



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00004-01 (26472)
Demandante: Icon Holdings Clinical Research International Limited Sucursal Colombia
Demandada: DIAN

Temas: IVA. 2.º bimestre de 2013. Reclasificación de ingresos. Exportación de servicios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 16 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió (índice 23 de Samai del tribunal):

Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000157, de 4 de septiembre de 2017, y de la Resolución nro. 992232018000087, de 28 de agosto de 2018, proferidas por la [demandada] (...), por medio del (sic) cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2013, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2013, presentada por la sociedad demandante.

Tercero. No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000157, del 04 de septiembre de 2017, la demandada modificó la declaración del 2.º bimestre del IVA del 2013, presentada por la actora, y le impuso sanción por inexactitud, para reclasificar ingresos que habían sido declarados como exentos por concepto de exportación de servicios, a ingresos gravados bajo la consideración de que incumplía las condiciones de la letra c. del artículo 481 del ET. Decisión que fue confirmada a través de la Resolución nro. 992232018000087, del 28 de agosto de 2018 (ff. 45 a 79 cp).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso



Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 y 2 cp):

1.1. Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos por medio de los cuales la [demandada] modificó la declaración del impuesto sobre las ventas (en adelante "IVA") del segundo bimestre del año gravable 2013:

(a) Liquidación Oficial de Revisión 322412017000157, del 4 de septiembre de 2017, (...).

(b) Resolución 992232018000087, del 28 de agosto de 2018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, proferido por la [demandada].

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 del IVA del segundo bimestre del año gravable 2013 son correctos.

(b) Que el valor de \$63.167.000 que determinó la compañía como saldo a favor en la declaración del IVA correspondiente al segundo 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 determinados por la ley.

(d) Que la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por Icon Colombia por el segundo bimestre del año gravable 2013 está en firme.

(e) Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la [demandada] 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.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 84 de la Constitución; 264 de la Ley 223 de 1995; y 481 letra c., 560, 647, 746 y 711 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 35 cp):

La actora argumentó que la dependencia que desató el recurso de reconsideración carecía de competencia funcional para dirimirlo, dada la cuantía del acto impugnado, que no superaba las 20.000 UVT, por lo que debió resolverlo la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y no el nivel central. Por otra parte, adujo falta de congruencia entre el acto preparatorio y los actos definitivos, dado que en esos últimos se desestimó el contrato suscrito entre la casa matriz y el patrocinador bajo el entendido de que este fue hasta el 31 de diciembre de 2009 y no cubría el período investigado, siendo que esto no fue aducido en el requerimiento especial, cuya argumentación fue insuficiente e, incluso, señaló que en los actos acusados se reconoció que fueron incluidos nuevos argumentos, cuando el procedimiento legal debió haber sido la ampliación del requerimiento especial.

Sostuvo la violación del artículo 481 del ET letra c. al desconocerse el tratamiento de exención en el IVA del servicio prestado a Icon Irlanda –sociedad que aclara no era su matriz, como equívocamente lo señaló la DIAN, sino que lo era Icon Holdings Clinical Research International Limited-, por cuanto el servicio exportado fue utilizado y consumido exclusivamente en el exterior por Icon Irlanda, quien la contrató para desarrollar el servicio de investigación clínica, lo que comprendía recopilar, procesar y analizar resultados de ensayos clínicos en Colombia, tras lo cual se enviaba el correspondiente informe al cliente del exterior, empresa que a su vez es contratada por terceros independientes (grandes farmacéuticas y/o empresas biotecnológicas, ubicadas en Europa y EE. UU. denominadas «patrocinadores»). Dicha información sería



consolidada por la contratante (Icon Irlanda) con la de otras empresas filiales de la organización global, y a partir de ello los patrocinadores, usuarios finales de la información, determinan si presentan el medicamento ante la FDA o la autoridad europea similar. Por ello, la información recaudada de los ensayos clínicos en Colombia era insuficiente por sí misma para definir tal circunstancia y, por tanto, el servicio no podía por sí mismo disfrutarse o consumirse en Colombia.

