



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

Bogotá D.C., dieciséis (16) de diciembre de dos mil veinte (2020).

RADICADO:	11001 33 37 042 2019 00082 00
TIPO:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - TRIBUTARIO
DEMANDANTE:	ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA
DEMANDADO:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – 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.

PARTES

DEMANDANTE:

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

DEMANDADA:

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

OBJETO

Declaraciones y condenas

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

- (i) Resolución de Devolución y/o Compensación 62829000-945849 del 22 de noviembre de 2017.
- (ii) Resolución 011921 del 23 de noviembre de 2018 por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la resolución recurrida

Así mismo, pide a título de restablecimiento lo siguiente:

- (i) Declarar que el saldo a favor susceptible de devolución determinado por ICON Colombia en la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2015 es correcto.
- (ii) En consecuencia, se ordene a la demandada devolver la suma de \$101.553.000 correspondiente al saldo a favor susceptible de devolución.
- (iii) Se ordene al pago de intereses moratorios, liquidados desde la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor hasta el día en que ocurra el pago efectivo.
- (iv) Se condene en costas a la demandada.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

El apoderado de la sociedad demandante relata los hechos que se sintetizan a continuación:

1. El 15 de septiembre de 2015, la Sociedad ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA presentó la declaración del impuesto sobre las ventas IV A correspondiente al cuarto (4) bimestre del año 2015, con la declaración identificada con el formulario No. 3001614497346 y adhesivo No. 91000315614477 liquidando un total saldo a favor por la suma de \$101.553.000
2. El 12 de septiembre de 2017, dentro de la oportunidad legal, la Compañía presentó solicitud de Devolución y/o Compensación del saldo a favor liquidado por valor de \$101.553.000 al considerar que el saldo determinado se originó en virtud de la prestación de servicios exentos con derecho a devolución de acuerdo con lo previsto en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario (en adelante "E.T.").
3. La DIAN negó la solicitud a través de la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 62829000945849 de fecha 22 de noviembre de 2017.
4. La demandante, inconforme con la decisión, interpuso recurso de reconsideración el 24 de enero de 2018.
5. La DIAN confirmó la resolución a través de la Resolución No. 011921 del 23 de noviembre de 2018, notificada el 29 de noviembre de 2018.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

Normas de rango constitucional:

- Artículos 1, 2, 4, 6, 29, 84, 209 y 338 de la Constitución Política.

Normas de rango legal:

- Artículos 746, 850, 857 y 857-1 y Literal c) del Artículo 48 1 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Normas de rango administrativo

- Artículo 1 del Decreto 2223 del 2013

CONCEPTO DE VIOLACIÓN:

El apoderado de la demandante considera que los actos administrativos deben ser declarados nulos porque desconocen el derecho al debido proceso incurriendo en falsa motivación y vulneración del principio de legalidad. Para sustentar su posición, propone los siguientes cargos:

PRIMERO: "NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS PORQUE LA DIAN INCURRE EN INFRACCIÓN DE LAS NORMAS EN QUE DEBERÍA FUNDARSE Y DESCONOCE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD AL NEGAR LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN CON FUNDAMENTO EN UNA CAUSAL DE RECHAZO QUE NO SE ENCUENTRA CONTEMPLADA EN LA LEY"

Indica la demandante que la DIAN incurrió en indebida aplicación del Estatuto Tributario al no fundamentar su decisión de rechazo en algunas de las causales taxativas que contempla el artículo 857, extralimitándose y violando la moralidad administrativa, el principio de legalidad y debido proceso que debe permear cualquier actuación.

Afirma también que violó las normas al rechazar definitivamente la solicitud sin que hubiera mediado Requerimiento Especial con el cual la Administración hubiera propuesto modificar la Declaración Privada del Contribuyente. Para ello cita el párrafo 2 del artículo 857 ET.

Manifiesta además que se inaplicaron los artículos 746 y 857-1 del ET, pues nunca se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de IVA de la sociedad ICON Colombia y aun así se rechazó de plano, desconociendo el procedimiento establecido para este tipo de casos. Esta situación desconoce el contenido del artículo 166 del CGP, pues los hechos contenidos en la declaración de IVA requieren de prueba en el evento que la DIAN hubiera iniciado proceso de fiscalización a través del cual hubiera modificado la declaración.

Pone de presente que el Consejo de Estado se pronunció en un caso similar en sentencia del 26 de febrero de 2015, con ponencia del consejero Dr. Jorge Octavio Ramírez, expediente 19569.

SEGUNDO: "NULIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS POR IMPROCEDENCIA DEL INDICIO DE INEXACTITUD ESTABLECIDO ERRADAMENTE POR LA DIAN COMO FUNDAMENTO PARA DETERMINAR UN MAYOR IMPUESTO".

