia, por ser esta última una subordinada de la primera, de acuerdo con lo establecido en el artículo 260-1 numeral 1 inciso b.

De las clases de vinculaciones expuestas, la única vinculación económica que por sí sola está llamada a romper con la exención del 481 literal c, es la vinculación directa, toda vez que como se evidencia en las figuras anteriores, las operaciones entre vinculados económicos indirectos son aceptadas en estos casos cuando se trata de personas que son diferentes, es decir, que son desligadas una de la otra, es esto a lo que hace referencia el tercer presupuesto que debe cumplir el destinatario del servicio, que al recordar, “pueden tener vinculación económica con el país, la cual se encuentra limitada a que no lo convierta en residente fiscal”.

A manera de conclusión se puede decir que se debe verificar para efectos de determinar si el servicio exportado es exento de IVA o no, teniendo en cuenta si los entes societarios que realicen operaciones tengan o no una vinculación económica directa; y que en caso de que la exportadora y la importadora no tengan vinculación económica directa, verificar si la exportadora tiene con algún tercero un vínculo económico directo. Por lo anterior, se convierte en casi que imperioso para la sociedad exportadora del servicio cerciorarse de que la importadora del servicio no tenga con algún tercero un vínculo económico directo, toda vez que de estas dos verificaciones mencionadas se puede reputar un retorno del servicio exportado aunado a la evidente concurrencia de beneficios. Para ilustrar estos argumentos, se desarrollan los siguientes ejemplos.

- Cuando un extranjero realiza una operación con un vinculado directo en Colombia, no opera la devolución, ya que es un servicio que NO tiene la calidad de exento de IVA, su régimen es por precios de transferencia.
- Cuando un extranjero realice operaciones con un vinculado indirecto en Colombia, pero a su vez tenga un vinculado directo en Colombia, es decir, con un tercero,

tampoco opera la devolución, no se da precios de transferencia entre el extranjero y el vinculado indirecto, pero es un servicio en el que el IVA no tiene la calidad de exento.

- Cuando un extranjero realice operaciones con uno o varios vinculados económicos indirectos, y no tiene vinculados económicos directos en Colombia, este si es un servicio en el que el IVA generado si tiene la calidad de exento, y lo que realmente importa en este caso es que el servicio prestado no retorne al país, es decir, que se utilice exclusivamente en el exterior.

Por otro lado, si bien es cierto que el Consejo de Estado y los conceptos y oficios de la DIAN, han establecido que puede darse la contratación de servicios entre vinculados económicos ya que lo realmente importante es verificar el requisito de la utilización exclusiva en el exterior, también es cierto que este análisis no se desarrolla sobre los casos en que la operación se realice entre los supuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T, es decir, que no se desarrolla un análisis a fondo o de manera completa sobre el artículo 481 literal “c” y su decreto reglamentario, y mucho menos un análisis profundo sobre la vinculación económica, que es sin duda un requisito relevante e importante dentro de la estructura de los servicios exportados exentos de IVA.

Sin embargo, si se hace un examen minucioso de dichas fuentes o regulaciones legales, a la clase de vinculación que hace referencia la jurisprudencia y los conceptos de la DIAN es a las operaciones realizadas entre vinculados económicos indirectos que son las operaciones realizadas entre dos entes societarios totalmente desligados uno del otro, dejando en el limbo que pasaría en los casos donde los entes societarios que realicen las operaciones sean las que se encuentran bajos los supuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T. que hemos llamado vinculados económicos directos.

Lo antes expuesto conlleva a determinar que a los casos a los cuales hace referencia tanto el Consejo de Estado como la DIAN es a que la vinculación económica aceptada para la contratación de los servicios exentos, es la que provenga de una vinculación económica indirecto, y lo que el suscrito pretende demostrar en este escrito

es que cuando se esté frente a una operación que provenga de una vinculación económica directa se pierde la calidad de exento en el IVA generado, quedando como un IVA gravado a la tarifa general.

Con base a las anotaciones realizadas del tema, se desarrolla a continuación, la postura con relación al caso concreto, sobre el cual se anota que existe un claro incumplimiento del tercer requisito sustancial, establecido en el artículo 481 literal C. Pues bien, de forma preliminar, está demostrado que:

- La sociedad matriz es ICON PLC.
- La sociedad Icon Clinical Research Limited (Icon Irlanda) es una subordinada - filial de ICON PLC, de acuerdo a lo establecido en el artículo 260-1 numeral 1 inciso "a", porque su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.
- La sociedad Icon Sucursal Colombia (Icon Colombia) es una subordinada - subsidiaria de ICON PLC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 260-1 numeral 1 inciso "a", porque su poder de decisión se encuentra sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.
- La prestación de servicios entre Icon Colombia Y Icon Irlanda, es una operación entre subordinados de una misma matriz, que se encuentra dentro de los supuestos de operación entre vinculados económicos directos, de acuerdo a lo establecido en 260-1 numeral 5 inciso "a": Otros casos de Vinculación Económica.
a) Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.

