



**JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ - SECCIÓN CUARTA**

Bogotá D.C., once (11) de julio de dos mil diecinueve (2019).

**Medio de Control:** Nulidad y Restablecimiento del derecho.  
**Clase:** Tributario.  
**Radicación:** 110013337042 2017 00110 00  
**Demandante:** ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNACIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA  
**Demandado:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

La sociedad ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNACIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA, actuando por intermedio de apoderado, promovió demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, establecida en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, a fin de obtener la nulidad de los actos administrativos: (i) Resolución de Devolución y/o Compensación 62829000-1505 del 31 de marzo de 2016 y (ii) Resolución 001926 del 22 de marzo de 2017 que resuelve el recurso de reconsideración confirmando la resolución recurrida, pretendiendo así mismo, a título de restablecimiento el derecho, se declare la devolución del saldo a la sociedad demandante que no fue entregado por la DIAN, con sus respectivos intereses.

## **1.- DESCRIPCIÓN**

### **1.1. TEMA DE DECISIÓN**

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de referencia.

## **PARTES**

**Demandante:** ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNACIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA (en adelante ICON) identificado con NIT 900.256.150-0, actuando por intermedio de apoderados, Carlos Mario Lafaurie y Javier Blel Bitar, identificados con cédula de ciudadanía 79.330.805 y 72.286.759 y T.P. 47.250 y 167.690 del C.S.J, respectivamente.

**Demandada:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

### **1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN**

#### **OBJETO**

##### **Declaraciones y condenas**

*La parte actora solicita se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:*

- (i) Resolución de Devolución y/o Compensación 62829000-1505 del 31 de marzo de 2016
- (ii) Resolución 001926 del 22 de marzo de 2017 por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la resolución recurrida

*Así mismo, pide a título de restablecimiento:* Declarar que el saldo a favor susceptible de devolución determinado por ICON Colombia en la declaración de IVA de primer bimestre de 2014 es correcto, y en consecuencia, se ordene el pago de este monto y sus correspondientes intereses.

#### **FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN**

##### **Fundamentos fácticos:**

1. El 20 de marzo de 2014 ICON Colombia presentó la declaración de Impuesto sobre las Ventas correspondiente al primer bimestre del año 2014, liquidando un saldo a favor susceptible de devolución en la suma de \$67.863.000. Esta declaración se identificó con el formulario 3001600332653 y autoadhesivo 91000223979275.
2. El 29 de enero de 2016, la demandante presentó solicitud de devolución y/o compensación 108001252612 del saldo a favor liquidado por valor de \$67.863.000 al considerar que el saldo determinado se originó en virtud de la presentación de servicios exentos con derecho a devolución de acuerdo con lo previsto en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.
3. El 31 de marzo de 2016 el G.T.I. de Devoluciones de Personas Jurídicas de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, expidió la Resolución 62829000-1505 que niega una solicitud de devolución y/o compensación.
4. La demandante, inconforme con la decisión, interpuso recurso de reconsideración el 26 de mayo de 2016.
5. El 30 de marzo de 2017 la parte demandada, DIAN, notificó al demandante la Resolución No. 001926 del 22 de marzo de 2017, donde confirmó la resolución recurrida.

**Fundamentos jurídicos:**

- **Artículo 29 de la Constitución Política.**
- **Literal c) del Artículo 481 del Estatuto Tributario y del Decreto 2223 de 2013**
- **Artículo 746 del Estatuto Tributario y 84 de la Constitución Política.**
- **Artículo 850, 857 y 857-1 del Estatuto Tributario**
- **Artículo 1 del Decreto 2223 del 2013**

- **Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.**

**Concepto de violación:**

El apoderado de la demandante expone lo siguiente:

1. *Nulidad por indebida aplicación de la normativa en la cual debería fundarse y desconoce el principio de legalidad:*

Indica la demandante que la DIAN, al emitir la Resolución de Devolución y/o Compensación 62829000-1505 del 31 de marzo de 2016 y la Resolución 001926 del 22 de marzo de 2017, por medio del cual resuelve el recurso de reconsideración confirmando la resolución, incurrió en indebida aplicación del Estatuto Tributario al no fundamentar su decisión de rechazo en algunas de las causales taxativas que contempla el artículo 873 de esta mismo cuerpo normativo, extralimitándose y violando el principio de legalidad y debido proceso que debe permear cualquier actuación.

Afirma también que violó las normas al rechazar definitivamente la solicitud sin que hubiera mediado Requerimiento Especial con el cual la Administración hubiera propuesto modificar la Declaración Privada del Contribuyente.

En este sentido, manifiesta el demandante que se inaplicaron los artículos 746 y 857-1, pues nunca se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de IVA de la sociedad ICON Colombia y aun así se rechazó de plano, desconociendo el procedimiento establecido para este tipo de casos.

2. *Nulidad de los actos administrativos demandados por improcedencia del indicio de inexactitud establecido erradamente por la DIAN como fundamento del rechazo de la solicitud de devolución:*

Indica el accionante que la Administración Tributaria interpretó erróneamente los hechos o circunstancias solicitadas por ICON Colombia ante la DIAN y aplicó erróneamente la normativa vigente, pues los argumentos planteados por la administración no conducen a establecer u indicio de inexactitud en la declaración privada.

Manifiesta que, de haberse interpretado correctamente las circunstancias fácticas y jurídicas, se hubiera percatado que la Compañía cumple con todos los requisitos establecidos, tanto en la Ley como en la doctrina y la jurisprudencia, para considerar como exentos los servicios prestados y en consecuencia hubiera procedido a realizar la respectiva devolución.