Expone, en primer lugar, los servicios que presta la sociedad ICON Irlanda y sus filiales extranjeras, consistentes en investigación clínica a empresas farmacéuticas y biotecnológicas, por lo que no se tiene una relación económica ni vinculación jurídica entre ICON y la entidad patrocinadora.

En este punto indica que ICON Colombia colabora estrechamente con los médicos y hospitales para inscribir a los pacientes adecuados en el ensayo clínico y asegurarse de que les sea proporcionado el tratamiento apropiado, sin embargo ello se limita a las actividades de investigación y desarrollo experimental que fueron suscritas a través de contrato de servicios con Icon Irlanda, es decir, ICON COLOMBIA en calidad de proveedor asume la oportunidad económica y los riesgos del mercado relacionados con los negocios y actividades derivadas del contrato. Así, teniendo en cuenta que los servicios prestados por la entidad son exportados y utilizados en el exterior para beneficio de un tercero, el servicio se considera exento.

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

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

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

Finalmente arguye que los argumentos planteados por la administración no tienen en cuenta la realidad de los servicios prestados por ICON Colombia, toda vez que son utilizados exclusivamente en el exterior, conclusión a la que llegó el Juzgado 41 Administrativo de Bogotá en sentencia de primera instancia proferida dentro del proceso No. 11001333704120180002500. A su juicio, el hecho de que ICON Irlanda tenga el derecho de propiedad intelectual sobre los estudios clínicos que realiza ICON Colombia demuestra que los servicios prestados por esta última son utilizados en el exterior u cumplen con los requisitos del tan mencionado artículo 480 ET.

1.2. OPOSICIÓN

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-¹

El apoderado de entidad contestó la demanda oponiéndose a todas y cada una de las pretensiones por considerar que se logró demostrar el incumplimiento de un requisito esencial para la procedencia de la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto a las ventas del 4º bimestre del año 2015, como quiera que el servicio prestado por la sociedad demandante no se utiliza exclusivamente en el exterior, tal como lo establece claramente el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Frente a los hechos 1, 2, 3, 4, 5 y 6 manifiesta que son ciertos.

¹ Ver documento No. 8 EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 223 y siguientes.

Ahora bien, respecto de los fundamentos jurídicos que sostienen las pretensiones, se opone totalmente por considerar que las causales estipuladas en los numerales 1 a 5 del artículo 857 E.T., son de rechazo e inadmisión de solicitud de devolución o compensación y el caso que nos ocupa es una negación de solicitud de devolución fundamentada en el artículo 853 del E.T., en concordancia con el artículo 1 del Decreto 2223 de 2013.

En cuanto al segundo cargo, sostiene que el proceso de determinación del impuesto es distinto e independiente al proceso de devolución, más aún cuando esta última fue negada y no hubo cabida al rechazo de la misma.

Advierte además que, en el contexto del caso que nos ocupa, se entenderá como "beneficiario del servicio" aquella persona natural o jurídica domiciliada en Colombia a la cual ICON IRLANDA, como posible portador final del servicio prestado por ICON COLOMBIA, le suministre el servicio prestado por ICON COLOMBIA, es decir, que es beneficiario del servicio aquella persona en Colombia a la cual ICON IRLANDA le suministre, venda o entregue, el servicio que exporto ICON COLOMBIA. Luego, el beneficiario del servicio es ICON COLOMBIA como "sucursal" de ICON IRLANDA, o en su defecto un tercero domiciliado en este país en su calidad de "cualquier otro vinculado económico" de ICON IRLANDA.

Por último, concluye del contrato suscrito entre las entidades que el beneficiario del servicio exportado sería, además de la compañía matriz, la sociedad sucursal, luego, el servicio utilizado no sería exclusivamente utilizado en el exterior.

1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.3.1. PARTE DEMANDANTE

Mediante memorial aportado el 07 de octubre de 2020² la parte reitera los argumentos esbozados en el escrito de demanda relativos a que la DIAN desconoció las garantías y derechos establecidos a favor de su mandante en el procedimiento administrativo de determinación de devolución del impuesto a las ventas correspondiente al año gravable 2015 cuarto bimestre, ya que en el acto administrativo que niega tal devolución de saldo a favor de la Sociedad no se expresaron los fundamentos de la decisión misma, ni argumentativos ni probatorios, y se desconocieron las garantías a favor del contribuyente fijando un procedimiento distinto y contrario a derecho.

Afirma que existen fallos judiciales en los que se concluye que los servicios que prestó ICON Colombia a ICON Irlanda son exentos porque cumplen todos los requisitos que prevé el literal c) del artículo 481 del ET.

