



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

Bogotá D.C., veintinueve (29) de agosto de dos mil diecinueve (2019).

EXPEDIENTE N°: 11001 33 37 042 2018 00124 00
DEMANDANTE: BUNGE COLOMBIA SAS
**DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES –DIAN**
EXPEDIENTE N°: 11001 33 37 042 2018 00124 00

La sociedad BUNGE COLOMBIA SAS, 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 actos administrativos que niegan solicitudes Devolución y/o Compensación por saldos a favor en declaraciones de IVA y que resuelven sendos recursos de reconsideración.

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: BUNGE COLOMBIA SAS (en adelante BUNGE) identificado con NIT 900418133 – 1.

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 N° 62829000820480 del 03 de mayo de 2017, proferida por el División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se resuelve negar la devolución del saldo a favor originado en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2015.
- ii) Resolución N°. 2080 del 17 de abril de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000820480, proferida por la Subdirección de Gestión Jurídica de la dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá.
- iii) Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000821061 del 03 de mayo de 2017, proferida por el División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se resuelve negar la devolución del saldo a favor originado en la declaración de IVA del bimestre 4 de 2015.
- iv) Resolución N°. 1433 del 14 de marzo de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000821061, proferida por la Subdirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá.
- v) Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000820473 del 03 de mayo de 2017, proferida por el División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se resuelve negar la devolución del saldo a favor originado en la declaración de IVA del bimestre 2 de 2015.

vi) Resolución N°. 0312 del 29 de enero de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000820473, proferida por la Subdirección de Gestión Jurídica de la dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá.

vii) Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000825768 del 09 de mayo de 2017, proferida por el División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se resuelve negar la devolución del saldo a favor originado en la declaración de IVA del bimestre 3 de 2016.

viii) Resolución N°. 1564 del 20 de marzo de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000825768, proferida por la Subdirección de Gestión Jurídica de la dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá.

ix) Resolución de Devolución y/o Compensación N° 47 del 24 de mayo de 2017, proferida por el División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se resuelve negar la devolución del saldo a favor originado en la declaración de IVA del bimestre 6 de 2016.

x) Resolución N°. 1375 del 12 de marzo de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 47, proferida por la Subdirección de Gestión Jurídica de la dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá.

Así mismo a título de restablecimiento:

Ordenar la devolución del saldo a favor susceptible determinado por BUNGE en sus declaraciones de IVA por los bimestres 2, 4 y 6 de 2015 y 3 y 6 de 2016.

Igualmente, que se condene al pago de intereses, en los términos del artículo 863 ET, y al pago de costas en los términos del artículo 188 del CPACA.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

Fundamentos fácticos:

1. La sociedad demandante presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas, correspondiente a los bimestres 2, 4 y 6 de 2015 y 3 y 6 de 2016, determinando sendos saldos a favor.
2. La sociedad demandante solicitó a la DIAN la devolución de los saldos a favor declarados respecto del impuesto sobre las ventas, correspondiente a los bimestres 2, 4 y 6 de 2015 y 3 y 6 de 2016.
3. La DIAN, a través de los actos sometidos a control judicial, individualizados en los numerales 1, 3, 5, 7, y 9 de las pretensiones de la demanda, resolvió negar las solicitudes de devolución del saldo a favor.
4. La sociedad demandante presentó sendos recursos de reconsideración en contra de las decisiones que negaron las solicitudes de devolución.
5. La DIAN, a través de los actos sometidos a control judicial, individualizados en los numerales 2, 4, 6, 8, y 10 de las pretensiones de la demanda, confirmó la decisión negatoria de las solicitudes de devolución del saldo a favor.

Fundamentos jurídicos:

- **Artículos 29 y 123 de la Constitución Política.**
- **Literal c) del Artículo 481 del Estatuto Tributario.**
- **Artículo 746 del Estatuto Tributario y 84 de la Constitución Política.**
- **Artículos 857 y 857-1 del Estatuto Tributario.**
- **Decreto 2223 del 2013.**

Concepto de violación:

El apoderado de la demandante expone lo siguiente:

1. *Nulidad por violación al artículo 857 ET*

Indica la demandante que la DIAN infringió el artículo 857 ET al negar las solicitudes de devolución de los saldos a favor solicitados, debido a que estos se derivan de exportaciones de servicios a favor de vinculados económicos; sin embargo, considera el demandante que aquella no es una causal de rechazo definitivo de la devolución prevista taxativamente en la norma enunciada.

