



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

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

<b>RADICADO:</b>	11001 33 37 042 <b>2019 00128</b> 00
<b>TIPO:</b>	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - TRIBUTARIO
<b>DEMANDANTE:</b>	ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA
<b>DEMANDADO:</b>	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 62829001010071 del 02 de febrero de 2018.
- (ii) Resolución 000567 del 30 de enero de 2019 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 sexto bimestre de 2015 es correcto.
- (ii) En consecuencia, se ordene a la demandada devolver la suma de \$20.473.000 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 12 de septiembre de 2017, la Sociedad ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA presentó la declaración del impuesto sobre las ventas IV A correspondiente al *quinto (6)* (sic)<sup>1</sup> bimestre del año 2015, con la declaración identificada con el formulario No. 3001620411925 y adhesivo No. 91000448154286 liquidando un total saldo a favor por la suma de \$20.473.000
2. El 28 de noviembre de 2017, dentro de la oportunidad legal, la Compañía presentó solicitud de Devolución y/o Compensación del saldo a favor liquidado por valor de \$20.473.000 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. 62829001010071 del 02 de febrero de 2018.
4. La demandante, inconforme con la decisión, interpuso recurso de reconsideración el 05 de abril de 2018.
5. La DIAN confirmó la resolución a través de la Resolución No. 000567 del 30 de enero de 2019.

## **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.

---

<sup>1</sup> Ver demanda, página 4. Al relacionar el hecho primero la parte demandante se refiere en letras al bimestre quinto y en números al bimestre sexto, sin embargo, en el hecho 6 ratifica que se trata del bimestre sexto.

## **Normas de reglamentarias**

- 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 parágrafo 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.

Pone de presente que de acuerdo con la Agenda B del contrato de servicios, el servicio contratado consiste en el desarrollo, proceso y análisis de estudios clínicos, así como los resultados, incluyendo el diseño de la base de datos y preparación de informe final que sería enviado a Icon Irlanda. En este orden, los datos recopilados

por Icon Irlanda se utilizan fuera del territorio nacional de tres maneras: (i) *ICON Irlanda incluye los datos de ICON Colombia en la base de datos global de estudios que proporciona al patrocinador.* (ii) *El patrocinador usa los datos en la base de datos de estudio global final para decidir si solicita o no la aprobación reglamentaria para el nuevo medicamento y* (iii) *Organismos reguladores como la FDA en los Estados Unidos utilizan los datos para decidir si aprueban o no el medicamento.*

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

Para sustentar su tesis sostiene que los prestadores de servicios a los que la ley otorga la calidad de exento son responsables de IVA y deben presentar la declaración con la salvedad que podrán solicitar en devolución el saldo a favor que se genere al descontar los impuestos que paguen en la adquisición de bienes, servicios e importaciones que constituyan costos o gastos para producirlos, comercializarlos o exportar los servicios.

Posteriormente indica que no le asiste razón a la demandada al considerar que los servicios prestados por Icon Colombia no pueden llevarse como exentos pues ello desconoce no solo lo previsto en el literal c) del artículo 481 del ET, sino también el inciso 5 del Decreto 2223 de 2013, toda vez que la correcta interpretación supone que los servicios prestados en territorio nacional serán entregados para el aprovechamiento en el exterior, así como el disfrute integral y exclusivo por parte del beneficiario. Es decir, el requisito según el cual el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior se predica de la sociedad a la cual le es prestado el servicio y no de la sociedad prestadora del servicio, como lo entiende la DIAN.

Por lo anterior, es posible que una compañía en Colombia exporte servicios a su vinculado en el exterior siempre y cuando este [el servicio] sea utilizado y/o consumido única y exclusivamente en el exterior.

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-<sup>2</sup>**

La apoderada de la entidad contestó la demanda aceptando la totalidad de los hechos y aclarando que se trata del sexto bimestre del año 2015.

Se opone a todas y cada una de las pretensiones porque se salvaguardaron los derechos fundamentales de la demandante.

Ahora bien, respecto de los fundamentos jurídicos que sostienen las pretensiones, se opone totalmente por considerar que los actos administrativos fueron expedidos en consonancia con la Constitución, la ley y la normativa tributaria vigente.

Aclara que el caso que nos ocupa gira en torno a una negación y no ante un rechazo o inadmisión de una solicitud de devolución de saldo a favor, por tanto no son aplicables las causales procedimentales contenidas en el artículo 857 E.T., sino los

---

<sup>2</sup> Ver documento No. 4 EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 281 y ss.

requisitos sustanciales de que trata los artículos 853 y 481 literal c) del ET y el Decreto 22223 de 2013.

