

Bogotá D.C, 21 de marzo de 2025

Magistrada

Gloria Isabel Caceres Martinez

Tribunal Administrativo de Cundinamarca

Sub Sección A Sección Cuarta

Radicación: 25000233700020240038500
Demandante: HEON MEDICAL SOLUTIONS SAS
Demandado: U.A.E. DIAN
Medio de Control: Nulidad y restablecimiento del derecho
Actuación: Contestación de demanda.

Freddy Alexander Salamanca Ramirez identificado con la cédula de ciudadanía No. 80.228.336 de Bogotá, abogado portador de la Tarjeta Profesional No. 130.277 del C. S. de la J., actuando en representación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - (En adelante “DIAN”), según poder adjunto, respetuosamente acudo a su Despacho dentro del término legal establecido en el artículo 172 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo con el fin de presentar contestación de demanda.

En el presente proceso, la sociedad HEON MEDICAL SOLUTIONS SAS (En adelante “HEON” o “demandante”) demanda los actos administrativos, con los cuales, la DIAN modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del 1 bimestre del año 2018 e impuso sanción de inexactitud.

La tesis de la DIAN consiste en sostener que los servicios prestados por Heon no se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas por el numeral 3 del artículo 476 del E.T., por lo que deben ser gravados a la tarifa general, así como tampoco es procedente el estudio y reconocimiento de la exclusión contemplada en el numeral 24 del artículo 476 del E.T. vigente al momento de los hechos, en razón a un indebido agotamiento de la vía gubernativa. Por otra parte, derivado de la modificación hecha a la declaración del impuesto sobre las ventas se hace procedente la imposición de sanción de inexactitud.

Las **conclusiones** al respecto son las siguientes:

- a) La DIAN reclasificó ingresos excluidos a gravados por no encontrar justificado el tratamiento tributario preferente de acuerdo al numeral 3 del artículo 476 del E.T.
- b) Se presentó un indebido agotamiento de la vía gubernativa.

- c) No es procedente la exclusión del impuesto sobre las ventas por prestación de servicios de computación en la nube por cuanto no fueron probados en sede administrativa ni en sede judicial.
- d) La sanción de inexactitud es procedente.
- e) La sociedad HEON no logró cuestionar de forma clara y suficiente la validez de los actos administrativos demandados. En consecuencia, conservan su presunción de legalidad.
- f) Los actos administrativos demandados en conjunto se encuentran debidamente motivados.

Por tanto, los **problemas jurídicos** se centran en establecer:

- (i) ¿La actuación administrativa que reclasificó los ingresos de excluidos a gravados carece de motivación, y en consecuencia se vulneró el debido proceso del contribuyente?
- (ii) ¿Existe indebido agotamiento de sede administrativa en cuanto a que los servicios prestados por Heon se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas al invocarse que se trata del servicio de computación en la nube, exclusión que se encuentra consagrada en el numeral 24 del artículo 476 del Estatuto Tributario, vigente para el periodo fiscal objeto de controversia?
- (iii) ¿los servicios prestados por Heon se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas por cumplir con los requisitos de la exclusión consagrada en el numeral 3 del artículo 476 del E.T.?
- (iv) ¿Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud?
- (v) ¿Existe vulneración al debido proceso al no pronunciarse sobre excepción de inconstitucionalidad en los actos acusados?

I. PRONUNCIAMIENTO A LAS PRETENSIONES DE LA SOCIEDAD DEMANDANTE

Frente a las pretensiones de la sociedad HEON manifiesto que la DIAN se opone a la totalidad de estas de conformidad con las situaciones de hecho y razones de derecho que se expondrán en el ejercicio de la defensa que se desarrollan en el capítulo III de esta contestación de demanda.

