



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., ocho (8) de junio de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2019-00003-01 (26406)  
**Demandante:** ICON HOLDING CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** IVA Bimestre 1 de 2013. Reclasificación de ingresos. Servicios prestados al exterior

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 18 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

«**PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad** de la Resolución No. 322412017000158 del 4 de septiembre de 2017, por medio de la cual fue proferida Liquidación Oficial de Revisión por el primer bimestre de 2013 de IVA; y de la Resolución No. 992232018000086 del 28 de agosto de 2018, que confirmó la anterior 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 **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas de fecha 21 de marzo de 2013, presentada por la sociedad Icon Holdings Clinical Research International Limited Sucursal Colombia, correspondiente al primer bimestre de 2013.

**TERCERO.** No se condena en costas ni agencias en derecho a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva [...]».

**ANTECEDENTES**

El 21 de marzo de 2013, ICON HOLDING CLINICAL RESEARCH INTERNATIONAL LIMITED SUCURSAL COLOMBIA -en adelante Icon Colombia- presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 1 del año 2013, en la que registró ingresos brutos por operaciones gravadas de \$0, ingresos brutos por exportación de servicios de \$956.572.000, impuesto a cargo por operaciones gravadas de \$0 y saldo a favor de \$37.697.000<sup>1</sup>.

Previo Requerimiento Especial 322402016000175 del 7 de diciembre de 2016 y respuesta al mismo, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412017000158 del 4 de septiembre de 2017, en la que reclasificó ingresos brutos por exportación de

<sup>1</sup> Solicitado en devolución el 14 de mayo de 2015, concedido mediante Resolución 62829000316499 del 24 de julio de 2015.



servicios a ingresos brutos por operaciones gravadas, con lo cual fijó el impuesto generado por operaciones gravadas en \$153.056.000, un saldo a pagar por impuesto de \$115.355.000, impuso sanción por inexactitud (160 %) de \$153.052.000, y determinó el total a pagar en \$268.407.000.

El 7 de noviembre de 2017 se interpuso recurso de reconsideración, decidido el 28 de agosto de 2018, mediante Resolución 992232018000086, en la que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó el acto liquidatorio.

## DEMANDA

Icon Colombia, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes 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 primer bimestre del año gravable 2013:*

*(a) Liquidación Oficial de Revisión 322412017000158 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 la DIAN.*

*(b) Resolución No. 992232018000086 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 UAE 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 primer bimestre del año gravable 2013 son correctos.*

*(b) Que el valor de \$37.697.000 que determinó la Compañía como saldo a favor en la declaración de IVA correspondiente al primer bimestre del año gravable 2013 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 determinado por la ley.*

*(d) Que la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por ICON Colombia por el primer bimestre del año gravable 2013 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».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 y 84 de la Constitución Política;
- Artículos 481 literal c), 560, 647, 711 y 746 del Estatuto Tributario;
- Artículos 264 de la Ley 223 de 1995;



- Decreto 2223 de 2013 y,
- Artículo 137 de la Ley 1437 de 2011

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

No existe congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, la cual aludió a la vinculación económica entre Icon Irlanda y Icon Colombia como presupuesto para la improcedencia de la exportación del servicio, argumento no expuesto en el acto preparatorio.

Hay falta de competencia, pues para decidir recursos de reconsideración donde se controvertan asuntos de 2000 a 20000 UVT, la misma recae en la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (*art. 560 del ET*); sin embargo, en este caso el recurso lo resolvió la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que no estaba facultada para ello, pues la suma discutida ascendía a 8.932 UVT.

Se violó el artículo 481 literal c) del ET por improcedencia en la reclasificación de ingresos. La operación que originó la reclasificación surgió cuando terceros patrocinadores contrataron a Icon Irlanda para proveer una investigación clínica. Para ello, se contrató a la contribuyente la realización de ensayos clínicos a nivel nacional y la elaboración de un informe para que Icon Irlanda recopilara, organizara e incorporara en una base de datos la información solicitada por los patrocinadores, con el fin de determinar la seguridad y eficacia de medicamentos objeto de investigación. La DIAN desconoció que los servicios *-aunque prestados en Colombia-* se enviaron para ser utilizados y/o consumidos por terceros exclusivamente en el exterior, quienes no tienen vinculación económica con la compañía.

