

Bogotá D.C, 27 de febrero de 2025

Señora Magistrada
Amparo Navarro López
Tribunal Administrativo de Cundinamarca
Sección Cuarta – Subsección “A”

Medio de control: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado: 25000-23-37-000-2024-00407-00
Demandante: HEON MEDICAL SOLUTIONS S.A.S
Demandada: Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - UAE DIAN.
Asunto: Escrito de excepciones previas

Yulieth Fernanda Pinilla Roa, identificada con la cédula de ciudadanía No. 1.026.583.082 de Bogotá, abogada portadora de la T.P. 319.649 del C.S.J., funcionaria adscrita a la División Jurídica de la Seccional de Impuestos de Bogotá, actuando en representación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, según poder adjunto, por medio del presente escrito y estando dentro del término de traslado de la demanda, me permito formular la EXCEPCIÓN PREVIA DE INEPTA DEMANDA POR INDEBIDO AGOTAMIENTO DE LA SEDE ADMINISTRATIVA, de conformidad con lo señalado en el parágrafo 2° del artículo 175 del CPACA, en concordancia con lo contemplado en los artículos 100 y 101 del C.G.P., en los siguientes términos:

I. SÍNTESIS DEL ASUNTO

La sociedad HEON MEDICAL SOLUTIONS S.A.S., por intermedio de apoderado judicial presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, con el objetivo de obtener la nulidad de los siguientes actos:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 2023032050000447 de 27 de julio de 2023, por medio de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del periodo 3 del año gravable 2018, y se impuso sanción por inexactitud.
- Resolución No. 6068 de 05 de julio de 2024, por medio de la cual se resolvió un recurso de reconsideración y se confirmó la liquidación oficial de revisión No. 2023032050000447 de 27 de julio de 2023.

De acuerdo con lo señalado en la demanda, la demandante afirma que los actos acusados adolecen de nulidad, por lo siguiente:

- Se desconoció el numeral 21 del artículo 476 del Estatuto Tributario, en adelante E.T., el concepto DIAN 100202208-0820 de 25 de agosto de 2017, el oficio No. 1058335 de 22 de junio de 2017 y la guía sobre cloud computing por desconocer la exclusión del impuesto sobre ventas-IVA.
- Se violó lo dispuesto en los artículos 4° y 48 de la Constitución Política de Colombia, numeral 3° del artículo 476 del E.T. y el artículo

1.3.1.13.13 del Decreto Único Reglamentario 1625 por indebida aplicación de la exclusión del IVA por concepto de servicios vinculados al Sistema de Seguridad Social en Salud.

- Falta de aplicación del parágrafo 2° del artículo 647 del E.T. en tanto comprobó una interpretación razonable del derecho y, por tanto, no hay lugar a la interposición de la sanción.

En tal sentido, en el presente escrito la tesis que desarrollará la DIAN se contraerá a señalar que: Respecto del primer cargo de nulidad presentado, esto es, el relacionado con el desconocimiento del numeral 21 del artículo 476 del E.T. sobre la exclusión relacionada con servicios en la nube o cloud computing opera la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demanda por falta de agotamiento de la sede administrativa.

II. DE LAS EXCEPCIONES PROPUESTAS

Inepta demanda por indebido agotamiento de la sede administrativa.

De conformidad con lo señalado en el numeral 5° del artículo 100 del C.G.P., en concordancia con lo señalado en el numeral 2° del artículo 161 del CPACA., en el presente caso frente al primer cargo de nulidad formulado por la sociedad demandante se configuran los supuestos de la excepción previa de inepta demanda por indebido de agotamiento de la sede administrativa, así:

“Artículo 100. Excepciones previas. *Salvo disposición en contrario, el demandado podrá proponer las siguientes excepciones previas dentro del término de traslado de la demanda:*

(...)

5. Ineptitud de la demanda por falta de los requisitos formales o por indebida acumulación de las pretensiones.

“Artículo 161. Requisitos previos para demandar. *La presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos en los siguientes casos:*

(...)

2. Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. (...)”