Entonces, todas estas razones expuestas, y concentrado al amplio análisis sobre el tercer requisito sustancial, esta operación entre Icon Colombia Y Icon Irlanda no

cumple con el cuarto presupuesto: “Las empresas importadoras del servicio NO pueden tener vinculación económica directa con alguna persona natural o jurídica en Colombia”, como consecuencia tampoco cumple con el tercer requisito del artículo 481 literal “c”: “que esa utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia”.

Aunado a que esta prestación de servicio, al ser una operación entre subordinadas de una misma matriz, se estaría frente a una operación o prestación de servicios que realiza una misma persona a través de las figuras de filiales y subsidiarias, concluyéndose que los beneficios no son por separado, es decir, que los beneficios concurren, como está demostrado con la gráfica expuesta anteriormente.

INCUMPLIMIENTO DEL SEGUNDO REQUISITO SUSTANCIAL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 481 LITERAL “C”

Recordemos la premisa especial que hablábamos al principio de este problema jurídico y es que del incumplimiento del tercer requisito se reputa el incumplimiento del segundo, es decir, que una vez probado el incumplimiento del tercer requisito se considera incumplido el segundo toda vez que tienen una inter-correlación peculiar al ser unos deberes que están en cabeza de la sociedad importadora del servicio.

Tienen una inter-correlación peculiar, toda vez que los dos requisitos parten de unos deberes que debe cumplir la sociedad importadora del servicio de manera colateral, es decir, que por un lado debe cumplir con el requisito de utilizar exclusivamente en el exterior el servicio contratado y por otro lado debe tener en cuenta que no puede tener vinculación económica directa con alguna sociedad o persona en Colombia, y muchos menos con la que contrato el servicio; si ponemos estos dos requisitos en una línea de tiempo, la sociedad que presta el servicio debe primero verificar si tienen una vinculación económica indirecto o directo entre ellos y luego una vez cumplido con lo anterior, verificar el cumplimiento de los demás requisitos sustanciales.

Como quiera que está demostrado ampliamente que la aquí demandante no cumplió con el requisito de no tener vinculación económica directa con ICON, se reputa el incumplimiento de este segundo requisito, principalmente por la concurrencia de beneficios explicada en puntos anteriores.

Sin embargo, en aras de aclarar mucha más la situación, se explicará porque la aquí demandante no cumplió con este segundo requisito sustancial. Sobre ello, en el artículo 481 literal “c” y en el inciso 1 del artículo 1 del decreto reglamentario 2223 de 2013, hace referencia a una condición en el servicio exportado para obtener la exención, la cual es que el servicio exportado sea utilizado total y exclusivamente en el exterior. En cuanto a esta condición, que es que el servicio exportado sea utilizado total y exclusivamente en el exterior, va ligada a la limitante que es la vinculación económica, explicada de manera amplia anteriormente, por lo que se deberá hacer el estudio de los incisos 1 y 5 del artículo 1 del decreto reglamentario 2223 de 2013 de manera conjunta para establecer si cumple o no con el requisito para acceder a la exención.

Aterrizando al caso en concreto, pues está demostrado que como son vinculados económicos directos este servicio se entiende devuelto a Colombia; y por otro lado, dentro del contrato de prestación de servicios entre ICON COLOMBIA – ICON IRLANDA, en la cláusula de la AGENDA B “PROVEEDOR DE SERVICIOS” se evidencia que en algún momento el beneficiario del servicio exportado sería además de la compañía matriz (ICON IRLANDA), la sociedad sucursal (ICON COLOMBIA) y/o sus clientes internacionales (demás sucursales de ICON a nivel internacional), verificándose así que el servicio exportado podría retornar y no sería utilizado o consumido exclusivamente en el exterior, como así lo estipula la certificación anexada, incumpliendo de esta manera el artículo 481 literal c del E.T., como se verifica a continuación:

El desempeño y descuido de los estudios clínicos en el territorio, incluyendo la conformidad con todos los requerimientos legales y regulatorios, la recolección, procesamiento y/o análisis del resultado del estudio clínico, revisión y examinación de los datos del estudio clínico por su consistencia y exactitud y proveedor esta información

a la principal. El proveedor entiende y la principal y las compañías sucursales reconocen que el servicio proveído bajo este contrato será usado exclusivamente en el extranjero, por la principal **y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales**

En conclusión y haciendo la comparación del inciso 5 del artículo 1 del decreto reglamentario con el caso que nos atañe, se precisa que podrían estar inmersos dentro de los Beneficiarios Del Servicio Final Prestado: ICON Colombia como subordinada - subsidiaria de ICON PLC, o en su defecto un tercero domiciliado en Colombia, en su calidad de “cualquier otro vinculado económico” de ICON Irlanda, entendiéndose, así como retornado el servicio que exporto en un principio ICON Colombia.

