



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

Bogotá D.C., once (11) de junio de dos mil veinte (2020).

Medio de Control: Nulidad y Restablecimiento del derecho.
Asunto Tributario
Radicación: 110013337042 2018 00109 00
Demandante: COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA SA ESP
CVCOL ESP
Demandado: DIAN

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

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.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante: COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A. ESP CVCOL S.A. ESP -CVCOL identificada con Nit No. 800.197.268-4.

Demandada: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN.

OBJETO

Declaraciones y condenas

La parte actora solicita se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la DIAN:

- i)** Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000799910 de 05 de abril de 2017.
- ii)** Resolución No. 006986 de 28 de diciembre de 2017, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración confirmando el anterior acto administrativo.

A título de restablecimiento solicita:

- iii)** Declarar que procede la devolución del saldo a favor originado en el impuesto de las ventas correspondientes al año gravable 2015, bimestre seis (6), liquidado en la declaración presentada el 21 de enero de 2016, con formulario No. 3001617544094 y radicado No. 91000334915084 por valor de \$34.940.000.
- iv)** Se condene el pago de los intereses corrientes desde el momento de la notificación de la Resolución de Devolución y/o compensación No. 62829000799910 de 05 de abril de 2017, que niega la devolución, hasta el giro del cheque, emisión de título o consignación que pague el saldo a favor de CVCOL, originado en el impuesto de las ventas correspondiente al año gravable 2015, bimestre seis (6), liquidado en la declaración presentada el 21 de enero de 2016, con formulario No. 3001617544094 y radicado No. 91000334915084 por valor de \$34.940.000. Lo anterior de conformidad con el artículo 863 del Estatuto Tributario.
- v)** Se condene a la parte demandada en las costas y agencias en derecho, si se opone al proceso y resultare vencida.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

Fundamentos fácticos:

1. Que CVCOL es una empresa dedicada a la prestación de servicios de telefonía pública básica conmutada de larga distancia nacional e internacional; su objeto también contempla la realización de otros negocios de carácter complementario o conexos al servicio de telecomunicaciones.
2. Que el 17 de diciembre de 2010, CVCOL y VIRTUAL COMMUNICATIONS LLC, sociedad con domicilio en Estados Unidos de América (en adelante VIRTUAL) celebraron contrato mediante el cual CVCOL presta servicios de "valor agregado en telecomunicaciones que permitan la correcta operatividad de los sistemas de PBX VIRTUAL en el exterior".
3. Que, previamente a la celebración del anterior contrato, de forma conexas y a efectos de permitir la ejecución del servicio, el 1º de septiembre de 2010 CVCOL y VIRTUAL, celebraron el contrato mediante el cual CVCOL presta servicios de tercerización de procesos de negocios del contratante "BPO".
4. Que los anteriores contratos o servicios exportados se han venido ejecutando hasta la actualidad desde Colombia, a favor de los clientes de VIRTUAL ubicados en el exterior.
5. Que en las consideraciones de ambos contratos se prescribe:

"Virtual Communications LLC, es una compañía domiciliada en el Estado de la Florida Estados Unidos de América, sin domicilio, sin negocios, ni actividades en Colombia

Virtual Communications LLC, requieren contratar los servicios de procesos de negocio (BPO por las siglas en inglés correspondientes a Business Process Outsourcing), los cuales serán utilizados total y exclusivamente fuera del territorio colombiano."

6. Que la cláusula primera de ambos contratos indica:

"Los servicios se prestarán en la modalidad exportación de servicios, teniendo en cuenta que la sociedad CONTRATANTE, tiene su domicilio principal en el Estado de la Florida, Estados Unidos."

7. Que los servicios han sido prestados desde Colombia y utilizados fuera del territorio colombiano.

8. Que el 05 de enero de 2016 y 11 de enero de 2017, en cumplimiento del literal c) numeral 2° del artículo 2° del Decreto 2223 de 2013, la representante legal de CVCOL certifica que los servicios fueron prestados para ser utilizados y consumidos exclusivamente fuera del territorio colombiano, lo cual, según el mismo Decreto Reglamentario, es la prueba idónea para determinar que los servicios exportados puedan ser considerados exentos de IVA. (prueba documental 7.1.6.y 7.1.7).
9. Que CVCOL ha solicitado para todos los períodos los saldos a favor imputados en sus declaraciones de IVA, siendo estas aceptadas por la DIAN, en exactas condiciones a las del 6° bimestre del año 2016 (prueba documental 7.1.3).
10. Que para la declaración de IVA del 2° bimestre del año gravable de 2016 mediante Resolución 62829000769544 de 15 de enero de 2017, la DIAN acepto la devolución del saldo a favor imputado en esa declaración pero no para la declaración del 3° bimestre del mismo año, no obstante ambas declaraciones presentan idénticas situaciones fácticas y jurídicas.
11. Que en la declaración del 6° bimestre del IVA de 2016 de fecha 21 de enero de 2016 con formulario No. 3001617544094 y radicado No. 91000334915084, se generó un saldo a favor de CVCOL por valor de \$34.940.000 que tuvo como causa los servicios exportados en desarrollo de contratos (prueba documental 7.1.2).
12. Que la declaración del 6° bimestre del IVA del año gravable 2015 fue firmada por Revisor Fiscal quien avaló y verificó los requisitos para la procedencia de la exención por exportación de servicios.
13. Que el 14 de febrero de 2017 la representante legal de CVCOL, Martha Liliana Cruz Villabón, presentó solicitud de devolución de IVA correspondiente al saldo a favor antes indicado (en adelante "la solicitud de devolución").
14. Que con ocasión de dicha solicitud, los días 28 de febrero y 1 de marzo de 2017 se realizaron las respectivas visitas por parte de las funcionarias Carolina Carrillo Jaramillo y Claudia Patricia Pérez C. de la División de Gestión de Fiscalización para personas jurídicas y asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, a quienes se les evidenció la reglamentación contenida

en el Decreto 2223 para que los servicios exportados pudieran ser considerados exentos y con derecho a devolución, presentado, además, el esquema de negocio, tal como se indica en las observaciones del acta de visita del contribuyente del 1 de marzo de 2017. (prueba documental 7.1.13).

15. Que la documentación solicitada por las funcionarias de la DIAN, relativas a la exportación de servicios fue entregada en su totalidad y recibida a satisfacción, como se observa en las actas de visita. (prueba documental 7.1.12 y 7.1.13).

16. Que en las actas de visita también se pone en evidencia que las funcionarias de la DIAN no mostraron inconformidad respecto a la demostración de donde se consume o utiliza los servicios exportados.

17. Que el día 07 de abril de 2017, CVCOL es notificada de la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000799910 de 05 de abril de 2017, en la cual se resuelve "NEGAR la solicitud de devolución" ante la existencia de vinculación económica entre CVCOL y VIRTUAL, así:

"el tratamiento a que hace referencia inciso primero del presente artículo (artículo 1º del Decreto 2223 de 2013) en ningún 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. (subrayado fuera de texto)".

18. Que el día 15 de mayo de 2017 CVCOL mediante su representante legal interpone recurso de reconsideración. Presentado dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la resolución de devolución y/o compensación. (Prueba documental 7.1.11).