Manifestó que por el hecho de la vinculación económica, no podía considerarse que la sociedad extranjera desarrollara negocios o actividades en Colombia. Adujo que los argumentos de la DIAN no tenían en cuenta la realidad del servicio. Señaló que el requisito de que el servicio fuera usado en el exterior, sería predicable de la sociedad a quien se le presta el servicio y no de la sociedad prestadora del mismo.

En ese orden, señaló que el servicio fue consumido exclusivamente en el exterior por Icon Irlanda con la preparación de la base de datos final para determinar la seguridad y eficacia del medicamento y por los patrocinadores ubicados fuera de Colombia, así como por los organismos reguladores como la FDA que aprobarían el medicamento. Por lo demás, precisó que no tiene negocios ni desarrolla actividades en el país con Icon Irlanda, de modo que no hay un beneficio en el territorio nacional por los servicios prestados. Agregó que por las anotadas razones, se vulneró el derecho de defensa y el debido proceso dada la indebida valoración total de las pruebas, como el certificado del representante de Icon Holdings que dejó constancia acerca de que el servicio prestado se utilizó y consumió exclusivamente en el exterior, lo que fue considerado por el Juzgado 41 Administrativo de Bogotá en un asunto similar, definido a favor de la actora.

Finalmente, reprochó la indebida aplicación del artículo 647 del ET, por cuanto no incurrió en ninguna de las causales allí previstas, agregó que las cifras declaradas eran ciertas y reales y que la discusión recaía sobre la interpretación del derecho aplicable. Por último, adujo que se desconoció el principio de lesividad (parágrafo 1.º del artículo 640 ídem).

Contestación de la demanda

El demandado se opuso a las pretensiones de la demanda (f. 232 cp). Planteó que, dada la cuantía del acto impugnado en reconsideración (mayor a 5.000 UVT), la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica era la competente para resolver el recurso (artículo 560 del ET, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006).

Tras lo anterior, señaló que los servicios prestados por la actora no fueron consumidos exclusivamente en el exterior ni fueron utilizados por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. Sobre este último, expuso que conforme a los incisos 4.º y 5.º del artículo 1.º del Decreto 2223 de 2013, el importador del servicio no puede tener vinculación económica «fuerte» en Colombia. De manera que se debe acreditar que el beneficiario no sea residente fiscal y que no traslada el servicio a vinculados económicos ubicados en territorio colombiano y que tal vinculación económica en el país sea «simple». En ese sentido, aunque todo servicio exportado estaría exento del IVA sin importar que la operación sea entre vinculadas económicas (vinculación económica simple, inciso 4.º de la norma reglamentaria), a su juicio, el inciso 5.º reglamentario establece una limitante frente a dichos vinculados, pues no aplicará la exención cuando se trate de una filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación o casa matriz de la empresa del exterior, al tenor de lo dispuesto en los artículos 260-1 y 450 del ET (vinculación económica fuerte). Por consiguiente, para determinar la exención en el IVA del servicio exportado, debe verificarse que no haya un retorno del mismo (conurrencia de beneficios), para lo cual deberá constatarse (i) si los

entes societarios que realizan operaciones tienen una vinculación económica fuerte y, en caso de que ello no sea así, (ii) comprobar que la importadora del servicio no tenga con algún tercero un vínculo económico fuerte.

Desde esa perspectiva, señaló que como la prestación de servicios entre Icon Colombia e Icon Irlanda se verificó entre subordinadas de una misma matriz (Icon PLC), lo que se encuentra dentro de los supuestos de una vinculación económica fuerte, el servicio retornaba a Colombia, de manera que no era consumido de forma exclusiva en el exterior porque lo «realiza una misma persona a través de las figuras de filiales y subsidiarias... concluyéndose que... los beneficios concurren». Dijo además que no obraba prueba del servicio prestado, de la materialización en el exterior, ni de la advertencia a Icon Irlanda de su uso en el exterior.