Sobre las excepciones previas, el Consejo de Estado explicó:

“Las excepciones previas permiten al demandado cuestionar la forma en la que fue ejercido el medio de control, por no avenirse a los parámetros que la ley establece para la presentación y trámite de la demanda. Dicho de otro modo, es la manifestación de la defensa ante la insuficiencia en el cumplimiento de las reglas del proceso, cuyo acatamiento se impone por ser presupuesto de validación de la decisión judicial que desata la litis. Esto es así, porque las formas propias de cada juicio no constituyen una mera ritualidad, sino el contexto previo para generar confianza a los usuarios de la administración de justicia, a fin de que la vía diseñada por el legislador para acceder a la

administración de justicia resulte previsible y, por tanto, otorgue seguridad jurídica a las partes.”¹

Argumentos que sustentan la excepción

i) De lo esgrimido por el demandante.

El demandante expone en su concepto de violación como cargo de nulidad la inaplicación del numeral 21 del artículo 476 del E.T., que corresponde a las actividades excluidas por servicios de computación en la nube (cloud computing).

A efectos de introducir al debate judicial y que se estudie dicho cargo afirma que en sede jurisdiccional es posible proponer nuevos y mejores argumentos a los discutidos en la vía administrativa, en ese sentido, sostiene que el cargo presentado no está incluyendo nuevos hechos, pues la discusión se centra en determinar si los servicios prestados se pueden clasificar como servicios de Cloud Computing o computación en la nube.

Indica que la DIAN conocía de su naturaleza dado que los servicios prestados por el demandante consistían en arrendamiento de software, servicios de infraestructura, servicio de soporte, desarrollo a la medida, inteligencia de negocios y servicios de capacitación. Afirmación contenida en el numeral 4° del concepto de violación que resulta falsa.

Señala que lo expuesto se trata de un argumento de derecho nuevo y no de un hecho nuevo, ya que la discusión se centra en determinar si los servicios prestados por el demandante y fiscalizados por la DIAN pueden clasificarse como servicios de cloud computing.

Señaló que, el numeral 21 del artículo 476 del E.T. contempló dentro de los servicios excluidos de impuesto IVA los de computación en la nube. A renglón seguido referencia que se entiende por cloud computing por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y comunicaciones en la guía publicada sobre el asunto.

Citó el concepto No. 100202208-0820 de 2017 emitido por la DIAN en que definió las 5 características que debe acreditar dichos servicios, a saber: i) autoservicio bajo demanda; ii) acceso amplio a la red; iii) conjunto común de recursos; iv) rápida elasticidad; y v) servicio medible. Asimismo, la clasificación de los modelos de servicio en: i) software como servicio; ii) plataforma como servicio; e iii) infraestructura como servicio. Servicios de cloud computing que deben corresponder a: i) nube privada; ii) nube pública; o iii) nube híbrida.

En ese sentido, indicó que los servicios prestados por HEON de i) arrendamiento de software; ii) Desarrollo a la medida; iii) inteligencia de negocios; iv) servicios de infraestructura; v) servicio de soporte; y vi) servicio de capacitación se encuentran dentro de los servicios de cloud computing y,

¹ C. E., Secc. Quinta. Exp. 11001-03-28-000-2021-00032-00. Auto oct. 26/2021. C.P. Pedro Pablo Vanegas Gil.

por lo tanto, están excluidos de IVA. Afirmación que no encuentra soporte dentro del expediente.

A continuación, señala que el detalle de funcionamiento y principales características que tiene el aplicativo creado por HEON a MEDIMÁS, se encuentra en el “Anexo 7 explicación de software”, el cual fue realizado por el área de tecnología de la demandante.

En razón a lo cual procede a intentar clasificar cada uno de los servicios facturados en uno de los modelos de computación en la nube, con base en la normatividad tecnológica mencionada, para a partir de ello concluir que los servicios prestados cumplen con las condiciones para ser catalogados como servicios de computación en la nube y, por lo tanto, es procedente su exclusión del impuesto sobre las ventas – IVA conforme con lo contemplado en el numeral 21 del artículo 476.

ii) Oposición de la demandada.