II. CON RELACIÓN A LOS HECHOS DE LA DEMANDA.

- En cuanto al hecho 1, no le consta a la DIAN, en todo caso de acuerdo al certificado de existencia y representación aportado con la demanda se observa que en el objeto social se encuentran las actividades descritas por la parte demandante.
- En lo referente al hecho 2, no es un hecho, pues se constituye en una afirmación subjetiva del actor.
- En cuanto al hecho 3, es cierto que los servicios enunciados hacen parte de la actuación administrativa objeto de control judicial.
- En lo referente al hecho 4 es cierto.
- En cuanto al hecho 5 es cierto.
- Respecto al hecho 6 es cierto, en todo caso las actividades comisionadas se encuentran insertas en el auto comisorio.
- En cuanto al hecho 7 es cierto, en todo caso esta fue una de las diferentes actuaciones administrativas realizadas durante el proceso de fiscalización, las cuales se encuentran insertas en los antecedentes administrativos, en especial se resalta el Auto de Desglose y Organización de Expediente No. 2022322641229003942 del 10 de agosto de 2022.
- En cuanto al hecho 8 es cierto que la demandada aportó el contrato No. DC-0191-2018, así mismo mediante el Auto de Desglose y Organización de Expediente No. 2022322641229003942 del 10 de agosto de 2022 se trasladó las pruebas obrantes en el expediente IR 2018 2021 14800, entre estas el contrato mencionado. Frente al contenido de este documento, este se encuentra inserto en los antecedentes administrativos (folios 24 al 35).
- En lo referente a los hechos 9 y 10 son ciertos, en cuanto a los argumentos planteados en el requerimiento especial estos se encuentran insertos en el acto preparatorio, en todo caso se resalta que la administración tributaria en su momento indicó que los servicios prestados por la sociedad demandante no se encuentran dentro de los servicios excluidos consagrados en el artículo 476 del E.T., y que no se encuadran en el numeral 3 de dicha disposición, como lo consideraba la parte demandante, opinión que tenía la sociedad HEON con base en el contrato de prestación de servicios DC-0191-2018 suscrito entre MEDIMAS EPS SAS y HEON MEDICAL SOLUTIONS SAS, en donde se expresa en la consideración 9 lo siguiente:

“9. Que siendo el presente documento un Contrato de Prestación de Servicios Profesionales a suscribirse con una Entidad Promotora de Salud cuyos recursos provienen del Sistema General de Seguridad Social en Salud y con base en que las adquisiciones de bienes y/o servicios que hacen las EPS con recursos correspondientes a la Unidad de Pago por Capitación – UPC a fin de efectuar directa o indirectamente las prestaciones propias del Plan de Beneficios están excluidas del Impuesto al Valor Agregado; se considera que basados en el artículo 48 de la Carta Política y lo establecido en la Ley 100 de 1993 el presente contrato queda exento del cobro de cualquier gravamen,

toda vez que los recursos parafiscales por su naturaleza no pueden ser objeto de ninguno de ellos.”

- En cuanto al hecho 11 es cierto que el 13 de marzo de 2023 la sociedad demandante mediante apoderado presentó respuesta a requerimiento especial. En todo caso se resalta que en la respuesta la sociedad demandante justifica la exclusión del impuesto sobre las ventas a partir del numeral 3 del artículo 476 del E.T., puesto que en su opinión el contrato de arrendamiento de software y demás servicios prestados eran indispensables para que la EPS contratante prestará el servicio de salud a sus afiliados, para tal fin intenta demostrar la relación de los servicios prestados y el derecho a la seguridad social y a la salud. Así mismo afirma que la no aplicación del numeral 3 del artículo 476 del E.T., va en contravía del artículo 48 de la Constitución Política de Colombia, lo que configuraría una excepción de inconstitucionalidad. En ningún aparte de la respuesta al requerimiento especial se indica que los servicios prestados son excluidos por tratarse de suministro de computación en la nube (cloud computing).
- En lo referente al numeral 12 es cierto.
- En cuanto al hecho 13 es cierto. Se resalta que en el recurso de reconsideración la parte demandante hace énfasis en la relación de los servicios prestados con el servicio de salud, para lograr justificar la exclusión de IVA en el numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario. Así mismo indica que la actuación administrativa se encuentra en contravía del artículo 48 de la Constitución Política, por cuanto se está inaplicando el artículo 476 del E.T., y finalmente cuestiona la imposición de la sanción de inexactitud. En ningún aparte del recurso de reconsideración se indica que los servicios prestados son excluidos por tratarse de suministro de computación en la nube (cloud computing).
- En lo referente al hecho 14 es cierto.
- En lo atinente al hecho 15, es cierto por cuanto el proceso incoado está dirigido a lograr la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

III. ARGUMENTOS DE OPOSICIÓN A LA DEMANDA

Una vez fijados los problemas jurídicos sobre los cuales gravitará la controversia, a continuación, se procede a enunciar la argumentación dirigida a dar respuesta a cada problema:

El demandante trae tres conceptos de violación, frente al fondo del asunto y un cuarto cargo frente a la sanción de inexactitud, a saber:

A) Violación del derecho al debido proceso por falta de motivación del acto administrativo de cierre, toda vez que la DIAN no desvirtuó los argumentos propuestos en el recurso de reconsideración.