Se refiere a la negación como la potestad que tiene la administración de negar la solicitud de devolución de saldo a favor originado en un servicio exento por no cumplir los requisitos sustanciales, en tanto el rechazo y la inadmisión se configura por no cumplir con los requisitos procedimentales.

En cuanto a la suspensión del proceso de devolución de saldos indica que la DIAN no se encontraba en la obligación de realizarlo a fin de inicial el proceso de determinación del impuesto, por cuanto el proceso de devolución y el de determinación son distintos y específicos, es decir, no es posible reclamarse la dependencia del proceso de devoluciones a que previamente se realice el proceso de determinación. En este punto pone de presente que la Administración está de acuerdo con el saldo a favor de la declaración pero el mismo no es susceptible de devolución por no cumplir con los requisitos sustanciales debido a que el servicio no se utiliza exclusivamente en el exterior.

Se refiere a los requisitos contenidos en el artículo 481 del ET y afirma que el primero de ellos exige que el servicio se preste en territorio nacional, luego, la consecuencia jurídica no es la exportación, sino la sujeción al no estar contemplado en el hecho generador del tributo; el segundo requisito exige que el servicio debe ser exportado y utilizado exclusivamente en el exterior; el tercero consiste en que el destinatario del servicio no tenga negocios ni actividades en Colombia y finalmente, como cuarto requisito destaca el relativo a que la empresa importadora del servicio NO puede tener vinculación económica FUERTE con alguna persona natural o jurídica en Colombia.

Con relación al cuarto requisito afirma que si bien el servicio es exento así se trate de una operación entre vinculados económicos existe una limitación cuando se trata de una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz de la empresa del exterior, pues en estos casos no

aplica la exención por tratarse de una vinculación económica fuerte según se entiende de los artículos 260-1 y 450 del ET.

En tal medida, al establecer que la prestación de servicios entre ICON COLOMBIA y ICON IRLANDA es una operación entre subordinados de una misma matriz que se encuentra dentro de los supuestos de operación entre vinculados económicos fuertes, no es objeto de exención toda vez que no cumple con los requisitos 2 y 3 anteriormente identificados.

Ahora bien, en concordancia con lo anterior sostiene que se exige también la condición de que el servicio exportado sea utilizado total y exclusivamente en el exterior, lo que tampoco sucede en este caso ya que el servicio se entiende devuelto a Colombia y, aunado a ello, la cláusula de la AGENDA B dejó abierta la posibilidad de 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 03 de noviembre de 2020<sup>3</sup> 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 sexto bimestre.

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.

---

<sup>3</sup> Ver documento No. 09 CORREO RADICA ALEGATOS

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**

A pesar de haberse realizado la notificación por estado del auto que corrió traslado para alegar, la parte demandada guardó silencio.

### **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 sexto 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 contempladas en 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.

### **Tesis parte demandada:**

Sostiene que la negación de la solicitud de compensación y/o devolución ocurre por no cumplir con los requisitos sustanciales previstos en el literal c del artículo 481 del ET, los cuales son distintos a las causales previstas en el artículo 857 del ET, razón por la cual esta última disposición no resulta aplicable al caso concreto.

Igualmente manifiesta que no se encontraba obligada a suspender el proceso de devolución a fin de inicial el proceso de determinación debido a que son procedimientos distintos y no puede reclamarse la dependencia del proceso de devoluciones a que previamente se realice la determinación del impuesto.

Finalmente afirma que no hay lugar a la devolución porque se incumple con los requisitos sustanciales para la procedencia de la devolución de saldos a favor en tanto existe una vinculación económica fuerte con una persona jurídica en Colombia y, en cualquier caso, del contrato suscrito entre las entidades, se colige que 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.

Así mismo señalará 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.

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 al caso que nos ocupa relativo a la negación de solicitud de devolución por no cumplir con los requisitos sustanciales contemplados en el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Aunado a ello, refiere que, la DIAN no estaba

en la obligación de suspender el proceso de devolución a fin de iniciar el proceso de determinación del impuesto ya que se trata de dos procedimientos distintos y específicos de los cuales no puede reclamarse dependencia, máxime cuando al negar la solicitud no se está discutiendo las glosas presentadas por el contribuyente, en tanto se reconoce que el fin de la negativa es *vislumbrar que está de acuerdo con dicho saldo a favor pero no es susceptible de ser devuelto por no cumplir con los requisitos sustanciales*<sup>4</sup>.

Descritas las posiciones de las partes respecto del primer problema jurídico que es eminentemente procesal, 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.