Igualmente adujo que se valoraron todas las pruebas, solo que las glosas se fundamentaron en el incumplimiento de requisitos de vinculación económica, la que se encontraba probada con la documentación comprobatoria. Manifestó que la providencia del Juzgado 41 Administrativo de Bogotá no era un precedente, pues este solo proviene de las altas cortes. Así, también defendió la congruencia entre el requerimiento especial, la LOR y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, porque estos se dirigieron a demostrar el incumplimiento de los requisitos de la letra c. del artículo 481 *ejusdem*, dado que el servicio no se utilizó exclusivamente en el exterior.

Sentencia apelada

El tribunal anuló los actos demandados (índice 23 de Samai del tribunal). Luego de desestimar los reparos sobre i) la falta de competencia de quien resolvió el recurso interpuesto, por cuanto la normativa vigente para la época de los hechos era el Decreto 4048 de 2008, que señalaba la competencia de la Subdirección de Gestión para conocer del recurso de reconsideración, cuando la cuantía fuera igual o mayor a 5.000 UVT, pues el ajuste a los 20.000 UVT a que aludía la actora, correspondía a la modificación que entró en vigencia a el 22 de diciembre de 2020, con la expedición del Decreto 1742, y ii) la falta de congruencia entre el acto preparatorio y los definitivos, por considerar que, todos estaban referidos a la misma glosa del rechazo de los ingresos brutos por exportaciones de servicios y su reclasificación a operaciones gravadas, por cuenta del incumplimiento de los requisitos para obtener la exención, de manera que solo se incluyeron mejores argumentos, que no hechos nuevos.

En cuanto al cargo sustancial, tras reseñar las disposiciones y requisitos para la exportación de servicios (artículo 481 letra c. y Decreto 2223 de 2013) e ilustrar la estructura del grupo Icon, donde identifica como matriz de Icon Colombia, a Icon Holding Clínica Research Internacional Limited (Irlanda) y a Icon Irlanda (contratante) como otra vinculada, precisó que, la prestación de servicios puede darse entre vinculados económicos, como filial, subsidiaria, sucursal, establecimiento permanente, oficina de representación, casa matriz, entre otros, y aun así estar exenta del IVA, siempre y cuando se cumplan los requisitos de la letra c. del artículo 481 del ET y del Decreto 2223 de 2013, de los cuales se destaca que el beneficiario del servicio resida fuera del territorio colombiano y este se use de manera exclusiva en el exterior.

En ese orden, sostuvo que, para el caso, pese a existir una vinculación económica entre Icon Holding Clínica Research Internacional Sucursal Colombia e Icon Clínica Research Limited, Irlanda, el contratante del servicio y los demás vinculados no tienen negocios directos o cualquier otra actividad en Colombia, por lo que se ajustaban al presupuesto del inciso primero de la letra c. del artículo 481 del ET.



Aunado a esto, encontró probado del contrato de prestación de servicios que la sociedad contratante (identificada en el contrato como «*principal*»), de manera previa celebró un contrato con los patrocinadores (farmacéuticas, biotecnológicos y médicos) para proveerle estudios clínicos y que para el cumplimiento de las obligaciones contractuales, pactó con la actora como su proveedora, que llevara a cabo en el territorio colombiano la recolección de los datos requeridos y una vez compilado el informe debía enviarlo a Icon Irlanda, por cuanto en el contrato quedó taxativamente señalado que el servicio sería usado exclusivamente en el extranjero. Una vez recopilada por Icon Irlanda la información era entregada a un tercero, del cual no existe prueba de ser un vinculado de Icon Colombia, así como tampoco de tener actividades en el país respecto de la recolección de bases de datos clínicos y sería dicho patrocinador el que sometía el medicamento a la autoridad de control en EE. UU. o en Europa.