En su lugar, afirma que si la administración consideraba que la operación de importación no correspondía a aquellas que dan derecho a la devolución, debía agotar el procedimiento establecido en las normas: suspender la solicitud, hacer investigación de fondo y, finalmente, emitir requerimiento especial y demás actos de liquidación oficial. Es su decir que, lo atinente a si la operación de comercio internacional entre vinculados económicos corresponde a una exportación de servicios exenta, es un aspecto sustancial cuya discusión debe tener lugar dentro del expediente de fiscalización.

2. Nulidad por falsa motivación

Insiste el accionante que la Administración Tributaria debía desarrollar el proceso investigativo para determinar la existencia de indicios de posibles inexactitudes, a la luz del numeral 3 del artículo 857-1, para que, a la luz de tal investigación, emitiera un requerimiento especial o procediera a efectuar la devolución.

3. Nulidad por falta de motivación

Afirma que la administración no puede determinar el rechazo de la solicitud por considerar que no está determinado el lugar donde fueron prestados los servicios y el que estos se traten de operaciones entre vinculados. Insiste en que se debió haber realizado una investigación de fondo en este sentido, previo a proferir la decisión de devolución.

En su concepto, la DIAN no podía fundamentar el rechazo en la falta de un requisito del que no realizó una debida comprobación de su cumplimiento; por el contrario, que el rechazo debió ser debidamente motivado y su contenido debe ser claro, puntual y suficiente, de manera que el administrado conozca las verdaderas razones de la resolución.

4. Presunción de veracidad de la declaración

Violación del artículo 746 ET, en tanto que la administración, al no verificar sustancialmente las condiciones del servicio prestado dentro del marco de la investigación de fondo, no desvirtuó la certeza y veracidad que se presume de la declaración presentada.

5. Derecho a la liquidación de intereses

De conformidad con el artículo 863 ET, se causan intereses a favor del contribuyente.

1.1.2. OPOSICIÓN

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-.

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 que son ciertos los relacionados con los antecedentes administrativos del pleito. Sin embargo, considera que no son ciertos aquellos respecto de la

adecuación del negocio jurídico celebrado por BUNGE LATIN AMERICA LLC con BUNGE COLOMBIA SAS, para efecto de servicio de exportación exento.

Al respecto de los cargos, manifiesta que para acceder a los beneficios de la exención, debe demostrarse que el beneficio o provecho derivado del servicio prestado, debe tener lugar exclusivamente en el exterior. Sin embargo, aduce que en las actuaciones administrativas que resultaron en la expedición de los actos demandados, se llevó a cabo una investigación previa que concluyó con un auto de archivo, al considerarse que se incumplía lo previsto en el decreto 2223 de 2013.

Precisa que en este caso se debate la legalidad de un saldo a favor solicitado en devolución, más no la determinación del impuesto ni la revisión de los demás valores consignados en la declaración del impuesto sobre las ventas.

Respecto de la falsa motivación, afirma la pasiva que la controversia radica en que al verificar la administración los documentos aportados con la solicitud de devolución, encontró que el contrato de exportación de servicios fue celebrado entre BUNGE LATIN AMERICA LLC y BUNGE COLOMBIA SAS, cuales son vinculados económicos. Así las cosas, en su concepto, no procedía la exención debido a que BUNGE COLOMBIA SAS podía beneficiarse del servicio contratado, aunado a que el objeto del contrato se desarrollaría en Colombia.

Al respecto del procedimiento tributario, manifiesta la demandada que efectivamente las causales de rechazo e inadmisión, que en su concepto son únicamente formales, son taxativas y demandan la expedición de un requerimiento especial para determinar la existencia o no del saldo a favor. Sin embargo, afirma que la negación no se encuentra regulada de manera taxativa y hace referencia a la verificación de los requisitos sustanciales de la solicitud; añade que negar la solicitud es una facultad discrecional del Jefe de la Unidad de Devoluciones, a la luz del artículo 853.

Afirma que el ET regula los requisitos formales de la solicitud, mientras que los

requisitos sustanciales están previstos en el reglamento contenido en el Decreto 2223 de 2013.

1.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Demandante:

Reitera los argumentos y manifestaciones presentadas en la demanda.

Demandado:

Reitera los argumentos y manifestaciones presentadas en la contestación a la demanda. Añade que no era una obligación de la administración de impuestos el suspender el proceso de devolución con de fin de agotar la investigación previa al respecto de la exactitud de los saldos a favor declarados por el contribuyente.

Precisa que el derecho a devolución entre vinculados se somete a que el servicio exportado se utilizado exclusivamente en el exterior, sin que se revierta de ninguna forma al prestador del servicio en Colombia.