Aunado a todo esto, está demostrado que no obra prueba en el expediente administrativo que constate: la elaboración del servicio prestado, la forma de materialización del mismo en el exterior, documentos que comprueben la entrega del servicio conforme al objeto social que figura en el certificado, así como tampoco se logra verificar de qué manera se realiza la exclusión de Colombia toda vez que de la certificación que aporta el demandante como prueba del quinto requisito sustancial, no se observa advertencia alguna a ICON IRLANDA de que ese servicio debía utilizarse exclusivamente en el exterior.

CAPITULO III:

3. LA INEXISTENCIA DE VINCULACION ECONOMICA DIRECTA COMO REQUISITO SINE QUA NON PARA ACCEDER A LA DEVOLUCIÓN DE UN IVA EXENTO POR EXPORTACION DE SERVICIOS

LA PONDERACIÓN COMO MÉTODO DE INTERPRETACIÓN PARA LA VERIFICACIÓN LA DEVOLUCION DE UN IVA EXENTO POR EXPORTACION DE SERVICIOS EN INSTANCIA JUDICIAL

El desarrollo de este aparte supone una relevancia jurídica ya que, de una u otra forma, es el sustento por medio del cual, los jueces, a través de la jurisprudencia han desarrollado su postura para determinar si los servicios exportados deben ser exentos de IVA o no, de acuerdo a los elementos, presupuestos y requisitos expuestos en capítulos anteriores. De esta forma, el desglose correcto de los métodos de interpretación, tejen la base para entender o cuestionar la posición del Consejo de Estado, frente a dicho tema.

Estos métodos, son el resultado de la inquietud de algunos teóricos del siglo pasado, que entendían al Derecho como un fenómeno social dinámico y heterónimo, no reducible a la ley como única fuente del Derecho. Por un lado, se resalta el método basado en la denominada jurisprudencia de principios. Esta, surge como, “una nueva metodología de revisión jurisprudencial para la revisión de los derechos fundamentales” (Bechara Abraham, 2017, pág. 17). Con base a este, se fundamenta una sub-regla constitucional, que busca llenar los vacíos normativos, esto es, lagunas, y otros problemas de indeterminación del derecho, para así, darle, sentido y razonamiento jurídico a las denominadas categorías jurídicas lus-fundamentales.

En este sentido, la interpretación que desarrollan los operadores de justicia como una herramienta de hermenéutica argumentativa respecto de los vacíos normativos que incluso pueden afectar derechos fundamentales, como es el caso que se desarrolla en este trabajo, está ligado a la necesidad de articular este ejercicio hermenéutico,

respondiendo a la finalidad que persigue el legislador, en el sentido integral de la norma, así como a partir de la verificación de la finalidad del Estado, en aras a activar el crecimiento y desarrollo económico del país, respetando las garantías dentro del desarrollo de estos enlaces económicos, comerciales y transaccionales, que activan la inversión extranjera, la exportación de bienes y servicios, entre otros aspectos, que obedecen a la lógica económica de no exportar impuestos a fin de que los bienes, y en este caso los servicios, sean competitivos en el mercado internacional, pero sobre los cuales se fijan reglas y presupuestos claros para acceder a determinadas exenciones.

Pues bien, dentro de los llamados métodos contemporáneos, se destaca la teoría jurídica el llamado Juicio de Ponderación, que se define como la acción de consideración imparcial y proporcional entre aspectos contrapuestos con la finalidad de resolver un conflicto de principios (derechos, bienes jurídicos, intereses, etc.), que suministran justificaciones diferentes y por ello, resultan oponibles al momento de adoptar una decisión en un caso concreto, de la que necesariamente habrá de prevalecer uno sobre otro dependiendo de circunstancias específicas, como resultó del caso que se trajo a colación y análisis; del cual se contraponen claramente las posturas de las partes y la inconformidad con la postura asumida por los jueces que decidieron el caso.

Pues bien, el test de ponderación ha sido considerado como un método de interpretación constitucional enfocado en la resolución de los conflictos surgidos entre principios constitucionales que poseen el mismo rango y que, por lo tanto, exigen ser realizados en la mayor medida posible atendiendo a las posibilidades materiales y jurídicas. Al respecto, se precisa que “la ponderación es un modo de argumentación constitucional, por medio del cual el juez resuelve una colisión entre valores, objetivos, intereses o principios constitucionalmente protegidos” Ahora, ¿Qué valores o principios se afectan con la falta de especificidad de la ley en la materia, y de la falta de interpretación adecuada por parte del operador de justicia? Para empezar, se atenta contra la confianza legítima y seguridad jurídica de las empresas, ya sea una matriz, filial, subordinada, o alguna de las denominaciones vistas a lo largo del escrito y por supuesto, respecto a la DIAN.