Afirma que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración se encuentra carente de motivación por cuanto esta solo se limita a resolver la pretensión subsidiaria planteada en el recurso de reconsideración sobre la aplicación de una interpretación razonable del derecho aplicable.

Admite el demandante que en principio la resolución que resuelve el recurso de reconsideración cumple con los requisitos legales en la forma en que se encuentra estructurado, no obstante resalta que en el acápite de razones para tomar la decisión, el acto administrativo únicamente intenta desvirtuar los argumentos relacionados con la imposición de la sanción de inexactitud, omitiendo dar respuesta fáctica y jurídica de los dos cargos planteados contra la determinación del tributo, los cuales fueron titulados “A-) *EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD, INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 476 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO*” y “B.-) *FALSA DE MOTIVACIÓN (SIC) LAS ACTIVIDADES REALIZADAS POR HEON CORRESPONDEN A ACTIVIDADES EXCLUIDAS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. LA ARGUMENTACIÓN DE LA DINA NO DEMUESTRA QUE SE TRATA DE UNA ACTIVIDAD GRAVADA*”. En estos cargos en criterio del demandante se realizó un ejercicio de interpretación normativa, jurisprudencial y fáctica del caso.

Afirma que estos argumentos fueron ignorados por completo en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración lo que generó a que el contribuyente se le privará por completo de entender el porqué la decisión de la administración fue desfavorable para sus intereses. Circunstancia que en su opinión genera que carezca de motivación fáctica y jurídica del porqué la administración consideró que la excepción de inconstitucionalidad no es aplicable, ni tampoco se justificó porque considera que las actividades del contribuyente son gravadas.

En su opinión de la lectura de esta resolución no se puede verificar cuales fueron los fundamentos jurídicos y facticos para la toma de decisión, por lo que no se pueden extraer las razones concretas por las que se tomó la decisión, puesto que esta resolución, se limita a confirmar la liquidación oficial recurrida y motivar solamente la procedencia de la sanción de inexactitud.

Considera que una decisión de esas características es contraria al ordenamiento jurídico, puesto que implica una violación de derechos del actor, toda vez que obtuvo una decisión arbitraria sin fundamentación fáctica y jurídica, en la que se desecharon sus peticiones.

Concluye señalando que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración carece de motivación, lo que vulnera principios constitucionales como el derecho al debido proceso y derecho de defensa, generando un perjuicio injustificado al contribuyente, por lo que el acto administrativo debe ser revocado.

Motivos de oposición. La eventual expedición irregular de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración no genera falta de motivación de la actuación administrativa, puesto que la liquidación oficial de revisión se encuentra debidamente motivada, y por tanto no se afectó el derecho de

defensa y al debido proceso del contribuyente, puesto que este conoció los motivos facticos y jurídicos que motivaron la reclasificación de los ingresos de excluidos a gravados.

Sea lo primero señalar que la demanda se encuentra encaminada a obtener la declaración de nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, actos que conforman una unidad jurídica y soportan la decisión de la actuación administrativa adelantada por la DIAN, toda vez que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y la liquidación oficial de revisión constituyen una unidad jurídica que conforma un acto administrativo complejo, por cuanto se encuentra compuesto por estos dos actos administrativos.

Como se demuestra a continuación los argumentos planteados por el apoderado del contribuyente en el recurso de reconsideración ya habían sido manifestados con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, situación que provocó que la administración tributaria en sede administrativa al resolver el recurso de reconsideración confirmara la liquidación oficial de revisión al evidenciar que los argumentos planteados por el recurrente ya habían sido estudiados y resueltos por la DIAN al momento de expedir la liquidación oficial de revisión impugnada.

El argumento de excepción de inconstitucionalidad fue planteado desde el numeral 12 al numeral 20 del acápite IV. "RESPUESTA DEL RESPONSABLE" inserto en el escrito de respuesta al requerimiento especial presentado por el apoderado del contribuyente, por su parte el literal A del acápite "IV. FUNDAMENTACIÓN" contenido en el recurso de reconsideración presentado por apoderado del contribuyente, vuelve a plantear el argumento de excepción de inconstitucionalidad, haciendo uso de la misma argumentación presentada en la respuesta al requerimiento especial, toda vez que la mayor parte de los párrafos que soportan el cargo son iguales a lo indicado en la respuesta al requerimiento, para ello a continuación se muestran los numerales del literal A) del escrito de recurso de reconsideración y entre paréntesis se señalan a que numerales corresponden del escrito de respuesta al requerimiento especial, veamos: 3 (12), 4 (13), 5 (14), 6 (15), 7 (16), 8 (17), 9 (18).

Ahora bien, los siguientes numerales del literal A) del escrito de reconsideración son prácticamente iguales a lo expresado en la respuesta al requerimiento especial, puesto que expresan la misma idea, pero tienen diferencias formales en cuanto a la redacción realizada en el escrito de reconsideración. En pro de evidenciar esto, se utilizará la metodología anterior de indicar el párrafo del recurso y el párrafo a cuál se corresponde en la respuesta al requerimiento, veamos: 13 (19), 14 (19), 15 (20).

Además, los numerales 1, y 10 (4) del escrito del recurso de reconsideración corresponden a transcripciones normativas de disposiciones que son tenidas en cuenta en la actuación administrativa y que ya habían sido invocadas en la respuesta al requerimiento especial, por su parte el numeral 2 es una transcripción

de una sentencia del Consejo de Estado de carácter general sobre la excepción de inconstitucionalidad.

Finalmente, en cuanto a los numerales 11 y 12 del escrito del recurso de reconsideración no constituyen un cargo independiente y son párrafos que reiteran la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad, pero que no aportan razones ni fundamentos jurídicos para que esta sea viable.

Ahora bien, ante la respuesta al requerimiento especial la administración a través de la liquidación oficial de revisión demandada atendió los planteamientos del contribuyente y determinó que no era procedente aplicar una excepción de inconstitucionalidad solicitada por el contribuyente, puesto que la actuación administrativa se encontraba conforme con la normatividad aplicable y los hechos probados durante la investigación.

Por su parte, la sección segunda del Consejo de Estado en Auto Interlocutorio de fecha 19 de septiembre de 2023, C.P. Rafael Francisco Suarez Vargas, expediente 11001-03-25-000-2022-00348-00 (2832-2022), indicó frente a la causal de nulidad de expedición irregular de actos administrativos lo siguiente:

“Expedición irregular

113. Este vicio se genera por afectación del **elemento formal** del acto administrativo, es decir, se materializa si en su formación y expedición se desconocieron las formalidades y el procedimiento que legamente se fijó para ello,¹ pues este último constituye una garantía tanto para la administración como para los asociados al evitar la existencia de arbitrariedades en el trámite y permitir la materialización del debido proceso.²

114. Sin embargo, no todo desconocimiento de una formalidad o procedimiento acarrea la nulidad del acto administrativo; por el contrario, tal consecuencia solo se origina ante la inobservancia de una formalidad sustancial,³ esto es, aquella que de omitirse tenga la capacidad de generar una arbitrariedad o alterar la transparencia del trámite o es determinante para la existencia del acto o para el resultado de la decisión definitiva.⁴ Entonces, se descartan las que no inciden de manera trascendente en su contenido, ya que se correría el riesgo de que el mínimo desconocimiento de una formalidad genere la nulidad de la decisión, pese a su insignificancia o a que no se afectó el derecho al debido proceso del asociado.

¹ Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B, sentencia del 25 de enero de 2016, radicado 54001-23-31-000-2009-00166-01 (0851-15).

² Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B, auto del 29 de marzo de 2017, radicado: 11001-03-25-000-2016-01189-00 (5266-2016).

³ Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia del 23 de marzo de 2017, radicado: 11001-03-25-000-2016-00019-00 (0034-2016).

⁴ Consejo de Estado, Sección Quinta, Sentencia del 23 de marzo de 2007, radicado 11001-03-28-000-2006-00172-01(4120).

115. Para identificar si se está en presencia de una formalidad sustancial o accesoria, «el operador jurídico debe preguntarse qué habría sucedido si se hubieran seguido las formas dejadas de lado».⁵

En la liquidación oficial de revisión se expone como la actuación administrativa no contraviene el artículo 48 de la C.P., toda vez que, el contribuyente no probó que los ingresos recibidos como consecuencia del contrato con Medimas fueran resultado de las tecnologías que cumplen las condiciones para estar financiadas con recursos de la UPC y por el contrario estas si pueden enmarcarse dentro de las tecnologías que no están financiadas con dichos recursos como son las señaladas en los numerales 1 y 2 del artículo 126 de la Resolución 5269 de 2017 del Ministerio de Salud y Protección Social de Colombia, y por tanto estos ingresos no se encuadran dentro de los servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, debe señalarse que la excepción de inconstitucionalidad esta diseñada para que sea aplicada en caso de que una ley u otra norma jurídica sea contraria a la constitución, evento en el cual esta norma jurídica debe ser inaplicada para dar prevalencia a la constitución de norma de normas. Esta excepción se encuentra restringida a las normas jurídicas y leyes, por cuanto debe entenderse ley en sentido formal, es decir para aquellas disposiciones que son abstractas, impersonales y generales, por lo tanto, no es procedente su aplicación a actos particulares y concretos, puesto que estos pueden ser objeto de control jurisdiccional para que sean retirados del ordenamiento jurídico.