---

<sup>4</sup> Ver documento No. 4. EXPEDIENTE DIGITALIZADO, página 297.

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. [...]"

Nótese que la norma anterior establece que ante la advertencia de un indicio de inexactitud en la declaración privada que genera saldo a favor, la administración tributaria habrá de adelantar una investigación previa a decidir sobre la devolución y, consecuencia de esta investigación, surgen dos posibilidades a saber: 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 parágrafo 2 de la misma norma y sistemáticamente atendiendo también al numeral 3 del artículo 857-1 ET, la cual prevé 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 artículo 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 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

fuerza 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"*<sup>5</sup>.

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."*<sup>6</sup>

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

7

---

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

<sup>6</sup> En ese sentido, ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, en providencia de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) Radicación: 150012333000201300035 01

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

*"La misma jurisprudencia ha expresado, que el respeto al derecho fundamental al debido proceso, le impone a quien asume la dirección de la actuación judicial o administrativa, la obligación de observar, en todos sus actos, el procedimiento previamente establecido en la ley o en los reglamentos, "con el fin de preservar las garantías -derechos y obligaciones- de quienes se encuentran incurso en una relación jurídica, en todos aquellos casos en que la actuación conduzca a la creación, modificación o extinción de un derecho o a la imposición de una sanción"*<sup>9</sup>.

Visto lo anterior, en concepto del Despacho la decisión de la administración consistente en rechazar la solicitud era improcedente a la luz del procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, toda vez que se abstuvo de seguir el procedimiento regulado por el legislador. 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 adecuada<sup>10</sup>.

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 que resulta ser 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

---

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

<sup>9</sup> Corte constitucional, Sentencia T-073 de 1997 en cita de Corte constitucional, Sentencia C-980 de 2010

<sup>10</sup> Nulidades en el Proceso Civil.-Henry Sanabria Santos. - 2ª ed. - Bogotá Universidad Externado a Colombia, 2011.

por violación grave del derecho fundamental al debido proceso por la vulneración al núcleo esencial de éste al afectarse las formas propias del procedimiento de devolución.

### **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 norma debe ser interpretada sistemáticamente con el Decreto 2223 de 2013 y en ese sentido, *"se puede interpretar del inciso 4º [del artículo 1 del Decreto 2223 de 2013] que el servicio exportado es exento así se trate de una operación entre vinculados económicos. Pero importante es la limitante que el inciso 4º establece: si bien es cierto el servicio exportado es exento así se trate de una operación entre vinculados económicos, existe una limitación al hablar de vinculados económicos toda vez que cuando se trate de una filiar, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz de la empresa del exterior, no se aplicará la exención".*<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Ver documento No. 4 EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 305.

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

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

"(...)

*En las pruebas recaudadas por la División de Gestión de Fiscalización, entre ellas la Agenda B- Proveedor del Servicio del contrato de la prestación de servicios entre la sucursal contribuyente y ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED (ICON IRLANDA) que señaló: "El servicio proveído bajo este contrato será usado exclusivamente en el extranjero, por la principal y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales" (folio 29 reverso) (Subrayado nuestro), de lo que se evidencia en el certificado de existencia y representación legal que una era sucursal de la otra y por tanto se entendía beneficiaria del servicio prestado contenido en el expediente del inciso quinto del artículo 1º del Decreto 223 de 2013.*

(...)

*Lo expuesto frente a la improcedencia de la exención y/o derecho a devolución del IVA, cuando los beneficiarios de los servicios exportados tengan vinculación económica con el contribuyente contratista, ya que de existir la misma se desvirtúan el concepto de exportación y de utilización exclusiva de los servicios en el exterior, conforme el inciso quinto del artículo 1º del Decreto 2223 de 2013, por lo que queda descartada la falsa motivación aquí invocada.*

(...)

*Es evidente que la disposición del legislador fue que la exención del impuesto al valor agregado IVA con efecto de devolución no aplica cuando el 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, más no por el hecho de la simple existencia de una vinculación económica entre contratante y contratista como ha entendido el recurrente, de modo que resulta ajustada la interpretación que se constituyó en el fundamento de la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá para negar a la sociedad ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA la solicitud de devolución objeto de estudio y discusión. (...)*