Este señalamiento se sostiene sobre la base de que la interpretación correcta del literal c del artículo 481 del ET, reglamentado por el decreto 2223 de 2013, permite que se presten los servicios contratados aun cuando la compañía extranjera se encuentre económicamente vinculada al contribuyente. Igualmente precisa que el inciso 5 del artículo 1 del decreto 2223 de 2013 proscribire el beneficio tributario cuando el beneficio del servicio contratado por persona extranjera retorna a Colombia.

### **1.1.2. OPOSICIÓN**

#### **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-.**

**DIANA PATRICIA OLMOS MONTENEGRO,** actuando en nombre y representación de la demandada, contesta la demanda con las siguientes consideraciones:

SOBRE LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA:

Solicita se nieguen las suplicas de la demanda y se confirmen los actos administrativos recurridos por encontrarse ajustados plenamente a la legalidad.

## **SOBRE LOS HECHOS DE LA DEMANDA:**

Manifiesta el extremo pasivo de la *litis* que los fundamentos facticos 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7 son ciertos, por cuanto en ellos la accionante se refiere a los antecedentes administrativos que dieron lugar a la expedición de las resoluciones sometidas al medio de control judicial.

Con respecto a los cargos, manifiesta la demandada que se procedió a investigar la procedencia de la devolución, mediante visita a las oficinas de la compañía, de lo que resultó la certeza de que la devolución no era procedente, toda vez que la administración tributaria debe revisar el cumplimiento de los requisitos formales (art. 850 y 857 ET) pero también los requisitos de fondo, contemplados en el numeral c del art. 481 ibídem.

Adicionalmente, arguye que según el contrato de prestación de servicios suscrito entre ICON COLOMBIA y ICON IRLANDA en la Agenda B -Servicios del Proveedor, se denota que el beneficio del servicio no será utilizado exclusiva e integralmente por la extranjera contratante- matriz o principal-, pues también será usado por compañías sucursales para sus clientes internacionales.

Afirma también que la interpretación correcta del literal c del artículo 481 del ET, a la luz del inciso 5 del artículo 1 del decreto 2223 de 2013, es que la exención del impuesto al valor agregado IVA con efecto de devolución no aplica cuando el prestador del servicio tiene vinculación económica con la empresa contratante residente o domiciliada en el exterior.

### **1.3. CRÓNICA DEL PROCESO**

El veintiocho (28) de julio de dos mil diecisiete (2017) fue radicada la demanda y asignada a este Despacho Judicial (f. 128), mediante proveído de 24 de octubre de 2017 (f. 133) se admite la demanda, tras surtirse el trámite de notificación, oportunamente la entidad demandada contesta la demanda (f. 145). Por esta

razón, el despacho mediante auto de veintiséis de abril de dos mil dieciocho (2018) resuelve tener por contestada la demanda y fijar fecha para dar curso a la audiencia inicial (f. 338).

El siete (07) de junio de dos mil dieciocho (2018) se lleva a cabo la audiencia inicial de acuerdo con el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011 (ff. 341-343). En tal diligencia, se advierte la ausencia de irregularidades procesales a sanear, se fija el litigio, se decretan como pruebas los documentos aportados con la demanda y demás solicitados por las partes y se practican las mismas. Finalmente, se corre traslado a las partes para que presenten sus alegatos de conclusión de manera oral.

#### **1.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Se concedió el uso de la palabra a cada una de las partes hasta por 20 minutos para que realizaran sus respectivos alegatos de conclusión. Primero las alegaciones de la parte actora (9:56 a.m.), quien reitera que la DIAN, desconoció las garantías y derechos establecidos a favor de su mandante en el procedimiento administrativo de determinación de devolución del impuesto a las ventas correspondiente al año gravable 2014 periodo I, ya que en el acto administrativo que niega tal devolución de saldo a favor de la Sociedad no se expresaron los fundamentos de la decisión misma, ni argumentativos ni probatorios y se desconocieron las garantías a favor del contribuyente, fijando un procedimiento distinto y contrario a derecho.

Por su parte, la apoderada de la DIAN argumenta su posición frente a este caso y hace claridad frente a su tesis, indicando que la decisión es acorde a la Constitución y la Ley, esgrimiendo que según las circunstancias de hecho y de derecho, la Administración pudo corroborar que la sucursal ICON Colombia le factura servicios a su casa matriz ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED DE IRLANDA, y acorde con el decreto reglamentario del artículo 481 del Estatuto Tributario, artículo 1 literal c), la exención del impuesto al valor agregado IVA con

efecto devolución no aplica cuando el prestador del servicio tiene vinculación económica con la empresa residente o domiciliado en el exterior contratante, fruto de esa vinculación.

El agente del Ministerio Público rinde concepto. Solicita acceder a las pretensiones invocadas por la parte demandante, observa que existe violación del procedimiento tributario, no comparte los argumentos expuestos por la apoderada de la entidad demandada. Encuentra claramente demostrado que hay una violación del procedimiento tributario que es motivo suficiente para anular el acto administrativo proferido por la DIAN y que si cumple el requisito para ser exento en tanto la esencia del servicio implica que este sea disfrutado por unos beneficiarios que están afuera del país; y que no se encuentra demostrado por parte de la administración en virtud de veracidad de las declaraciones tributarias que exista ningún usuario.

## **2. PROBLEMA Y TESIS JURÍDICAS**

### **Problema jurídico**

Con el objeto de juzgar la legalidad y constitucionalidad de los actos administrativos de contenido particular demandados, deberán resolverse dos problemas jurídicos.

El primero de ellos, consiste en establecer si procedimentalmente fue acertada la actuación administrativa que desembocó en el rechazo definitivo de la solicitud de compensación y/o devolución, en tanto no medió primero un proceso de investigación que resultare en la expedición de un requerimiento especial de modificación de la liquidación privada que conllevara la alteración del saldo a favor.