Finalmente se refiere a los hechos que fueron probados dentro del proceso judicial y solicita se acceda a las pretensiones desestimando los argumentos propuestos por la demandada.

1.3.2. PARTE DEMANDADA

El apoderado de la DIAN presentó alegatos de conclusión el 09 de octubre de 2020³ indicando que la realidad material confirma que la demandante retorna al país los productos que ha exportado. Igualmente ratifica los argumentos expuestos en la contestación en el sentido de afirmar que no es cierto que se haya rechazado la solicitud pues lo que sucedió fue la negación de solicitud de devolución de saldo a favor.

Indica que las posibilidades de rechazo e inadmisión de las solicitudes de devolución de los saldos a favor liquidados por los contribuyentes en sus declaraciones privadas no resultan excluyentes de la posibilidad de negar la petición cuando no se cumplan

² Ver documento No. 13.CORREO RADICA ALEGATOS

³ Ver documento No. 15. CORREO ALEGATOS DIAN

los presupuestos normativos especiales cuando se trate de la exportación de servicios.

Igualmente argumenta que la decisión es acorde a la Constitución y la Ley, esgrimiendo que según las circunstancias de hecho y de derecho, la Administración pudo corroborar que la sucursal ICON Colombia le factura servicios a su casa matriz ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED DE IRLANDA, y acorde con el decreto reglamentario del artículo 481 del Estatuto Tributario, artículo 1 literal c), la exención del impuesto al valor agregado IVA con efecto devolución no aplica cuando el prestador del servicio tiene vinculación económica con la empresa residente o domiciliado en el exterior contratante, fruto de esa vinculación.

1.3.3. MINISTERIO PÚBLICO

El delegado del Ministerio no rindió concepto en el proceso de la referencia.

2. PROBLEMA Y TESIS JURÍDICAS

El presente debate se circunscribe a establecer si es legal y constitucional la decisión con la cual la administración tributaria negó al contribuyente la solicitud de devolución del impuesto a las ventas, en adelante IVA, del cuarto bimestre de 2015. Para resolver el asunto que nos ocupa corresponde al Despacho resolver dos problemas jurídicos a saber:

(i) ¿Procedimentalmente fue acertada la actuación administrativa que desembocó en el rechazo definitivo de la solicitud de compensación y/o devolución, en tanto no medió primero un proceso de investigación que resultare en la expedición de un requerimiento especial que modificara la liquidación privada que conllevara la alteración del saldo a favor?

(iii) ¿Existe indicio de inexactitud en la declaración privada que liquidó un saldo a favor de la demandante. Para la definición de este problema jurídico se deberá

establecer cuál es la interpretación jurídicamente correcta del literal C del artículo 481 del ET?

Tesis de la parte demandante:

La parte actora afirma que la administración tributaria incurrió en indebida aplicación del Estatuto Tributario al no fundamentar su decisión de rechazo en alguna de las causales taxativas que contempla el artículo 857 de este cuerpo normativo, y al omitir la expedición de un requerimiento especial de modificación de la declaración privada previo a resolver el rechazo definitivo de la solicitud de compensación y/o devolución.

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

Tesis parte demandada:

Sostiene que las causales de rechazo de las solicitudes de devolución de los saldos a favor liquidados por los contribuyentes no resultan excluyentes de la posibilidad de negar la petición cuando no se cumplan los requisitos sustanciales contemplados en el literal c del artículo 481 del ET como sucedió en este caso, donde, de acuerdo con el contrato suscrito entre las entidades, el servicio utilizado no sería exclusivamente utilizado en el exterior.

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.

Igualmente sostendrá que la demandante cumplió con su carga de demostrar que el servicio sería utilizado en el exterior y, por el contrario, la DIAN no logró desvirtuar dichas afirmaciones a través de otros medios de prueba.

3. CONSIDERACIONES

3.1. DEL RECHAZO DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR

Como se anticipó, el demandante arguye que la Administración de Impuestos Nacionales erró al fundamentar su decisión de rechazo fuera de las causales taxativas que contempla el artículo 857 del Estatuto Tributario, razón por la cual no solo incurrió en extralimitación de sus funciones, sino que además vulneró el debido proceso y el principio de legalidad propios de las actuaciones administrativas.

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

Por su parte, la defensa de la entidad accionada argumentó que las causales estipuladas en el artículo 857 del ET son de rechazo e inadmisión pero no son aplicables en el caso que nos ocupa relativo a la negación de solicitud de devolución fundamentada en el artículo 853 del Estatuto Tributario.

Descritas las posiciones de las partes en pleito al respecto del primer problema jurídico que es eminentemente procesal, debe previamente el Despacho indicar que este cargo no fue sometido expresamente al juicio de la misma administración con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por el solicitante que ahora demanda⁴.