19. Que CVCOL fundamentó el recurso de reconsideración en la falta de motivación de la Resolución de devolución y/o compensación, así como en evidenciar que la DIAN incurre en un error de interpretación. Al considerar que no existe prohibición de la norma reglamentaria sobre exportación de servicios a vinculados económicos.

20. Que el día 11 de enero de 2018, la representante legal de CVCOL es notificada de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración, en donde la DIAN resuelve CONFIRMAR la resolución de devolución y/o compensación que negó la devolución del saldo a favor por valor de \$34.940.000.

21. Que respecto a la resolución que resuelve el recurso de reconsideración la DIAN cambia la motivación.

21.1 Que la DIAN expresa "De manera que no es el vínculo económico lo que impide en el presente caso acceder a la devolución solicitada por el contribuyente, puesto que para la Administración es claro que procede la devolución así haya vinculación económica; sin embargo, es deber exigir la aplicación en la totalidad de las condiciones, requisitos y procedimientos para que proceda la misma respecto del impuesto sobre las ventas consagrado en el Decreto 2223 de 2013, por lo que, cobra importancia la persona que se benefició de la utilización exclusiva del servicio en el exterior, toda vez que, el beneficio tributario surge cuando el servicio prestado haya sido utilizado exclusivamente en el exterior por una empresa o sociedad que no tenga negocios o actividades en Colombia y que una vez verificados los requisitos del servicio, que estos se enmarquen en lo contemplado en el literal c) del artículo 481 del E.T."

21.2 Que según la DIAN el problema es el texto del contrato.

21.3 Que la DIAN manifiesta que no hay pruebas en el expediente, lo cual no fue una inconformidad manifiesta en el proceso de fiscalización ni tampoco en la Resolución inicial de rechazo de la devolución y además la DIAN manifiesta un contrato cuando existen dos contratos conexos a la prestación de servicios prestados en Colombia y utilizados en el exterior.

21.4 Que la DIAN al motivar la Resolución cita jurisprudencia inaplicable, pues presenta fecha anterior a la vigencia del Decreto 2223 de 11 de octubre de 2013.

22. Que la inconformidad de la DIAN cambia frente a la Resolución de inadmisión de la devolución y solo la expone hasta el momento en que se notifica a CVCOL la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

Fundamentos jurídicos:

Normas violadas:

- Constitución Política: Artículo 29.
- Estatuto Tributario: Artículo 481 literal C.
- Decreto 2223 de 2013: Artículo 1°.

Concepto de violación:

Presenta tres cargos, los cuales se resumen así:

1. Violación al derecho al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Nacional.

Argumenta el apoderado de la demandante que la Administración Tributaria dentro del procedimiento administrativo adelantado, no permitió que CVCOL ejerciera su derecho de defensa y contradicción. Esto por cuanto la DIAN, por un lado, presentó el argumento con que decide negar la devolución hasta el momento de motivar la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración y, por otra parte, no aportó pruebas que soporten dicha decisión.

Señala que en el lapso en el que en virtud de la ley CVCOL podía ejercer el derecho a contradicción ante la Administración Tributaria¹, esta centró su argumento de no procedencia de la devolución por la vinculación económica entre el exportador del

¹ Indica que este lapso inicia desde el momento de la visita de la funcionaria delegada por la División de Fiscalización Personas Jurídicas y Asimiladas hasta la interposición del recurso de reconsideración contra la resolución devolución y/o compensación.

servicio y el receptor del mismo, de conformidad con la prohibición contenida en el artículo 1 del Decreto 2223 de 2013. En consecuencia, CVCOL centró su contradicción en desvirtuar esta inconformidad.

No obstante, al responder el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución por devolución y/o compensación la DIAN motiva su decisión con otro argumento. Esto por cuando su inconformidad en esta oportunidad hace referencia a que el beneficio o la utilización se de en forma exclusiva en el exterior e indican que los servicios exportados no se utilizaron de forma exclusiva en el exterior.

Expresa la parte actora que frente a esta última inconformidad también yerra la DIAN porque la Ley y su reglamentación han prescrito la prueba idónea para que el contribuyente pruebe que el servicio exportado es exento de IVA, que es *"la certificación del prestador del servicio o su representante legal, manifestando que el servicio fue prestado para ser utilizado o consumido exclusivamente en el exterior (...)"*².

Conforme a lo anterior, indica que la carga probatoria y responsabilidad del contribuyente se concentra en poner en conocimiento o advertir al importador del servicio que este no podrá ser utilizado en Colombia, tal y como lo hizo CVCOL en los contratos suscritos.

En lo referente a la violación de la DIAN por no aportar las pruebas que soportan el argumento para negar las pretensiones, indica que la administración no soporta probatoriamente su posición, en ese sentido, menciona que CVCOL no pudo ejercer su derecho a contradicción al no existir pruebas a controvertir.

2. Falsa motivación de la Resolución de Devolución y/o Compensación.

Señala que es inexistente el fundamento de derecho invocado por la DIAN para negar la solicitud de devolución. Esto por cuanto de la lectura del artículo 1 del Decreto 2223 de 2013 no se establece que exista prohibición frente la solicitud de devolución cuando existe vinculación entre el exportador del servicio y el receptor del mismo.

² F. 18 c.p.

Indica que la administración incurre en un yerro interpretativo, pues el prestador del servicio exportado y el receptor pueden ser vinculados económicos. Referencia la sentencia Rad No. 19527 del 28 de noviembre de 2013 M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y conceptos de la DIAN con el fin de sustentar esta postura.

Menciona que al resolver el recurso de reconsideración la administración aceptó que dicha prohibición no existe al decir que *"de manera que no es el vínculo económico lo que impide en el presente caso acceder a la devolución solicitada por el contribuyente, puesto que para la Administración es claro que procede la devolución así haya vinculación económica"*³

Precisa que no es la vinculación entre quienes celebran la operación lo relevante para que el servicio sea considerado exento de IVA, como si lo es que el beneficio o consumo se de en el exterior.

3. Falsa motivación de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

Arguye la parte actora que no es cierto que la DIAN haya probado que el servicio se utiliza y consume en Colombia.

Expresa que en la resolución que resuelve el recurso la DIAN motiva su decisión en que para el caso cuestionado el beneficio y utilización no se consumió en el exterior, argumentó que no se expresó en la Resolución de devolución y/o compensación.

Indica que la DIAN incurre en contradicción, por cuanto en la resolución que resuelve el recurso señala que "(...) De modo que comprobado por el texto del contrato que los servicios exportados no se utilizaron de forma exclusiva en el exterior, es procedente la decisión de la Administración de negar la devolución solicitada" No obstante también señala en el mismo acto administrativo que "no hay prueba en el expediente" en relación de dónde y cómo se materializa y utiliza el servicio.

En síntesis, precisa que los supuestos de hecho que esgrime la DIAN son contrarios a la realidad conforme se advierte de las pruebas aportadas al expediente e insiste en

³ F. 24

que la DIAN nunca presentó inconformidad a CVCOL respecto de la utilización de los servicios en el exterior.

1.1.2. OPOSICIÓN (Ff. 144-161 c.p.)

El Dr. JUAN CARLOS BENAVIDES PARRA actuando en representación de la DIAN contesta la demanda, señalando que los hechos 10, 12, 14, 18 y 20 con ciertos, además asevera que los contratos referenciados por la parte actora son inexistentes.