El segundo problema consiste en determinar si existe indicio de inexactitud en la declaración privada que liquidó un saldo a favor de la demandante. Para la

definición de este problema jurídico se deberá establecer cuál es la interpretación jurídicamente correcta del literal C del artículo 481 del ET.

### **Tesis de la parte demandante:**

La parte actora afirma que la administración tributaria incurrió en indebida aplicación del Estatuto Tributario al no fundamentar su decisión de rechazo en alguna de las causales taxativas que contempla el artículo 873 de este cuerpo normativo, y al omitir la expedición de un requerimiento especial de modificación de la declaración privada previo a resolver el rechazo definitivo de la solicitud de compensación y/o devolución.

Igualmente sostiene la tesis de que la correcta hermenéutica del literal c del artículo 481 del ET, a la luz del inciso 5 del artículo 1 del decreto 2223 de 2013 conduce a permitir la exención tributaria aun cuando el contratante extranjero sea un vinculado económico del prestador del servicio en Colombia, mas proscribe que el beneficiario del servicio sea un vinculado económico del contratante extranjero en su país.

### **Tesis parte demandada:**

Sostiene que la DIAN se encontraba facultada para adelantar las investigaciones que condujeron al rechazo definitivo de la solicitud de compensación y/o devolución y añade que la interpretación correcta del literal c del artículo 481 del ET, a la luz del inciso 5 del artículo 1 del decreto 2223 de 2013, conduce a que se encuentran excluidas de la exención tributaria los contribuyentes que prestan el servicio a un extranjero que resulta ser su vinculado económico.

## **3. CONSIDERACIONES**

Como se fue dicho, el presente debate se circunscribe a la definición de si es legal y constitucional la decisión con la cual la administración tributaria negó al

contribuyente que demanda la solicitud de devolución del impuesto a las ventas, en adelante IVA, del primer bimestre de 2014. Ahora, siendo que los cargos de la demanda se ofrecen al juzgador de acuerdo con una estructura que ataca los actos administrativos censurados por dos flancos, se determinó que en el negocio deben resolverse dos problemas jurídicos.

La resolución del primero de aquellos problemas ocupará al despacho del juicio conjunto de los cargos que en la demanda se encuentran contenidos dentro del acápite 7.1. Este problema consiste en establecer si procedimentalmente fue acertada la actuación administrativa que desembocó en el rechazo definitivo de la solicitud de compensación y/o devolución, en tanto no medió primero un proceso de investigación que resultare en la expedición de un requerimiento especial de modificación de la liquidación privada, que conllevara la alteración del saldo a favor.

En este sentido, arguyó el demandante que se la administración de impuestos nacionales erró al fundamentar su decisión de rechazo fuera de las causales taxativas que contempla el artículo 873 de esta mismo cuerpo normativo, extralimitándose y violando el principio de legalidad y debido proceso que debe permear cualquier actuación.

Así, consideró el actor que la demandada debía previo a rechazar definitivamente la solicitud, expedir un Requerimiento Especial con el cual hubiera propuesto modificar la Declaración Privada del Contribuyente. Al no hacerlo, afirma que no se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de IVA de la sociedad ICON Colombia, por lo que negar la devolución de esta manera implicó un desconocimiento del procedimiento establecido para este tipo de casos.

Por su parte, la defensa de la entidad accionada argumentó que se desarrolló investigación previa de verificación de la procedencia de la devolución, que fue elevada a comité de Devoluciones N. 8 de 2016, de lo cual resultó que la solicitud era improcedente debido a que "los servicios prestados a la casa matriz no se

consideran exentos con derecho a devolución” (f. 152 y 275-276). En consecuencia, afirma el apoderado que la entidad resolvió archivar la investigación previa al no existir mérito para continuarla por haberse determinado la improcedencia de la devolución.

Igualmente, manifestó la parte pasiva que en el caso actual se está discutiendo únicamente la procedencia de la devolución, razón por la cual “no puede reclamarse la dependencia del proceso de devoluciones a que previamente se realice el proceso de determinación” (f. 152), sin embargo guardó silencio en lo tocante al procedimiento a que debe someterse el rechazo de la solicitud de devolución.

Descritas las posiciones de las partes en pleito al respecto del primer problema jurídico que, como se señaló, es eminentemente procesal, debe previamente el despacho dejar expreso que este cargo no fue sometido al juicio de la misma administración con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por el solicitante que ahora demanda (f.282 reverso-285).

No obstante, ello no comporta en sí la sorpresa a la administración, toda vez que es un argumento y no un supuesto fáctico nuevo, con lo cual no puede este fallador desestimarlos de plano. Lo cual, se acompasa con la jurisprudencia del órgano de cierre de esta jurisdicción, en tratándose de los argumentos nuevos planteados con ocasión de la demanda, que no fueron objeto de conocimiento en el procedimiento administrativo:

“[A]l contribuyente le es dable alegar “argumentos nuevos” en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la `nulidad` de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda”<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

En este mismo sentido, ya en sentencia de 8 de febrero de 2018, dentro del proceso con radicado interno del Consejo de Estado N. 22060, manifestó la Sección Cuarta:

“En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración<sup>2</sup>.