La DIAN desconoció el certificado del representante de la sociedad, donde se constata que el servicio prestado por la demandante se utilizó y consumió exclusivamente en el exterior, circunstancia que transgrede el derecho de defensa y contradicción. Se debe acudir al precedente del Juzgado 41 Administrativo de Bogotá *-proceso 11001-33-37-041-2018-00025-00<sup>2</sup>-*, donde se comparten supuestos fácticos y normativos similares.

No se configuraron los supuestos para imponer sanción por inexactitud, en tanto el ejercicio probatorio desplegado por la contribuyente da cuenta de la veracidad de las cifras reportadas. En todo caso, se debe analizar la diferencia de criterio en el derecho aplicable<sup>3</sup> y el desconocimiento del principio de lesividad.

## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

No se desconoció el principio de correspondencia, pues en la actuación administrativa se cuestionó el beneficio de exención de servicios exportados y el cumplimiento del artículo 481 del ET.

<sup>2</sup> Referente al bimestre 4 de IVA del año 2014.

<sup>3</sup> Citó jurisprudencia de la Sala y conceptos de la DIAN, sin sustentar en qué radica la aludida diferencia de criterio.



Tampoco se configuró la falta de competencia, porque el Decreto 4048 del 2008 -*que reestructuró la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -UAE DIAN-*, atribuyó en la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos la competencia funcional para resolver recursos de reconsideración contra actos de determinación con cuantía igual o superior a 5000 UVT.

El contrato de prestación de servicios entre la contribuyente y Icon Irlanda incluye una cláusula para que, en algún momento, el beneficiario del servicio exportado pueda ser Icon Colombia. Según el Decreto Único Reglamentario 1080 de 2015, existe «*limitación al hablar de vinculados económicos toda vez que cuando se trate de una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz, de la empresa del exterior no se aplicará la exención*». Así, como el prestador de servicio (*Icon Colombia*) y el contratista beneficiario del mismo (*Icon Irlanda*) son vinculadas económicas, «*el servicio se entiende devuelto a Colombia*».

Si bien obra certificación del representante legal de la demandante, también está la copia del contrato de servicios entre Icon Colombia y Icon Irlanda de la que se concluye que en algún momento el beneficiario del servicio exportado podría ser la sucursal de esta última en Colombia, con lo cual se descarta que el servicio exportado será utilizado o consumido exclusivamente en el exterior. La decisión del Juzgado 41 de Bogotá en un asunto similar no constituye precedente, pues dicho juzgado no es órgano de cierre de la jurisdicción.

Procede la sanción por inexactitud, pues se probó que la sociedad omitió ingresos por operaciones gravadas, lo que derivó en un mayor saldo a favor.

## TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 22 de abril de 2021, se resolvió dictar sentencia anticipada, se decretaron las como pruebas las documentales aportadas y se fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos acusados. Ejecutoriada la providencia, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados y, como restablecimiento del derecho, declaró en firme la declaración cuestionada, por las siguientes razones:

No se violó el principio de correspondencia, pues desde el inicio la discusión se concretó en tomar los servicios prestados como operaciones gravadas, al estimar que la sociedad no cumplió los requisitos del literal c) del artículo 481 del ET y del artículo 1.º del Decreto 2223 de 2013. Desde el principio se cuestionó la vinculación económica de la demandante y su matriz, y en el requerimiento especial se indicó que no se demostró que el servicio prestado a Icon Irlanda fuese realmente exportado.

Tampoco se presenta falta de competencia, por cuanto el Decreto 4048 de 2008, asignó la competencia para resolver los recursos de reconsideración a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, cuando la cuantía supere 5000 UVT.



Está demostrado que el servicio prestado por la compañía a Icon Irlanda se usó para terceros única y exclusivamente en el exterior, y a la DIAN le correspondía desvirtuar tal circunstancia; sin embargo, la reclasificación se fundamentó en la hipótesis de que el medicamento sometido a control con base en el servicio prestado Icon Colombia eventualmente podría llegar a ser consumido en el territorio colombiano, lo cual no se probó. Así, la actora cumplió los requisitos para reportar los ingresos derivados del servicio exportado como exentos, en atención a la normativa aplicable.

## RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

En el contrato de prestación de servicios entre Icon Irlanda y Icon Colombia, se evidencia que en algún momento el beneficiario del servicio exportado sería, además de la compañía matriz, las demás sucursales de Icon a nivel internacional, de tal forma que el servicio exportado podría retornar al país y no sería utilizado exclusivamente en el exterior, como lo indica la certificación del representante legal de la sociedad, lo cual incumple lo dispuesto en el literal c) del artículo 481 del ET.