Se opone a las pretensiones de nulidad de los actos administrativos conforme fueron expedidos con la plena observancia del derecho aplicable y garantizando los derechos fundamentales de la demandante.

Señala que la administración está en la obligación de realizar un estudio a fondo de las solicitudes que presentan los contribuyentes, a fin de que estos no se vean favorecidos con beneficios que establezca la ley cuando no se cumplan con la totalidad de los requisitos definidos para ello.

Relata que el Jefe del Grupo de Trabajo Auditoria I, de la División de Gestión de Fiscalización Personas Jurídicas, informó que no es procedente la solicitud de devolución presentada por CVCOL, por tener operaciones entre vinculados económicos incumpliendo lo estipulado en el Decreto 2223 de 2013.

Explica que la DIAN hizo un estudio detallado de las operaciones realizadas por el demandante, de la información reportada por terceros y de la verificación de la participación accionaria de CVCOL.

Agrega que al existir la vinculación económica entre la compañía que presta el servicio y quien se beneficia de él, es claro que, a pesar de la certificación del revisor fiscal de la compañía, este no puede garantizar que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior.

Señala que la sociedad demandante, junto con su empresa en Estados Unidos, vende a ciudadanos colombianos y extranjeros el servicio de comunicación con un abonado

o número de teléfono para que este direccionado a su teléfono celular o fijo se comunique con otros puntos de comunicación, lo que le permite concluir que la operación tecnológica realizada por el demandante si se presta en el territorio nacional a nacionales y extranjeros.

Alude a que los contratos de prestación de servicios presentado por la parte actora es inexistente, por cuanto quien lo suscribió no es el representante legal de la sociedad ni es autorizado para firmar dicho documento.

Arguye que la administración probó la vinculación económica, demostrando que existe un control administrativo entre una y otra, ya que el socio mayoritario de la sociedad que presta el servicio es a su vez el representante legal de quien se beneficia de él.

Trae a colación el artículo 450 del Estatuto Tributario con el fin de esclarecer los casos en qué opera la vinculación económica.

Reitera que no existe vulneración al debido proceso, cuando en los actos administrativos la DIAN ha insistido en que al estar probado que las operaciones se realizaron entre vinculados económicos, el solicitante no puede demostrar que el servicio que se exporta sea utilizado exclusivamente en el exterior.

Por último, indica que la administración no cambió su argumento, sino que lo complementó con lo allegado por el demandante.

1.1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Demandante:

La Sociedad **CVCOL** (ff. 188 a 205), reitera los argumentos presentados en el libelo demandatorio.

Demandado:

La **DIAN** (ff. 206 a 209) reitera los argumentos propuestos en la contestación de la demanda y precisa que la demandante, al usar un abonado o número de telefónico de Colombia, termina las llamadas efectivamente en Colombia. Agrega que el soporte brindado por los ingenieros de CVCOL, no se da a VIRTUAL COMMUNICATIONS sino a

los clientes que adquieren el producto de VIRTUAL, lo que da como resultado que el producto regrese al país.

1.2. PROBLEMAS JURÍDICOS

¿Se violó el debido proceso administrativo de la sociedad demandante porque sólo en el acto administrativo confirmatorio la DIAN expresó con precisión las razones por las cuales considera que el servicio exportado era consumido en el territorio nacional y, por tanto, no procedía la aplicación de la exención en IVA?

¿Procede la exención con derecho a devolución del gravamen de impuesto a las ventas declarado por el contribuyente para el año gravable 2015 bimestre seis?

¿Cuál es la correcta interpretación jurídica del literal C del artículo 481 del ET?

¿Se encuentra probado en el expediente que el beneficiario directo del servicio era un no residente y lo utilizó exclusivamente en el exterior?

Tesis de la parte demandante:

Sostiene que la administración tributaria incurrió en violación al debido proceso administrativo al no fundamentar su decisión de rechazo en la resolución que negó la devolución y/o compensación, expresando sus razones sólo hasta la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

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. Luego, que procede la devolución del IVA para el bimestre 6 del año gravable 2015 conforme se cumplen con los requisitos de la solicitud.

Tesis de la parte demandada:

Sostiene que la DIAN expidió los actos administrativos enjuiciados con plena observancia del derecho aplicable y garantizando los derechos fundamentales de la demandante.

Además, sostiene que la administración tributaria negó 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, el cual dispone 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.

Indica que al no cumplirse con la totalidad de los requisitos para que opere la solicitud de devolución del bimestre seis del año 2015 no procede la devolución.

Tesis del Despacho:

Sostendrá que se viola gravemente el derecho al debido proceso debido a que no se exponen las motivaciones referentes al retorno del servicio en el acto estimatorio y ello ocurre solo en el confirmatorio. Con lo anterior se le impide el ejercicio de la defensa y la contradicción al administrado, elemento del núcleo esencial del derecho fundamental.

Además, 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.

2.- CONSIDERACIONES

2.1 Cuestión previa.

En memorial radicado el 19 de diciembre de 2018⁴, el apoderado de la parte demandante allegó sentencia No. 082 de 07 de diciembre de 2018 proferida por el

⁴ Ff.130-141 c.p.

Juzgado 41 Administrativo de este Circuito Judicial, con el fin de ser tenida en cuenta como precedente horizontal para el presente caso, esto al considerar que las situaciones fácticas en ambos litigios con idénticas y están relacionadas con el mismo contrato de exportación de servicios.

Sea lo primero aclarar la diferencia entre el antecedente y el precedente judicial, en palabras de la Corte Constitucional en sentencia T-643 de 2017 M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez⁵:

“El primero **–antecedente–** se refiere a una decisión de una controversia anterior a la que se estudia, que puede tener o no algunas similitudes desde el punto de vista fáctico, pero lo más importante es que contiene algunos puntos de derecho (v.gr. conceptos, interpretaciones de preceptos legales, etc.) que guían al juez para resolver el caso objeto de estudio. Por tanto, los antecedentes tienen un carácter **orientador**, lo que no significa **(a)** que no deban ser tenidos en cuenta por el juez a la hora de fallar, y **(b)** que lo eximan del deber de argumentar las razones para apartarse, en virtud de los principios de transparencia e igualdad (...).

El segundo concepto **–precedente–**⁶, por regla general, es aquella sentencia o conjunto de sentencias que presentan similitudes con un caso nuevo objeto de escrutinio en materia de **(i)** patrones fácticos y **(ii)** problemas jurídicos, y en las que en su **ratio decidendi** se ha fijado una regla para resolver la controversia, que sirve también para solucionar el nuevo caso”⁷.

De la lectura de la sentencia referenciada se extrae que solo ante los casos en que se haya fijado una regla para resolver el litigio y en los que en futuras controversias exista similitud fáctica y de problema jurídico, estaríamos ante el precedente judicial.

De igual forma, ha precisado el máximo órgano constitucional que lo obligatorio de la sentencia que constituye precedente es su *ratio decidendi*, aspecto que

⁵ Diferencia que también se consigna en las sentencias SU-230 de 2015, SU-449 de 2016 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub y T-011 de 2017 M.P. Alberto Rojas Ríos.