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 negar 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 corrección del saldo a favor no reconocido por la DIAN.

El segundo problema consiste en determinar si una operación de exportación de servicios entre vinculados económicos se considera exenta de IVA. Para la definición de este problema jurídico se deberá definir cuál es la correcta interpretación jurídica 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 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 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 al entendimiento de que se permite la exención tributaria, aun cuando el contratante extranjero sea un vinculado económico del prestador del servicio en Colombia.

Tesis parte demandada:

Sostiene que la DIAN se encontraba facultada para negar la solicitud de devolución por incumplimiento del literal C del artículo 481 del ET, a la luz del inciso 5 del artículo 1 del decreto 2223 de 2013. Igualmente que la interpretación correcta de esta norma conduce a que se encuentran excluidas de la exención tributaria las operaciones de los contribuyentes que prestan el servicio a un extranjero que resulta ser su propio vinculado económico.

Tesis del despacho:

Sostendrá que, con fundamento en el literal C del artículo 481 del ET, reglamentado por el decreto 2223 de 2013, son exentos de IVA los servicios exportados aunque el contratante-beneficiario sea un vinculado económico del prestador del servicio gravado.

Finalmente, sostendrá que aunque de las cláusulas contractuales, es dable advertir una duda razonable respecto de si el servicio ofrecerá beneficios exclusivamente en el anterior, se viola gravemente el derecho al debido proceso debido a que no se exponen las motivaciones atinente al retorno del servicio en el acto estimatorio y ello ocurre solo en el confirmatorio, toda vez que así se le impide el ejercicio de la defensa y la contradicción al administrado, elemento del núcleo esencial del derecho fundamental.

3. CONSIDERACIONES

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, de los bimestres 2, 4 y 6 de 2015 y 3 y 6 de 2016. Ahora, a la luz de los cargos de la demanda y de la contestación de la misma, es claro estos deben resolverse de manera conjunta, pero atendiendo a dos problemas jurídicos determinados.

El primero de ellos consiste en establecer si procedimentalmente fue acertada la actuación administrativa que desembocó en no acceder a la solicitud de compensación y/o devolución¹, 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

¹ Deja expresamente dicho el despacho que aun cuando en la mayoría de actos administrativos demandados se resuelve negar la solicitud de devolución, excepcionalmente en el acto N. 47 de mayo 24 se declara improcedente la solicitud, pero por exactamente las mismas razones que los demás actos objeto de control.

declarado; en su lugar, se decidió únicamente archivar la investigación y conceptuar que debía negarse la solicitud.

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.

Así, atendiendo al artículo 420 ET, se encuentran definidos los hechos generadores 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:

ARTICULO 420. HECHOS SOBRE LOS QUE RECAE EL IMPUESTO. <Artículo modificado por el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El impuesto a las ventas se aplicará sobre:

[...]

c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

[...]

Ahora bien, el literal C del artículo 481 del Estatuto Tributario, establece exenciones con derecho a devolución cuando los servicios prestados en el territorio nacional son exportados fuera del mismo:

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, sobre la devolución de saldos a favor el Estatuto Tributario, 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 última norma transcrita, la devolución de saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias de los contribuyentes o responsables del impuesto sobre las ventas, podrá ser solicitada 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, que resultan en la expedición de un requerimiento especial cuando se advierte un indicio de inexactitud en la declaración privada del contribuyente en que se éste determina un saldo a favor:

“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, redundante el despacho en que mediante la norma anterior se prescribe que cuando la administración tributaria advierta posible inexactitud en la declaración privada que genera saldo a favor, habrá de adelantar una investigación previa a decidir sobre la devolución, pero es optativo si el término decidir la devolución se suspende, hasta por 90 días.

Como consecuencia de esta investigación, se tienen dos posibilidades: i) que se produzca un requerimiento especial, por lo cual en caso de que no se genere un saldo a pagar y ello conduzca al rechazo de la devolución como prevé el numeral 4 del art. 857, únicamente procederá a la devolución si existe un monto a título de saldo a favor que no hubiera sido objeto de cuestionamientos por el requerimiento o; ii) 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.

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

enfatisa 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 así el legislador que puede rechazarse 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 discute parcialmente el saldo a favor mediante requerimiento especial, tal como señala el citado art. 857-1 ET, procederá la devolución o compensación sólo sobre la porción del saldo a favor declarado por el contribuyente que no fue discutido u objetado por la administración.