*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 clara la procedencia de la devolución así haya vinculación económica; sin embargo, es deber exigir la aplicación en la totalidad de las condiciones, requisitos y procedimiento para que proceda la misma respecto del impuesto sobre las ventas consagrado en el Decreto 2223 de 2013, por lo que, cobra importancia la persona que se benefició de la utilización exclusiva del servicio en el exterior, toda vez que, el beneficio tributario surge cuando el servicio prestado haya sido utilizado exclusivamente en el exterior por una empresa o sociedad que no tenga negocios o actividades en Colombia y que una vez verificados los requisitos de los servicios que describe estos se enmarcan dentro del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.<sup>12</sup>*

Vistas las posiciones de las partes en pleito, se avizora que el juicio de los cargos restantes 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, siempre y cuando el beneficiario del servicio resida fuera del territorio colombiano y este se use de manera exclusiva en el exterior, en la medida que, la limitación está encaminada a no permitir que un vinculado económico en el país, la persona o empresa con domicilio en el exterior, utilice o se beneficie en alguna medida del servicio contratado por su relacionada, el cual debe ser exportado y utilizado total y exclusivamente en el exterior<sup>13</sup>.

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*

---

<sup>12</sup> Ver documento No. 3. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS. Págs. 431 a 452

<sup>13</sup> 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.

*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 íntegra 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 beneficiario directo de los servicios prestados en el territorio nacional.*

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

De esta misma manera se ha pronunciado el 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 íntegro y exclusivamente del servicio, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior<sup>14</sup>, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior<sup>15</sup>.***

---

<sup>14</sup> La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVA Temis Segunda Edición, 1999

<sup>15</sup> Consejo de Estado Sentencia del 28 de noviembre de 2013. Exp. 19527, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*Por lo tanto, para que el servicio sea exento del impuesto sobre las ventas, debe verificarse en cada caso concreto que efectivamente se utilice<sup>16</sup> fuera del territorio nacional, pues solo de esa manera se configura la exportación, desde luego sin desconocer los demás requisitos que permiten acreditar el derecho a la exención, pero siempre bajo la premisa de darle prevalencia a lo sustancial sobre lo formal<sup>17</sup>.<sup>18</sup>*

*"Pues bien, sobre ese requisito, la Sala ha precisado que el servicio se entiende utilizado exclusivamente en el exterior cuando el beneficio, provecho o utilidad que reporta el servicio prestado se materializa en forma integral fuera del país<sup>19</sup>.*

*Según el precedente que se reitera, como la utilización del servicio se predica del destinatario, la sociedad o persona contratante sin domicilio, negocios o actividades en Colombia, es este el que debe disfrutar integral y exclusivamente del servicio, lo que implica que deba ser entregado para su aprovechamiento en el exterior<sup>20</sup>, o, como también lo ha precisado la Sala, que el fruto del servicio recibido se materialice en el exterior<sup>21</sup>.<sup>22</sup>*

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 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*

---

<sup>16</sup> Utilizar. 1. tr. Aprovecharse de algo. U. t. c. prnl. DRA.: <http://lema.rae.es/drae/?val=utilizar>.

<sup>17</sup> Op. Cit. Sentencia del 28 de noviembre de 2013.

<sup>18</sup> Consejo de Estado, Sentencia de treinta (30) de agosto de dos mil diecisiete (2017) Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00462-01(19421)

<sup>19</sup> Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P.: María Inés Ortiz Barbosa. 10 de octubre de 2007. Radicación 250002327000200300335 01. (15839).

<sup>20</sup> *Ibidem*. La sentencia cita a *Plazas Vega*, Mauricio. Impuesto al Valor Agregado IVATemis Segunda Edición, 1999

<sup>21</sup> Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. M.P.: Martha Teresa Briceño De Valencia. 28 de noviembre de 2013. Radicación número: 250002327000201100120 01. (19527).

<sup>22</sup> Consejo de Estado, sentencia de cinco (5) de marzo de dos mil quince (2015) Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00021-01(19093)

*cuando el beneficiario del servicio resida fuera del territorio colombiano y este se use de manera exclusiva en el exterior*<sup>23</sup>.

(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, como se expuso con anterioridad, *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.*