Es necesario precisar que no le asiste razón al demandante comoquiera que lo planteado no se trata de un argumento nuevo sino de un hecho nuevo para la administración tributaria. Al punto que la causal de exclusión de IVA invocada es diferente, por lo tanto, no es un simple desarrollo argumentativo nuevo, sino que se trata de argumentos nuevos derivados de un hecho nuevo, sustentado en nuevas pruebas que no fueron exhibidas en sede administrativa, consistente en que los servicios prestados por el demandante son de provisión de computación en la nube.

Lo expuesto por la sociedad demandante se trata de un hecho nuevo dado que nunca le fue informado a la DIAN dentro del proceso de fiscalización, determinación y discusión del impuesto de forma precisa y certera que el tratamiento preferencial tributario reportado era derivado de la prestación de servicios de computación en la nube, tampoco se presentó dentro de la actuación administrativa la documentación o información pertinente y necesaria que soportara dicho tratamiento, es decir, no se hizo ni con ocasión a las visitas de verificación, respuesta a requerimiento especial o recurso de reconsideración.

Así las cosas, el demandante sorprende a la administración tributaria con un hecho y argumentación totalmente nueva, diferente a lo debatido en sede administrativa, al indicar que los servicios son excluidos por tratarse de servicios de computación en la nube, y para el efecto allega nuevos documentos y pruebas para corroborar su dicho, lo cual contraviene el principio de decisión previa de la administración y vulnera el debido proceso de la DIAN, dado que se quebranta el principio de congruencia entre lo discutido en sede administrativa y en sede judicial, sumado a que la entidad demandada nunca tuvo la oportunidad de pronunciarse frente a esos argumentos y hechos nuevos y, por lo tanto, los mismos no fueron tenidos en cuenta al momento de expedir los actos administrativos objeto de control judicial. Sobre el particular el Consejo de Estado ha señalado:

“ante la ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos - diferentes a los invocados en sede administrativa-, aunque sí mejores o

nuevos argumentos y fundamentos de derecho respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía gubernativa. Lo anterior, porque **ello implica la violación del debido proceso de la Administración**. En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que, en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración.”²

La Jurisprudencia y doctrina han enfatizado que, el acto administrativo se juzga con base en las circunstancias de hecho y de derecho presentes al momento de su expedición³. Por lo tanto, no es viable plantear hechos posteriores y ajenos a los consignados en sede administrativa.

Al respecto el Consejo de Estado ha enfatizado:

*“La sala ha indicado que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones con el objeto de que pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, esto es, que las autoridades administrativas puedan rectificar sus propios errores, antes de que sean objeto de un proceso judicial. En efecto, se ha precisado que **“La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”**”⁴*

Por lo tanto, se torna evidente que, en el presente caso, la administración no tuvo la oportunidad de conocer, estudiar, revisar y decidir sobre argumento alguno que hubiera sido presentado por la sociedad demandante respecto de la exclusión del IVA contemplada en el numeral 21 del artículo 476 del E.T. frente a los servicios prestados por HEON a MEDIMÁS, pese a que todos los argumentos y hechos planteados en la demanda hubieran podido ser alegados, discutidos y decididos en sede administrativa, pues todos ellos tuvieron ocurrencia con anterioridad a la interposición del recurso de reconsideración, así lo ha señalado el Consejo de Estado:

*“No sobra añadir que **todos los argumentos y hechos planteados en la demanda hubieran podido ser alegados en la vía gubernativa, pues todos ellos tuvieron ocurrencia antes de la interposición del recurso de reconsideración**. De manera que tampoco podría invocarse la imposibilidad de aducir esos hechos en la vía gubernativa.”⁵*

De forma tal que los actos administrativos objeto de control judicial no tuvieron en cuenta el análisis de la exclusión del IVA por servicios de computación en la nube, pues esto nunca se informó ni probó durante la

² C.E. Sec. Cuarta. Exp. 22060. Sent. Feb, 08/2018. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³ Berrocal Guerrero, Luis Enrique, Manual del acto administrativo, Librería Ediciones del Profesional Ltda, 2019.

⁴ C. E. Sec. Cuarta. Exp. 17251. Sent. feb. 10/2011. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ C. E. Sec. Cuarta. Exp. 18604. Sent, Dic. 06/2012. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

actuación administrativa, de forma tal que no es dable un control judicial sobre hechos no informados ni probados durante la conformación de los actos administrativos.

En este punto debe resaltarse que, el apoderado de la demandante ha sido el mismo a lo largo de la actuación administrativa y pese a ello nunca arguyó o probó en sede administrativa la configuración de esta causal de exclusión tributaria, la cual solo se plantea con la demanda judicial y aprovechando el carácter abierto del numeral 21 del artículo 476 del E.T., aportando pruebas que no fueron presentadas en la actuación administrativa en los momentos que contempla el artículo 744 del E.T.

Nótese sobre este punto como precisamente se traen nuevas pruebas a la sede judicial, como por ejemplo el certificado de autodiagnóstico del año 2024 y la solicitud de que se acceda a un dictamen pericial, para invocar el fundamento de nuevos argumentos derivados de estos, evidenciándose que todo parte de hechos nuevos, pues precisamente las pruebas acreditan hechos nuevos no argumentos mejores.

En ese orden de ideas, se tiene que con la demandan se aportó formato de autodiagnóstico de identificación de actores expedido por el MINTIC a nombre de la organización HEON MEDICAL SOLUTIONS S.A.S., autodiagnóstico que fue realizado casi 6 años después del periodo objeto de controversia, en fecha 09 de agosto de 2024, esto quiere decir que fue una prueba post – constituida a los hechos que dieron origen y se debatieron en la actuación administrativa.

Lo anterior, pese a que en concepto de la Dirección Jurídica de la DIAN contenido en Oficio No. 1444 de 22 de diciembre de 2017, que dio alcance al concepto unificado del numeral 24 del artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, se había dispuesto que era responsabilidad del prestador del servicio realizar el autodiagnóstico para determinar que en efecto se estuviera en presencia de servicios de almacenamiento en la nube; certificado que constituiría plena prueba para el prestador del servicio al momento en que la administración le requiriera en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Nótese entonces que, la DIAN en su función conceptual reglamentaria de forma previa al periodo fiscal que se discute señaló los supuestos para acceder al beneficio tributario que pretende el actor, lo cual no cumplió el demandante en los meses previos al tercer bimestre del año gravable 2018, y que hubiese servido como plena prueba dentro del proceso de fiscalización o recurso de consideración de haber sido aportada con diligenciamiento previo al periodo en discusión.

En conclusión, y de acuerdo con los conceptos citados era necesario que el proveedor de servicios en la nube realizara con anterioridad a la prestación del servicio el autodiagnóstico que certificara su calidad de proveedor del servicio, a fin de acceder al beneficio discutido, actividad que estaba a cargo de la sociedad demandante y que nunca fue presentada a la DIAN durante el proceso de fiscalización, pues como se vio de hecho el mismo fue obtenido con posterioridad a la discusión en sede administrativa, constituyéndose en una prueba nueva que respalda nuevos hechos desconocidos por la entidad

dentro del proceso de fiscalización, discusión y determinación del tributo, que dio origen a los actos demandados y que ahora pretenden ser introducidos como simples argumentos nuevos cuando es claro que su alcance sobrepasa este concepto.

Sumado a lo anterior, debe indicarse que el “anexo 7” referido como prueba en la demanda, nunca fue puesto a consideración de la DIAN durante la etapa de fiscalización y lo pretendido con él no es otra cosa que probar hechos que no fueron sometidos a valoración previa de la entidad.

Al respecto es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 744 del E.T., que determina las oportunidades para allegar pruebas al expediente dentro del procedimiento administrativo.