En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos por los cuales se le impuso sanción por no enviar información, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración<sup>3</sup>

Pues bien, en el caso que nos ocupa, la parte actora argumenta en los cargos que nos ocupan la violación del art. 29 Superior por violación al debido proceso; del literal art. 746, 850, 857, 857-1, ET y 84 superior, por interpretación errónea. Luego, si bien los cargos no se propusieron en la vía gubernativa, estos constituyen nuevos argumentos *encaminados a reforzar la pretensión de nulidad de los actos administrativos demandados<sup>4</sup>*, y se refieren a causales de nulidad previstas en el artículo 137 del CPACA y a causales de nulidad por inconstitucionalidad, motivo por el cual, no se están modificando los hechos sometidos a discusión en la vía gubernativa. Se estudiará el cargo.

Entonces, comprende el Estrado que para resolver la cuestión debe antes introducirse el asunto, señalando que el impuesto a las ventas es un gravamen impositivo de naturaleza real, del orden nacional, indirecto y de causación instantánea.

---

<sup>2</sup> En este sentido se pronunció la Sala en la providencia del 14 de mayo de 2014, Exp. 19988, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citado en la sentencia del 23 de julio de 2015, Exp. 20280, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>3</sup> CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA, Sentencia de 8 de febrero 2018. R. 08001-23-31-000-2012-00516-01(22060).

<sup>4</sup> *ibidem*

Así, atendiendo al artículo 420 ET, se encuentran definidos los hechos sobre los que recae el impuesto a las ventas, respecto de lo cual debe anotarse que según lo dispuesto por el literal C de la norma, por regla general el tributo recae sobre la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

Por su parte, el literal c del artículo 481 del Estatuto Tributario establece exenciones con derecho a devolución ante la exportación de servicios:

ARTÍCULO 481. Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

[...]

c) Los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

Ahora bien, el Estatuto Tributario sobre la devolución de saldos a favor, en lo pertinente, establece:

“ARTICULO 850. DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán solicitar su devolución.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

PARÁGRAFO 1º. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y

servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención. [...]”

De acuerdo con la norma transcrita, la devolución de saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias de los contribuyentes o responsables del impuesto sobre las ventas podrán ser solicitadas cuando el gravamen recaiga sobre los servicios previstos en el ya citado artículo 481 ET, como es el caso, entonces, de los servicios exportados.

Ahora, en virtud del numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario, el rechazo definitivo de las solicitudes procede de acuerdo con las causales que la norma establece, mas sin embargo, cuando respecto de la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia:

“ARTICULO 857. RECHAZO E INADMISION DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN: Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:

1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.
2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.
3. En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores\* previsto en el artículo 507.
4. Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.
5. Cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud.

[...]

PARAGRAFO 2o. Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia.”

Por otro lado, el artículo 857-1 ET, regula lo atinente a las investigaciones previas a decidir sobre la devolución:

“ARTICULO 857-1. INVESTIGACIÓN PREVIA A LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN. El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

[...]

3. Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva. [...]”

Pues bien, comprende el despacho que mediante la norma anterior se establece que cuando la administración tributaria advierta un indicio de inexactitud en la declaración privada que genera saldo a favor, habrá de adelantar una investigación previa a decidir sobre la devolución.

Como consecuencia de esta investigación, prescribe la norma dos posibilidades: i) que no se produzca un requerimiento especial para que el contribuyente proceda a

modificar la declaración tributaria y, en consecuencia, se proceda a devolver o compensar el saldo a favor o; ii) que se produzca un requerimiento especial, por lo cual se procederá a la devolución únicamente del monto de saldo a favor que no sea objeto de cuestionamientos por el requerimiento

En este sentido, comprende el despacho que le asiste razón al demandante en cuanto afirma que el proceso de devolución solo puede ser rechazado de acuerdo con las causales taxativamente señaladas por la norma aplicable, de las cuales se enfatiza precisamente la correspondiente al numeral 4, que debe interpretarse teniendo en cuenta el párrafo 2 de la misma norma y sistemáticamente atendiendo también al numeral 3 del artículo 857-1 ET: señaló, entonces, el legislador que puede rechazarse o negarse definitivamente, es decir no apenas inadmitir, la solicitud de devolución, cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.

Sin embargo, si de la investigación previa no se genera un saldo a pagar sino apenas se modifica el saldo a favor como resultado del requerimiento especial que acata el contribuyente, tal como señala el citado art. 857-1 ET, procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo.

Es decir de lo anterior que ante el indicio de inexactitud que advierte la administración (como efectivamente sucedió en el caso que nos ocupa tal como se ve a folios 98-100) esta corrección de la declaración efectuada por el contribuyente surge como consecuencia de la investigación previa de la solicitud que desemboca en la producción de requerimiento especial de que trata el párrafo 2 del art. 857 ET.

Lo anterior se sostiene justamente en la presunción de veracidad que reviste a las declaraciones privadas de los tributos, en el sentido señalado por el artículo 746 ET cual prescribe que se consideran ciertos los hechos consignados en las

declaraciones tributarias, en sus correcciones o en las respuestas o requerimientos administrativos.

De esta manera en el caso que nos ocupa y en concepto del Estrado, el rechazo de la solicitud era improcedente y en su lugar la dirección de impuestos debía devolver al responsable del impuesto sobre las ventas los saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas de los servicios exportados de que trata el artículo 481 de este Estatuto, teniendo en cuenta que aquella declaración se presume veraz y que la administración tributaria no requirió al actor para que la modificara ni tampoco la ha liquidado oficialmente.

Es decir que para que procediera el rechazo, se reitera, habría podido operar la causal 4 del artículo 857 sólo si en correcta aplicación de las normas procesales hubiese la administración requerido especialmente al demandante disponiendo que en vez de un salgo a pagar, se generara un saldo a pagar por considerar que el servicio no se encontraba exento. De manera que con el actuar de la administración, a lo menos arbitrario, resultan violados por interpretación errónea y falta de aplicación de los art. 746, 850, 857, 857-1 Et.