¿Por qué? Porque no existe una claridad legal ni jurisprudencial que abarque el análisis de fondo para determinar la exención del impuesto de IVA por la exportación de servicios, con relación a la verificación de los requisitos generales y especiales y con énfasis en que existen diferentes tipos de vinculación económica y escenarios disímiles, a los cuales no se puede predicar una misma solución. Ya que, de entrada, si, por ejemplo, se constata que el tipo de vinculación económica de un caso es directa, tendrán elementos suficientes para negar la exención del IVA. Pero, en el caso de las vinculaciones económicas indirectas, se deben tener en cuenta otros aspectos, para determinar si puede haber exención del IVA o no.

Pues bien, la estructura de la ponderación se basa en tres elementos,

(...) la ley de la ponderación, la fórmula del peso y las cargas de la argumentación. La ley de la ponderación se formula así: “cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro”; y se concreta a través de tres variables en la fórmula del peso. Las tres variables son: 1) el grado de afectación de los principios en el caso concreto; 2) el peso abstracto de los principios relevantes; 3) la seguridad de las apreciaciones empíricas (Atienza Manuel, 2016, pág. 164).

Esta ponderación, se puede hacer con base a dos test. Por un lado, el llamado Test de razonabilidad y, por otro lado, el Test de igualdad, que a continuación se detallan.

1.1 Test de razonabilidad:

Es una herramienta utilizada para evaluar si las decisiones tomadas por el juez son violatorias o no de los derechos fundamentales. Para su ejecución, se requiere del seguimiento de tres pasos:

- Análisis del objetivo que justifica la disposición sujeta a control. Se identifica el fin perseguido, que obedece a un trato diferencial. Para ello, se analizan dos criterios. Por un lado, la identificación de la meta o metas que la disposición busca

materializar, responde a la pregunta ¿Cuál es la finalidad perseguida por el legislador? Por otro lado, se cuestiona el valor constitucional, o sea bien, la respuesta al siguiente interrogante, ¿Es la finalidad buscada constitucionalmente legítima?

Con respecto a este parámetro, se fundamenta la posición de los jueces, cuando responden a interpretar la Constitución y la ley, no con base al tenor literal consagrado en dichas disposiciones, sino con base a la finalidad legítima constitucional que se persiguió con dicho mandato.

- Análisis de los medios a través de los cuales la disposición busca lograr la meta. Se debe establecer la validez de los medios indicados para conseguir el fin a la luz del texto constitucional, por medio de la respuesta de la pregunta ¿El medio empleado por el legislador está prohibido por la Constitución?
- Análisis de la relación entre los medios empleados y la meta que se busca. “Se examina la razonabilidad del trato diferenciado, teniendo en cuenta que se busca hallar la proporcionalidad como la relación que existe entre los medios y el fin perseguido” (Espitia Daysa, 2015, pág. 19). Se responde el interrogante de, ¿Es el medio empleado por el legislador idóneo para alcanzar el fin buscado?

1.2 Test de igualdad:

La Corte Constitucional ha definido el test de igualdad así:

El test de igualdad, que se aplica en el juicio integrado de igualdad, en su metodología busca analizar tres objetos: (i) el fin buscado por la medida, (ii) el medio empleado y (iii) la relación entre el medio y el fin. Según su grado de intensidad, este test puede tener tres grados: estricto, intermedio y leve (Sentencia C-015, 2014).

Este test, se utiliza para la revisión de legislación o actos públicos o privados, que distinguen entre personas, para controlar violaciones del derecho a la igualdad. Se trata de una forma específica y quizá más detallada del test de razonabilidad de la legislación.

Como se observa, este test responde a ser una evolución del ya descrito test de razonabilidad, que también categoriza en grados de intensidad. En este sentido, la Corte fijó “reglas y criterios para orientar el proceso de identificación del test a aplicar en un

caso concreto, criterios que corresponden con los ya definidos para la identificación de los grados de intensidad del test de razonabilidad” (Espitia Daysa, 2015, pág. 21).

1.3 Ponderación concreta.

Es una herramienta utilizada para el balanceo de derechos fundamentales en conflicto y en ella, se resaltan los siguientes criterios:

- **Fin legítimo:** El motivo que implica la colisión de principios constitucionales debe resultar de un fin constitucionalmente legítimo que lo fundamente. Bajo este entendido, la medida de restricción que impondrá un aspecto constitucional a otro, no debe ser caprichosa.
- **Idoneidad o adecuación:** La medida restrictiva debe ser adecuada para cumplir el fin legítimo, pues de lo contrario se estaría afectando o limitando un derecho fundamental sin lograr nada a cambio.
- **Necesidad:** La medida cuestionada debe estar dentro de las alternativas posibles la que menos restinga al derecho fundamental que se afecta. Como ejemplo, la prohibición de comercializar la venta y consumo de tabaco, impuesta con la finalidad de proteger la salud de determinados sectores, es idónea para tal fin, pero posiblemente no necesaria.
- **Proporcionalidad en sentido estricto:** Este es el núcleo del juicio de ponderación y consiste en que la medida debe ser proporcional, lo que implica respetar una correspondencia entre la importancia del fin buscado por la ley y los efectos perjudiciales que produce en otros derechos e intereses constitucionales.