En consideración a lo expuesto, debe aclararse que si bien la jurisprudencia de la Sección Cuarta ha permitido que existan argumentos nuevos en sede jurisdiccional respecto de los actos que son sometidos a control, lo cierto es que dichos argumentos no pueden derivarse de hechos nuevos distintos a los discutidos en sede administrativa, así como tampoco comprender nuevas pruebas que en su oportunidad no fueron aportadas al trámite administrativo, pues ello vulneraría el derecho al debido proceso de la entidad, como el privilegio de la decisión previa que le asiste a la administración.

De esta manera, el contribuyente no puede ahora en sede judicial aportar nuevas pruebas que estaban en su poder o dependían de su gestión y que no fueron llevadas al proceso de determinación que adelantó la administración tributaria. Lo cual reviste especial relevancia, en la medida en que el papel del proceso contencioso administrativo, en materia tributaria es la revisión de la legalidad de los actos de la administración, sin que este pueda convertirse de forma alguna en una autoridad tributaria que pueda realizar determinación de impuestos, como lo realiza la DIAN.

De ser así, se llegaría al despropósito que los contribuyentes puedan guardar silencio y no hacer uso de las oportunidades probatorias propias del artículo 744 del E.T., para luego en sede judicial traer todas las pruebas que estuvieran en su poder, para demostrar los hechos que no fueron discutidos en sede administrativa.

Ahora bien, desde la perspectiva del papel del juez contencioso administrativo, es importante recordar que por más de veinte años el Consejo de Estado ha sostenido como principio fundante de la jurisdicción que los actos deben juzgarse conforme a las circunstancias de hecho y de derecho propias al momento de su expedición, circunstancia que ha impedido por años la aplicación de la teoría de la purga de la ilegalidad⁶.

⁶ Así lo ha explicado el Consejo de Estado (Sentencia del 22 de marzo de 2018, Exp. 2008-00254-01) en los siguientes términos. “Ahora bien, respecto de su aplicación y su declaratoria en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la Sala recuerda que en sentencia de 19 de diciembre de 2016, con ponencia del Consejero de Estado doctor Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, se consideró que “conforme a los principios que gobiernan la materia objeto de estudio por la jurisdicción contenciosa administrativa no se considera de recibo la llamada “purga de ilegalidad” por cuanto los acusados se juzgan a la luz de la normativa vigente al momento de su expedición, lo cual implica que el aludido fenómeno no proceda frente a la actividad de control que a esta jurisdicción incumbe.

En razón a lo anterior, solicito se desestime el estudio del argumento consistente en la configuración de la exclusión de IVA por prestación de servicios de computación en la nube consignada en el numeral 21 del artículo 476 del E.T., y se declare probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa.

III. SOLICITUD

Con fundamento en todo lo expuesto, solicito a su Despacho se sirva declarar probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la sede administrativa conforme lo contemplado en el numeral 5° del artículo 100 del C.G.P. y el numeral 2° del artículo 161 del CPACA, respecto del cargo de nulidad principal elevado por el demandante relacionado con el desconocimiento del numeral 21 del artículo 476 del E.T., atinente a la exclusión de IVA por prestación de servicios de computación en la nube.

IV. PRUEBAS

Para efectos probatorios, me remito a las documentales aportadas con la contestación de la demanda.

V. ANEXOS

Además de los documentos señalados en el acápite de pruebas, anexo al memorial lo siguiente:

1. Poder especial otorgado por la Directora Seccional de Impuestos de Bogotá con sus respectivos anexos.

VI. NOTIFICACIONES

Las recibiré en la Secretaría del Tribunal o en la Carrera 6 No.15-32, Piso 15 del Edificio BCH en la ciudad de Bogotá.

Para efectos de lo establecido en el artículo 201 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y de conformidad con el artículo 5° de la Ley 2213 del 13 de junio de 2022, las direcciones de correo electrónico para efectos de notificaciones son las siguientes: notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co y ypinillar1@dian.gov.co

Cordialmente,



YULIETH FERNANDA PINILLA ROA

C.C. No. 1.026.583.082

T.P. 319.649 del C.S. de la J.