⁴ Ver documento No. 6. CARPETA 2. Págs. 122 a 135.

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

"[A]l contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la `nulidad` de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda"⁵.

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

"En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración⁶.

En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos por los cuales se le impuso sanción por no enviar información, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración".⁷

Pues bien, la parte actora argumenta en los cargos que nos ocupan la violación (i) del artículo 29 de la Constitución Política por desconocimiento del debido proceso y (ii) del artículo 84 *ibídem*, del literal art. 746, 850, 857, 857-1 del ET por interpretación errónea. Luego, si bien los cargos no se propusieron en la vía

⁵ Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

⁶ En este sentido se pronunció la Sala en la providencia del 14 de mayo de 2014, Exp. 19988, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citado en la sentencia del 23 de julio de 2015, Exp. 20280, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁷ CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA, Sentencia de 8 de febrero 2018. R. 08001-23-31-000-2012-00516-01(22060).

administrativa, estos constituyen nuevos argumentos *encaminados a reforzar la pretensión de nulidad de los actos administrativos demandados*⁸, y se refieren a causales de nulidad previstas en el artículo 137 del CPACA y a causales de nulidad por inconstitucionalidad, motivo por el cual, no se están modificando los hechos sometidos a discusión en la vía gubernativa, siendo procedente estudiar de fondo el cargo.

En este orden de ideas, comprende el Juzgado 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 sobre los que recae el impuesto a las ventas, respecto de lo cual debe anotarse que según lo dispuesto por el literal C de la norma, por regla general el tributo recae sobre la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

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

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

[...]

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

⁸ ibídem

Ahora bien, en tratándose de la devolución de saldos a favor, el Estatuto Tributario establece:

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

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

PARÁGRAFO 1º. Cuando se trate de responsables del impuesto sobre las ventas, la devolución de saldos originados en la declaración del impuesto sobre las ventas, solo podrá ser solicitada por aquellos responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 de este Estatuto, por los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, por los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y por aquellos que hayan sido objeto de retención. [...]"

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

Ahora, en virtud del numeral 5 del artículo 857 del Estatuto Tributario, el rechazo definitivo de las solicitudes procede de acuerdo con las causales que la norma establece, 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.”

(Resalta el Despacho)

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

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

[...]

3. Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, en cuyo caso se dejará constancia

escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente.

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

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

Como consecuencia de esta investigación, prescribe la norma dos posibilidades: i) que no se produzca un requerimiento especial para que el contribuyente proceda a modificar la declaración tributaria y, en consecuencia, se proceda a devolver o compensar el saldo a favor o; ii) que se produzca un requerimiento especial, por lo cual se procederá a la devolución únicamente del monto de saldo a favor que no sea objeto de cuestionamientos por el requerimiento

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

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

Significa lo anterior que ante el indicio de inexactitud que advierte la administración (como efectivamente sucedió en el caso que nos ocupa) esta corrección de la declaración efectuada por el contribuyente surge como consecuencia de la investigación previa de la solicitud que desemboca en la producción de requerimiento especial de que trata el parágrafo 2 del art. 857 ET.

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

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

Es decir que para que procediera el rechazo, se reitera, habría podido operar la causal 4 del artículo 857 ET solo si, en correcta aplicación de las normas procesales, hubiese la administración requerido especialmente al demandante. De manera que con el actuar de la administración, a lo menos arbitrario, resultan violados por interpretación errónea y falta de aplicación de los art. 746, 850, 857, 857-1 Et.

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

Constitución Política:

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

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

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

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

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

Ley 1437 de 2011

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

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

1. En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y

competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.

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

La Corte Constitucional se ha referido al debido proceso administrativo precisando que el fin perseguido no es otro que *"(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"*⁹.

Por su parte, ha señalado el Consejo de Estado 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."*¹⁰

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".

11

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

⁹ Sentencia T-796 de 2006.

¹⁰ 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.

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, en providencia de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) Radicación: 150012333000201300035 01

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*¹²:

*"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"*¹³.

Visto lo anterior, en concepto del Despacho la decisión de la administración consistente en rechazar la solicitud era improcedente a la luz del procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, toda vez que se abstuvo de seguir el procedimiento regulado por el legislador. Esto significa que, 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 adecuada¹⁴.

Por lo expuesto, se concluye la violación no solo de los artículos 746, 850, 857, 857-1 ET, sino también la violación al debido proceso administrativo, el cual es fundamental y por tanto de aplicación inmediata, luego, prospera el primer cargo de la demanda y, por lo tanto, se deberá proceder a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados por violación grave del derecho fundamental al debido proceso, por cuanto se vulneró el núcleo esencial de éste al afectarse las formas propias del procedimiento de devolución.

¹² Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010.