Es en esta fase donde se da el verdadero juicio de ponderación, pues aun cuando el fin legítimo, la idoneidad y la necesidad resultan factores que van dando luz al juicio de ponderación, es en la proporcionalidad donde atendiendo a los requisitos previos se da el verdadero juicio de valor que habrá de determinar cuál es el principio constitucional que debe prevalecer. No obstante, existen críticas, ya que, aunque pretende exteriorizar que existe una forma realmente eficaz de resolver derechos en conflicto, no es así.

Entonces, con relación a los vacíos legales que existen en la materia, ¿cómo debe desarrollar el juez administrativo su ponderación para determinar en qué caso concreto debe haber o no exención del IVA? ¿Se reduce toda esta problemática a la necesidad de un ejercicio hermenéutico de la norma, sobre el cual se verifique el cumplimiento de una ponderación adecuada por parte del operador de justicia?

CONCLUSIONES

Con base al desarrollo de este trabajo, se concluye que, en cuanto a la esencia del beneficio de ser tratada la exportación de servicios como servicio exento con derecho a devolución, se debe observar que las exportaciones de servicios y de bienes corporales muebles y las ventas en el país de bienes de exportación a sociedades comercialización internacional que hayan de ser efectivamente exportados, resultan operaciones exentas con tasa cero. Esto es, con derecho a devolución del IVA soportado en los artículos 479 y 481 de Estatuto Tributario. Ello en tanto que el consumo se producirá en el exterior y la aplicación del gravamen supondría una pérdida de competitividad de los productos exportados frente a los producidos en el país de destino, o a los provenientes de terceros países que aplican el principio de destino.

Con base a ello, se indica que lo pretendido por el Estado Colombiano, obedece a la lógica económica de no exportar impuestos a fin de que los bienes, y en este caso los servicios, sean competitivos en el mercado internacional. Y que, en últimas, el llamado a pagar el impuesto a las ventas sea solo un sujeto residente fiscal en Colombia o quien realice negocios o actividades en Colombia. Este beneficio se encuentra previsto para todos los servicios, gravados o excluidos en el territorio colombiano, en la medida en que sean utilizados en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. a partir de esto, la sociedad prestadora del servicio en Colombia obtiene unos beneficios por el servicio exportado, siendo estos que el servicio prestado al exterior va a estar exento de IVA, y que el IVA generado por la prestación de ese servicio al exterior podrá llevarse como descontable y va a ser sujeto en eventuales casos de devolución y/o compensación.

Así mismo, la sociedad importadora del servicio obtendrá un beneficio que es, traducido en ahorrar dinero, toda vez que obtiene un servicio más económico que el que le podría costar contratando a una sociedad en su país o en cualquier otro. Lo que permite deducir que cada sociedad tanto la prestadora del servicio como la importadora de este, obtienen unos beneficios de manera independiente, siendo unos entes societarios independientes, desligados uno del otro. A contrario sensu, si se tratara de

operaciones entre subordinadas, o entre una misma persona o entre matriz y subordinadas, pues concurrirían estos beneficios en una sola persona.

Por otro lado, existen determinados requisitos sustanciales para tener como exento de IVA una exportación de servicios, donde se debe verificar que los servicios se presten en el país, así mismo que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior, que esa utilización sea realizada por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, estar inscrito como exportador de servicios en el RUT y finalmente, conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. Requisitos que se concretan en la disyuntiva de tener que cumplirse todos, para poder lograr la exención del IVA y no del cumplimiento de uno o alguno de ellos.

También es preciso hablar de vinculación económica en la exportación de servicios como servicio excluido con derecho a devolución, teniendo en cuenta el artículo primero, en sus incisos cuarto y quinto, en concordancia con el inciso primero del decreto reglamentario 2223 de 2013, que remite al concepto de vinculación económica, para referirse a los negocios o actividades que pueda tener la empresa o persona del exterior con alguna persona o empresa ubicada en Colombia.

Se concluye también que, sin duda alguna, la vinculación económica tiene varios matices. Y es que, si bien es cierto, que, en la legislación colombiana, no se encuentra por ningún lado un concepto de vinculación económica y mucho menos que la vinculación económica tenga varios matices, del análisis de la misma ley (artículos 260-1 y 450 del E.T.), de los ejemplos prácticos y de las distintas situaciones diarias en el mundo de las exportaciones, aunado a lo dispuesto en los incisos cuarto y quinto del artículo primero del decreto reglamentario 2223 de 2013. Para diferenciar los distintos matices de la vinculación económica, se denominan unas operaciones entre vinculados económicos directos y otras como operaciones entre vinculados económicos indirectos.