Sin embargo, aunado a lo anterior, es menester en este momento atender lo que se ha comprendido como el debido proceso administrativo, señalando que supone su fuente lo consagrado en el artículo 29 de la Carta, por lo que es un derecho constitucional de aplicación inmediata y que ha sido desarrollado en términos del Derecho Administrativo en el numeral 1 del artículo 3 del CPACA.

Constitución Política:

ARTICULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

### Ley 1437 de 2011

Artículo 3°. Principios. Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales.

Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad.

1. En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.

En materia administrativa sancionatoria, se observarán adicionalmente los principios de legalidad de las faltas y de las sanciones, de presunción de inocencia, de no reformatio in pejus y non bis in idem.

Por su parte, la Corte Constitucional se ha referido al debido proceso administrativo precisando que el fin perseguido con el principio en comento es "(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados"<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Sentencia T-796 de 2006.

Aunado a lo anterior, ha señalado el Consejo de Estado<sup>6</sup> que no cualquier irregularidad en el proceso comporta una causal de nulidad de los actos administrativos, precisando entonces que la prosperidad de la pretensión de anulación se encuentra sometida a que la vulneración del debido proceso sea grave, lo cual se determina estableciendo si con la actuación irregular de la administración se afecta el núcleo esencial del derecho fundamental:

“Conviene precisar que no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.”<sup>7</sup>

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho fundamental al debido proceso también es menester que se haya afectado de manera relevante alguna de las garantías que componen ese derecho, esto es, el núcleo esencial de ese derecho, esto es: juez natural, defensa o forma”.

En lo tocante particularmente a la *forma* se ha comprendido que el debido proceso, como desarrollo del principio de legalidad, comporta el imperativo jurídico de que las autoridades que desarrollen los procedimientos en virtud del marco jurídico definido por el legislador, es decir aquel que representa la voluntad democrática de los mismos administrados, *respetando las formas propias de cada juicio y asegurando la efectividad de aquellos mandatos que garantizan a las personas el ejercicio pleno de sus derechos*<sup>8</sup>:

“La misma jurisprudencia ha expresado, que el respeto al derecho fundamental al debido proceso, le impone a quien asume la dirección de la actuación judicial o administrativa, la obligación de observar, en todos sus actos, el procedimiento previamente establecido en la ley o en los reglamentos, “con el fin de preservar las garantías -derechos y obligaciones- de quienes se encuentran incurso en una relación jurídica, en todos aquellos casos en que la actuación conduzca a la

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, en providencia de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) Radicación: 150012333000201300035 01

<sup>7</sup> En ese sentido, ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

<sup>8</sup> Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010.

creación, modificación o extinción de un derecho o a la imposición de una sanción<sup>9</sup>,<sup>10</sup>

Visto lo anterior, en concepto del despacho la decisión de la administración consistente en rechazar la solicitud era improcedente a la luz del procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, toda vez que se abstuvo de seguir el procedimiento regulado por el legislador, en el sentido de haberse abstenido de requerir al responsable del impuesto a las ventas para que este corrigiera la declaración privada, disponiendo que en vez de un salgo a favor, se encontraba obligado al tributo por la generación de un saldo a pagar por considerar que el servicio no se encontraba exento.

En una palabra, se violaron las formas propias del procedimiento, lo cual vulnera el debido proceso en lo que toca a las formas procesales, toda vez que éstas determinan la manera como los actos habrán de producirse y cumplir su cometido y han sido diseñadas con el único fin de darle un orden a la manera como habrá de desarrollarse la discusión y así lograr que la controversia pueda ser solucionada de manera adecuada<sup>11</sup>.

Zanjado lo anterior, se concluye la violación no solo de los artículos 746, 850, 857, 857-1 ET, sino también la violación al debido proceso administrativo, el cual es fundamental y por tanto de aplicación inmediata. Prospera el cargo.

Por tanto, se deberá proceder a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, por violación grave del derecho fundamental al debido proceso, por cuanto se vulneró el núcleo esencial de éste al afectarse las formas propias del procedimiento de devolución.

Ahora, no obstante la prosperidad del primer cargo, corresponde al despacho pronunciarse también respecto del contenido dentro del acápite numerado 7.2 de

---

<sup>9</sup> Corte constitucional, Sentencia T-073 de 1997.

<sup>10</sup> Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010.

<sup>11</sup> Nulidades en el Proceso Civil.-Henry Sanabria Santos. - 2ª ed. - Bogotá Universidad Externado a Colombia, 2011.

la demanda. Este se resolverá definiendo la solución jurídica de la pregunta problema de si existe indicio de inexactitud en la declaración privada que liquidó un saldo a favor de la demandante.

Así las cosas, se deberá definir cuál es la interpretación jurídicamente correcta del literal C del artículo 481 del ET.

Para la parte demandante, el literal c del artículo 481 del ET, reglamentado por el decreto 2223 de 2013, permite que se consideren exportados los servicios contratados desde el exterior por una compañía extranjera, aunque se considere esta un vinculado económico del prestador del servicio gravado, siempre que el beneficio del servicio no retorne a Colombia.

Para la pasiva, “la exención del impuesto al valor agregado IVA con efecto de devolución No aplica cuando el prestador del servicio tiene vinculación económica con la empresa residente o domiciliada en el exterior contratante, fruto de esa vinculación” (f. 158).

Sin embargo, afirma la apoderada de la entidad accionada que la parte demandante pretendió desconocer el verdadero motivo o fundamento del rechazo de la solicitud de devolución, en el sentido de afirmar que en todo caso la razón no es una errada interpretación de la ley, sino el hecho de que el servicio prestado a la extranjera contratante no fue realmente exportado ni usado total y exclusivamente por ésta (f. 157).