¹³ Corte constitucional, Sentencia T-073 de 1997 en cita de Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010

¹⁴ Nulidades en el Proceso Civil.-Henry Sanabria Santos. - 2ª ed. - Bogotá Universidad Externado a Colombia, 2011.

3.2. DEL INDICIO DE INEXACTITUD EN LA DECLARACIÓN PRIVADA

Ahora, no obstante la prosperidad del primer cargo, corresponde al Juzgado pronunciarse también respecto del segundo cargo de la demanda denominado “nulidad de los actos administrativos demandados por improcedencia del indicio de inexactitud establecido erradamente por la DIAN como fundamento para determinar un mayor impuesto”.

Para desarrollar la solución del cargo, se deberá definir cuál es la interpretación jurídicamente correcta del literal c) del artículo 481 del ET.

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

Para la DIAN, la exención “no aplica cuando el prestador del servicio tiene vinculación económica con la empresa residente o domiciliada en el exterior contratante y fruto de esa vinculación se puede determinar que el contratante no es el beneficiario directo y que por ende ese servicio no se va a aprovechar exclusivamente en el exterior”¹⁵.

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

¹⁵ Ver documento No. 8 EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 236.

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

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

"(...)

Se observa de las pruebas que obran en el expediente que si bien en el estudio de la solicitud de devolución se determinó que la sociedad ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA, era una sucursal de ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED - IRLANDA, esta circunstancia no fundamenta la decisión de negar la solicitud de devolución ya que el hecho que determinó que la Administración negara la solicitud de devolución correspondió a que no se probó en debida forma que los servicios prestados por la sociedad recurrente fueran utilizados exclusivamente en el exterior, ya que no se encuentra demostrado que los servicios de los estudios clínicos relacionados con el apoyo a la investigación clínica, la consultoría entre otros, para el desarrollo de fármacos externalizados para lo cual debe la sociedad ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA, realizar estudios clínicos, es decir que si son utilizados estos servicios en el país, lo que conlleva a concluir que no es cierto como lo alega el recurrente que los servicios prestados en el país se hayan utilizado exclusivamente en el exterior, razón por la que no se acredita los requisitos señalados en el literal c) del artículo 481 para obtener el beneficio de la devolución del IVA.

(...)

Es evidente que se deja a consideración o a voluntad, cuando existe la posibilidad de que como lo dice el contrato «en el evento de que el patrocinador lo solicite, por la razón que sea, que el objetivo del contrato de patrocinio será celebrado por el proveedor, el proveedor debe, como lo instruya la principal, celebrar tal objetivo del contrato de patrocinio», en este aparte resaltado, claramente se observa en la literatura del contrato de prestación de servicios obrante en el expediente, que no se contempló en su redacción ninguna limitante para la utilización del resultado. El mismo proveedor puede contratar con un patrocinador que requiera el estudio, para lo cual es necesaria la instrucción de manera previa que imparta la casa matriz.¹⁶

¹⁶ Ver documento No. 7. CARPETA 3. Págs. 87 y 88.

Vistas las posiciones de las partes en pleito, advierte el despacho que el juicio de los cargos restantes y que ahora le ocupan, consiste en que, a la luz del literal C del artículo 481 ET, reglamentado mediante el Decreto 2223 de 2013, sí se consideran exportados los servicios prestados, aun cuando el contratante es vinculado económico del responsable del gravamen.

Recordemos que el artículo 481 ET indica que únicamente conservaran la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral, entre otros, *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 siendo residentes en el exterior y no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiados directos de los servicios prestados en el territorio nacional, para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior.

En consecuencia, el tratamiento a que hace referencia el inciso primero del presente artículo, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país, de la persona o empresa residente o

domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia.

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

Así pues, se advierte que el elemento esencial de la exención cuando se exportan servicios consiste en que estos sean usados, utilizados o consumidos de manera exclusiva e integra en el exterior. En ese sentido, aun cuando existen requisitos formales para la procedencia (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 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 exención del gravamen sólo procede, esencialmente, si el servicio es 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 exterior¹⁷, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior¹⁸.

Por lo tanto, para que el servicio sea exento del impuesto sobre las ventas, debe verificarse en cada caso concreto que efectivamente se utilice¹⁹ 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 formal²⁰.²¹

"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 país²².

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 exterior²³, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior²⁴.²⁵

En esa medida, al respecto de la hermenéutica de las normas fuente del derecho a la exención tributaria que nos ocupa, se precisan dos conclusiones para efectos de resolver el cargo que nos ocupa:

(i) le asiste razón al demandante en tanto que, en principio, el literal C del artículo 481 del ET, reglamentado por el decreto 2223 de 2013, prescribe que son exentos

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

¹⁸ Consejo de Estado Sentencia del 28 de noviembre de 2013. Exp. 19527, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ Utilizar. 1. tr. Aprovecharse de algo. U. t. c. prnl. DRA.: <http://lema.rae.es/drae/?val=utilizar>.