En línea con lo anterior, aclaró que la entidad demandada desconoció la exención, en los actos acusados, no por la vinculación económica, aspecto que fue admitido en sede administrativa, sino porque no se probó que el servicio prestado fuera utilizado exclusivamente en el exterior, toda vez que el medicamento o aprobación del mismo, podría finalmente aprovecharse en Colombia, aspecto que desestimó por cuanto obraba prueba de la certificación expedida por el representante legal de Icon Colombia en el que se corroboraba que los servicios de estudios clínicos prestados en Colombia por la sucursal colombiana, fueron prestados para ser utilizados exclusivamente en el exterior conforme con lo establecido en el contrato de servicios, al igual que obraba la certificación del representante legal de Icon Irlanda en el que se indicaban entre otros aspectos que la actora le proporcionaba los estudios clínicos desarrollados, los cuales combinaba con los estudios efectuados por otras compañías relacionadas, en otros países para construir el estudio clínico global, que luego entregaba a sus propios contratantes (los patrocinadores), quienes determinaban si presentaban el medicamento ante la correspondiente autoridad del exterior.

Así, señaló que le correspondía a la DIAN desvirtuar las certificaciones, lo cual no hizo, en cambio fundamentó el rechazo en el hecho de que el medicamento sometido a control con base en el servicio prestado eventualmente podría llegar a ser consumido en el territorio colombiano, sin aportar pruebas que demostraran lo afirmado, lo que le correspondía para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración privada.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la decisión (f. 562). Adujo que, si bien dentro de expediente se encontraban las certificaciones aludidas en la sentencia apelada, también reposaba el contrato de servicios celebrado entre Icon Colombia e Icon Irlanda, cuya Agenda B «*Proveedor de servicios*» contiene una cláusula que señala que el servicio será usado exclusivamente en el extranjero por la principal (contratante) y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales, lo que permitía elucidar que no sería utilizado o consumido exclusivamente en el exterior (contrario a lo señalado en dichas certificaciones). En ese contexto, indicó que el servicio podría retornar en la medida en que podían ser beneficiarios finales, no solo Icon Colombia como «*sucursal*» de Icon Irlanda, sino también un tercero domiciliado en el país, en su calidad de «*cualquier otro vinculado económico*» de Icon Irlanda, lo que incumple el requisito previsto en la letra c. del artículo 481 del ET, teniendo en cuenta la limitante de la vinculación económica de conformidad con los incisos 1.º y 5.º del artículo 1.º del Decreto 2223 de 2013.

En ese contexto, afirmó que la actora incumplió con la carga de la prueba (art. 167 del CGP) que llevara al convencimiento de que el servicio exportado fue utilizado exclusivamente en el exterior, siendo que le correspondía la carga probatoria, pues una



vez le solicitó la Administración la comprobación de las sumas declaradas se levantó la presunción de veracidad de la declaración investigada.

Concluyó que acorde con la cláusula contractual, antes referenciada, Icon Colombia podría estar inmersa dentro de los beneficiarios del servicio final prestado como «*sucursal*» de Icon Irlanda, o en su defecto, un tercero domiciliado en Colombia en su calidad de «*cualquier otro vinculado económico*» de Icon Irlanda, lo que significaría el retorno del servicio que exportó en un principio Icon Colombia.

Pronunciamientos finales

La demandante guardó silencio. El ministerio público solicitó confirmar la providencia (índice 20 de Samai), porque las certificaciones de los representantes legales de Icon Colombia y de Icon Irlanda evidenciaban que el servicio se usó por terceros única y exclusivamente en el exterior.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que accedió a las pretensiones de la demanda. Por tanto, en los términos del recurso de apelación, debe decidirse si es procedente la reclasificación de ingresos por exportaciones a ingresos brutos gravados en la suma de \$1.324.006.000, los cuales asegura la actora corresponden a ingresos brutos exentos por exportación de servicios, para lo cual debe establecerse si, el servicio prestado por la actora a su vinculada económica del exterior (Icon Irlanda) cumplió con la condición prevista en la letra c. del artículo 481 del ET, respecto de haber sido utilizado exclusivamente en el exterior por personas sin negocios o actividades en Colombia.