⁶ Según el doctrinante Pierluigi Chiassoni en su libro “Desencanto para abogados realistas”, el precedente judicial puede ser entendido en cuatro acepciones; (i) precedente-sentencia, (ii) precedente-ratio, (iii) precedente-ratio autoritativo y (iv) precedente-ratio decidendi consolidada o precedente orientación. Este último hace referencia a “es la ratio decidendi por hipótesis común a –y repetida en– una serie (considerada) significativa de sentencias pronunciadas en un arco de tiempo anterior (...) cuya ratio tienen que ver con la decisión sobre hechos y cuestiones del mismo, o similar tipo, con hechos y cuestiones sobre las cuales se trata decidir ahora, (...)”. Esta acepción es el precedente entendido en el sentido más restringido según el autor. Las demás acepciones hacen referencia similar al concepto propuesto por la Corte Constitucional en el sentido en que debe ser una sentencia anterior que trata de hechos cuestiones y elemento muy similares al caso que se pretende resolver.

⁷ En esta oportunidad, la Corte analizó un caso en el cual varios ciudadanos demandaron al Tribunal Administrativo que había anulando la elección del candidato por el cual ellos votaron. El argumento de los demandantes era que la autoridad judicial sustentó su decisión en jurisprudencia en desuso y no utilizó la vigente, pues se abstuvo de emplear la doctrina de la distribución ponderada. Con ello, sus votos no debieron haber sido anulados. Al momento de pronunciarse sobre el asunto en concreto, la Corte analizó la diferencia conceptual existente entre antecedente y precedente judicial, luego de lo cual señaló que la doctrina de distribución ponderada no pertenecía a una providencia que tuviese el mismo sustento fáctico, por lo que se pretendía hacer pasar por ratio decidendi, algo que no era más que un antecedente jurisprudencial

corresponde a la "formulación del principio, regla o razón general que constituye la base de la decisión judicial".⁸

Si bien la figura del precedente judicial garantiza la efectividad de los principios de igualdad, buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima, su obligatoriedad no es absoluta, aunque se destaca que de apartarse del precedente deberá justificarse de forma clara y razonada los fundamentos para no acogerlo.

Por lo que corresponde al juez que resuelve el litigio decidir si las razones esgrimidas para decidir el fondo de un asunto anterior, son aplicables como reglas para definir el caso que se somete a estudio. O si es el caso, modular la fuerza vinculante de ese precedente del cual ha precisado la Corte Constitucional:

"Este fenómeno explica entonces ciertas técnicas inevitables que modulan la fuerza vinculante de los precedentes: así, en algunos eventos, el juez posterior "distingue" (*distinguishing*) a fin de mostrar que el nuevo caso es diferente del anterior, por lo cual el precedente mantiene su fuerza vinculante, aunque no es aplicable a ciertas situaciones, similares pero relevantemente distintas, frente a las cuales entra a operar la nueva jurisprudencia. En otros casos, el tribunal posterior concluye que si bien en apariencia, la *ratio decidendi* del caso anterior parece aplicarse a la nueva situación, en realidad ésta fue formulada de manera muy amplia en el precedente, por lo cual es necesario concluir que algunos de sus apartes constituyen una opinión incidental, que no se encontraba directamente relacionada a la decisión del asunto. El tribunal precisa entonces la fuerza vinculante del precedente, ya que restringe (*narrowing*) su alcance. En otras situaciones, la actuación del juez ulterior es contraria y amplía el alcance de una *ratio decidendi* que había sido entendida de manera más restringida. En otras ocasiones, el tribunal concluye que una misma situación se encuentra gobernada por precedentes encontrados, por lo cual resulta necesario determinar cuál es la doctrina vinculante en la materia. O, a veces, puede llegar a concluir que un caso resuelto anteriormente no puede tener la autoridad de un precedente por cuanto carece verdaderamente de una *ratio decidendi* clara.

También es preciso señalar, con el fin de darle alcance a la figura del precedente judicial, que tres sentencias uniformes de la Corte Suprema de Justicia o del Consejo de Estado sobre un mismo punto de derecho constituyen "doctrina legal probable" y conforman un precedente judicial. Así quedó ratificado en sentencia C-836 de 2001 M.P. Rodrigo Escobar Gil, donde el máximo órgano estudio la constitucionalidad del artículo 4º de la Ley 169 de 1896 que reza así:

⁸ Sentencia SU-047 de 1999 M.P. Carlos Gaviria Díaz y Alejandro Martínez Caballero. +¿

Artículo 4. Tres decisiones uniformes dadas por la Corte Suprema, como tribunal de casación, sobre un mismo punto de derecho, constituyen doctrina probable, y los jueces podrán aplicarla en casos análogos, lo cual no obsta para que la Corte varíe la doctrina en caso de que juzgue erróneas las decisiones anteriores.

Lo anterior también es aplicable a la jurisprudencia del Consejo de Estado como máximo órgano de la jurisdicción contenciosa administrativa, teniendo en cuenta que para el año 1896 la Corte Suprema de Justicia era la cabeza de la única jurisdicción⁹.

Dilucidado lo anterior, y precisado que no toda sentencia emitida con anterioridad es precedente judicial, considera este despacho que la sentencia 082 del 07 de diciembre de 2018 proferida por el juzgado 41 Administrativo del Circuito de Bogotá dentro del proceso rad. No. 11001-3337-041-2018-00114-00, para los efectos del presente proceso será considerada como antecedente judicial, lo cual conlleva a valorar los puntos de derecho de esa sentencia con un criterio orientador, mas no vinculante por este estrado judicial.

2.2 Hechos probados

De las pruebas obrantes en el expediente se verifica que:

- El 21 de enero de 2016 COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA SA ESP CVCOL SA ESP presenta Declaración del Impuesto sobre las Ventas-IVA correspondiente al año gravable 2015 período seis con número de formulario 3001617544094, liquidando un saldo a favor por ese período de \$34.940.000.¹⁰

⁹ *“Desde un punto de vista orgánico, es necesario tener en cuenta que para el año de 1896, la Corte Suprema de Justicia era la cabeza única de la jurisdicción y que, a pesar de que el Consejo de Estado también contaba con un fundamento constitucional como cabeza de la justicia contenciosa administrativa, el ejercicio de esta competencia estaba supeditado constitucionalmente a que la ley estableciera dicha jurisdicción. Posteriormente, en 1905, el Acto Legislativo No. 10 suprimió el Consejo de Estado, sin que jamás hubiera ejercido su función jurisdiccional. No fue sino hasta el año de 1910, mediante el Acto Legislativo 03, desarrollado por la Ley 130 de 1913, que se dispuso la creación de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, restableciéndose el Consejo de Estado a través del Acto Legislativo 01 de 1914. Fue sólo hasta entonces que se estableció en nuestro país la dualidad de organizaciones jurisdiccionales.*

En la medida en que el Consejo de Estado carecía legalmente de funciones jurisdiccionales en el momento en que fueron expedidas las normas que crearon la doctrina legal y la doctrina probable, estas dos instituciones, y los grados de autonomía que conferían, resultaban aplicables a toda la actividad judicial. Con todo, la regulación actual de los procedimientos judiciales ante las diversas jurisdicciones y de las facultades de los jueces pertenecientes a cada una de ellas son independientes. A pesar de ello, y sin desconocer que la autonomía judicial varía dependiendo de la jurisdicción y de la especialidad funcional, el análisis general de dicha prerrogativa es predicable de los jueces que integran la administración de justicia, tanto los que corresponden a la denominada jurisdicción ordinaria, como a los que pertenecen a la justicia administrativa y constitucional.” Sentencia C-836 de 2011.