²⁰ Op. Cit. Sentencia del 28 de noviembre de 2013.

²¹ Consejo de Estado, Sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017) Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00462-01(19421)

²² 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).

²³ *Ibidem*. La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVA Temis Segunda Edición, 1999

²⁴ 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).

²⁵ Consejo de Estado, sentencia de cinco (5) de marzo de dos mil quince (2015) Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00021-01(19093)

de IVA los servicios exportados aunque el contratante-beneficiario sea un vinculado económico del prestador del servicio gravado. En este mismo sentido se pronunció el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Subsección B, señalando que *la contratación de servicios puede darse entre vinculados económicos y estar exenta de IVA siempre y cuando el beneficiario del servicio resida fuera del territorio colombiano y este se use de manera exclusiva en el exterior*²⁶.

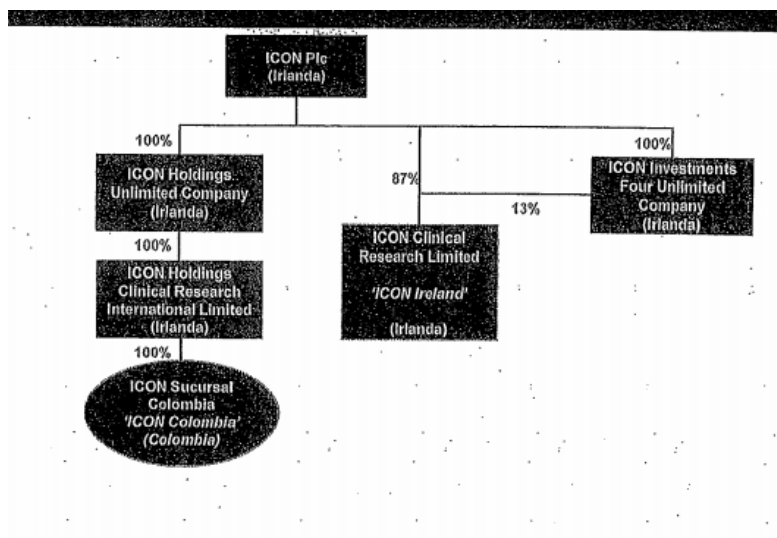
(ii) No obstante lo anterior, también le asiste razón al demandado cuando señala que no será objeto de exención el ingreso derivado de los servicios contratados, cuando el beneficio del servicio retorna a Colombia, puesto que en este caso se considera que el servicio no fue realmente exportado y es este el requisito esencial de la exención, ya que la limitación está encaminada a no permitir que un vinculado económico en el país, la persona o empresa con domicilio en el exterior, utilice o se beneficie en alguna medida del servicio contratado por su relacionada.

Así las cosas, teniendo presente lo anterior, considera el Despacho que prospera el cargo segundo de demanda porque la demandante sí cumplió con los requisitos formales y sustanciales para la procedencia de la devolución del saldo a favor en consonancia con lo dispuesto en el literal c del artículo 481 del ET y el Decreto 2223 de 2013, por las razones que se exponen:

Verificado el expediente se tiene que se aportó el extracto de la estructura de ICON en donde se constata que la cabeza del grupo es ICON PLC (matriz), quien ejerce control sobre dos compañías filiales tales como ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED (ubicada en Irlanda) e ICON HOLDINGS (ubicada en Irlanda), quien a su vez cuenta con una sucursal denominada ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED – SUCURSAL COLOMBIA, entidad demandante en este proceso²⁷:

²⁶ Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección "B". Sentencia del 18 de octubre de 2019, Radicado No. 11001 33 37 043 2017 00149 01. M.P.: Mery Cecilia Moreno Amaya

²⁷ Ver documento denominado CARPETA 2. Pág.200.



Igualmente se probó que ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED suscribió contrato de servicios con ICON HOLDING CLINICAL RESEARCH INTERNACIONAL SUCURSAL COLOMBIA, de fecha 05 de enero de 2009²⁸, en el que se estableció no solo que la principal contratante del servicio es ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED, sino que la calidad de ICON HOLDING CLINICAL RESEARCH INTERNACIONAL SUCURSAL COLOMBIA es la de proveedor del servicio.