Aun cuando la DIAN no aportó prueba de que el servicio fuera a retornar al país, el demandante tampoco desvirtuó las afirmaciones de los actos demandados, en cuanto cuestionaron la utilización exclusiva del servicio en el exterior, por lo que el Tribunal, ante la duda, no podía declarar que el requisito se acreditó.

## TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se requiere decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión -art. 247 CPACA-. **Las partes** no se pronunciaron y el **Ministerio Público** no conceptuó.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas de Icon Colombia por el bimestre 1 del año 2013.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, como apelante única, se debe determinar la procedencia de la reclasificación de ingresos y de la sanción por inexactitud determinadas en los actos demandados. Como el Tribunal se pronunció desfavorablemente frente a los cargos de falta de competencia y violación al principio de correspondencia, sin que la demandante recurriera tales aspectos, la Sala no se pronunciará.

Para decidir se advierte que, en un caso promovido entre las mismas partes, con supuestos fácticos similares relacionados con el bimestre 3 del impuesto sobre las ventas del año gravable 2013, la Sección se pronunció en sentencia del 25 de mayo de 2023, Exp. 27131<sup>4</sup>, cuyas consideraciones, en lo pertinente, se reiterarán.

<sup>4</sup> CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



## Reclasificación de ingresos por \$956.572.000

La DIAN reclasificó ingresos registrados por la actora en el renglón 31 de su declaración -*ingresos brutos por exportación de servicios*- al renglón 28 -*ingresos brutos por operaciones gravadas a la tarifa general*- de \$956.572.000, por considerar que no demostró que el servicio prestado a Icon Irlanda iba a ser utilizado exclusivamente en el exterior.

La demandante explicó que la operación surgió cuando terceros patrocinadores contrataron a Icon Irlanda con el fin de proveer una investigación clínica, para lo cual esa sociedad contrató a Icon Colombia la realización de ensayos clínicos a nivel nacional y la elaboración de un informe con el cual, Icon Irlanda, podría recopilar, organizar e incorporar en una base de datos la información solicitada por los patrocinadores, y con ello determinar la seguridad y eficacia de medicamentos.

Adujo que la DIAN desconoció que los servicios, aunque prestados en Colombia, se enviaron para ser utilizados exclusivamente en el exterior por terceros residentes fuera del país, quienes no tienen vinculación económica con la compañía.

El *a quo* sostuvo que el servicio prestado por Icon Colombia a Icon Irlanda se da por terceros única y exclusivamente en el exterior, como lo exige el literal c) del numeral segundo del artículo 2 del Decreto 2223 de 2013, con lo cual los ingresos eran exentos.

En el recurso de apelación la DIAN manifestó que en el contrato de prestación de servicios entre Icon Irlanda y Icon Colombia se evidencia que en algún momento el beneficiario del servicio exportado sería, además de la compañía matriz, las demás sucursales de Icon a nivel internacional, de tal forma que el servicio exportado podría retornar al país y no sería usado exclusivamente en el exterior.

Así, el estudio de legalidad de los actos acusados se centrará en el análisis del cumplimiento de los requisitos establecidos para la procedencia de la exención<sup>5</sup> y, en concreto, de la utilización exclusiva del servicio en el exterior.

La Ley 223 de 1995, que adicionó el literal e) al artículo 481 del ET, estableció una exención de IVA con derecho a la devolución del impuesto, al señalar que «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 sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento». (Se resalta).

Posteriormente, el artículo 481 *ib.* fue sustituido por el artículo 55 de la Ley 1607 de 2012, el cual dispuso que «*Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán localidad 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. (...)*».

El Gobierno Nacional, mediante el Decreto 2223 de 2013, reglamentó la anterior disposición y reiteró, en lo pertinente, que «*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*

<sup>5</sup> En el mismo sentido se pronunció la DIAN en el Concepto No. 59714 del 22 de octubre de 2014.



actividades en el país. (...)), y que, «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».

Según lo expuesto, los requisitos para la procedencia de la exención cuestionada son: i) que los servicios sean prestados desde Colombia hacia el exterior, ii) para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior, y iii) por empresas o personas sin negocios o actividades en el país.

Se tiene que los servicios deben ser prestados desde el país, esto es, ejecutados en Colombia, y que el aprovechamiento final del producto se haga por fuera del territorio nacional.