Este imperativo en cabeza de la administración para requerir la modificación de la declaración del contribuyente, se sostiene en que el procedimiento de devolución no es de naturaleza declarativa sino ejecutiva, ya que el derecho a la devolución no se declara por la administración sino que esta lo ejecuta y satisface², justamente con fundamento en la presunción de veracidad que reviste a las declaraciones privadas de los tributos.

Esta presunción, claro está, 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. Es precisamente por ello que para proceder al rechazo parcial o definitivo, si bien no es necesario proferir una liquidación oficial, sí exige la norma antes estudiada, que la administración expida un requerimiento para que el mismo contribuyente altere lo declarado y, por otro lado, se proceda a reconocer y ejecutar la devolución respecto de las sumas no cuestionadas.

² Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 24 de Mayo de 2012. M.P Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 18817.

De esta manera, ya en el caso que nos ocupa y de acuerdo con los antecedentes de las actuaciones administrativas, tenemos que la administración de impuestos adelantó las investigaciones previas con el objeto de establecer si sustancialmente debía accederse a la devolución del saldo a favor determinado en las declaraciones privadas del IVA respecto de los bimestres 2, 4 y 6 de 2015 y 3 y 6 de 2016.

Sin embargo, aunque en esta investigación se determinó que no procedía el saldo a favor, debido a que en concepto de la administración la operación de exportación de servicios de intermediación comercial realizada por el demandante no era exenta, toda vez que se realizó entre vinculados económicos, con todo y ello la DIAN se abstuvo de remitir las diligencias al organismo competente para expedir requerimiento especial con base en el cual el contribuyente modificara sus declaraciones privadas del IVA respecto de los bimestres 2, 4 y 6 de 2015 y 3 y 6 de 2016. Por el contrario, se limitó a archivar la investigación y a conceptuar que debía negarse la devolución.

Por tanto, se considera que las decisiones definitivas demandadas, consistentes en negar la solicitud, eran procedimentalmente improcedentes si se tiene en cuenta que no fueron expedidos los mentados requerimientos especiales. En consecuencia, la dirección de impuestos debía devolver al responsable del impuesto sobre las ventas los saldos originados en sus declaraciones del IVA de los servicios exportados de que trata el artículo 481 de este Estatuto, teniendo en cuenta que las declaraciones privadas se presumen veraces y que la administración tributaria no requirió al actor para que las modificara.

Como se vio ya, para que procediera el rechazo, en correcta aplicación de las normas procedimentales en materia de devoluciones, debió la administración haber requerido especialmente al demandante para que corrigiera el saldo a favor declarado, en la medida en que el servicio no se encontraba exento. De manera que con el actuar de la autoridad en los casos bajo estudios, a lo menos arbitrario, resultan violados por interpretación errónea y falta de aplicación de los art. 746, 850, 857, 857-1 ET.

No obstante lo anterior, tanto en su defensa en sede judicial como al resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra las resoluciones que decidieron la solicitud de devolución, manifestó la administración que, efectivamente, las causales de rechazo, son taxativas y demandan la expedición de un requerimiento especial para determinar la existencia o no del saldo a favor. Sin embargo, sostuvo que la negación, en cambio, no se encuentra regulada de manera taxativa y comporta la verificación de los requisitos sustanciales de la solicitud, que están previstos en el reglamento contenido en el Decreto 2223 de 2013.

A este respecto, afirmó la demandada que la negación de una solicitud de devolución se justifica en tanto el artículo 853 del ET prescribió que el Jefe de la Unidad de Devoluciones se encuentra facultado para ordenar, rechazar o negar las devoluciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias. Sin embargo, advierte el despacho que esta facultad, en virtud del mismo artículo en comento, se debe ejercer de conformidad con lo dispuesto en el Título X del ET, que trata precisamente sobre devoluciones:

ARTICULO 853. COMPETENCIA FUNCIONAL DE LAS DEVOLUCIONES. Corresponde al Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo encargada de dicha función, proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos en exceso, de conformidad con lo dispuesto en este título.

Corresponde a los funcionarios de dichas unidades, previa autorización, comisión o reparto del Jefe de Devoluciones, estudiar, verificar las devoluciones y proyectar los fallos, y en general todas las actuaciones preparatorias y necesarias para proferir los actos de competencia del Jefe de la Unidad correspondiente.

(Subraya el Despacho.)