¹⁰ F. 10 c.a.a.

- El 14 de febrero de 2017 COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA SA ESP CVCOL S.A. ESP, por medio de su representante legal suplente, presenta solicitud de Devolución y/o Compensación con número de formulario 108001964612, a efectos de obtener la devolución del IVA correspondiente al período seis del año gravable 2015.¹¹
- Mediante Resolución Devolución y/o Compensación del 05 de abril de 2017 el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones Personas Jurídicas de la DIAN niega la solicitud de devolución y/o compensación No. 108001964612 presentada por COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A ESP CVCOL S.A. ESP por valor de \$34.940.000.¹²
- Contra el anterior acto administrativo, la representante legal de COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A ESP CVCOL S.A ESP el 15 de mayo de 2017 presenta recurso de reconsideración.¹³
- Mediante Resolución No. 006986 del 28 de diciembre de 2017 la Dian resuelve confirmar la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000799910.¹⁴

2.3 Sobre el problema jurídico planteado

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 bimestre 6 del año gravable 2015. 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.

¹¹ Ff. 1-2 c.a.a.

¹² F.169 c.a.a.

¹³ Ff. f152-163 c.a.a.

¹⁴ Ff. 174-179 c.a.a.

El primero de ellos consiste en establecer si fue acertada la actuación administrativa que desembocó en no acceder a la solicitud de compensación y/o devolución, en tanto fue en el acto administrativo confirmatorio donde se plasmaron los motivos referentes al retorno del servicio como causal para negar la solicitud. Situación que fue advertida por la parte actora y propuesta como una vulneración al debido proceso administrativo.

Sea lo primero en señalar que el impuesto a las ventas es un gravamen impositivo indirecto del orden nacional y de causación instantánea. Mediante el artículo 420 ET, se establecen 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 exención 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.

Cabe señalar en este punto que toda actuación administrativa debe respetar el derecho al debido proceso 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 3º. 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"¹⁵.

Aunado a lo anterior, ha señalado el Consejo de Estado¹⁶ 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."¹⁷

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

¹⁵ Sentencia T-796 de 2006.

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, en providencia de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) Radicación: 150012333000201300035 01

¹⁷ 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.

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*¹⁸:

“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 creación, modificación o extinción de un derecho o a la imposición de una sanción”¹⁹.²⁰

Precisó el demandante que la administración de impuestos erró al fundamentar su decisión de rechazo en la consideración de que el servicio no sería realmente exportado, solo hasta el momento en que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente en contra del acto que negó la devolución.

Por su parte, la defensa de la entidad demandada argumentó que la solicitud de devolución fue negada por estar probada la existencia de una vinculación económica y en consecuencia, la imposibilidad de probar la exclusividad del servicio en el exterior y de que este no sea retornado al país. Agregó que, producto de esa vinculación económica, se determina que el contratante no es el beneficiario directo, por lo tanto el servicio no se aprovecha exclusivamente en el exterior.²¹

Verifica el despacho que el acto administrativo que negó la solicitud de devolución y/o compensación No. 108001964642, la administración tributaria consideró²²:

“ [...]”

SEGUNDO: Con ocasión de la visita realizada por funcionario (a) de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, se profirió Auto de archivo 322402017000696 de fecha 17 de marzo de 2017, Evaluada la información presentada por la compañía COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A. ESP CVCOL S.A. Nit 830.125.177-3, en la solicitud de devolución del IVA descontable por exportación de servicios del Sexto de 2015, se procede a requerir

¹⁸ Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010.

¹⁹ Corte constitucional, Sentencia T-073 de 1997.

²⁰ Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010.

²¹ F. 156 c.p.

²² F. 169 c.a.a.

al Comité de Devoluciones No. 12 del 16 de marzo de 2017 se niegue la solicitud aquí señalada toda vez que en el expediente reposan pruebas de que se trata de operaciones efectuadas entre vinculados económicos, incumpliendo con esto lo estipulado en el Decreto 2223 de 2013 en el cual se señala expresamente lo que a continuación me permito resaltar:

Igualmente, se consideran exentos del Impuesto sobre las Ventas con derecho a devolución los servicios directamente relacionados con la producción de cine y televisión y con el desarrollo de software, que estén protegidos por el derecho de autor, y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario de los mismos en el mercado internacional y a ellos se pueda acceder desde Colombia, por cualquier medio tecnológico, por parte de usuarios distintos al adquirente del servicio 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 (Subrayado fuera de texto).

Se evidencia que la empresa solicitante del saldo a favor COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A. ESP CVCOL S A ESP incumple con lo acordado en el decreto 2223 de 2013 y el Art 260-2 ET, ya que de acuerdo a contrato de prestación de servicios firmado con el señor GILBERTO RUIZ PINZÓN actuando como representante legal de la compañía VIRTUAL COMMUNICATION LLC, empresa constituida y con domicilio en el Estado de Florida, Estados Unidos, y la verificación de vinculación de terceros con empresas del RUT, el señor GILBERTO RUIZ PINZÓN se relaciona con la empresa solicitante como socio, presentando vinculación económica.

[...]"

(Subrayado fuera de texto).

De lo transcrito, es dable afirmar que la negación de la devolución y/o compensación solicitada por CVCOL, en la Resolución No. 62829000799910 de 05 de abril de 2017, se fundamentó en la vinculación económica entre COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA y VIRTUAL COMMUNICATIONS LLC.

Además, verificado el documento titulado "INFORME FINAL SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN Y/O COMPENSACIÓN" del Grupo Interno de Trabajo Auditoría Tributaria, obrante a folios 130-132 del expediente administrativo, encontramos que la conclusión de dicho Grupo fue negar la solicitud al considerar "(..) *que en el expediente reposan pruebas de que se trata de operaciones efectuadas entre*

vinculados económicos, incumplimiento con esto lo estipulado en el Decreto 2223 de 2013 (...)".

De la lectura de la Resolución No. 62829000799910 de 05 de abril de 2017 y del Informe Final, se concluye que la DIAN negó dicha solicitud por la vinculación económica entre el contratista y el contratante, lo cual lo soportó en el "contrato aportado por la compañía como soporte de la exportación de servicios que reposa a folio 14 y 15 figura el señor GILBERTO PINZÓN RUIZ con la C.C. 2.841.180 (ahí esta como pasaporte pero corresponde a la cedula de ciudadanía) como representante legal de la compañía VIRTUAL COMMUNICATIONS LLC; sociedad legalmente constituida bajo las leyes del Estado de la Florida, Estados Unidos, contratante de los servicios de telecomunicaciones con COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A ESP CVCOL SA ES NIT 830.125177.