En el mismo documento se estipuló que el proveedor (ICON SUCURSAL COLOMBIA) debe prestar servicios a la principal y compañías sucursales (ICON CLINICAL RESEARCH LP-EEUU, ICON CLINICAL RESEARCH RU-INGLETERRA e ICON JAPAN K.K.) como una parte independiente, sin subordinación a la principal o compañías sucursales. Así mismo, atendiendo a la Agenda B, parte integral del contrato, convinieron las partes que *"el desempeño y descuido de los Estudios Clínicos en el Territorio, incluyendo la conformidad con estos los requerimientos legales y regulatorios, la recolección, procesamiento y/o análisis del resultado del Estudio Clínico, revisión y exanimación de los datos del Estudio Clínico por su consistencia y exactitud y proveedor ésta información a la principal. El Proveedor entiende, y la principal y las compañías sucursales reconocen, que el Servicio proveído bajo este contrato será usado exclusivamente en el exterior por la principal y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales"*²⁹.

²⁸ Ver documento No. 4. CARPETA 1. Pág. 30 y ss.

²⁹ Ver documento No. 4. CARPETA 1. Pág. 126.

Ello permite entrever que aun cuando ICON HOLDINGS CLÍNICALS RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA- es una sucursal de ICON IRLANDA, en el contrato se dio la denominación de proveedor. No obstante, la frase final de la Agenda B podría, a su vez, dar lugar a entender que ICON HOLDINGS CLÍNICALS RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA- al ser una sucursal (tal y como se denominó incluso por la misma demandante en el cuadro anteriormente identificado) podría llegar a usar, utilizar o consumir el servicio.

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

A estos efectos, el artículo 472 del ET señala que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. Por su parte, el artículo 743 ibídem se refiere a la idoneidad de los medios de prueba y, 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.

En atención a estas normas se comprende que, en principio, el requisito de que el servicio se use integralmente en el extranjero no se tiene por satisfecho y por tanto fuera acertada la decisión consignada en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración en contra del acto que negó la solicitud de devolución, pues con fundamento en las cláusulas del contrato de servicios existiría duda razonable de que el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado no se materialice en forma integral fuera del país en tanto ICON Colombia, en calidad de sucursal, podría usar el servicio.

Sin embargo, advierte el Despacho que reposa en el expediente certificación expedida por el representante legal de ICON HOLDINGS COLOMBIA en el que se

estableció que los servicios de estudios clínicos desarrollados en Colombia fueron prestados para ser utilizados exclusivamente en el exterior tal y como lo dispuso el contrato del 05 de junio de 2009.³⁰

Así mismo, se observa certificación del representante legal de ICON CLINICAL IRLANDA en la cual se determinó que durante los meses de mayo y junio de 2015 ICON COLOMBIA prestó servicios de estudios clínicos a la principal, consistentes en la recopilación, procesamiento y análisis de resultados, incluyendo el diseño de base de datos y preparación del informe final del estudio clínico, así como la asistencia en la presentación de los diferentes formatos, siendo el usuario final de los datos recolectados la FDA ("Administración de Alimentos y Medicamentos) o un organismo regulador similar. En consecuencia los servicios prestados se utilizaron exclusivamente en el exterior.³¹

Con las anteriores certificaciones la entidad demandante buscó acreditar el requisito de que el servicio prestado por ICON COLOMBIA a ICON IRLANDA se usó por terceros única y exclusivamente en el exterior tal y como lo regula el literal c) del numeral segundo del artículo 2 del Decreto 2223 de 2013. Por lo tanto, a juicio de este Despacho cumplió con su carga de desvirtuar la tesis propuesta por la administración tributaria y, en consecuencia, le correspondía a la DIAN desvirtuar dichas afirmaciones a través de otros medios de prueba, situación que no ocurrió en este caso debido a que insiste la demandada que la negación de la devolución tiene fundamento en que el medicamento sometido a control con base en el servicio prestado por ICON COLOMBIA eventualmente podría llegar a ser consumido en el territorio colombiano, afirmación sobre la cual no existe prueba idónea y no logra desvirtuar la presunción tanto de la declaración privada como de las pruebas allegadas en vía administrativa por la demandante.

En suma de todos los anteriores razonamientos, los cargos de nulidad elevados por el demandante tienen la vocación de prosperar, razón por la cual es inevitable que, en la parte resolutive de este fallo, previo a decidir sobre la condena en costas, se

³⁰ Ver documento No. 6. CARPETA 2. Pág. 203.

³¹ Ver documento No. 7. CARPETA 3. Págs. 9 y 10.

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 CGP³².

Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas³³, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenara exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

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

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

³² Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

³³ Artículo 365 del Código General del Proceso.

- 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 caso³⁴.

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 la Resolución de Devolución y/o Compensación 62829000-945849 del 22 de noviembre de 2017 y la Resolución 011921 del 23 de noviembre de 2018 por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la resolución recurrida, por las razones expuestas en la parte motiva del proveído.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que el saldo a favor susceptible de devolución determinado por ICON Colombia en la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2015 es correcto.