En este sentido, argumenta que de acuerdo con el contrato de servicios, atendiendo a la Agenda B, que corresponde a Servicios de Proveedor, estipularon las partes que el servicio sería usado por la principal y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales. De manera que con ello se prueba que i) el beneficiario del contrato no es única y exclusivamente la compañía Matriz irlandesa – ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED -, pues podría el servicio ser usado por sucursales para sus clientes internacionales y; ii) al ser la empresa demandante –

ICON HOLDINGS CLÍNICALS RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA- una sucursal de la beneficiaria, afirma la administración de impuestos que el servicio no era enteramente exportado.

Pues bien, advierte el despacho que efectivamente esta última argumentación fue sostenida por el administrador de impuestos en el acto administrativo que desató el recurso de reconsideración:

"Para el caso en concreto, no se desconoce por parte de éste Despacho que la sociedad ICON HOLDING CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA, cumplía con algunos de los requisitos establecidos en el Decreto 2223 de 2013 para que proceda la exención prevista en el literal c del artículo 481 del Estatuto Tributario [...]

[Pero] en relación con el segundo requisito: *"los servicios deben ser usados, utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior por el beneficiario del servicio y que los beneficiarios del servicio no deben tener negocios o actividades en Colombia"*, de modo que comprobado por el texto del contrato que los servicios exportados se hayan utilizado de forma exclusiva por la casa matriz al contribuyente en Colombia, es por lo que la administración estableció que se desvirtuó dicho requisito.

Contrario a lo que intenta hacer creer el recurrente, no hay prueba dentro del expediente que sirva para verificar [...] cómo va a excluir a Colombia de la cláusula contenida en AGENDA B – PROVEEDOR DEL SRVICIO que señaló: "... el servicio proveído bajo este Contrato será usado exclusivamente en el extranjero, por la principal y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales...". (f. 325 y su reverso).

Vistas las posiciones de las partes en pleito, advierte el despacho que el juicio de los cargos restantes y que ahora le ocupan, consiste en que, a la luz del literal C del artículo 481 ET, reglamentado mediante el decreto 2223 de 2013, sí se consideran exportados los servicios prestados, aun cuando el contratante es vinculado económico del responsable del gravamen. En segunda medida, se argumentará por qué en el caso que nos ocupa, el servicio no es exportado ni usado exclusivamente por el contratante, en la medida en que puede ser usado o utilizado en Colombia por uno de sus vinculados económicos, mas sin embargo, hay mérito para aclarar la nulidad de los actos demandados pues incurrió la

administración en violación al debido proceso por vulneración al derecho a la defensa y contradicción del administrado en sede administrativa, debido a que esta justificación o motivación que conduciría efectivamente a la decisión de negar el beneficio tributario o exención, fue expuesta solo hasta desatar el recurso de reconsideración en contra del acto de rechazo.

Así las cosas, lo primero es revisar una vez más la normativa fuente del derecho a la exención del gravamen del IVA cuando los servicios prestados son exportados:

ARTÍCULO 481. Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

[...]

c) Los servicios que sean prestados en el país y se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Quienes exporten servicios deberán conservar los documentos que acrediten debidamente la existencia de la operación. El Gobierno Nacional reglamentará la materia.

Por su parte, mediante el Decreto 2223 de 2013, efectivamente el Gobierno reglamentó la exención del IVA a la exportación de servicios. De esta normativa, el artículo primero permitirá dilucidar la cuestión que se nos plantea:

Artículo 1º. Servicios exentos con derecho a devolución. Conforme con lo previsto en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se consideran exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución, los servicios prestados desde Colombia hacia el exterior para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en el país.

[...]

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 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.

Visto lo anterior, comprende el despacho que la correcta interpretación de la norma, con el fin de establecer si el caso que nos ocupa llena los parámetros exigidos por la norma para que proceda la exención, requiere una mera hermenéutica exegética, pues la disposición brota de la mera lectura de la norma.

Así pues, se advierte que el elemento esencial de la extensión cuando se exportan servicios, consiste en que estos sean usados, utilizados o consumidos de manera exclusiva e íntegra en el exterior. En ese sentido, aun cuando existen requisitos formales para la procedencia de la extensión (art. 2 del decreto 2223 de 2013), sustancialmente ha de proceder cuando se establezca la exportación efectiva.

En este sentido, inicialmente la regulación prescribe que cuando se presten servicios en Colombia pero se utilicen estos en el exterior procede la exención, siempre que el contratante o beneficiario no tenga negocios o actividades en Colombia. Este elemento o requisito de no tener negocios o actividades en Colombia, se debe comprender a la luz de la reglamentación, cual indica que el contratante del servicio i) debe residir en el exterior; ii) sin que obste el que tenga vinculados económicos en Colombia; iii) siempre que sea él mismo el beneficiario directo de los servicios prestados en el territorio nacional.

En consecuencia, precisa el reglamento que el servicio no se considera exportado cuando el beneficiario directo no es el contratante extranjero sino un vinculado económico en el país, es decir, en tanto el servicio sea usado, utilizado o consumido en Colombia por un vinculado económico del contratante extranjero.

De esta misma manera se ha pronunciado el Órgano de cierre de esta jurisdicción, en tanto se ha señalado pacíficamente que la extensión del gravamen sólo procede, esencialmente, si el servicio es efectiva o, mejor, realmente, exportado:

**“Según el precedente que se reitera, como la utilización del servicio se predica del destinatario, la sociedad o persona contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, es este el que debe disfrutar integral y exclusivamente del servicio, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior<sup>12</sup>, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior<sup>13</sup>.**

Por lo tanto, para que el servicio sea exento del impuesto sobre las ventas, debe verificarse en cada caso concreto que efectivamente se utilice<sup>14</sup> fuera del territorio nacional, pues solo de esa manera se configura la exportación, desde luego sin desconocer los demás requisitos que permiten acreditar el derecho a la exención, pero siempre bajo la premisa de darle prevalencia a lo sustancial sobre lo formal<sup>15</sup>.<sup>16</sup>

“Pues bien, sobre ese requisito, la Sala ha precisado que el servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado se materializa en forma integral fuera del país<sup>17</sup>.

Según el precedente que se reitera, como la utilización del servicio se predica del destinatario, la sociedad o persona contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, es este el que debe disfrutar integral y exclusivamente del servicio, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior<sup>18</sup>, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior<sup>19</sup>.<sup>20</sup>

---

<sup>12</sup> La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVA Temis Segunda Edición, 1999

<sup>13</sup> Consejo de Estado Sentencia del 28 de noviembre de 2013. Exp. 19527, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>14</sup> Utilizar. 1. tr. Aprovecharse de algo. U. t. c. prnl. DRA.: <http://lema.rae.es/drae/?val=utilizar>.

<sup>15</sup> Op. Cit. Sentencia del 28 de noviembre de 2013.

<sup>16</sup> Consejo de Estado, Sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017) Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00462-01(19421)

<sup>17</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA. 10 de octubre de 2007. Radicación 250002327000200300335 01. (15839). Actor: DOW QUÍMICA DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIAN.

<sup>18</sup> *Ibidem*. La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVATemis Segunda Edición, 1999

<sup>19</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. M.P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. 28 de noviembre de 2013. Radicación número: 250002327000201100120 01. (19527). Actor: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA. Demandado: DIAN.

<sup>20</sup> Consejo de Estado, sentencia de cinco (5) de marzo de dos mil quince (2015) Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00021-01(19093)

En esa medida, al respecto de la hermenéutica de las normas fuente del derecho a la exención tributaria que nos ocupa, conlleva a precisar dos conclusiones para efectos de resolver el cargo que nos ocupa: i) le asiste razón al demandante en tanto que, en principio, el literal C del artículo 481 del ET, reglamentado por el decreto 2223 de 2013, prescribe que son exentos de IVA los servicios exportados aunque el contratante-beneficiario sea un vinculado económico del prestador del servicio gravado.

En esa medida, verifica el Estrado Judicial que a folio 105 en el acto administrativo por medio del cual se negó la solicitud de devolución y/o compensación, en el numeral segundo de las Consideraciones:

“[S]e establece que con base en el inciso 5 del artículo del decreto 2223 de 2013, los servicios prestados a la casa matriz no se consideran exentos con derecho a la devolución por consiguiente no es procedente la solicitud de devolución”.

Por consiguiente, al consistir el motivo de la decisión del acto demandado Resolución de Devolución y/o Compensación 62829000-1505 del 31 de marzo de 2016, una incorrecta interpretación normativa que, consecuentemente implicó la infracción de las normas en que deberían fundarse, en concepto de este estrado judicial, prospera el cargo de nulidad.

Ahora, la segunda conclusión es que, sin embargo de lo anterior, también le asiste razón al demandado cuando señala que no será objeto de exención el ingreso derivado de los servicios contratados, cuando el beneficio del servicio retorna a Colombia, puesto que en este caso se considera que el servicio no fue realmente exportado y es este el requisito esencial de la exención.

Con base en esta segunda conclusión, verifica el despacho que efectivamente en el contrato de servicios, atendiendo a la Agenda B, que corresponde a Servicios de Proveedor, estipularon las partes que el servicio sería usado por la principal y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales (f. 186, reverso). De manera que de acuerdo con el acuerdo contractual, queda abierta la posibilidad de que la misma empresa demandante, – ICON HOLDINGS CLÍNICALS RESEARCHA

INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA- al ser una sucursal de la beneficiaria, pueda llegar a usar, utilizar o consumir el servicio.

Por tanto, en este momento conviene señalar que aunque el artículo 746 ET prescribe que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en sus correcciones o en las respuestas o requerimientos administrativos, el contribuyente no está exento de respaldarlos con pruebas cuando la administración así lo requiera.

A estos efectos, por su parte, el artículo 472 del ET señala que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados, el artículo 743 ibídem se refiere a la idoneidad de los medios de prueba. Finalmente, el artículo 755-3 del E.T. dispone que la carga de la prueba la tiene el contribuyente para poder desvirtuar los indicios graves establecidos por la administración tributaria.

Con base en estas normas, comprende el despacho que las pruebas que constan en el expediente conllevan a la duda razonable de que el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado no se materialice en forma integral fuera del país. Esto, por cuanto si bien la citada AGENDA B señala que el servicio proveído será *usado exclusivamente en el extranjero*, también expresa que podrá ser usado por *compañías Sucursales*, tal como efectivamente lo es la demandante ICON CLÍNICAL RESEARCH HOLDINGS INTERNATIONAL LIMITED, sucursal Colombia.

Lo anterior conduciría, en principio, a que el requisito de que el servicio se use integralmente en el extranjero no se encontrara satisfecho y por tanto fuera acertada la decisión consignada en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración en contra del acto que negó la solicitud de devolución.

Sin embargo, advierte el despacho que estas motivaciones contenidas en aquel acto confirmatorio, y reafirmadas en la contestación de la demanda, no fueron puestas de presente en el acto estimatorio o primigenio.