2- El tribunal señaló que el desconocimiento de la exención no fue por la vinculación económica, pues esto ya había sido aceptado por la DIAN en sede administrativa, sino porque no se probó que el servicio prestado fuera utilizado exclusivamente en el exterior, lo cual encontró probado con la certificación expedida por el representante legal de Icon Colombia, con el que se corroboraba que los servicios de estudios clínicos prestados en Colombia por la sucursal colombiana, fueron prestados para ser utilizados exclusivamente en el exterior conforme a lo establecido en el contrato de servicios, y con la certificación del representante legal de Icon Irlanda, que daba cuenta de que, la actora le proporcionaba los estudios clínicos, los cuales combinaba ella con los estudios efectuados por otras compañías relacionadas de otros países, para conformar el estudio cínico global, que luego entregaba a sus propios contratantes (los patrocinadores), quienes determinaban si presentaban el medicamento ante la correspondiente autoridad del exterior para su autorización, pruebas que no fueron desvirtuadas por la Administración, pese a que le correspondía hacerlo.

En oposición a lo concluido por el tribunal, la apelante censuró que, pese a las certificaciones de los representantes legales de Icon Colombia y Icon Irlanda, en el contrato de servicios celebrado se señala en la Agenda B «*Proveedor de servicios*» que el servicio será usado exclusivamente en el extranjero por la principal (contratante) y/o compañías sucursales para sus clientes internacionales, lo que a su juicio significaba que no sería utilizado o consumido exclusivamente en el exterior, de manera que el servicio podría retornar en la medida en que pueden ser beneficiarios finales, no solo Icon Colombia como «*sucursal*» de Icon Irlanda, sino también un tercero domiciliado en el



país, en su calidad de «*cualquier otro vinculado económico*» de Icon Irlanda, lo que incumplía el requisito previsto en la letra c. del artículo 481 del ET, teniendo en cuenta la limitante de la vinculación económica de conformidad con los incisos 1.º y 5.º del artículo 1.º del Decreto 2223 de 2013.

Con miras a dirimir la presente controversia, la Sala reiterará en lo pertinente, el criterio de decisión adoptado en procesos con identidad fáctica y jurídica, entre las mismas partes, aunque por períodos diferentes del IVA (sentencias del 08 y 15 de junio de 2023, exps. 26919 y 26406, CPs: Stella Jeannette Carvajal Basto y Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

3- En línea con los precedentes de la Sección, se precisa que el artículo 481 del ET, vigente para la época de los hechos, disponía que «*[p]ara 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*».

En este punto, se advierte que, aun cuando la apelante¹ invocó como aplicable el Decreto 2223 de octubre de 2013, por medio del cual el Gobierno reglamentó el mencionado artículo, tal norma no se encontraba vigente para el período fiscalizado (2.º bimestre de 2013). En consecuencia, los cargos de la apelación serán analizados con base en el parágrafo del artículo 1.º del Decreto 1805 de 2010 (replicado en los incisos 4.º y 5.º del artículo 1.º del Decreto 2223 de 2013), por el cual se reglamentó la letra e. del artículo 481 del ET².

Pues bien, el artículo 1.º 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*». Del mismo modo, el parágrafo de ese artículo definió que «*se entiende por empresas sin negocios o actividades en Colombia 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*». Correlativamente, precisó ese ordenamiento que la mencionada exención «*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*».

Interpretadas de forma sistemática las anteriores normas, en criterio de la Sala la vinculación económica no implica *per se* un impedimento para acceder a la desgravación del IVA ante la exportación del servicio, dado que el elemento determinante es su utilización de forma exclusiva en el exterior, como quiera que el propósito de la norma fue restringir la posibilidad de que la exención cubra servicios que de alguna manera retornen para su utilización en el territorio colombiano, lo cual se acompasa con el objetivo del

¹ Al igual que en los actos demandados, así como también la actora en la demanda y el tribunal en la sentencia apelada.

² Para ese momento el artículo 481 del ET disponía que «*[ú]nicamente 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. (...)*».

legislador de que el impuesto se cause en el lugar de consumo, que para el caso siendo el exterior incumpliría con el elemento espacial del hecho imponible -consumirse en el territorio nacional-. Lo anterior guarda coherencia con lo que la Sala ha definido como condiciones para tener derecho a la exención, a saber, «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»³.