Además de lo anterior se procede a validar la información de SOCIOS Y/O MIEMBROS DE JUNTAS DIRECTIVAS, en el reporte del RUT de la compañía objeto de verificación COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A. ESP CVCOL S.A. ES NIT 830.125.177 folio 46 respaldo, en el cual se puede evidenciar que el señor GILBERTO PINZON RUIZ identificado con C.C. 2.841.180 figura en el primer renglón por lo cual no es posible establecer con la información a la cual se tiene acceso en esta dependencia la posible relación existente entre el señor GILBERTO PINZÓN RUIZ identificado con la C.C. 2.841.180 y la empresa NETTING SOFTPHONE CONSULTING CORPORATION con domicilio también en la Florida E.U. quien en obra en folio 98 como el principal accionista de la compañía objeto de verificación COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A ESP CVCOL S.A ES con base en lo establecido en la normatividad arriba señalada esta solicitud de devolución de IVA no es procedente, hasta que la compañía aclare la relación existente con el señor representante de VIRTUAL COMMUNICATIONS LLC.

Adicionalmente se extrae la consulta RELACIÓN DE TERCEROS CON EMPRESAS en la cual figura también con vinculación con la compañía objeto de verificación, se puede evidenciar que la compañía colombiana solicitante de la devolución COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S.A. ESP CVCOL S.A ES utiliza la

misma sigla de la compañía que le gira los recursos en los Estados Unidos CVCOL S.A ESP (f.125-63 a 77)."²³

De la verificación del material probatorio aportado al proceso, no evidencia el despacho que la negativa de la administración tributaria para acceder a la devolución se soportara en otro aspecto aparte de la vinculación económica entre CVCOL Y VIRTUAL.

No obstante, al contestar el recurso de reconsideración presentado por la parte actora, obrante a folios 174-179 del cuaderno de antecedentes administrativos, la administración tributaria desarrolla el siguiente análisis:

"Así mismo, de las pruebas recaudadas por la División de Gestión de Fiscalización, en especial la practicada el día 28 de febrero de 2017 se realiza visita al contribuyente "(...)como se puede evidenciar en acta que reposa a folios 50 y 51, encontrando en esta verificación que existen vinculación económica entre el exportador del servicio y el receptor del mismo, toda vez que en el contrato aportado por la compañía como soporte de la exportación de servicios que reposa a folio 14 y 15 figura el señor GILVERTO PINZÓN con la C.C. 2.841.180 (ahí está como pasaporte pero corresponde a la cédula de ciudadanía) como representante legal de la compañía VIRTUAL COMMUNICATIONS LLC; sociedades legalmente constituidas bajo las leyes del Estado de Florida, Estados Unidos, contratante de los servicios de telecomunicaciones con COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA S A ESP CVCOL S A ESP NIT 830.125.1777". y por tanto se entiende beneficiaria del servicio prestado contenido en la excepción del inciso quinto del artículo 1º del Decreto 2223 de 2013."²⁴

Siguiendo ese orden de ideas, considera la administración que:

"(...) no es el vínculo económico lo que impide en el presente caso acceder a la devolución solicitada por el contribuyente, puesto que para la Administración es clara la procedencia de la devolución así haya vinculación económica; sin embargo, es deber exigir el cumplimiento de la totalidad de las condiciones, requisitos y procedimiento para que proceda la misma respecto del impuesto sobre las ventas consagrado en el Decreto 2223 de 2013, por lo que, cobra importancia la persona que se benefició de la utilización exclusiva del servicio en el exterior, toda vez que, el beneficio tributario surge cuando el servicio prestado haya sido utilizado exclusivamente en el exterior por una empresa o sociedad que no tenga negocios o actividades en Colombia y que una vez verificados los requisitos de los servicios que describe estos se enmarcan dentro del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario."²⁵

²³ F. 131 anverso c.a.a.

²⁴ F. 176 anverso c.a.a.

²⁵ F. 178 c.a.a.

(...)

“Si bien entre los requisitos para que opere la exención conforme al literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario, están: i) Que el servicio sea prestado en el país, ii) Que sea utilizado exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, y iii) Que se cumplan los requisitos del reglamento, al respecto y nuevamente analizando el acervo probatorio que obra en el expediente; se observa en este caso que en relación con el segundo requisito: *“los servicios deben ser usados, utilizados 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 no se hayan utilizado de forma exclusiva en el exterior, es por lo que la Administración negó la devolución solicitada**”*²⁶

(Subrayado fuera de texto).

De lo anteriormente transcrito, evidencia el despacho que la Autoridad Tributaria consideró al responder el recurso de reconsideración que la negación de la solicitud de devolución y/o compensación se motivó por no acreditarse la utilización del servicio exclusivamente en el exterior y sustentó esta posición en el contrato firmado por las partes, al no consignarse en el texto del mismo su utilización exclusiva en el exterior.

Ahora bien, ya en sede judicial al contestar la demanda arguye la DIAN que dicho contrato es inexistente y *“(...) que evidenciada la vinculación económica existente entre la compañía que presta el servicio y quien se beneficia de él, es claro que, a pesar de existir certificación del revisor fiscal de la compañía, este no puede garantizar que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior, situación que salta a la vista cuando aún con ocasión de la presente demanda no se aporta prueba de ello.”*²⁷

Descritas las posiciones de las partes respecto del primer problema jurídico, advierte el despacho que las motivaciones contenidas en el acto confirmatorio y reafirmadas en la contestación de la demanda no fueron puestas de presente en el acto primigenio. Como se relacionó previamente en sede de reconsideración, la negativa para acceder a la solicitud no se fundamentó en la *exportación entre vinculados económicos*, sino en que el contratante no es el beneficiario directo y que, por el contrario, lo sería el

²⁶ F. 178 anverso c.a.a.

²⁷ F. 153 c.p.

mismo contratista vinculado económico del contratante, y que por ende el servicio no se iba a aprovechar exclusivamente en el exterior.

No obstante variar su postura jurídica que comporta la motivación de la decisión administrativa, confirma el acto inicial:

“Por las razones expuestas y al no ser desvirtuadas con el recurso de reconsideración los motivos de hecho y de derecho que sustentan la decisión recurrida, el Despacho considera procedente confirmar la Resolución de Devolución y/o compensación No. 62829000799910 de fecha 05 de abril de 2017, proferida por el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones Personas Jurídicas de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá en tanto que ésta se ajusta a Derecho”²⁸

En tal medida, es claro que no solo es errada la afirmación de la administración, en tanto que al confirmar su decisión inicial señala que resulta ajustada la interpretación que constituyó el fundamento del rechazo de la devolución, sino que además la decisión confirmatoria se expidió incurriendo en el desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, toda vez que las nuevas motivaciones en que se soportó la administración tuvieron lugar mediante un acto administrativo que no era pasible de recurso alguno, pues estaban contenidas ya únicamente en aquel acto confirmatorio, mas no fueron puestas de presente en el acto estimatorio o primigenio.

Adicionalmente, advierte el despacho que la diferencia entre las motivaciones del acto estimatorio y el acto confirmatorio se contraponen al 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: 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 pues de aquellas ya no se correrá traslado al administrado al entenderse finalizada la antes llamada *vía gubernativa*.