Al observar, entonces, las normas en materia procedimental para las solicitudes de devolución contenidas en el Título X, se observa que no existe previsión alguna relativa a la negación y, por el contrario, las normas prevén únicamente la orden de devolución, la inadmisión de la solicitud o el rechazo de la misma. Así, se comprende, considerar que existe una vía procedimental relativa a la negación,

correspondería al ejercicio meramente discrecional del funcionario, toda vez que ella no se encuentra regulada en la normativa.

Por tanto, en concepto del despacho, tal acotación de la pasiva no tiene asidero jurídico y se presenta como una vulneración al debido proceso y al principio de legalidad, cuales limitan el ejercicio del poder de la administración de impuestos. Como es sabido, las facultades de la autoridad deben sujetarse a las formas de los procedimientos regulados y reglamentados en el sistema jurídico y siempre a la luz de la Carta, con el fin de evitar la arbitrariedad y la violación de los derechos de quienes, en calidad de contribuyentes, son administrados por parte del Estado.

Luego, es claro que valerse de un giro del lenguaje para argumentar que la negación es diferente al rechazo, con el fin de justificar que no deben seguirse los procedimientos reglados para rechazar una solicitud, se presenta como un interpretación injustificada a la luz del principio de legalidad, que se opone al contenido del debido proceso administrativo en lo tocante a las formas del proceso y a la defensa, y comporta un tratamiento que no se acompasa con el valor de la justicia tributaria previsto en el numeral 9 del artículo 150 de la Carta, ni con el principio de moralidad administrativa de que trata el numeral 5 del artículo 3 del CPACA.

Por tanto, resulta 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. [...]

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. [...]

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"³.

Aunado a lo anterior, ha señalado el Consejo de Estado⁴ 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

³ Sentencia T-796 de 2006.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, en providencia de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) Radicación: 150012333000201300035 01

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.⁵

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*⁶:

“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 incursos en una relación jurídica, en todos aquellos casos en que la actuación conduzca a la creación, modificación o extinción de un derecho o a la imposición de una sanción”⁷.⁸

Visto lo anterior, en concepto del despacho, se concluye que la decisión de la administración consistente en negar las solicitudes o, excepcionalmente en el caso del acto N. 47, declararlas improcedentes exactamente por la misma razón que le llevó a negar las restantes, no solo comportó en la práctica una forma de *para-rechazo*, sino que además era desacertado procedimentalmente a la luz de las normas establecidas en el Estatuto Tributario: ello por cuanto se abstuvo de seguir

⁵ 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.

⁶ Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010.

⁷ Corte constitucional, Sentencia T-073 de 1997.

⁸ Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010.

el procedimiento regulado por el legislador, en el sentido de no haber requerido al responsable del impuesto a las ventas para que corrigiera la declaración privada, y disponiendo que en vez de un salvo a favor, se encontraba obligado al debido a 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 adecuada⁹.

Con fundamento en lo considerado anteriormente, se concluye la violación no solo de los artículos 746 y 857, 857-1 ET, sino también la violación al debido proceso administrativo, el cual es fundamental y por tanto de aplicación inmediata, 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 de los cargos estudiados desde la perspectiva procedimental, corresponde al despacho pronunciarse también respecto del fondo o sustancia del asunto tributario; esto es, si se encuentran exentos de IVA los servicios prestados por el 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 aquella un vinculado económico del prestador del servicio gravado, siempre que el beneficio del servicio no retorne a Colombia.

⁹ Nulidades en el Proceso Civil.-Henry Sanabria Santos. - 2ª ed. - Bogotá Universidad Externado a Colombia, 2011.

Para la pasiva, en un primer momento- esto es, al resolver las solicitudes de devolución-, 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.

Sin embargo, tanto al resolver los sendos recursos de reconsideración como también ya en sede judicial, consideró la entidad accionada que el verdadero motivo o fundamento del denegar la solicitud de devolución, consiste en que el servicio prestado a la extranjera contratante no fue realmente exportado ni usado total y exclusivamente en el exterior; a ello añadió que tampoco estaba plenamente probado que el servicio se prestara en territorio colombiano.

Pues bien, al respecto de esta última acotación relativa a la falta de acreditación de que el servicio fue prestado en Colombia, el despacho estima que no es pertinente para estudiar prosperidad o no de la devolución del gravamen, toda vez que, como ya se vio arriba, el mismo artículo 420 del ET prescribió que la prestación de servicios en el territorio nacional es uno de los hechos generadores de impuesto sobre las ventas; y es precisamente por ello que el contribuyente presentó las declaraciones de IVA.

El otro asunto, en cambio, sí resulta pertinente al caso, toda vez que de la determinación de si el servicio fue realmente exportado o no, se deriva la consecuencia de considerarlo exento del gravamen y, en consecuencia, el derecho a la devolución por saldos a favor pagados en exceso.