Por un lado, la Vinculación Económica indirecta, se desarrolla en el inciso 4 del artículo 2.10.2.6.11 del DUR 1080 de 2015 o del decreto 2223 de 2013; y es la que existe

entre dos personas cuando compran o venden bienes y/o servicios entre ellas; la que existe entre dos o más personas con un parentesco en tercer grado de consanguinidad línea colateral y tercer grado de afinidad; y en el caso del numeral 9 del artículo 450 del E.T. En el desarrollo de estas operaciones, se generan entre dos personas distintas, desligadas una de la otra, cada ente societario obtiene sus beneficios por separado de manera independiente y cada una cumple sus deberes de manera independiente.

Por su parte, la Vinculación Económica directa, se abarca en el inciso 5 del artículo 2.10.2.6.11 del DUR 1080 de 2015 o del decreto 2223 de 2013; y es la que existe entre dos o más personas con un parentesco en tercer grado de consanguinidad línea directa y segundo grado de afinidad; la que existe entre dos o más personas con un parentesco en segundo y primer grado de consanguinidad y primer grado de afinidad y de orden civil; cuando las juntas directivas, representantes legales y revisores fiscales sean comunes; cuando sea una sucursal, subsidiaria, filial, agencias, oficina de representación, establecimientos permanentes de la matriz en el exterior o viceversa; y cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.

En relación con estas anotaciones, se puede concluir que se debe verificar dos elementos para efectos de determinar si el servicio exportado es exento de IVA o no, siendo esto: si los entes societarios que realicen operaciones tienen o no una vinculación económica directa, y, en caso de que la exportadora y la importadora no tengan vinculación económica directa, verificar si la exportadora tiene con algún tercero en Colombia un vínculo económico directo. Como se aprecia, se convierte casi que imperioso para la sociedad exportadora del servicio cerciorarse de que la importadora del servicio no tenga con algún tercero un vínculo económico directo, toda vez que de estas dos verificaciones mencionadas se puede reputar un retorno del servicio exportado aunado a la evidente concurrencia de beneficios.

En este orden de ideas, y de acuerdo con el análisis del inciso primero del artículo y decreto mencionados, se concluye que este inciso recalca que para considerar el servicio exportado como exento del impuesto a las ventas, deben concurrir o cumplirse

cabalmente los tres requisitos establecidos en el artículo 481 literal “c”, sin excluir a ninguno de ellos. A su vez, sobre el análisis del inciso cuarto del artículo del decreto mencionados, se indica que su redacción no es muy afortunada, por lo que se debe realizar una interpretación lógica, teleológica y sistemática de este.

Sobre ello, se precisa que este inciso claramente muestra dos situaciones importantes: por un lado, conceptualiza el tercer requisito y dice que se debe entender por “empresa o persona sin negocios o actividades en Colombia” como la vinculación económica que tiene la persona en el exterior con alguna persona en Colombia. Por otro lado, dice que no obstante existir esta vinculación económica entre la persona del exterior y la persona en Colombia, la persona en el exterior es la beneficiaria del servicio para ser utilizado exclusivamente en el exterior.

En este sentido, si se analiza con detenimiento este inciso cuarto, la conclusión o interpretaciones que esta redacción desafortunada insta a entender que el legislador de cierta manera está restringiendo o limitando los casos en que habiendo “vinculación económica” o “negocios o actividades”, la exención de IVA si operaria, por ende, lo relevante en estos casos puntuales ya no se entraría a verificar si hay vinculación económica, sino que se entraría a verificar si la utilización del servicio fue exclusiva en el exterior (recordemos que este último es otro de los requisitos contemplados en el inciso primero).

Más adelante, sobre el estudio del inciso quinto del artículo del decreto en mención, se generan fallas en su redacción, por lo que igualmente se debe realizar un ejercicio hermenéutico exhausto y sistemático de este. El consejo de estado en distintas oportunidades nos dicho que el beneficiario del servicio debe ser única y exclusivamente la persona del exterior que contrata los servicios o mejor dicho el que importa el servicio desde Colombia, teniendo en cuenta esta premisa, al analizar este inciso quinto, la conclusión o interpretaciones que esta redacción desafortunada permite indicar que se debe entender este inciso como que el prestador del servicio no pueda tener vinculación económica con el importador del servicio.

Tendría mucho más sentido y lógica interpretar que este inciso quinto, trae la limitante a la que el inciso cuarto venía haciendo alusión, y concretaría los casos en donde la exención del impuesto a las ventas no aplicaría. Limitante, orientada hacia la existencia una restricción al hablar de vinculados económicos, toda vez que cuando se trate de una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz, de la empresa del exterior, no se aplicara la exención. En este orden de ideas el cuarto inciso hace relación a una restricción o limitación a una clase de vinculación económica que si es aceptada y no está llamada a romper con la exención del 481 literal “c” Ibidem; y en el quinto inciso se hace relación a una clase de vinculación económica que, no es aceptada y que se convierte claramente en un requisito sine qua non para acceder a la exención tratada en el artículo 481 literal “c” Ibidem.