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 sucedió en el caso que nos ocupa. Así, la valoración del funcionario que resolvió el recurso de reconsideración debió fundamentar porqué la decisión recurrida

²⁸ F. 179 c.a.a.

fue jurídicamente acertada, en vez de proferir una nueva decisión con nuevos fundamentos o, en otras palabras: con las características propias de la primera instancia administrativa.

Así las cosas, debe aceptarse 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 de violación al derecho de defensa, sino que también vulneró uno de los elementos del núcleo esencial del derecho fundamental al debido proceso, consagrado en la Constitución.

Por lo expuesto, comprende el despacho que la DIAN al justificar la negativa de la solicitud elevada por CVCOL en fundamentos no ventilados previamente sino solo hasta desatar la reconsideración, no se le permitió al demandante el ejercicio del derecho a la defensa y a la contradicción en sede administrativa. Así, se advierte una vulneración grave al debido proceso en lo que toca a uno de los elementos de su núcleo esencial: la defensa. Prospera el primer cargo.

Siguiendo con el segundo problema jurídico planteado, corresponde determinar al despacho el fondo del asunto tributario y es si ¿en el negocio que nos ocupa, procede la exención con derecho a devolución del gravamen de impuesto a las ventas declarado por el contribuyente, con fundamento en el literal C del artículo 481 del E.T?

En primera medida, téngase en cuenta que el literal C del artículo 481 del E.T fue reglamentada por el decreto 2223 de 2013, precisando que también se consideran exportados los servicios contratados desde el exterior por una compañía extranjera, así se advierta una vinculación económica del prestador del servicio gravado y el contratante, siempre que el beneficio del servicio no retorne a Colombia.

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.

Igualmente, se consideran exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución los servicios directamente relacionados con la producción de cine y televisión

y con el desarrollo de software, que estén protegidos por el derecho de autor, y que una vez exportados sean difundidos desde el exterior por el beneficiario de los mismos en el mercado internacional y a ellos se pueda acceder desde Colombia, por cualquier medio tecnológico, por parte de usuarios distintos al adquirente del servicio en el exterior.

En este contexto, se entiende por servicios directamente relacionados con el desarrollo de software, la concepción, desarrollo, recolección de requerimientos, análisis, diseño, implantación, implementación, mantenimiento, gerenciamiento, ajustes, pruebas, documentación, soporte, capacitación, consultoría, e integración, con respecto a programas informáticos, aplicaciones, contenidos digitales, licencias y derechos de uso.

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

Conforme a la norma transcrita, es claro para el despacho que la vinculación económica entre las partes no es causal para negar la solicitud de devolución del IVA; por el contrario, se observa que la norma sustrae del trato de exento a los servicios que, aunque sean contratados por un no residente, aquel tenga un vinculado económico en Colombia que efectivamente sea el verdadero beneficiario del servicio. Es decir, que la vinculación económica impide el trato de exento únicamente si se establece una cadena de contratación en la que, aunque formalmente se ofrece una apariencia de exportación, se advierte que existe un tercero residente en Colombia quien pese a no ser el contratante, termina siendo el beneficiario real o directo del servicio.

Por el contrario, en los casos en que, aunque el contratante y el contratista sean vinculados económicos y no se encuentre probado en el expediente que existe un tercero en Colombia que, debido a su vinculación económica con el contratante, sea el beneficiario directo del servicio, debe darse aplicación al trato de exento en el servicio, puesto que no está desvirtuado su carácter de exportado. Esto por cuanto, a pesar de existir la vinculación económica entre las partes del contrato, el elemento clave para definir si se tiene o no derecho a la devolución 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.

Si bien la regulación inicialmente 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 Colombia²⁹, a continuación precisa la norma reglamentaria 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 Consejo de Estado, en tanto ha señalado pacíficamente que la extensión del gravamen procede, esencialmente, si el servicio es efectivamente exportado:

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

Para la Sala, la expresión «empresas sin negocios ni actividades en Colombia» contenido en el literal e) del artículo 481 E.T. tiene como función fortalecer la finalidad de la exención para reafirmar que el beneficio no es procedente si el servicio es utilizado en Colombia y que el derecho a la exención se adquiere por la utilización del servicio en el exterior por la persona extranjera que contrató el servicio³⁰.

Por lo que 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. Siendo así, encuentra el despacho que para el caso concreto la motivación

²⁹ 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.

³⁰ Doctrinariamente se ha señalado frente a la expresión del artículo 481 literal e) E.T. que se analiza, esto es, que para acceder a la exención el servicio debe ser utilizado por personas sin negocios o actividades en Colombia, que «la disposición pretende evitar fraudes mediante exportaciones simuladas». (PLAZAS VEGA, Mauricio. El impuesto sobre el Valor Agregado – IVA. 2ª ed. Bogotá: Temis S.A., p. 433).

de la DIAN al negar la solicitud de devolución se basó en una interpretación errónea de dicha normatividad, al considerar que al ser vinculados económicos CVCOL y VIRTUAL se debía negar la solicitud, sin considerar quien era el beneficiario directo de los servicios exportados. Así las cosas, prospera el segundo cargo.

Finalmente, en relación con el tercer cargo de la demanda, en el cual se plantea que es falsa motivación de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debe tenerse en cuenta que, al resolver el recurso de reconsideración, la administración tributaria consideró que del contrato suscrito por CVCOL y VIRTUAL no se evidenciaba la utilización y consumo del servicio de forma exclusiva en el exterior:

Ahora bien, para el caso concreto y de las pruebas obrantes en el expediente, se determinó que el objeto del contrato es: "(...) *LA CONTRATISTA se compromete a prestarle a LA CONTRATANTE servicios de procesos de negociación (BPO por la sigla en inglés correspondientes a Business Process Outsourcing), en proceso de negocios del Contratante tales como Contact Center, Cobranzas, Televentas, Seguimiento a campañas, administración de publicidad en línea y tradicional. Monitoreo y mantenimiento de infraestructura, gestión de sistemas varios de facturación, venta cobro y en general digitación de documentos y generación de reportes, recepción virtual, entre otros. Los servicios se prestarán en la modalidad de exportación de servicios, teniendo en cuenta que la sociedad CONTRATANTE, tiene su domicilio principal en el Estado de la Florida, Estados Unidos*" (fs. 14-15).³¹

(...)

Contrario a lo manifestado por el recurrente, no hay prueba dentro del expediente que permita constatar en qué consiste específicamente el servicio prestado, cómo se materializa en el exterior (pruebas de entrega en el exterior del servicio), cuál es el objeto del servicio prestado y cómo va a excluir a Colombia de la cláusula contenida en el contrato que señaló "*Virtual Communications LLC, requieren contratar los servicios de procesos de negocios (BPO por la sigla en inglés correspondientes a Business Process Outsourcing), los cuales serán utilizados total y exclusivamente fuera del territorio colombiano*" (f. 14).³²

A juicio del despacho, del texto de los contratos suscritos entre CVCOL y VIRTUAL no se puede concluir que el servicio exportado no se haya utilizado de forma exclusiva en el exterior, cuando de una lectura integral de los mismos tenemos que el parágrafo 2 de la cláusula cuarta señala que los servicios prestados por CVCOL serán utilizados exclusivamente por fuera del territorio colombiano por parte de VIRTUAL.

³¹ F. 178 c.a.a.