En este sentido, argumentó la administración que, de acuerdo lo establecido en las cláusulas primera y tercera del contrato de servicios y con las demás probatorias que obran en los expedientes administrativos, "no existe prueba alguna que sirva para verificar en qué consiste exactamente el servicio prestado, cómo este se materializa en el exterior, más aún cuando en el contrato de prestación de

servicios se estableció que el objeto del mismo se desarrollaría en el territorio de Colombia”¹⁰.

Por tanto, téngase ahora 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 cuando el contratante es vinculado económico del contratista responsable del gravamen, siempre que el beneficio derivado de la prestación del servicio se dé en el exterior y el beneficiario extranjero no negocie en Colombia. 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 1°. 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

¹⁰ F. 125.

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 la operación de comercio del caso que nos ocupa se subsume en los parámetros previstos por el sistema jurídico para que proceda la exención, requiere apenas de una simple exégesis, pues la disposición brota de la mera lectura de la norma: es claro que el elemento esencial de la exención 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 beneficiado 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, consumido o aprovechado 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 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 exterior¹¹, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior¹².

Por lo tanto, para que el servicio sea exento del impuesto sobre las ventas, debe verificarse en cada caso concreto que efectivamente se utilice¹³ 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 formal¹⁴.¹⁵

“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 país¹⁶.

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

¹¹ La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVA Temis Segunda Edición, 1999

¹² Consejo de Estado Sentencia del 28 de noviembre de 2013. Exp. 19527, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹³ Utilizar. 1. tr. Aprovecharse de algo. U. t. c. prnl. DRA.: <http://lema.rae.es/drae/?val=utilizar>.

¹⁴ Op. Cit. Sentencia del 28 de noviembre de 2013.

¹⁵ Consejo de Estado, Sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017) Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00462-01(19421)

¹⁶ 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.

exterior¹⁷, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior¹⁸.¹⁹

En esa medida, al respecto la hermenéutica de las normas fuente del derecho a la exención tributaria que nos ocupa, conlleva a precisar dos conclusiones para efectos de resolver la sustancia del asunto: 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, así el contratante-beneficiario sea un vinculado económico del prestador del servicio gravado.

Por consiguiente, al consistir el motivo de la decisión de los actos estimatorios demandados una incorrecta interpretación normativa que, consecuentemente implicó la infracción de las normas en que deberían fundarse, en concepto de este estrado judicial, los actos administrativos estimatorios -Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000820480 del 03 de mayo de 2017, N° 62829000821061 del 03 de mayo de 2017, N° 62829000820473 del 03 de mayo de 2017, N° 47 del 24 de mayo de 2017 y N° 32202017001504 del 24 de mayo de 2017- se encuentran viciados de nulidad.

Sin embargo, teniendo en cuenta que en sede de reconsideración y en sede judicial la DIAN afirmó que la negación de la devolución no tuvo lugar por la vinculación económica, sino por considerar que el servicio podía retornar a Colombia, de acuerdo con las probatorias obrantes en los antecedentes administrativos, tiene el despacho que efectivamente existe una duda razonable de que el servicio podía no ofrecer beneficios exclusivamente en el exterior, y por tanto no era dable afirmar ciertamente que el servicio fue realmente exportado.

¹⁷ Ibídem. La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVA Temis Segunda Edición, 1999

¹⁸ 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.

¹⁹ Consejo de Estado, sentencia de cinco (5) de marzo de dos mil quince (2015) Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00021-01(19093)

Sin embargo, aun siendo este el requisito esencial de la exención, se debe reiterar que esta circunstancia no se ventiló al momento de negar las solicitudes de devolución, por lo que el contribuyente no tuvo oportunidad de demostrar probatoriamente la certeza de la condición de exportación del servicio.

A estos efectos, se debe 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, pero de acuerdo con los medios de prueba que según el artículo 743 ibídem son considerados idóneos. 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.

Precisamente en este sentido de lo probatorio, teniendo en cuenta que el contrato de servicios que nos ocupa es de intermediación comercial, brota con relevancia que el Consejo de Estado ha señalado que los servicios de intermediación pueden considerarse exportados únicamente en caso de que el beneficiario pruebe que utiliza el servicio en el extranjero, sin que sea relevante el tipo de vínculo contractual mediante el que se realice la actividad:

“Por esa razón la Sala ha advertido que la cualidad que distingue la exportación del servicio para que sea exento de impuesto sobre las ventas no deviene de la celebración del negocio jurídico de venta del bien en el exterior, sino de la efectiva y exclusiva utilización del servicio por fuera del territorio colombiano”²⁰

²⁰ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. 5 de marzo de 2015. Radicación: 19093., en la que se reitera la sentencia del 10 de octubre de 2007 del CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA.