En ese sentido, la norma impone una limitante encaminada a no permitir que el vinculado económico en el país de la empresa contratante con domicilio en el exterior, utilice o se beneficie en alguna medida del servicio contratado por su relacionada del exterior, en la medida en que la disposición exige que este debe ser exportado; es decir, utilizado fuera del territorio nacional. Entonces, como la controversia en el caso bajo estudio se centra en determinar si el servicio prestado por la demandante a su vinculada económica en el exterior fue utilizado exclusivamente en el exterior, resulta oportuno señalar que sobre este requisito esta Sección ha precisado que ello «solo se configura cuando el fruto del servicio recibido se materializa fuera del territorio nacional», de suerte 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»⁴.

4- La demandada en la resolución que desató el recurso de reconsideración sostuvo «que la razón de la decisión consistió en que se probó que la sucursal Colombiana de la matriz en el extranjero, estaba incluida entre los “beneficiarios” del servicio exportado, tal como consta expresamente en el contrato que aparece en el expediente y que nuevamente se aportó con el recurso objeto de estudio, circunstancia por la que no se puede afirmar que se prestaron exclusivamente en el exterior».

Considerado lo anterior, y a efectos de establecer el cumplimiento de la condición normativa de que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior, observa la Sala que las pruebas obrantes en el proceso, ponen de presente lo siguiente:

Conforme al esquema del grupo Icon, la casa matriz se denomina Icon PLC (residente irlandés), quien ejerce control sobre las compañías filiales irlandesas: Icon Investments Four Unlimited Company, Icon Clinical Research Limited e Icon Holdings Clinical Research International Limited, esta última a su vez matriz de Icon Holdings Clinical Research International Limited Sucursal Colombia (actora) (f. 107 cp), lo cual pone en evidencia que aunque la demandante tenía la calidad de sucursal, no lo era de la sociedad contratante ICON Irlanda (Clinical Research Limited).

Por su parte, el acuerdo de prestación de servicios⁵ del 05 de enero de 2009, suscrito por Icon Clinical Research Limited (Icon Irlanda) con Icon Holding Clinical Research Internacional Limited Sucursal Colombia, Icon Clinical Research LP (EE. UU.), Icon Clinical Research RU (Inglaterra) e Icon Japan K.K. (Japón), da cuenta de lo siguiente:

- (i) La contratante del servicio es Icon Clinical Research Limited, una sociedad de responsabilidad limitada constituida en Irlanda y que para los efectos del contrato fue identificada como «La principal».
- (ii) El proveedor del servicio es Icon Holding Clinical Research Internacional Limited Sucursal Colombia (actora), la cual fue identificada como «Proveedor», cuya matriz es Icon Clinical Research Holdings International Limited.

³ Sentencia del 15 de junio de 2023, exp. 26919, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁴ Sentencia de 30 de agosto de 2017, exp. 19421, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁵ Ff. 82 a 104 cp.

- (iii) Icon Clinical Research LP (EE. UU.), Icon Clinical Research RU (Inglaterra) e Icon Japan K.K. (Japón), dedicadas al desarrollo de ventas y negocios dentro del grupo Icon, las cuales fueron identificadas como las «*compañías SBD*» Las partes (*principal, proveedor y SBD*) hacen parte del Grupo Icon y la principal y el proveedor están bajo un control común.
- (iv) Tanto la principal como las compañías SBD celebraron contratos con patrocinadores relacionados con la prestación de servicios clínicos. El patrocinador es un miembro de la industria que celebró previamente un contrato con la principal, el proveedor o una «*compañías SBD*».
- (v) Ni la principal, ni las compañías SBD tienen negocios directos o cualquier otra actividad en Colombia, así como tampoco tienen subsidiarias establecidas en el país ni intereses en el proveedor o cualquier otra empresa o entidad en Colombia.
- (vi) Los servicios del proveedor son la «*conducción y supervisión de los estudios clínicos que se realizan en el Territorio*», respecto de lo cual se especifica que «*el proveedor entiende, y la principal y las compañías SBD reconocen que los servicios prestados bajo este acuerdo se utilizarán exclusivamente en el extranjero por la principal y/o las compañías SBD para sus clientes internacionales*».

Por su parte, el representante legal de Icon Irlanda certificó: «*ICON Irlanda combina los datos proporcionados por ICON Colombia, junto con los datos de estudios clínicos recopilados por otras empresas relacionadas de ICON en otros países para construir un estudio final que contenga todos los datos recogidos durante el estudio clínico global (...) el cual "es proporcionado por Icon Irlanda a la Compañía Patrocinadora." La cual "utiliza los datos de la base de datos para decidir si debe o no presentar una solicitud a la (...) FDA en Estados Unidos de América o a una entidad reguladora europea similar. El usuario final de los datos recolectados durante el estudio clínico es la FDA o un organismo regulador similar, todos ubicados fuera de Colombia. En consecuencia, los servicios prestados por ICON Irlanda es utilizado exclusivamente en el exterior*»

A su turno, el representante legal de Icon Colombia, certificó: «*los servicios de Estudios Clínicos desarrollados en Colombia por la Sucursal Colombiana fueron prestados para ser utilizados exclusivamente en el exterior como está establecido en el contrato de servicios con ICON CLINICAL RESEARCH LIMITED aprobado con el número EXS-2910585 firmado el 05 de junio de 2009*».

Para la Sala, las anteriores pruebas acreditan con suficiencia el requisito de que el servicio prestado fue utilizado exclusivamente en el exterior, pues evidencian que la actora fue contratada para desarrollar unos estudios o pruebas clínicas en Colombia, por parte de una vinculada suya (Icon Irlanda), domiciliada en el exterior, quien a su vez fue contratada por empresas del sector farmacéutico, biotecnológicas o médicas (patrocinadores), todo dirigido a probar la efectividad y seguridad de un medicamento, estudio que luego de ser consolidado por la contratante, con los de otras compañías vinculadas del exterior, se suministraba a los patrocinadores, quienes definían si sometían o no el medicamento a la autorización del organismo competente de EE. UU. o de Europa, contexto bajo el cual, el beneficiario exclusivo del servicio fue Icon Irlanda, y posteriormente los patrocinadores, aunque estos, ya recibían el servicio en forma consolidada, con el de otros países.

En este punto debe destacarse que, tal como lo observó el *a quo*, las pruebas que sustentan el uso exclusivo en el exterior no fueron desvirtuadas por la Administración, en cambio de ello, sustentó la glosa en la hipótesis de que la sociedad actora estaba «*incluida*» dentro de los beneficiarios del servicio exportado, porque una cláusula del



contrato de servicios señalaba que «*el proveedor entiende, y la principal y las compañías SBD reconocen que los servicios prestados bajo este acuerdo se utilizarán exclusivamente en el extranjero por la principal y/o las compañías SBD para sus clientes internacionales*», lo que, a su entender, significaba que el servicio podía retornar al país; cuestionamiento que al carecer de respaldo probatorio debe ser desestimada, más aún cuando la carga de la prueba le competía a la Administración -contrariamente a lo pretendido por la apelante- puesto que, la glosa recaía sobre un aspecto positivo de la base imponible (ingresos gravables)⁶. Súmese a esto que, la cláusula en cuestión no hizo referencia al «*Proveedor*» sustantivo con el cual, se determinó identificar a la sociedad actora (prestadora del servicio), conforme al texto contractual.

Habiéndose establecido con las pruebas obrantes en el proceso que el servicio prestado en Colombia por la actora sería utilizado en el exterior por una sociedad que, aunque vinculada, no tenía negocios ni actividades en Colombia, el servicio podía ser tratado como exportación de servicios, y en consecuencia como una operación exenta. No prospera la apelación. En consecuencia, se confirmará la sentencia de primera instancia que anuló los actos administrativos acusados.

Sin lugar a imponer condena en costas en segunda instancia, conforme con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP, por no encontrarse probadas.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería a los abogados Carlos Mario Lafaurie y Andrés Felipe Mariño Severiche, como apoderados de la parte actora y demandada, respectivamente, en los términos de los poderes conferidos.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y 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

⁶ Sentencia del 05 de agosto de 2021, exp. 22478, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.