³² F. 178 anverso c.a.a.

Ahora bien, si la administración tributaria pretendía cuestionar la devolución del saldo a favor de CVCOL por no ser el beneficiario directo VIRTUAL, el simple texto del contrato no logra tal cometido. Adicionalmente, en concepto del despacho, yerra la administración al considerar que *"Contrario a lo manifestado por el recurrente, no hay prueba dentro del expediente que permita constatar en qué consiste específicamente el servicio prestado cómo se materializa en el exterior (pruebas de entrega en el exterior del servicio), cuál es el objeto del servicio prestado (...)"*³³, esto por cuanto, como previamente se analizó, la demandante no tuvo la oportunidad de cuestionar el nuevo argumento planteado por la DIAN en el recurso de reconsideración, por lo que no es dable contrariar algo que no se plasmó desde el mismo acto primigenio.

Ahora bien, también es preciso 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. Es así como el artículo 788 ET establece que *"los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores de una exención tributaria, cuando para gozar de ésta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo"*.

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 no ofrecen una duda razonable de que el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado no se materialice en forma integral fuera del país. Lo anterior cobra mayor relevancia si se considera que la administración al negar la solicitud de devolución del saldo a favor, en la Resolución Devolución y/o Compensación No. 62829000799910 de 05 de abril de 2017 sustentó su posición en la vinculación económica entre CVCOL y VIRTUAL; pero ya en la Resolución que

³³ F. 178 anverso c.a.a.

resuelve el recurso de reconsideración, estimó que era a causa de la de que los servicios exportados no se utilizaban de forma exclusiva en el exterior sustentado en el contrato suscrito entre CVCOL y VIRTUAL.

Ahora bien, ya en sede judicial la demandada planteó además la inexistencia de los contratos suscritos entre CVCOL y VIRTUAL COMMUNICATION, esto por cuanto quien firma por parte de CVCOL no se encontraba en el lugar donde se firmaron los contratos.

En este punto, advierte el despacho que al expedir la Resolución Devolución y/o Compensación No. 62829000799910 de 05 de abril de 2017 la administración tributaria basó su negativa de la solicitud de devolución en la vinculación económica entre CVCOL y VIRTUAL, siendo que esta causal es improcedente para negar dicha solicitud.

Por otra parte, al confirmar la decisión en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración varió su argumento, al considerar que el servicio prestado no se utilizaba de forma exclusiva en el exterior, y sustentando su posición en el cuestionamiento al texto de los contratos sin contar con un medio de prueba que condujera a la convicción de que efectivamente el consumo del servicio no se realizaba en el exterior. Además, encuentra esta Judicatura que de los antecedentes administrativos aportados por la parte pasiva no se evidencia que se haya tenido en cuenta otra prueba para corroborar el retorno del servicio a Colombia en sede administrativa.

Es así como a juicio del Estrado los planteamientos de la inexistencia de los contratos o el no disfrute total del servicio fuera del territorio nacional basados en un reportaje del periódico EL TIEMPO o el uso de un abonado telefónico en Colombia, no fueron debatidos en sede administrativa.

Al respecto, debe precisarse que, más que argumentos que buscan atacar los cargos planteados por la parte demandante, la defensa va encaminada a cuestionar el derecho que le asiste a la parte actora a la devolución, al no proceder la exención contemplada en el literal C del Estatuto Tributario con nuevos aspectos que no fueron ventilados en sede administrativa, lo que en esta instancia haría más la vulneración al debido proceso.

Pese a lo anterior, debe señalarse que no se comparte la afirmación de la parte actora de que los contratos, las certificaciones del revisor fiscal y de la representante legal de CVCOL son pruebas idóneas para acreditar los requisitos de la devolución, porque si bien estos documentos son exigidos para adelantar este trámite, no se puede perder de vista que lo crucial para que proceda la devolución es que efectivamente el servicio prestado sea realmente exportado. Luego, más allá que existan soportes contractuales o certificaciones, si en el ejercicio de la facultad fiscalizadora la administración entra a cuestionar tales documentales, le correspondería al administrado desvirtuar los indicios en su contra; no obstante, se reitera, el cuestionamiento de la administración se manifestó al contribuyente una vez este no contaba con mas recursos a su disposición para contrarestar los dichos oficiales.

Es por tanto que se redunda en que debe la autoridad tributaria velar porque sus actuaciones se guíen por el procedimiento destinado para tal fin, respetando las formas procedimentales y el derecho de defensa y, en suma, respetando el debido proceso administrativo. Luego, no se cuestiona la facultad fiscalizadora de la parte pasiva, que tiene por fin proteger el erario y el interés general, pero sí la forma en que la desarrolló en sede administrativa, vulnerando el debido proceso que le asiste al demandante.

Por lo dicho, no prospera el tercer cargo. Porque si bien la administración al responder el recurso de reconsideración se sustenta en el texto de los contratos para probar la no exportación efectiva de los servicios, lo cierto es que, aunque escueta, planteó su motivación; asunto distinto es la cuestión de si esa única prueba tiene la entidad suficiente para soportar la no exportación efectiva de los servicios prestados por CVCOL.

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

3.- COSTAS

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.

Por otro lado, se tiene que La condena en costas, su liquidación y ejecución se rige por las normas del CGP³⁴. Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas³⁵, 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 condenará exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

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. 51-52 c.p).

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

En mérito de lo 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:

³⁴ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

³⁵ Artículo 365 del Código General del Proceso.

FALLA

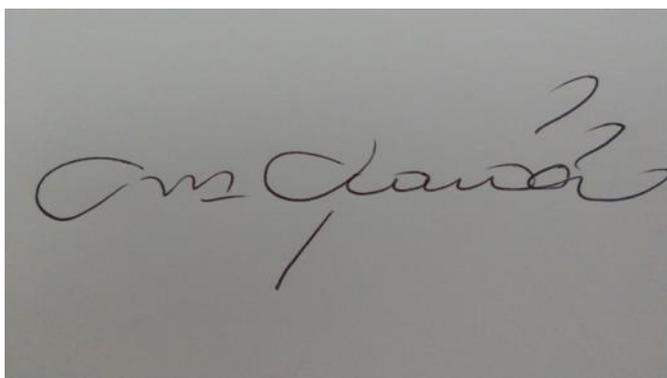
Primero: Se declara la nulidad de: i) la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000799910 del 05 de abril de 2017 expedida por el Grupo Interno de Trabajo de Devoluciones de Personas Jurídicas de la División de Gestión de Recaudo de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y ii) la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración No. 006986 del 28 de diciembre de 2017 expedida por la División de Gestión Jurídica Dirección de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se **ordena** la devolución del saldo a favor susceptible determinado por COMUNICACIONES VIRTUALES DE COLOMBIA SA ESP CVCOL SA ESP en su declaración de IVA por el bimestre 6 de 2015, con los respectivos intereses de que trata el artículo 863 ET.

Tercero: Condenar en costas a la parte vencida.

En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, **ARCHÍVESE** el expediente, previa devolución de remanentes, si a ello hubiere lugar.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

A rectangular box containing a handwritten signature in black ink. The signature is cursive and appears to read 'Ana Elsa Agudelo Arévalo'.

ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO

JUEZ