En otra ocasión, al resolver la nulidad contra un aparte de un concepto de la administración tributaria que señalaba que no estaban exentas actividades tales como la intermediación, la agencia comercial o la representación, el consejo de Estado precisó:

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

El agente comercial, por ejemplo, podría tener como actividad la de proporcionar clientes a una sociedad extranjera que tenga negocios o actividades en Colombia, para que ésta haga uso de ellos en el exterior. Igualmente los representantes e intermediarios podrían propiciar negociaciones de la empresa que representan, para ser ejecutadas fuera del territorio nacional."²¹

Así, verifica ya el despacho que efectivamente en el contrato de servicios aportado como sustento probatorio aportado por parte BUNGE en su solicitud, en su cláusula primera, las partes acordaron que el objeto del mismo es:

"En virtud del especial conocimiento que LA PRESTADORA tiene del mercado agropecuario, el objeto del contrato consiste en que sirva de intermediaria en la tarea de poner en relación a LA BENEFICIARIA con las personas que estén interesadas en adquirir los productos que negocia en desarrollo de su objeto social y de conformidad con el mismo, para que de esta forma LA BENEFICIARIA comercialice sus productos en el exterior. LA PRESTADORA prestará sus servicios con equipos y elementos de su propiedad, con plena asunción personal de los riesgos inherentes y conservando su autonomía en circunstancias de tiempo, modo y lugar, en cuanto ello no pugne con los términos del presente contrato"²².

Ahora bien, en cuarto a las obligaciones de la prestadora, BUNGE COLOMBIA SAS, tenemos que la cláusula sexta reza:

²¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P: GERMÁN AYALA MANTILLA. 25 de marzo de 1998. Radicación: 8231.

²² Cuadernos de antecedentes administrativos de cada actuación. Ergo: F. 15, cuaderno Número de consecutivo 6395.

Primera: LA PRESTADORA se obliga a ayudar a comercializar los productos de LA BENEFICIARIA, mediante la labor de conseguir clientes que contraten con la BENEFICIARIA.

[...]

Tercera: Realizar todas las demás gestiones tendientes a que LA BENEFICIARIA desarrolle su objeto social en cuanto puedan vincularse con el objeto de este contrato. [...]

Por otro lado, tenemos la cláusula tercera del contrato, conforme la cual se presenta juramento de prestación y utilización del servicio:

"LA PRESTADORA bajo la gravedad de juramento expresamente manifiesta que el servicio prestado de conformidad con el presente contrato será realizado en COLOMBIA, pero será utilizado total y exclusivamente fuera del país"²³

Igualmente, el párrafo de la cláusula décimo sexta, la contratante beneficiaria manifestó expresamente que "no desarrolla directamente negocios ni actividades en Colombia, salvo lo dispuesto en el párrafo del artículo 1 del Decreto 1805 de mayo 24 de 2010"²⁴.

Luego, de acuerdo con cuerpo contractual es claro que el servicio se presta en el territorio nacional- ya que en Colombia se llevan a cabo las gestiones de intermediación comercial-, sin que con la mera lectura del clausulado pueda advertirse una duda razonable de que el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado no llegue a materializarse en forma integral fuera del país, toda vez que el destino final del servicio, esto es, su utilización o el provecho que

²³ Ibídem.

²⁴ Decreto 1805 de mayo 24 de 2010. Artículo 1: [...]

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

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

genera, según el contrato, se realiza cuando se comercializan en el exterior los productos de BUNGE LATIN AMERICA LLC con los clientes conseguidos en Colombia.

Por el contrario, para determinar la existencia de una duda razonable de que no necesariamente la comercialización fruto de la intermediación comercial tendría lugar en transacciones realizadas fuera del país, no bastaba la mera lectura de las cláusulas contractuales y debía la administración, entonces, realizar investigaciones tales como cruces de cuentas y consultas de información exógena de la red fiscal, comercial o bancaria, e incluso, prácticas de testimonios a los contratantes o sus representantes, lo cual bien puede hoy tener lugar gracias a los avances tecnológicos que facilitan el contacto de sujetos situados en diferentes partes del globo.