TERCERO.- Como consecuencia de la anterior declaración, **ORDENAR** la devolución del monto discutido en los actos administrativos y sus correspondientes intereses.

CUARTO.- CONDENAR en costas a la parte vencida en este pleito.

³⁴ Ver Documento no. 8. EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 28.

QUINTO.- En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente, previa expedición de copia de la presente providencia con constancia de su ejecutoria y anotaciones de rigor.

PRIMERO.- Como medida adoptada para hacer posibles los trámites virtuales, todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso debe ser enviada **únicamente** por los canales virtuales. Para este efecto se ha dispuesto el buzón de correo electrónico **correscanbta@cendoj.ramajudicial.gov.co** .

Es indispensable (i) escribir en el espacio "ASUNTO" de los mensajes virtuales los 23 dígitos del proceso, pues sin esta identificación del mismo no será posible darle trámite y (ii) enviar archivos DOC, DOCX, o PDF livianos Max 500 k, - verificar que los PDF no tengan páginas en blanco y que tengan calidad para envío por correo, con el fin de que se pueda dar expedito trámite a lo enviado.

En cumplimiento del deber procesal impuesto en los artículos 83 numeral 14 del Código General del Proceso³⁵ y 3 del Decreto 806 de 2020³⁶ las partes deben enviar todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso no sólo al Despacho, sino también a los correos electrónicos de las demás partes que se ponen en conocimiento:

DEMANDANTE:

Javier.blel@co.pwc.com

Angelica.acevedo@co.pwc.com

Gabriel.tovar@co.pwc.com

Alejandro.infante@iconplc.com

DEMANDADA:

notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

jbenavidesp@dian.gov.co

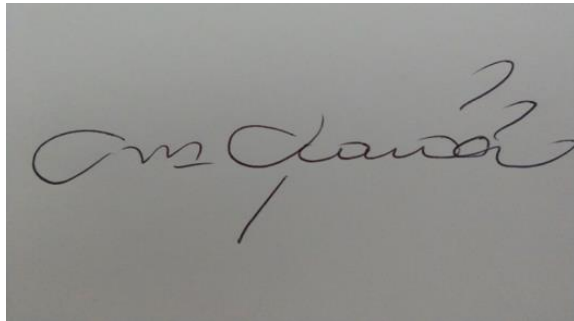
³⁵ **CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO ARTÍCULO 78. Deberes de las partes y sus apoderados.** Son deberes de las partes y sus apoderados: 14. Enviar a las demás partes del proceso después de notificadas, cuando hubieren suministrado una dirección de correo electrónico o un medio equivalente para la transmisión de datos, un ejemplar de los memoriales presentados en el proceso. Se exceptúa la petición de medidas cautelares. Este deber se cumplirá a más tardar el día siguiente a la presentación del memorial. El incumplimiento de este deber no afecta la validez de la actuación, pero la parte afectada podrá solicitar al juez la imposición de una multa hasta por un salario mínimo legal mensual vigente (1 smmlv) por cada infracción.

³⁶ **DECRETO 806 DE 2020. ARTÍCULO 3. Deberes de los sujetos procesales en relación con las tecnologías de la información y las comunicaciones.** Es deber de los sujetos procesales realizar sus actuaciones y asistir a las audiencias y diligencias a través de medios tecnológicos. Para el efecto deberán suministrar a la autoridad judicial competente, y a todos los demás sujetos procesales, los canales digitales elegidos para los fines del proceso o trámite y enviar a través de estos un ejemplar de todos los memoriales o actuaciones que realicen, simultáneamente con copia incorporada al mensaje enviado a la autoridad judicial. Identificados los canales digitales elegidos, desde allí se originarán todas las actuaciones y desde estos se surtirán todas las notificaciones, mientras no se informe un nuevo canal. Es deber de los sujetos procesales, en desarrollo de lo previsto en el artículo 78 numeral 5 del Código General del Proceso, comunicar cualquier cambio de dirección o medio electrónico, so pena de que las notificaciones se sigan surtiendo válidamente en la anterior. Todos los sujetos procesales cumplirán los deberes constitucionales y legales para colaborar solidariamente con la buena marcha del servicio público de administración de justicia. La autoridad judicial competente adoptará las medidas necesarias para garantizar su cumplimiento.

Toda actuación en el proceso se comunicará mediante estos correos, que para los apoderados deben corresponder a los registrados en el sistema SIRNA.

La atención al público se presta de manera telefónica en el número 3134895346 de lunes a viernes entre las 8:00 am y la 1:00 pm y las 2:00 pm y 5:00 pm.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

A handwritten signature in dark ink, appearing to read 'Ana Elsa Agudelo Arévalo', is centered within a rectangular frame.

**ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ**