

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., quince (15) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00005-01 (26919)
Demandante	ICON HOLDINGS CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Bimestre 6° del año gravable 2012. Exportación de servicios. Artículo 481 Literal e) del Estatuto Tributario. Vinculación económica.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 17 de febrero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412017000162 del 4 de septiembre de 2017, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá modificó el denunciario rentístico de la parte actora del año 2012 y de la Resolución No 992232018000085 del 28 de agosto de 2018, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica – U.A.E. DIAN confirmó el anterior acto al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRESE la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año 2012 presentada por la sociedad demandante.

TERCERO. Sin condena en costas. (...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de enero de 2013, Icon Holdings Clinical Research International Limited Sucursal Colombia (en adelante Icon Colombia) presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6° del año gravable 2012, en la cual registró un saldo a favor de \$45.803.000, el cual le fue devuelto a través de la Resolución de Devolución y/o Compensación Nro. 62829000-26374 del 26 de marzo de 2015.

Previo expedición del requerimiento especial, la Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412017000162 del 04 de septiembre de 2017, mediante la cual modificó la declaración como sigue: *i)* desconoció \$666.010.000 de ingresos brutos por exportaciones, *ii)* adicionó dicha suma a los ingresos brutos por operaciones gravadas a la tarifa general, e *iii)* impuso una sanción por inexactitud de \$106.562.000, liquidando un saldo a pagar por impuesto de \$60.759.000 y un total saldo a pagar de \$167.321.000.

¹ Samai Tribunal, índice 26. PDF: “15_SENTENCIA(.PDF) NroActua 26”. Página 32.

Contra este acto, el apoderado especial de la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 992232018000085 del 28 de agosto de 2018 que confirmó la liquidación oficial.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“1. Pretensiones

- 1.1. *Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración del impuesto sobre las ventas (en adelante “IVA”) del sexto bimestre del año gravable 2012:*
 - (a) *Liquidación Oficial de Revisión 322412017000162 del 4 de septiembre de 2017, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de ña (sic) DAN (sic).*
 - (b) *Resolución 992232018000085 del 28 de agosto de 2018 por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dian — Nivel Central.*
- 1.2. *En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de ICON Colombia, solicito al señor Juez declarar lo siguiente:*
 - (a) *Que los datos y factores consignados por ICON Colombia en su declaración de IVA del sexto bimestre del año gravable 2012 son correctos.*
 - (b) *Que el valor de \$45.803.000 que determinó la Compañía como saldo a favor en la declaración de IVA correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2012 es procedente.*
 - (c) *Que no hay lugar a la imposición de la Sanción por Inexactitud determinada por la DIAN en los actos administrativos demandados, en razón a que la Compañía no ha incurrido en ninguno de los hechos sancionables determinados por la ley.*
 - (d) *Que la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por ICON Colombia por el sexto bimestre del año gravable 2012 está en firme.*
 - (e) *Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*
- 1.3. *Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”* (subrayado del original).

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 y 84 de la Constitución Política; 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 481 literal c), 560, 647, 711, y 746 del Estatuto

Tributario; 264 de la Ley 223 de 1995; y el Decreto 2223 de 2013.

El concepto de la violación se resume así:

² Samai Tribunal, índice 47. “7_EXPEDIENTEDIGITAL_6800123330 0020190081(.pdf) NroActua 47” Link del Expediente Digital. PDF “002Demanda.pdf”.

1. Resumen de las actividades realizadas por Icon Colombia

Previamente, explicó que Icon Colombia es una sucursal de Icon Holdings Clinical Research International Limited (en adelante Icon Holdings), domiciliada en Irlanda, que realiza actividades de investigación y desarrollo experimental dentro del país y que la sociedad matriz no tiene contratos ni ha solicitado servicios de la sucursal.

Expuso que Icon Colombia suscribió acuerdo con Icon Clinical Research Limited (en adelante Icon Irlanda), otra compañía irlandesa, para prestar servicios de investigación clínica en los que la empresa contratante extranjera fue a su vez contratada por un tercero independiente, para un ensayo clínico global. Preciso que, en virtud del acuerdo con Icon Irlanda, se recopilan, procesan y analizan los resultados de los ensayos clínicos realizados en Colombia y se remite un informe a Irlanda con estos datos para que se consoliden con la información recibida de otros países para determinar la seguridad y eficacia de un medicamento. De esta forma, sostuvo que la información proporcionada por Icon Colombia no es suficiente para determinar cualquier resultado o beneficio al destinatario del servicio. Por lo anterior sostuvo que el servicio prestado por la sucursal colombiana no puede ser utilizado ni consumido en Colombia.

2. Falta de competencia: Resolución 99232018000085 que resolvió el recurso de reconsideración: violación del artículo 560 del Estatuto Tributario

Indicó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración adolece de nulidad por falta de competencia por cuanto la cuantía del proceso ascendía a \$213.124.000 (6.427 UVT) y que, de conformidad con el artículo 560 del Estatuto Tributario, la competencia para fallar el recurso era de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y no de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN dado que la cuantía del proceso no superaba las 20.000 UVT. Agregó que la demandada no podía disponer cuál era dependencia competente para fallar el recurso ni modificar las reglas de competencia a través de la actuación, pues la ley en forma expresa la determina, por lo cual se violó el principio de legalidad de las actuaciones administrativas y el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Adjuntó como prueba respuesta a derecho de petición en donde se certifica que la funcionaria Alba de la Cruz Berrio era la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, lo cual evidencia la falta de competencia. Desarrolló el concepto de falta de competencia con base en doctrina y jurisprudencia del Consejo de Estado para reiterar que el nivel central de la DIAN se atribuyó funciones que no le fueron reconocidas.

3. Nulidad por improcedencia del indicio de inexactitud establecido erradamente por la DIAN

Ilustró que Icon Irlanda y sus filiales forman parte de una organización global de investigación clínica que presta servicios de investigación clínica a diversas empresas denominadas patrocinadores, que no tienen relación económica ni vinculación jurídica con Icon Holdings ni se encuentran en Colombia. Aclaró que el patrocinador contrata con Icon Irlanda para llevar a cabo ensayos clínicos mundiales, que consisten en experimentos para reunir datos con el fin de determinar

si un fármaco es seguro y efectivo para ser usado por la población general de pacientes en un país.

Indicó que el producto principal de los ensayos clínicos es una base de datos que se entrega al patrocinador por parte de Icon Irlanda junto con un análisis estadístico para determinar la seguridad y eficacia del medicamento, para que el patrocinador determine si presenta una solicitud a la autoridad reguladora correspondiente, esta última usuaria final de los datos. En virtud de esta transacción, Icon Irlanda contrata compañías filiales extranjeras de Icon Holdings (matriz de Icon Colombia) para recopilar los datos en los territorios, los cuales son remitidos a Icon Irlanda. Así, Icon Colombia colabora estrechamente con los médicos y hospitales en el país para inscribir pacientes adecuados para el ensayo clínico y supervisa que se cumplan los protocolos y requisitos regulatorios para que los datos sean válidos.

En desarrollo de este modelo, adujo que Icon Colombia y Icon Irlanda suscribieron un contrato de servicios a través del cual la primera se obligó a realizar actividades de investigación y desarrollo experimental en favor de la primera, asumiendo la oportunidad económica y los riesgos de mercado del trabajo derivado del contrato. Manifestó que, tal como se lee en la Agenda B del contrato, el servicio consiste en el desarrollo, proceso y análisis de estudios clínicos y sus resultados, incluyendo el diseño de la base de datos y la preparación del informe final.

Resaltó que los resultados de los ensayos clínicos por si solos no son suficientes para determinar la seguridad y eficacia del fármaco pues no representan una muestra suficientemente robusta, solo cuando los resultados se recopilan con los de otros países en la base de datos central de Icon Irlanda se puede llegar a una conclusión. Aseveró que los datos recopilados por Icon Irlanda de Icon Colombia se utilizan fuera de Colombia 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)* los organismos reguladores utilizan los datos para decidir si aprueban o no el medicamento. Por lo anterior, estimó que el servicio era exento de IVA, al ser exportado.

4. Nulidad por interpretación errónea del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y del Decreto 2223 de 2013

Se refirió a la definición de servicio contenida en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, al artículo 420 del Estatuto Tributario, a la noción de exención, al literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y al Decreto 2223 de 2013 para explicar que se cumplieron en su totalidad los requisitos para la procedencia de la exención de IVA por exportación de servicios, conforme con las pruebas aportadas, pues: *i)* el servicio se prestó en el país y *ii)* se consumió exclusivamente en el exterior, además *iii)* el beneficiario del servicio no tenía negocios o actividades en el país y *iv)* no es filial, subsidiaria, sucursal, u otro vinculado económico de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia.

Aseveró que la expresión “*y se utilicen exclusivamente en el exterior*” del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario hace referencia a que el servicio se consuma en el exterior, es decir, que su disfrute integral y exclusivo se dé fuera de Colombia por parte del beneficiario, requisito interpretado erróneamente por la DIAN pues dicha

condición se predica de la sociedad beneficiaria del servicio y no del prestador. Al efecto, citó las sentencias de 20 de marzo de 1998, Exp. 8231, C.P. Germán Ayala Mantilla, del 26 de enero de 2009, Exp. 16165, C.P. Héctor Romero Díaz, y de 28 de noviembre de 2013, Exp. 19527 del Consejo de Estado.

Estimó que es posible considerar que una compañía en Colombia exporta servicios a su vinculado del exterior siempre que el consumo ocurra afuera, pues la vinculación no limita la exención ni desconoce la exportación efectiva de servicios. Aclaró que el hecho de que exista vinculación económica no implica que una sociedad extranjera desarrolle negocios o actividades en Colombia y que para que no opere la exención se requiere que el beneficiario sea el prestador, lo que no ocurre en el caso pues el beneficiario es Icon Irlanda. Es decir, que la simple vinculación económica directa o indirecta no impide la aplicación de la exención.

Reiteró que el servicio contratado, en el caso concreto, se utiliza exclusivamente en el extranjero por Icon Irlanda para beneficio de sus clientes internacionales, por lo que al dar prevalencia a lo sustancial sobre lo formal, el servicio sí tiene la condición de exportado.

Dilucidó que la ley no prohíbe que la empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios suministrados desde Colombia tenga algún tipo de vinculación económica con la empresa prestadora del servicio, lo que taxativamente prohíbe es que el beneficiario del servicio tenga algún tipo de vinculación económica en el país de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia, lo que significa que, en el caso, el beneficiario no podrá ser filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico de Icon Irlanda.

Advirtió que la norma es clara en su tenor literal, el cual no debe desatenderse de conformidad con el artículo 27 del Código Civil, y que la DIAN distorsionó los supuestos de hecho y la realidad fáctica de la sociedad.

Acusó el acto de falsa motivación por cuanto la Administración partió del supuesto errado de que el beneficiario del servicio es la casa matriz de Icon Colombia, que es Icon Holdings, pues, en realidad, el beneficiario es una entidad irlandesa distinta que no tiene participación directa en Icon Colombia. Insistió en que el resultado del servicio fue disfrutado o consumido en el exterior por Icon Irlanda en la preparación de la base de datos final del estudio para los patrocinadores, por estos últimos quienes están por fuera de Colombia y por los organismos reguladores que aprueban los medicamentos. Añadió que la DIAN hizo caso omiso al Concepto Nro. 220-121670 del 3 de octubre de 2009 de la Superintendencia de Sociedades que advierte que la posesión de una inversión directa no indica que una sociedad extranjera realice actividades en Colombia.

Cuestionó el hecho de que la DIAN afirmara que el servicio no era utilizado exclusivamente en el exterior y el argumento de la entidad relativo a que el control sobre la propiedad intelectual de los servicios generase un beneficio para Icon Irlanda, lo cual carece de sentido pues esta entidad no tiene negocios ni desarrolla actividades en el país. Por el contrario, el hecho de que Icon Irlanda tenga el derecho de propiedad intelectual sobre los estudios clínicos demuestra que los servicios se utilizan exclusivamente en el exterior, pues puede disponer de ellos para su aprovechamiento.

Afirmó que la DIAN nunca demostró que Icon Irlanda haya obtenido rentas por dichos servicios y que, además: *i)* Icon Irlanda nunca revendió ni ha revendido los datos que son enviados por Icon Colombia a empresas colombianas, *ii)* en el contrato suscrito por ambas partes se demuestra que Icon Irlanda compila y organiza la información proveniente de otras subsidiarias junto con la que proveen las distintas sucursales de Icon Holdings ubicadas en varios países del mundo y la entrega a sus clientes, que son empresas ubicadas fuera de Colombia, y *iii)* durante el año 2012, el 100% de los ingresos por el desarrollo de esta actividad son facturados por Icon Colombia a Icon Irlanda y no existe ninguna factura que se haya expedido a nombre de un tercero. Al respecto, citó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 21 de octubre de 2015.

5. Vulneración al debido proceso por falta de valoración de las pruebas

Acusó a los actos de ser violatorios del debido proceso al rechazar de plano el certificado del representante legal de Icon Holdings a través del cual se demuestra que los servicios prestados por Icon Colombia son utilizados y consumidos exclusivamente en el extranjero por el beneficiario del servicio, a pesar de que esta certificación es la prueba idónea para demostrar este hecho.

Se refirió al derecho al debido proceso y a su contenido, con base en las sentencias C-1201 de 2003 y C-469 de 2015 de la Corte Constitucional y doctrina, para establecer que el funcionario administrativo debe tener en cuenta las pruebas aportadas, realizar un análisis racional de estas, el cual debe exteriorizar.

6. Precedente de primera instancia

Resaltó que el Juzgado 41 Administrativo de Bogotá profirió fallo en primera instancia, en el marco del expediente 2018-00025, en litigio con idénticos supuestos fácticos y normativos, en favor de la sociedad, en donde advirtió que de la lectura del contrato no se puede intuir que el servicio era consumido en Colombia.

7. Falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración

Citó el artículo 711 del Estatuto Tributario sobre el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión que impide incluir hechos nuevos en este último acto. En el caso, estimó que se violó dicho principio por cuanto la DIAN argumentó que Icon Irlanda asumía la totalidad de los costos y recibía los ingresos generados por los servicios prestados y que encontró probado que se suscribió un contrato entre la casa matriz y el patrocinador cuyo término estaba establecido hasta el 31 de diciembre de 2009, pero que no obraba en el expediente documento que demostrara su renovación o prorroga por el periodo investigado, hecho que no fue objetado con ocasión de la emisión del requerimiento especial, lo cual vulnera, además, el debido proceso.

Precisó que esta circunstancia fue reconocida por la DIAN, pues al resolver el recurso de reconsideración afirmó que la liquidación oficial de revisión incluyó un nuevo argumento. Luego, citó en apoyo las sentencias del 4 de septiembre de 2008, exp. 16069 y de 12 de junio de 2008, exp. 16037 del Consejo de Estado.

8. Aplicación indebida del artículo 647 del Estatuto Tributario por no se cometió una infracción que diera lugar a la imposición de la sanción por

inexactitud.

Respecto a la sanción por inexactitud, afirmó que no se configuró el hecho sancionable por cuanto la información registrada por la sucursal en la declaración fue veraz, correcta y completa y los ingresos, costos y deducciones cumplen los requisitos de la ley. Invocó las sentencias del 25 de octubre de 2006 (exp. 15282, C.P. María Inés Ortiz Barbosa), del 25 de septiembre de 2008 (exp. 16105, C.P. Héctor J. Romero Díaz), del 29 de abril de 2010 (exp. 1686, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 22 de marzo de 2011 (exp. 17286, C.P. Hugo Fernando Bastidas) del Consejo de Estado. Agregó que la sanción es improcedente cuando el hecho sancionable derive de la falta de acreditación de requisitos formales, con base en jurisprudencia del Consejo de Estado, y que se configuró una diferencia de criterios en el derecho aplicable. Adujo que no se configuró lesividad pues la sociedad cumplió con sus obligaciones tributarias.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos³:

Frente a la **falta de competencia**, se refirió a los artículos 21 y 40 del Decreto 4048 de 2008 que establecen la competencia funcional de la de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica y asigna la posibilidad de conocer recursos de reconsideración con cuantía superior a 5.000 UVT. Ilustró que, en el caso, la cuantía era de \$213.124.000, equivalente a 6.689 UVT (con la UVT del año 2017, época en que se profirió la liquidación de revisión), por lo que la Subdirección referida era competente para resolver el recurso.

Sobre la **procedencia de la exención del IVA por la exportación de servicios**, expuso que el hecho de que el servicio sea utilizado por empresas o personas con negocios o actividades en Colombia implica el incumplimiento de la exigencia de que el servicio se consuma exclusivamente en el exterior.

Explicó que el requisito relativo al consumo exclusivo en el exterior presenta problemas de interpretación. Se refirió a las sentencias del 10 de octubre de 2007 (exp. 15839), de 4 de marzo de 2010 (exp. 16626) y del 16 de septiembre de 2011 (exp. 17879) del Consejo de Estado, y al Concepto Nro. 71160 de 2010 de la DIAN y afirmó que estos pronunciamientos se refieren a operaciones entre personas distintas y no entre subordinados.

Sobre la exigencia de que el destinatario del servicio no tenga negocios ni actividades en Colombia, trajo a colación los incisos 4 y 5 del artículo 2.10.2.6.11 del Decreto 1080 de 2015, para concluir que los presupuestos que debe cumplir el destinatario del servicio para que opere la exención son: *i)* no ser residente para efectos fiscales, *ii)* el no residente receptor del servicio no puede trasladar el servicio a ningún vinculado económico ubicado en Colombia, utilizando el servicio exclusivamente en el exterior, *iii)* pueden tener vinculación económica simple con el país, y *iv)* la empresa importadora no puede tener vinculación económica fuerte con alguna persona natural o jurídica en Colombia.

³ Samai. Índice 2. PDF "6_ED_CONTESTACI_06CONTESTACION DEMA(.pdf) NroActua 2"

Expuso que, si bien el reglamento abre la puerta para establecer que el servicio exportado es exento así se trate de una operación entre vinculados, existe una

limitante, que si se trata de una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz, de la empresa del exterior, no se aplica la exención. Por lo cual, los incisos 4 y 5 del artículo 2.10.2.6.11 del Decreto 1080 regulan dos vinculaciones económicas distintas: una simple y una fuerte. Se refirió a los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario y argumentó que las operaciones entre vinculados económicos simples están por fuera de los supuestos de estas dos normas y se realizan entre dos entes societarios completamente distintos, desligados el uno del otro, salvo por el numeral 9 del artículo 450 del Estatuto Tributario.

Resumió que la vinculación económica simple es la misma del inciso 4 del artículo 2.10.2.6.11 del Decreto 1080 de 2015, mientras que la fuerte es aquella del inciso 5 del mismo ordenamiento.

Relató que lo que busca el Estado con la exención de IVA por exportación de servicios es no exportar impuestos para que los servicios sean más competitivos en el mercado internacional y que el llamado a pagar el tributo sea un sujeto con negocios o actividades en Colombia, por lo cual la prestadora del servicio tendrá un servicio exento con IVA susceptible de devolución y/o compensación, mientras que el adquirente ahorra dinero.

Presentó cuadro con los beneficios y deberes derivados de operaciones entre vinculados económicos simples y fuertes. Frente a las primeras concluyó que se realizan entre dos personas distintas y cada uno obtiene sus beneficios por separado y cumple sus deberes en forma independiente, mientras que en las segundas hay una transacción entre una misma sociedad cuyos beneficios son concurrentes y no se cumplen deberes de suerte que la sociedad importadora termina retornando ese servicio al momento de materializarse su uso.

Insistió en que la vinculación económica fuerte está llamada a romper la exención del artículo 481 del Estatuto Tributario, por lo cual debe verificarse si los entes societarios que realicen operaciones tienen o no vinculación fuerte, y en caso de que no, si la exportadora tiene con algún tercero un vínculo económico fuerte, circunstancias que ilustra con ejemplos.

Aduce que, si bien el Consejo de Estado y los conceptos de la DIAN permiten la contratación de servicios entre vinculados económicos pues lo relevante es verificar la utilización exclusiva en el exterior, no desarrollan un análisis a fondo sobre la vinculación económica.

Indicó que en el expediente están probados los siguientes hechos: *i)* la sociedad matriz de Icon Irlanda y Icon Holdings es Icon Plc, *ii)* la sociedad Icon Irlanda es una subordinada - filial de Icon Plc, de acuerdo a lo establecido en el artículo 260-1 numeral 1, *iii)* la sociedad Icon Colombia es una subordinada - subsidiaria de Icon Plc, de acuerdo a lo establecido en el artículo 260-1 numeral 1, y *iv)* 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, de acuerdo a lo establecido en el artículo 260-1, numeral 5, del Estatuto Tributario por lo cual no procede la exención al incumplirse el requisito sustancial del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario ya que los beneficios concurren.

Descartó el cumplimiento del requisito consistente en que el servicio se disfrute exclusivamente en el exterior al verificarse la vinculación económica fuerte, lo que

implica que el servicio se devuelve a Colombia, como se advierte de la cláusula de la AGENDA B del contrato, en contravía de la certificación anexada.

Añadió que en el expediente no obra prueba de la elaboración del servicio prestado, la forma de materialización del mismo en el exterior, documentos que comprueben la entrega del servicio conforme al objeto social que figura en el certificado, así como tampoco se logra verificar de qué manera se realiza la exclusión de Colombia toda vez que de la certificación que aporta el demandante como prueba del quinto requisito sustancial, no se observa advertencia alguna a Icon Irlanda de que ese servicio debía utilizarse exclusivamente en el exterior.

Frente a **la indebida valoración probatoria**, advirtió que las pruebas se valoraron debidamente y que la modificación de la declaración obedece al incumplimiento del requisito de vinculación económica sobre lo que no hay discusión alguna, pues incluso obra documentación comprobatoria de precios de transferencia.

En cuanto al **precedente del fallo del Juzgado 41 Administrativo de Bogotá**, aludió que solo constituyen precedente los pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales de cierre y de la Corte Constitucional.

Sobre **la violación al principio de correspondencia**, aseveró que no existió por cuanto tanto el requerimiento como la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, van encaminadas a demostrar que el demandante no cumple con los requisitos del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y su decreto reglamentario en el sentido de que la utilización exclusiva en el exterior la va hacer una persona jurídica sin negocios en Colombia.

En torno a la **sanción por inexactitud**, insistió en que está demostrado que el contribuyente no tenía derecho a la exención y, por ende, lo declarado no corresponde a la realidad de sus operaciones y no se configuró una diferencia de criterios pues la norma es clara.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones⁴:

Explicó que el principio de correspondencia protege el derecho de defensa y el debido proceso para que las glosas objeto de modificación conserven identidad entre el requerimiento especial y en la liquidación oficial. Advirtió que en el requerimiento especial se propuso el rechazo de ingresos brutos por exportaciones de servicios, los cuales se adicionarían como ingresos brutos por operaciones gravadas, hechos y argumentos acogidos en la liquidación oficial de revisión. Agregó que en la liquidación oficial de revisión no incluyó un hecho nuevo, sino por el contrario, fueron incluidos mejores argumentos para mantener el rechazo propuesto. Dichos argumentos fueron mejorados en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, lo que no desconoce el principio de correspondencia.

Respecto a la falta de competencia de la dependencia que profirió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, aseveró que, a la fecha de su expedición (28

⁴ Samai Tribunal, índice 26. PDF: "15_SENTENCIA(.PDF) NroActua 26"

de agosto de 2018), la norma aplicable era el Decreto 4048 de 2008, pues las modificaciones efectuadas al artículo 560 del Estatuto Tributario solo empezaron a

regir una vez el Gobierno Nacional expidiera el decreto de estructura funcional, lo que aconteció en 2020. Por lo cual, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos sí tenía competencia para expedir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración por cuanto la cuantía era superior a 5.000 UVT (equivalente a 6.427 UVT).

Respecto a la procedencia de la exención, se refirió a la definición de servicio del literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario, al literal c) del artículo 481 *ibidem* y a los artículos 1 y 2 del Decreto 2233 de 2013 y estimó que la exención de IVA por exportación de servicios procede siempre que: *i)* los servicios sean prestados en Colombia, *ii)* el destino del servicio sea utilizado exclusivamente el exterior, y *iii)* el servicio sea utilizado o consumido exclusivamente en el extranjero por empresa o personas sin negocios o actividades en el país.

Resaltó que el Decreto 2233 de 2013 define qué se debe entender como beneficiario del servicio, siendo este las empresas o personas sin negocios o actividades en el país 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.

Estimó que la norma reglamentaria acepta la ocurrencia de la contratación de servicios entre vinculados económicos, imponiendo la limitante encaminada a no permitir que el vinculado económico que presta el servicio, utilice o se beneficie en alguna medida del servicio contratado por su relacionada en el exterior, toda vez que éste debe ser exportado y utilizado fuera del territorio nacional, tal como lo reconoció el Consejo de Estado y la DIAN⁵.

Aseguró que no hay discusión sobre la vinculación económica del proveedor del servicio y su contratante, pues está debidamente probado que Icon Plc es la matriz y ejerce control sobre Icon Irlanda y Icon Holdings y que Icon Colombia es sucursal de esta última. No obstante, destacó que el contratante del servicio y los demás vinculados no tenían negocios directos o cualquier otra actividad en Colombia, por lo que la exención era procedente.

Así mismo, encontró demostrado que se suscribió contrato de manera previa con los patrocinadores para proveerles la información recopilada por las compañías en los territorios, para lo cual la sucursal fue contratada para el procesamiento y/o análisis, revisión y examinación de los datos del estudio clínico, y una vez compilado el informe, este se debía enviar a Icon Irlanda por cuanto en el contrato quedó taxativamente señalado que *“el servicio proveído bajo este contrato será usado exclusivamente en el extranjero”*. Añadió que no obraba prueba de que los proveedores fueran vinculados de Icon Colombia ni que tuvieran actividades en el país.

Adujo que la DIAN aceptó, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, que la vinculación económica entre las partes no impide la aplicación del beneficio tributario.

5 Sentencias del 28 de noviembre de 2013, exp. 19527, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 30 de agosto de 2017, exp. 19421, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y el Concepto Nro. 59714 de 2014 de la DIAN.

Luego, con base en las certificaciones del representante legal de Icon Colombia y

de Icon Irlanda y el contrato del 05 de junio de 2009, encontró probado que los servicios de estudios clínicos desarrollados en Colombia fueron prestados para ser utilizados exclusivamente en el exterior, y que, durante los meses de enero y febrero de 2013, Icon Colombia prestó servicios de estudios clínicos a la principal, para con base en ello construir un estudio clínico global que se proporciona al patrocinador, quien a su vez con esta información decide si presenta o no solicitudes a las autoridades regulatorias. De lo anterior, está demostrado que “el usuario final de los datos recolectados durante el estudio clínico es la FDA o un organismo regulador similar, todos ubicados fuera de Colombia”⁶; es decir, el servicio prestado por la sucursal a Icon Irlanda se usó por terceros única y exclusivamente en el exterior, por lo que cumple con el literal c) del numeral segundo del artículo 2 del Decreto 2223 de 2013. Añadió que la DIAN no desvirtuó las certificaciones.

No condenó en costas al no encontrarlas demostradas en el proceso.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente⁷:

La entidad recurrente expuso el contenido del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y trajo a colación el Decreto 2223 de 2013.

Adujo que no es de recibo que la sentencia determinase que Icon Colombia y Icon Irlanda no tuviera negocios directos o que esta última no tuviera actividad en Colombia, por cuanto ello desconoce de manera flagrante la relación económica y la estructura del grupo empresarial que existe entre ellos, que está demostrado y que aceptó la demandante y el Tribunal.

Trajo a colación la investigación de los autores Medina y Castro⁸ y los incisos cuarto y quinto del artículo 2.10.2.6.11 del Decreto 1080 de 2015, que recopiló el artículo 1 del Decreto 2223 de 2013, y reiteró los requisitos expuestos en la contestación de la demanda para la procedencia de la exención con el fin de resaltar que la vinculación económica a la que hacen referencia los incisos cuarto y quinto del reglamento no son iguales, pues el primero se refiere a una vinculación directa y el segundo a una indirecta.

Explicó que todas las operaciones que se encuentren bajo los presupuestos de los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario son vinculados económicos directos, es decir, que son operaciones entre entes societarios que no son desligados uno del otro o que son operaciones entre una misma sociedad o entre sociedades que tengan capacidad de decisión sobre la otra. Por su parte, las operaciones entre vinculados económicos indirectos son aquellas que se realizan entre entes societarios desligados el uno del otro.

Reiteró las características de las operaciones entre vinculados económicos directos e indirectos expuestas en la contestación de la demanda para insistir en que Icon Irlanda y Icon Colombia son vinculados económicos directos, pues Icon Irlanda,

⁶ Samai Tribunal, índice 26. PDF de la sentencia. Página 30.

⁷ Samai Tribunal, índice 29. ZIP “26_RECIBEMEMORIALES_APELACION_DE_SENTENC(.zip) NroActua 29”

⁸ La DIAN identifica la publicación así: “Aspectos internacionales del IVA: especial referencia a los servicios” del año 2017.

como sucursal de Icon Plc, ejerce control y sí tiene actividades en Colombia por

medio de Icon Colombia. Expuso que, en su sentir, se debe anexar otro presupuesto para la procedencia de la exención y es que no puede existir vinculación económica directa.

Cuestionó que la sentencia afirmara que la Administración aceptó que la exención era procedente aun cuando existe una vinculación económica, pues lo que quiso decir la DIAN en los actos acusados es que la vinculación económica tiene varios matices y que hay que estudiar el caso en concreto y sus situaciones fácticas.

Afirmó que, para el Tribunal, la DIAN negó la exención únicamente con fundamento en la vinculación económica entre Icon Colombia y Icon Irlanda. Sin embargo, sostuvo que esto no es cierto y que en realidad se expuso que el beneficio tributario procede siempre que se cumplan los requisitos legales. Así, afirmó que, ante el supuesto del inciso 4 del decreto reglamentario, la vinculación económica no sería un requisito *sin qua non*. En cambio, ante el inciso 5, la vinculación económica sí sería un requisito *sine qua non* que impide aplicar la exención del IVA. De esta forma, calificó de apresurada la conclusión del Tribunal sobre el hecho de que la vinculación económica no es requisito *sine qua non* para la procedencia de la exención y desatiende los demás argumentos expuestos a lo largo de los actos acusados.

Manifestó su desacuerdo frente a la premisa de la sentencia de primera instancia, según la cual lo importante es la utilización exclusiva del servicio en el exterior y no la vinculación económica.

Insistió en que, en el inciso 5 del artículo 1 del Decreto 2223 de 2013, la ausencia de vinculación económica directa sí es un requisito indispensable para que proceda la exención de IVA por cuanto el tratamiento preferencial obedece a la lógica económica de no exportar impuestos a fin de que los bienes y servicios sean competitivos en el mercado internacional, y que, en últimas, el llamado a pagar el impuesto a las ventas sea solo un sujeto residente fiscal en Colombia o quien realice negocios o actividades en Colombia. Agregó que las sentencias relacionadas por el Tribunal y emitidas por el Consejo de Estado hacen referencia a operaciones entre vinculados indirectos y no directos.

Recalcó que tampoco se cumple la exigencia de que el servicio se consuma exclusivamente en el exterior, pues la operación se realizó entre vinculados directos, es decir, entre una misma persona, por lo cual el uso del servicio se estaría dando en Colombia. Indicó que en la Agenda B del contrato se pactó una cláusula que es adversa a la certificación presentada por la sucursal, toda vez que evidencia que en algún momento el beneficiario del servicio exportado sería, potencialmente, además de la compañía matriz (Icon Irlanda), la propia sucursal y/o sus clientes internacionales, verificándose así que el servicio exportado no sería utilizado o consumido exclusivamente en el exterior. Añadió que la suma de estas dudas e indicios son prueba suficiente para determinar que la utilización del servicio no tiene lugar en el exterior.

Concluyó que: *i)* a la fecha no existe sentencia del Consejo de Estado que trate de operaciones realizadas entre subordinados o matriz y subordinado, *ii)* la interpretación sistemática de las normas conlleva a concluir que la vinculación económica es requisito *sine qua non* para que proceda la exención, y *iii)* en el caso concreto, hay una operación entre vinculados directos, en virtud de la cual se

entiende incumplido el requisito de utilización exclusiva en el exterior, aunado a la

duda que genera el contrato en su cláusula B.

Anexó documento de tesis de autoría del apoderado sobre el tema.

Oposición a la apelación

La demandante no presentó oposición a la apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA del bimestre 6° del año gravable 2012 presentada por Icon Colombia.

De forma preliminar, se advierte que, aunque la apelante (al igual que la actora y el Tribunal) invocó como aplicable el literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario y el Decreto 2223 de 2013, estas normas no estaban vigentes para el periodo fiscalizado (6° bimestre de 2012). En consecuencia, los cargos de la apelación serán analizados con base en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, para entonces modificado por el 62 de la Ley 1111 de 2006, y el Decreto 1805 de 2010, por ser las normas que rigen este caso.

Hecha esta precisión, se evidencia que el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario estableció lo siguiente:

«ART. 481. BIENES QUE CONSERVAN LA CALIDAD DE EXENTOS. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución de impuestos:

(...)

e) También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito 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. (...).».

Por su parte, el artículo 1 del Decreto 1805 de 2010 dispuso que se considerarían exentos del impuesto sobre las ventas, entre otros: *“1. Los servicios prestados en Colombia para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en el país, sin desplazamiento del prestador o proveedor del servicio”.*

Además, el párrafo del artículo 1 del reglamento estableció que se entiende por empresas sin negocios o actividades en Colombia a *“las empresas o personas domiciliadas o residentes en el exterior que, no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiarios directos de los servicios prestados en el país para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior”* y que *“En consecuencia, la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario a que hace referencia el numeral 1 del presente artículo, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país, de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia.”* (Resaltado propio).

Como se advierte de la norma transcrita, la sola existencia de una vinculación económica no implica una prohibición automática a las transacciones dichas entre

empresas ni impiden acceder al beneficio tributario. Por el contrario, lo que busca el reglamento es evitar esquemas en los cuales el beneficio se redireccione, por conducto de filiales, sucursales y similares, a Colombia, burlando el propósito último de la exención, cual es que el consumo que tenga lugar en el exterior, se grave allí y no en territorio nacional, por lo cual lo relevante es determinar que el disfrute del servicio no tenga lugar en Colombia.

Al respecto, en la sentencia del Consejo de Estado de 25 de septiembre de 2019, Exp. 22861, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, la Sala sostuvo:

“La Sala reitera que, de conformidad con la citada norma, «la exención por exportación de servicios no se aplicará cuando quien resulte beneficiado con el servicio prestado desde Colombia sea un vinculado económico, situado en Colombia, de la entidad contratante del exterior. Con esa fórmula se restringe la posibilidad de que la exención cobije servicios que, directa o indirectamente, utilice el contratante en el territorio colombiano; pero en ningún sentido impide la disposición que entre el contratante en el exterior y el prestador de los servicios en Colombia exista vinculación económica».

*Como los cargos de la apelante se refieren a la vinculación económica (no probada ni debatida en el proceso) entre la entidad contratante de los servicios en el exterior y la prestadora de los servicios en Colombia, no están llamados a prosperar, pues la demostración que exige el parágrafo del artículo 1º del Decreto 1805 de 2010 para negar la exención, consiste en que se evidencie que **quien contrató los servicios los puso a disposición de un vinculado económico suyo en Colombia, para que este los utilice o aproveche en el país, cuestión sobre la cual no recae la argumentación de la demandante ni los medios de prueba obrantes en el expediente.**” (Se resalta).*

De allí que la jurisprudencia de la Sala, en reiteradas oportunidades⁹, ha precisado las condiciones de acceso a la exención: *i)* que los servicios se presten en el territorio nacional, *ii)* que se utilicen exclusivamente en el extranjero, de suerte que no hay lugar a la exención cuando el beneficiario del servicio se sitúe en Colombia, como contratante o como vinculado económico de este, y *iii)* que se cumplan los requisitos fijados en el reglamento.

Frente al segundo requisito, esto es la utilización exclusiva en el extranjero, la Sección, en sentencia de 30 de agosto de 2017, Exp. 19421, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, precisó:

“De acuerdo con lo anterior, la norma exige que la utilización con la plena disposición del producto del servicio, ocurra integralmente en el exterior, es allí donde debe darse el beneficio, provecho o utilidad del servicio prestado en el territorio nacional.

Y es que, como lo ha señalado la Sala, la verdadera finalidad y alcance de la exención es que el servicio prestado tenga realmente la condición de “exportado”, y esta sólo se configura cuando el fruto del servicio recibido se materializa fuera del territorio nacional.

Doctrinariamente, frente al requisito objeto de análisis, se ha precisado que “la utilización de un servicio es un verbo que se predica del destinatario y se relaciona con el hecho de disfrutar el resultado de la actividad desarrollada por el prestador”, por lo que “el momento de utilización que ha de servir de referencia para la aplicación de la norma debe ser el instante en el cual el destinatario cuenta con la disponibilidad del servicio”.

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias de 4 de marzo de 2021, Exp. 22282, C.P. Milton Chaves García; de 26 de noviembre de 2020, Exp. 23366 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; de 25 de septiembre de 2019, Exp. 22861, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; de 5 de marzo de 2015, Exp. 19093, C.P. Hugo Fernando Bastidas, y de 14 de junio de 2012, Exp. 18407, C.P. William Giraldo Giraldo; entre otras.

Ahora, según la DIAN, el parágrafo del Decreto 1805 de 2010 (replicado en los incisos 4 y 5 del artículo 1 del Decreto 2223 de 2013, a los que alude la recurrente)

diferencia la vinculación económica directa e indirecta. Sin embargo, la Sala advierte que la norma referida no distingue tipos de vinculación económica, a efectos de aplicar la exención del impuesto sobre las ventas, ni mucho menos habilita o proscribire su aplicación de acuerdo con el tipo de vinculación que se configure. Recuérdese que donde la ley no distingue, al intérprete no le es dado hacerlo.

Además, de una lectura atenta de la norma, y con base en la interpretación gramatical, se concluye que los dos incisos que componen el párrafo del artículo 1 del Decreto 1805 de 2010 son complementarios. En efecto, el segundo inciso, contrario a regular un supuesto de hecho disímil a la del primero, lo explícita, de allí que se utilice la expresión "*En consecuencia*".

En esencia, lo que quiso significar la norma fue que las empresas domiciliadas en el exterior podían ser beneficiarias de la exención siempre que el disfrute del servicio se produjera en el extranjero, por lo cual, aclara que la vinculación económica desdibuja la procedencia del tratamiento especial cuando el beneficiario sea una filial, subsidiaria, sucursal, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país, **y** goce o disfrute de ese servicio en Colombia. De suerte que el elemento determinante no es que haya vinculación económica, ni mucho menos su tipología, sino el lugar de disfrute o consumo del servicio, lo cual se compadece con el objetivo de política fiscal perseguido por el legislador, cual es que el impuesto se cause en el lugar de consumo.

En virtud de lo expuesto, la distinción que realiza el apelante frente a los tipos de vinculación resulta artificial al cotejarla con el reglamento, pues la propia norma indica que la vinculación económica no es impedimento para que proceda la exención, tal como lo ha expuesto la Sala previamente. En consecuencia, los argumentos relativos a la vinculación directa e indirecta no tienen cabida, ni mucho menos la defensa del apelante en torno a la no aplicación de los fallos de esta Sección que, presuntamente, no se pronunciaron sobre la vinculación directa.

El abogado de la demandada aportó, como anexo al recurso, una tesis de su elaboración con el fin de exponer los motivos por los que considera jurídicamente procedente distinguir la vinculación económica directa e indirecta frente al artículo 1 del Decreto 2223 de 2013, recopilado por el Decreto 1080 de 2015. Al respecto, la Sala destaca que dicho documento no constituye una prueba documental en la medida que su objetivo no es acreditar un hecho pertinente y útil para decidir este caso, sino solo exponer algunos conceptos jurídicos que la parte demandada considera aplicables para este caso.

De otro lado, se observa que la tesis referida corresponde a una disertación académica contentiva de la opinión del abogado de la demandada sobre la vinculación económica en la exención que no tiene virtualidad de incidir en la decisión del litigio como prueba, al no tener fuerza vinculante a la luz del artículo 230 de la Constitución, ni aval jurisprudencial o normativo, de acuerdo con lo expuesto previamente.

Ahora, para determinar si el servicio fue aprovechado en Colombia, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia del 25 de mayo del 2023, exp. 27131, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, donde se resolvió un caso idéntico al de la referencia.

Precisado lo anterior, observa la Sala que los antecedentes ponen de presente las siguientes pruebas:

- [?] En el extracto del anexo de la estructura del Grupo Icon¹⁰, se advierte que Icon Plc (Irlanda) es la compañía matriz del grupo empresarial, y posee: *i*) el 100% de participación en Icon Holdings Unlimited Company, quien a su vez posee el 100% de Icon Holdings propietaria en un 100% de Icon Colombia, y *ii*) el 87% de participación en Icon Irlanda.
- [?] Del Acuerdo de exportación de servicios¹¹, suscrito el 5 de junio de 2009, se evidencia que las partes del contrato son *i*) Icon Irlanda como principal, *ii*) Icon Colombia como proveedor y *iii*) Icon Research LP (EEUU), Icon Clinical Research, Icon Clinical Research Ru Limited (Reino Unido) y Icon Japan KK (Japón), como compañías SBD¹². Adicionalmente, se menciona que:
- (a) Las compañías SBD y la principal prestan servicios de investigación y desarrollo clínico a nivel mundial a miembros de industrias farmacéuticas, biotecnológicas y de dispositivos médicos.
 - (b) La principal y las compañías SBD suscribieron contratos con patrocinadores.
 - (c) Las compañías que intervienen en el contrato hacen parte del Grupo Icon.
 - (d) La principal ha acordado con el proveedor licenciarle la propiedad intelectual.
 - (e) Ni la principal ni las compañías SBD tienen negocios directos o cualquier otra actividad en Colombia, ni tienen subsidiarias o intereses en el proveedor.
 - (f) El Apéndice A describe los servicios clínicos en los siguientes términos:

“Sin limitación, los Servicios clínicos” deberán incluir:

La realización de estudios clínicos, la recolección, procesamiento y análisis de los resultados de los estudios clínicos, incluyendo el diseño de Bases de datos y la preparación del informe final del estudio clínico (...).” (subrayado propio)
 - (g) El Apéndice B describe los servicios del proveedor como sigue:

“Sin limitación, los “Servicios del Proveedor” deberán incluir:

La conducción y supervisión de los estudios clínicos que se realizan en el Territorio, (...). El Proveedor entiende, y la Principal y las compañías SBD reconocen que los Servicios prestados bajo este acuerdo se utilizaran exclusivamente en el extranjero por la Principal y/o las compañías SBD para sus clientes internacionales.”
- [?] El diagrama de transacciones de la compañía¹³ explica que los datos recolectados por la sucursal en Colombia de los ensayos clínicos son remitidos a Icon Irlanda que proporciona una base de datos a los patrocinadores globales, quienes deciden si solicitan la aprobación para un nuevo medicamento, de lo cual dan cuenta, además, el Acuerdo Maestro de Proveedor Externo aportado con la demanda¹⁴ y el certificado del director de Icon Irlanda¹⁵, que señala que Icon Irlanda no desarrolla actividades en Colombia.
- [?] El certificado de la representante legal de la sucursal da fe de que los estudios se realizaron enteramente en Colombia.¹⁶
- [?] Icon Colombia expidió las Facturas de Venta Nros. 072 y 073 a cargo de Icon Irlanda por valor total de \$666'009.808 con el siguiente concepto: *“Gastos de Investigaciones Clínicas incurridos por su cuenta a noviembre de 2012, ingresos exentos de IVA GBM Según*

¹⁰ Samai, índice 2, PDF: “3_ED_ANEXOSDEM_03ANEXOS(.pdf) NroActua 2” Fls. 56 a 58

¹¹ *ibidem*. Fls. 10 a 55

¹² Las compañías SBD son definidas en el contrato como aquellas *“Compañías de Desarrollo de Ventas y Negocios dentro del Grupo ICON, como se describe en el Apéndice F del presente Acuerdo”*. Cfr. *Ibidem*. Fl. 17.

¹³ *Ibidem*. Fl. 60.

¹⁴ *Ibidem*. Fls. 62 a 90.

¹⁵ *Ibidem*. Fls. 104 y 105.

¹⁶ Expediente físico. Cuaderno Principal. Folio 71.

Contrato con número de REGISTRO EXS-2910585 de Noviembre 4 de 2009”. Así mismo, obra la Factura de Venta Nro. 074 por el mes de diciembre¹⁷.

- [?] La demandante aportó el Extracto del Registro de Ensayos Clínicos de los EEUU, donde

consta que Colombia y otros países participan desde el 13 de julio de 2011 en la investigación de eventos cardiovasculares para el patrocinador Eli Lilly and Company¹⁸.

Descendiendo al caso concreto, encuentra la Sala acreditado lo siguiente:

- ❑ El servicio se prestó en territorio nacional. A partir del objeto del contrato y del certificado de la representante legal de la sucursal es dable concluir que los estudios clínicos se realizaron enteramente en territorio colombiano, por lo cual, el primer requisito se encuentra acreditado.
- ❑ El servicio se utilizó exclusivamente en el extranjero, aun cuando fue contratado por partes vinculadas. En el expediente se encuentra demostrado que las partes del contrato eran vinculadas económicas, al tener una casa matriz común. Con todo, lo relevante es establecer el lugar en donde se materializó el beneficio o consumo del servicio.

El contrato de prestación de servicios fue suscrito entre Icon Irlanda y Icon Colombia, según indica el Apéndice A, para la *“realización de estudios clínicos, la recolección, procesamiento y análisis de los resultados de los estudios clínicos, incluyendo el diseño de Bases de datos y la preparación del informe final del estudio clínico.”* Nótese que los patrocinadores tienen la relación contractual con la compañía irlandesa pero no con la actora. En ese sentido, son ajenos a la relación contractual. Asimismo, el objeto del contrato está delimitado y se centra en la realización de los estudios clínicos con la presentación del informe final, el cual se entrega al contratante en Irlanda quien, a su vez, lo distribuye a los patrocinadores.

A partir de lo expuesto, Icon Colombia prestó el servicio *«desarrollo de estudio clínico»* que, una vez es recopilado por Icon Irlanda, se entrega a un tercero del cual no existe prueba de que sea un vinculado con Icon Colombia. Sobre este aspecto, la DIAN no probó que ese tercero tenga actividades en Colombia, respecto al suministro de recolección, proceso y análisis de bases de datos clínicas. Según se advierte, este tercero, con fundamento en el servicio global suministrado por Icon Irlanda, desarrolla una actividad posterior, cual es el sometimiento de los datos recopilados a control ante una entidad ubicada fuera de Colombia.

No puede pretender la Administración atar el beneficio del servicio a la eventual puesta en marcha de negocios en Colombia, con base en el Apéndice B (llamado Agenda B por la apelante) del contrato, pues ello es un hecho incierto que depende de la voluntad de un tercero ajeno al negocio jurídico. En todo caso, se destaca que, como consta en la transcripción antes hecha, el Apéndice B señala que el servicio sería utilizado exclusivamente en el extranjero por la principal (Icon Irlanda) y por las compañías SBD (que están ubicadas en EEUU, Reino Unido y Japón) y no por la sucursal de Colombia, de tal forma que la interpretación de la cláusula por parte de la DIAN no es la adecuada.

¹⁷ Ibidem. Fls. 106 a 108.

¹⁸ Ibidem. Fls. 110 a 114.

Para la Sala, aunque la DIAN alega que reclasificó los ingresos reportados a servicios gravados porque la demandante no probó que el servicio prestado fuera utilizado exclusivamente en el exterior, lo cierto es que no aportó prueba

que permitiera determinar que el servicio aludido retornara al país.

Por lo anterior, se reitera que el segundo requisito se cumple pues el disfrute del servicio se dio en el exterior, sin que este demostrado que hubiese retornado a Colombia. En este punto, se insiste en que la vinculación económica no desvirtúa la procedencia de la exención pues el contratante, a pesar de ser vinculado, no se beneficia del servicio en el país.

- ❓ Como quiera que la DIAN no controvertió otros requisitos, basta con tener por desvirtuados los argumentos referidos al beneficio y la vinculación económica para concluir que se está en presencia de una exportación de servicios exenta. Sin perjuicio de lo anterior, se insiste en que obra en el expediente certificado de la representante legal de la sucursal donde certifica que los estudios se realizaron enteramente en Colombia.

Por lo expuesto, la Sala encuentra que en este caso se cumplen con los requisitos previstos en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y del artículo 1 del Decreto 1805 de 2010 para que proceda la exención del impuesto sobre las ventas.

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 17 de febrero de 2022, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. No condenar en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

<i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidenta	<i>Ausente con permiso</i> STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
<i>(Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA	<i>(Firmado electrónicamente)</i> WILSON RAMOS GIRÓN