Aunque es palpable la existencia de limitantes presupuestales y de recursos en general que le asisten a la administración tributaria colombiana, a esta le corresponde garantizar el adecuado cumplimiento de las cargas tributarias conforme al orden jurídico por lo que, en una palabra, era su deber adelantar con eficiencia, valiéndose de toda herramienta y caudal a su alcance, las indagaciones probatorias de las que surgieren resultados más precisos que los que tienen génesis en la sola lectura del contrato para justificar una posibilidad de no exportación.

Sin embargo, advierte el despacho que esta duda razonable, que como se ve no es entendible a partir de la mera lectura del contrato de exportación de servicios, de hecho no podría tampoco haber sido aclarada o contrarrestada probatoriamente parte del solicitante, toda vez que, como se vio, el argumento para negar inicialmente las solicitudes consistió en el mero hecho de que el contrato de exportación de servicios tuvo lugar entre vinculados económicos. Es decir que la cuestión atiente al retorno del servicio, motivación contenida solo en los actos confirmatorios, no fue puesta de presente en los actos primigenios y por tanto no pudo ser objetada.

Con lo anterior, es claro que se desconoció el derecho de audiencia y defensa al administrado ²⁵, debido a que no se soportó la administración en estudios probatorios suficientes ni tampoco tuvo el responsable del gravamen la oportunidad para discutir las nuevas motivaciones en sede administrativa, por cuanto los actos que las contenían no eran objeto de recurso, ya que agotaron la vía ante la administración. Ello comportó, entonces, la vulneración de otro de los elementos del núcleo esencial del derecho fundamental al debido proceso: derecho a la defensa.

Adicionalmente, advierte el despacho que la diferencia entre las motivaciones del acto estimatorio y el acto confirmatorio violan también el principio de limitación a que se encuentra sometido el funcionario que resuelve el recurso de reconsideración en contra de la decisión de primera instancia, principio del cual se deriva que la segunda instancia no es una oportunidad para reiniciar un debate o acceder a un nuevo fallo, sino que es la sede para estudiar la oposición presentada a las razones y justificaciones que sustentaron la decisión originaria. Es decir que la decisión de reconsideración se debe soportar estrictamente sobre dos pilares: la decisión estimatoria y el recurso que se opone a la misma.

De ello se tiene que aunque tanto el acto que define la actuación como el que lo confirma se profieren en un mismo proceso, y por tanto se sujetan a un mismo marco fáctico y jurídico, el objeto de ambos pronunciamientos no es el mismo, toda vez que la segunda instancia se debe sostener sobre los argumentos del recurrente en contra de la decisión inicial y no puede traer a colación razonamientos y consideraciones imprevistas que debían ser propias de aquella.

En este sentido, el acto estimatorio y el acto confirmatorio conforman unidad jurídica que, justamente por su carácter inescindible, no pueden contraponerse

²⁵ Reza también el ya parcialmente citado art. 29 de la Carta: "[...] 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. [...]"

entre una y otra como, lamentablemente para el interés general y la protección del erario, sucedió en el caso que nos ocupa.

Así, se concluye el punto en el sentido de que la valoración del funcionario que resolvió el recurso de reconsideración debió fundamentar por qué la decisión recurrida se tomó conforme a Derecho, en vez de proferir una nueva decisión con las características estimatorias, proponiendo una nueva justificación que conduce a la decisión de negar la devolución.

Dicho ello, ya en suma de los razonamientos del aparte considerativo, en concepto del despacho, 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 CGP²⁶.

Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas²⁷, 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

²⁶ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

²⁷ Artículo 365 del Código General del Proceso.

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 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) Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000820480 del 03 de mayo de 2017 y Resolución N°. 2080 del 17 de

abril de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000820480; **ii.)** Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000821061 del 03 de mayo de 2017, y Resolución N°. 1433 del 14 de marzo de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000821061; **iii)** Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000820473 del 03 de mayo de 2017, y Resolución N°. 0312 del 29 de enero de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000820473; **iv)** Resolución de Devolución y/o Compensación N° 62829000825768 del 09 de mayo de 2017, y Resolución N°. 1564 del 20 de marzo de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 62829000825768, y; **v)** Resolución de Devolución y/o Compensación N° 47 del 24 de mayo de 2017 y Resolución N°. 1375 del 12 de marzo de 2018, que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución N° 47.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se **ordena** la devolución del saldo a favor susceptible determinado por BUNGE en sus declaraciones de IVA por los bimestres 2, 4 y 6 de 2015 y 3 y 6 de 2016, con los respectivos intereses, en los términos del artículo 863 ET.

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 ARÉVALO
JUEZ