Continuando con la exposición de estas conclusiones, y raccigiendo todo lo anteriormente expuesto, se tiene que existen determinados presupuestos que debe cumplir el destinatario del servicio, o sea, el importador del servicio, siendo estos: no ser residente para efectos fiscales. El receptor del servicio no puede trasladar el servicio a ningún vinculado económico ubicado en territorio colombiano; es decir, debe ser el beneficiario final del servicio y utilizar el servicio exclusivamente en el exterior. También pueden tener vinculación económica con el país, la cual se encuentra limitada a que sea una vinculación económica indirecta, y la empresa importadora del servicio no puede tener vinculación económica directa con alguna persona natural o jurídica en Colombia, y que además lo pueda convertir en residente fiscal.

Por último, en cuanto a los precedentes jurisprudenciales y doctrinales, se destaca que el Consejo de Estado de Colombia, no ha realizado un análisis a fondo y minucioso de este tema de la exportación de servicios de que trata el artículo 481 literal “c” y de su decreto reglamentario 2223 de 2013 especialmente de los incisos 4 y 5 que es donde se diversifica las interpretaciones y donde se centra la discusión. Esto, porque solo se ha limitado a replicar un concepto de hace muchos años atrás (año 1997) en donde se ha venido con la teoría que lo importante es la utilización exclusiva en el exterior y que es lo

que la da la calidad de exento a este IVA, pero no da argumentos claros del porque si el decreto reglamentario y el mismo artículo 481 literal “c” establece unos requisitos claros, porqué darle más valor a un requisito que al resto, si esta no ha sido la finalidad o el espíritu de la norma.

Es por esto que se aviva la importancia que reviste que la administración tributaria a través de sus conceptos termina adoptando estos conceptos del Consejo de Estado, pero sin desconocer en un todo que la vinculación económica si es un requisito sine qua non en este tema de exportación de servicios específicamente en los casos en que la operación se realice entre los supuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T. Es decir, la administración entiende que no se desarrolla por parte del Consejo de Estado un análisis minucioso y adecuado sobre el artículo 481 literal “c” y su decreto reglamentario específicamente incisos 4 y 5 del artículo 1, y mucho menos un análisis profundo sobre la vinculación económica, que es sin duda un requisito relevante e importante dentro de la estructura de los servicios exportados exentos de IVA.

Y es que si se hace un examen minucioso de dichas fuentes o regulaciones legales, a la clase de vinculación que hace referencia la jurisprudencia del Consejo de Estado y los conceptos de la DIAN es a las operaciones realizadas entre vinculados económicos indirectos que son las operaciones realizadas entre dos entes societarios totalmente desligados uno del otro, dejando en el limbo ¿Que pasaría en los casos donde los entes societarios que realicen las operaciones sean las que se encuentran bajos los supuestos de los artículos 260-1 y 450 del E.T. que llamados vinculados económicos directos?

Lo antes expuesto conllevaría a determinar que a los casos a los cuales hace referencia tanto el Consejo de Estado como la DIAN es a que la vinculación económica aceptada para la contratación de los servicios exentos, es la que provenga de una vinculación económica indirecta, y lo que el suscrito pretende demostrar en este escrito es que cuando estemos frente a una operación que provenga de una vinculación económica directa se pierde la calidad de exento en el IVA generado, quedando como un IVA gravado a la tarifa general.

RECOMENDACIONES

Con base al desarrollo de este trabajo, se recomienda la puesta en marcha de tres estrategias. La primera de ellas corresponde a dirigir la capacitación a los empresarios, en los temas relacionados con el pago de impuesto de IVA, así como los casos en que son exentos, o se debe generar devolución, como se predica en los casos de la exportación de servicios. Esta sugerencia se fundamenta en la importancia de prevenir la puesta en marcha de la administración de justicia, en temas que, a partir de una sensibilización y conocimiento adecuado de los actores, se pueden prevenir. Por ello, se debe dejar sentado que las capacitaciones deben ser orientadas en temas de actualización, dirigidos a diferentes sectores y niveles empresariales, y deben articular la preparación y alistamiento sobre el cumplimiento de los presupuestos para acceder a dicha devolución.

Por otro lado, se recomienda una reforma legal sólida que regule de forma amplia y clara todas las falencias, ambigüedades y vacíos que se presentan alrededor de la exención del IVA por la exportación de servicios. Todo esto, fijando conceptos diáfanos en temas como la vinculación económica, sus clases, características, limitaciones y precisiones suficientes que permitan ampliar el entendimiento sobre esta materia, por parte de los actores interesados, esto es: los empresarios, la DIAN y los administradores de justicia.