En lo que respecta a que el beneficiario del servicio sea una persona o empresa sin negocio o actividades en el país, el inciso 4 del artículo 1.º del Decreto 223 de 2013 estableció que «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». Al efecto, el residente en el exterior beneficiario del servicio, a pesar de tener una vinculación económica con el proveedor o prestador del servicio en el país, puede ser cobijado por la exención siempre y cuando el producto o servicio sea utilizado fuera de Colombia.

En el caso concreto, la DIAN explicó en la liquidación de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, que el Decreto 2223 del 2013 señaló como requisito para la procedencia de la exención, que el servicio se preste de manera exclusiva en el exterior, pues los medicamentos aprobados con los estudios clínicos realizados en Colombia podían ser comercializados en el país.

Al efecto, consideró que «el contribuyente investigado no aportó ni en desarrollo de la investigación como en la respuesta al requerimiento especial las pruebas que nos lleven al convencimiento que el servicio exportado fue utilizado exclusivamente en el exterior, siendo así la carga de la prueba le corresponde al investigado, pues una vez la Administración le solicitó la comprobación de las sumas declaradas, se levantó la presunción de veracidad de la declaración investigada y la carga de la prueba pasó a ser del contribuyente, según el artículo 746 del Estatuto Tributario [...]»<sup>6</sup>.

Como se indicó, la contratación de servicios puede darse entre vinculados económicos y estar exenta de IVA, siempre que el beneficiario del servicio resida fuera del territorio colombiano y que este se use exclusivamente en el exterior. Lo anterior se deriva del análisis de los requisitos del literal c) del artículo 481 del ET y del Decreto 2223 de 2013, que reconocen que la exención existe, aunque la operación se efectúe entre vinculados.

En el expediente se probó que Icon Clinical Research Limited suscribió con Icon Colombia el contrato denominado «Acuerdo de servicios de exportación» el 05 de enero de 2009<sup>7</sup>, en el cual se estableció que:

- La principal contratante del servicio es Icon Clinical Research Limited.
- El proveedor del servicio es Icon Holding Clinical Research Internacional Sucursal Colombia.

<sup>6</sup> Folio 20 LOR.

<sup>7</sup> Aprobado el 05 de junio de 2009 con número EXS-2910585.

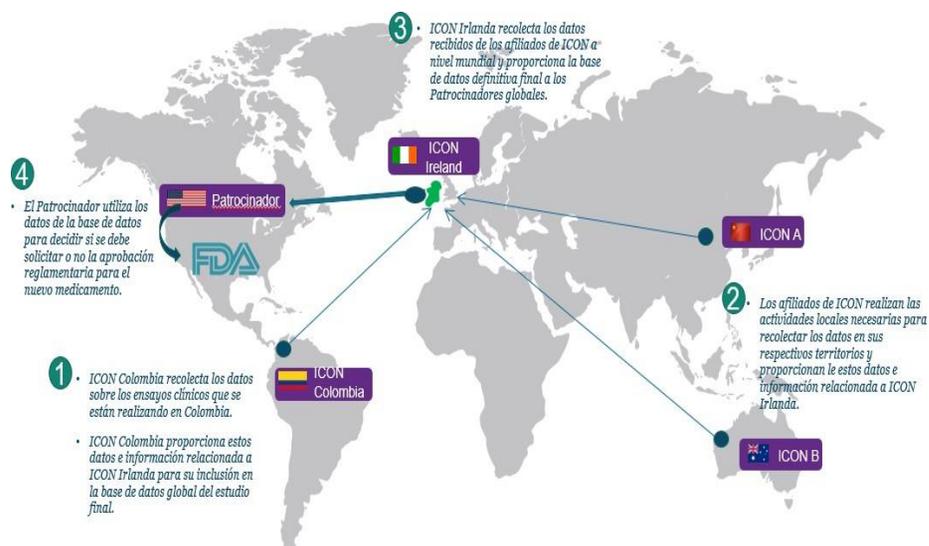


- El servicio a proveer por Icon Colombia es «La conducción y supervisión de los estudios clínicos que se realizan en el territorio, incluyendo el cumplimiento con los requerimientos legales y regulatorios relevantes, la regulación, el procesamiento y/o análisis de los resultados del estudio clínico, la revisión y verificación de los datos del estudio clínico para su uniformidad y precisión y suministrar esta información al principal».
- En la Apéndice B del contrato se lee que «El proveedor entiende y la principal y las compañías sucursales reconocen que el servicio proveído bajo este contrato será usado exclusivamente en el extranjero, por la principal o compañías sucursales para sus clientes internacionales».
- Las compañías SBD<sup>8</sup> son Icon Clinical Research LP- EE. UU., Icon Clinical Research RU-Inglaterra e Icon Japan K.K.
- Las partes (Principal, Proveedor y SBD) hacen parte del Grupo ICON y la Principal y Proveedor están bajo un control común.
- La principal y las SBD celebraron contratos con patrocinadores por prestación de servicios clínicos. Se entiende por Patrocinador a un miembro de la industria farmacéutica que requiere el servicio de la principal o compañías SBD.
- Ni la principal, ni las SBD tienen negocios directos o cualquier otra actividad en Colombia; no tiene subsidiarias establecidas en Colombia, y no tienen intereses en el proveedor o cualquier otra empresa o entidad en Colombia.

De lo anterior se colige que el contratante del servicio y los demás vinculados no tienen negocios directos o cualquier otra actividad en Colombia, lo cual se ajusta al presupuesto del inciso primero del literal c) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Del contrato suscrito entre Icon Irlanda y su sucursal Icon Colombia, se observa que la sociedad principal de manera previa celebró contrato con patrocinadores (farmacéuticos, biotecnológicos y médicos) para proveerles «el desarrollo de estudios clínicos, la recolección, proceso y análisis del estudio clínico, resultados incluyendo el diseño de bases de datos y preparación del informe final, y asistencia en al (SIC) presentación de datos en diferentes formatos incluyendo para una publicación periodística o para la presentación en un simposio internacional»; para ello, pactó con Icon Colombia -en calidad de proveedor- que llevara a cabo en el territorio colombiano la recolección, procesamiento y/o análisis, revisión y examinación de los datos del estudio clínico. Una vez compilado el informe 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». (Resalta la Sala).

El flujo de la transacción fue explicado por la actora en el siguiente esquema:



<sup>8</sup> Sistema para bases de datos.



Entonces, 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 que sea 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 clínicos.

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. Así, los beneficiarios de los servicios prestados por la actora y quienes finamente los utilizaron, fueron: *i) Icon Irlanda*, quien recolecta los datos recibidos de los afiliados de Icon a nivel mundial y proporciona la base de datos definitiva y global a los patrocinadores globales; *ii) los patrocinadores*, quienes utilizan la base de datos para decidir si se debe solicitar o no la aprobación reglamentaria para el nuevo medicamento a la FDA y, *iii) la FDA (Food and Drug Administration o Administración de Alimentos y Medicamentos)*, ubicada en Estados Unidos.

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, no aportó prueba que permitiera determinar que el servicio aludido retornara al país.

Por el contrario, en el expediente obra certificación del representante legal de Icon Colombia, en la cual 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 suscrito por las partes. También está la certificación del representante legal de Icon Clinical Irlanda, que indica que durante los meses de enero - 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 la «Administración de Alimentos y Medicamentos – FDA en Estados Unidos» o a la «Autoridad Reguladora en Europa», y concluye 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».

Las anteriores pruebas permiten establecer que el servicio prestado por Icon Colombia a Icon Irlanda se usó por terceros única y exclusivamente en el exterior, como lo ordena la normativa aplicable, circunstancia que no fue desvirtuada por la DIAN, quien se limitó a afirmar que el servicio prestado por Icon Colombia eventualmente podría llegar a ser consumido en el territorio colombiano.

A esos efectos, se reitera que, «en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, en los casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos), la carga se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante<sup>9</sup>» (Se subraya).

<sup>9</sup> Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, Exps. 20813 y 22478, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En consecuencia, no prospera el cargo de apelación, pues la demandante cumplió los requisitos formales y sustanciales para reportar los ingresos como exentos al ser obtenidos por la prestación de un servicio exportado, en los términos del literal c) del artículo 481 del ET y del Decreto 2223 de 2013.

Por lo anterior la Sala confirmará la decisión de primera instancia, que anuló los actos acusados y dejó en firme la liquidación privada de IVA por el Bimestre 1 de 2013, presentada por Icon Colombia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>10</sup>, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

### FALLA

**1.- CONFIRMAR** la sentencia del 18 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

**2.-** Sin condena en costas.

**3.- RECONOCER** personería al abogado Andrés Felipe Mariño Severiche como apoderado de la DIAN, en los términos del poder registrado en el índice 12 de SAMAI.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

<sup>10</sup> C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».