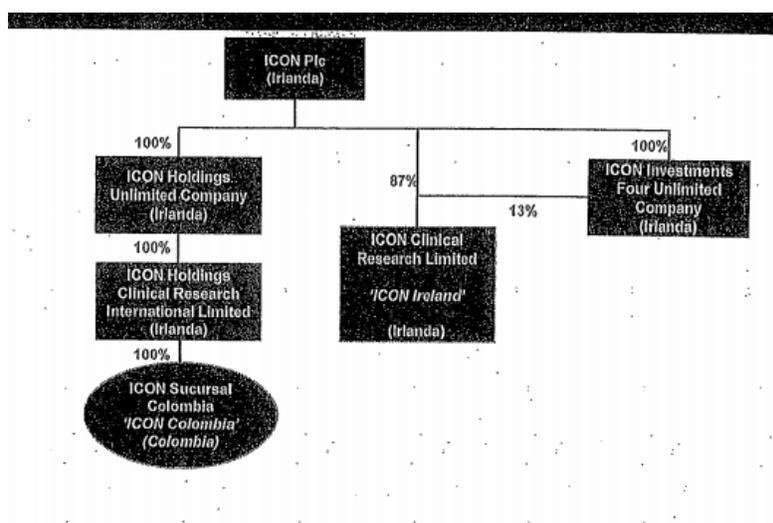
Entonces, teniendo presente lo anterior, considera el Despacho que prospera el cargo segundo de demanda porque la demandante sí cumplió con los requisitos formales y sustanciales para la procedencia de la devolución del saldo a favor en consonancia con lo dispuesto en el literal c del artículo 481 del 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<sup>24</sup> 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 proceso:

---

<sup>23</sup> 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

<sup>24</sup> Ver documento No. 4. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS. pág. 283.



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 2009<sup>25</sup>, 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 para los fines contractuales sería 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*

<sup>25</sup> Ver documento No. 3. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS, págs. 47 a 62.

*contrato será usado exclusivamente en el exterior por la principal y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales*<sup>26</sup>

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

---

<sup>26</sup> Ver documento No. 3. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS, pág. 60.

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 del revisor fiscal suplente de ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNACIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA, en el que se indica que ***los documentos que acreditan la exportación de los servicios, durante los meses de Noviembre y Diciembre de 2015 de acuerdo a las facturas de venta emitidas y los registros contables del mismo periodo, la sucursal facturó el valor de \$2,232,920,653***<sup>27</sup>. (Resalta el Despacho).

A su vez se aportó 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 EXS-2910585 del 05 de junio de 2009.<sup>28</sup> Junto a ello, se aportó certificado expedido por el vicepresidente de operaciones Clínicas de Icon Colombia en el que indica que los estudios técnicos se desarrollaron en el territorio colombiano<sup>29</sup>.

Así mismo, se observa certificación del representante legal de ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED en la cual se determinó que durante los meses de noviembre y diciembre 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.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Documento No. 3. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS. Pág. 65.

<sup>28</sup> *Ibidem*. Pág. 67.

<sup>29</sup> *Ibid.* Pág. 349.

<sup>30</sup> Ver documento No. 3. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS, págs. 353 a 355.

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 de 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 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 acceda a las pretensiones de la demanda y se anulen los actos administrativos objeto de control judicial.

### **CONDENA EN COSTAS**

Por otro lado, en lo atinente a la condena en costas y agencias del derecho, la sentencia habrá de disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del CGP<sup>31</sup>.

Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas<sup>32</sup>, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenara exclusivamente en la medida en que se compruebe

---

<sup>31</sup> Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

<sup>32</sup> Artículo 365 del Código General del Proceso.

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; (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<sup>33</sup>. 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 62829001010071 del 02 de febrero de 2018 y la Resolución 000567 del 30 de enero de 2019 por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración

---

<sup>33</sup> Ver Documento no. 4. EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 57

confirmando la resolución recurrida, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**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 sexto 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.

**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 Proceso<sup>34</sup> y 3 del Decreto 806 de 2020<sup>35</sup> las partes deben enviar

---

<sup>34</sup> **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 smlmv) por cada infracción.

<sup>35</sup> **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

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:**

Carlos:Mario.lafaurie@co.pwc.com

Javier.blel@co.pwc.com

Angelica.acevedo@co.pwc.com

Gabriel.tovar@co.pwc.com

Jose.l.garcia@co.pwc.com

Alejandro.infante@iconplc.com

**DEMANDADA:**

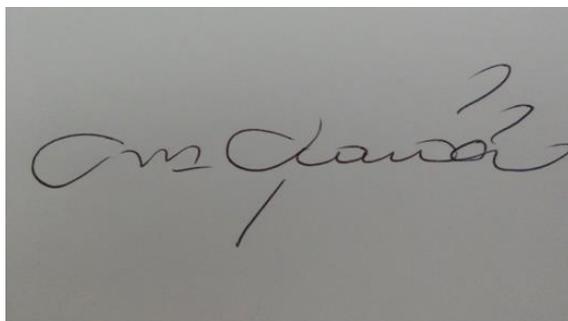
notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

ylopezt@dian.gov.co

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**



**ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO  
JUEZ**

---

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.