Finalmente, exhorta a dirigir una política en administración de justicia, que permita dirigir la importancia de reforzar los mecanismos de interpretación, de forma amplia y profunda de los asuntos técnicos como el que se abarcó a lo largo de este trabajo, y que, al impactar en la economía del Estado, resulta clave que las posturas que asumen los jueces sean el resultado de consideraciones sólidas y ampliamente respaldadas en conceptos de expertos en la materia y con sujeción a los métodos actuales de interpretación en los que la finalidad de la ley en un sentido sistemático es clave para propender la seguridad y confianza de los actores en el ordenamiento jurídico y en la administración de justicia, sin propender el detrimento del Estado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Nacional Constituyente de Colombia. (1991). *Constitución Política*. Bogotá.
- Atienza Manuel. (2016). *Interpretación Constitucional*. Bogotá.
- Bechara Abraham, L. (2017). Jurisprudencia de principios interpretación de la Constitución. El escenario de la Corte Constitucional colombiana. *Justicia*, 15 -37.
- Congreso de la República de Colombia. (20 de 12 de 1995). Ley 222. *Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones Diario Oficial No. 42.156*. Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0222_1995.html
- Congreso de la República de Colombia. (22 de 12 de 1995). Ley 223. *Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones Diario Oficial No. 42.160*. Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html
- Congreso de la República de Colombia. (29 de 12 de 2000). Ley 633. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. D.O 44275*. Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0633_2000.html
- Congreso de la República de Colombia. (27 de 12 de 2006). Ley 1111. *Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. D.O 46.494*. Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1111_2006.html
- Congreso de la República de Colombia. (26 de 12 de 2012). Ley 1607. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.655*. Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html
- Congreso de la República de Colombia. (29 de 12 de 2019). Ley 1819. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*.

- D.O 50.101. Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (22 de 10 de 2014). Oficio 59714. Bogotá, Colombia.
doi:https://www.redjurista.com/Documents/oficio_59714_de_2014_dian_-_direccion_de_impuestos_y_aduanas_nacionales.aspx#/
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (18 de 10 de 2011). Oficio 81574. *Precisiones sobre la exención en la exportación de servicios para una empresa domiciliada en el exterior.* Bogotá, Colombia.
doi:<https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2011/concepto-81574.html>
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (26 de 12 de 2013). Concepto 82625. *Exportación de Servicios.* Bogotá, Colombia.
doi:<https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2013/concepto-82625.html>
- Espitia Daysa, R. (2015). *La interpretación constitucional y su evolución en las sentencias de la Corte Constitucional de Colombia*. Bogotá.
- Medina Salazar, A., & Castro Arango, J. M. (2017). *Aspectos internacionales del IVA: especial referencia a los servicios.* Bogotá.
- Presidencia de la República. (16 de 06 de 1970). Decreto 420. *Por el cual se expide el Código de Comercio Diario Oficial No. 33.339.* Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_comercio.html
- Presidencia de la República. (30 de 03 de 1989). Estatuto Tributario Actualizado. *Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales Diario Oficial No. 38.756.* Bogotá, Colombia.
doi:http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html
- Presidencia de la República. (29 de 12 de 1999). Decreto 2681. *Por medio del cual se reglamenta el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios D.O N. 43834.* Bogotá, Colombia. doi:<http://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/1480209>
- Presidencia de la República. (25 de 05 de 2010). Decreto 1805. *Por el cual se reglamenta el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y se modifica el artículo 6° del*

Decreto 2681 de 1999 D.O N. 47720. Bogotá, Colombia. doi:<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1353923>

Presidencia de la República. (11 de 10 de 2013). Decreto 2223. *Por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 481 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 55 de la Ley 1607 de 2012.* Diario Oficial 48945. Bogotá, Colombia. doi:<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=55110>

Presidencia de la República. (27 de 12 de 2013). Decreto 3030. *Por el cual se reglamentan los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, los parágrafos 2° y 3° del artículo 260-7, los artículos 260-9, 260-10, 260-11 y 319-2 del Estatuto Tributario.* No. 49016. 2. Bogotá, Colombia. doi:<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1508689>

Sentencia C-015, Expediente D-9737 / MP Mauricio González Cuervo (Corte Constitucional de Colombia 23 de 01 de 2014).

Sentencia del Consejo de Estado , Radicación: 76001-23-31-000-2008-00462-01 (19421) C.P Stella Jeanette Carvajal Basto (30 de 08 de 2017). doi:<https://www.pwcimpuestosonlinea.co/Repositorio%20PwC/PDF/Jurisprudencia/Consejo%20de%20Estado/Secci%C3%B3n%204/Sentencias/2017/SEN-Exp-019421-17.pdf>

Sentencia del Consejo de Estado, Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00120-01(19527) C.P Martha Teresa Briseño de Valencia (28 de 11 de 2013). doi:[http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/138/S4/25000-23-27-000-2011-00120-01\(19527\).pdf](http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/138/S4/25000-23-27-000-2011-00120-01(19527).pdf)