De hecho, efectivamente reevalúa la administración su posición principal, en el sentido de rebatir su propia motivación y su anterior entendimiento de la norma<sup>21</sup>, en tanto se observa a folio 149 que expresa su voluntad manifestando:

“Es evidente que la disposición del legislador fue que la exención del impuesto al valor agregado IVA con efecto de devolución no aplica cuando el beneficiario del servicio tiene vinculación económica a la empresa residente o domiciliada en el exterior contratante, **más no por el hecho de la existencia de una vinculación económica entre contratante y contratista como intenta hacer creer o ha entendido el recurrente en su escrito de reconsideración**”.

(Resalta el despacho.)

Sin embargo, no obstante variar su postura jurídica que comporta la motivación de la decisión administrativa, continúa diciendo que el acto inicial- como ya se vio, errado en la justificación y por tanto infractor de las normas en que debía fundarse- debe ser confirmado:

“[D]e modo que resulta ajustada a la debida interpretación la explicación que constituyó el fundamento de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá para negar a la sociedad ICON HOLDING CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA, la solicitud de devolución objeto de estudio y discusión”<sup>22</sup>.

En tal medida, es sumamente claro que es falsa la afirmación de la administración en tanto al confirmar su decisión inicial señala que *resulta ajustada a la debida interpretación la explicación que constituyó el fundamento* del rechazo de la devolución. Por tanto, incurre así en otra causal de nulidad, como lo es la falsa motivación.

Finalmente, y de manera estrechamente relacionada con lo anterior, advierte el despacho que la decisión confirmatoria se expidió incurriendo en el desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, toda vez que las nuevas

---

<sup>21</sup> Se reitera que en el acto administrativo inicial, esto es aquel por medio del cual se negó la solicitud de devolución y/o compensación, la administración afirmó que los servicios prestados a la casa matriz *no se consideran exentos con derecho a la devolución por consiguiente no es procedente la solicitud de devolución.*

<sup>22</sup> F. 323

motivaciones en que se soportó la administración. Ello se explica en tanto, como se anticipó, las motivaciones relativas a que, según la disposición contractual denominada AGENDA B, se encuentra abierta la posibilidad para que la misma prestadora del servicio se beneficie posteriormente del mismo en tanto sucursal, con lo cual se habría de concluir que la exención del impuesto al valor agregado IVA con efecto de devolución no aplica, contenidas ya únicamente en aquel acto confirmatorio, no fueron puestas de presente en el acto estimatorio o primigenio.

Es decir, que no tuvo el responsable del gravamen la oportunidad para discutir las nuevas motivaciones en sede administrativa por cuanto el acto que las contenía no era objeto de recurso ya que agotó la vía ante la administración. Así, no solo incurrió en la causal de nulidad contenida en el artículo 137 del CPACA, sino que también vulneró uno de los elementos del núcleo esencial del derecho fundamental al debido proceso: derecho a la defensa<sup>23</sup>.

Adicionalmente, advierte el despacho que la diferencia entre las motivaciones del acto estimatorio y el acto confirmatorio violan el principio de limitación a que se encuentra sometido el funcionario que resuelve el recurso en contra de la decisión de primera instancia toda vez que, aunque ambos actos se profieren en un mismo proceso y por tanto se sujetan a un mismo marco fáctico y jurídico, sin embargo, el objeto de ambos pronunciamientos no es el mismo, toda vez que la segunda instancia se debe sostener sobre los argumentos del recurrente y no puede traer a colación motivaciones que debían ser propias de la primera instancia.

En este sentido, el acto de rechazo y el acto de confirmación conforman unidad jurídica que, justamente por su carácter de inescindible, no pueden contraponerse entre una y otra, como lamentablemente para el interés general y la protección del erario sucedió en el caso que nos ocupa. Así, la valoración del funcionario que resolvió el recurso de reconsideración debió fundamentar porqué la decisión recurrida estuvo bien tomada, en vez de proferir una nueva decisión con las características propias de la primera.

---

<sup>23</sup> Ver folios 17 a 21 de esta providencia.

En suma de todos los anteriores razonamientos, los cargos de nulidad elevados por el demandante tienen la vocación de prosperar, razón por la cual es inevitable que, en la parte resolutive de este fallo, previo a decidir sobre la condena en costas, se acceda a las pretensiones de la demanda y se anulen los actos administrativos objeto de control judicial.

### **CONDENA EN COSTAS**

Por otro lado, en lo atinente a la condena en costas y agencias del derecho, la sentencia habrá de disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del CGP<sup>24</sup>.

Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas<sup>25</sup>, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenara exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

Sin embargo, en la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), Ago. 30/16 se indicó que la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que

---

<sup>24</sup> Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

<sup>25</sup> Artículo 365 del Código General del Proceso.

certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que:

- i) las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura;
- ii) para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y;
- iii) el legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, como sucede en el presente caso (f. 01.).

Por tanto, se condenará en costas a la parte vencida.

En mérito de lo antes expuesto, el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

#### **RESUELVE:**

**Primero. Declarar la nulidad** de i) la Resolución de Devolución y/o Compensación 62829000-1505 del 31 de marzo de 2016 y; ii) de la Resolución 001926 del 22 de marzo de 2017 por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la resolución recurrida.

**Segundo:** A título de restablecimiento del derecho, se **declara** que el saldo a favor susceptible de devolución determinado por ICON Colombia en la declaración de IVA de primer bimestre de 2014 es correcto, y en consecuencia, se **ordena** la devolución de este monto y sus correspondientes intereses.

**Tercero: Condenar** en costas a la parte pasiva, cual resultare vencida en este pleito.

**Cuarto:** En firme esta providencia, **expedir** copia de la presente providencia con constancia de su ejecutoria y **archivar** el expediente.

**NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE**



**ANA ELSA AGUDELO AREVALO**

**JUEZ**