Además, para la procedencia de esta excepción se requiere que: i) la norma sea contraria al ordenamiento constitucional y que no haya habido un pronunciamiento sobre su constitucionalidad; ii) que la norma reproduzca otra que haya sido declarada inconstitucional o anulada; y iii) que la norma en abstracto no sea inconstitucional pero que su aplicación en un caso particular desconozca derechos fundamentales. Al revisar el caso en concreto ninguna de estas tres circunstancias se configura en el caso concreto, por lo que bajo ninguna perspectiva resulta viable la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad.

Adicionalmente, para la procedencia de esta excepción de inconstitucionalidad se requiere que sea palmaria y flagrante la oposición entre los textos constitucionales y la norma cuya inaplicación se pretende, es decir que la norma legal y la constitucional riñan de tal manera que del simple cotejo resulte totalmente incompatible su aplicación simultánea⁶.

En gracia de discusión, la eventual expedición irregular del acto administrativo en cuanto al no pronunciamiento frente a la excepción de inconstitucionalidad no resulta trascendente para la validez del acto administrativo, toda vez que el recurrente no demostró la palmaria y flagrante oposición de la liquidación oficial

⁵ Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, sentencia del 13 de octubre de 2016, radicado 68001-23-31-000-2008-00129-01 (4357-2013).

⁶ Consejo de Estado, Sección Primera, sentencia del 11 de noviembre de 2010, radicado 66001-23-31-000-2007-00070-01. C.P. Maria Elizabeth Garcia Gonzalez.

de revisión con el artículo 48 de la Constitución Política de Colombia, puesto que precisamente la reclasificación de ingresos hecha en la liquidación oficial no contraviene palmariamente el enunciado normativo “No se podrán destinar ni utilizar recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella”, por lo que bajo ningún supuesto era viable la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad por parte de la autoridad administrativa, en consecuencia, el hipotético no pronunciamiento frente a esta excepción no implica que el acto sea nulo, máxime cuando tampoco era procedente el reconocimiento de la excepción referida.

En consecuencia, la argumentación presentada en el recurso de reconsideración es prácticamente la misma que la formulada con la respuesta al requerimiento especial, motivo por el cual no se puede afirmar que la actuación administrativa se encuentre falta de motivación o que haya vulnerado el derecho de defensa del contribuyente, por cuanto los argumentos planteados por este con ocasión al recurso de reconsideración y la respuesta al requerimiento especial tienen identidad sustancial y jurídica, y en consecuencia la argumentación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración no afecta la validez de la actuación administrativa, toda vez que la liquidación oficial de revisión contiene las razones jurídicas y fundamentos de hecho y de derecho que permiten realizar la reclasificación de los ingresos del contribuyente y en consecuencia no se configura la excepción de inconstitucionalidad.

En cuanto al argumento de falsa motivación, este argumento fue planteado desde el numeral 1 al numeral 11 del acápite IV. “RESPUESTA DEL RESPONSABLE” inserto en el escrito de respuesta al requerimiento especial presentado por el apoderado del contribuyente, por su parte, el literal B del acápite “IV. FUNDAMENTACIÓN” contenido en el escrito del recurso de reconsideración presentado por apoderado del contribuyente, vuelve a plantear el argumento de falsa motivación, haciendo uso de la misma argumentación presentada en la respuesta al requerimiento especial, toda vez que la mayor parte de los párrafos que soportan el cargo son iguales a lo indicado en la respuesta al requerimiento, para ello a continuación se muestran los numerales del literal B) del escrito de recurso de reconsideración y entre paréntesis se señalan a que numerales corresponden del escrito de respuesta al requerimiento especial, veamos: 1 (1), 2 (2), 3 (3), 8 (5), 9 (10), 11 (7), 12 (8), 15 (11).

Ahora bien, los siguientes numerales del literal B) del acápite de fundamentación del escrito de reconsideración son desarrollo de los planteamientos hechos en numerales anteriores, específicamente, los numerales 4, 5, y 6 están vinculados y relacionados con lo indicado en el numeral 3, el cual como se indicó es idéntico al numeral 3 del escrito de respuesta al requerimiento especial; así mismo el numeral 13 es un desarrollo de lo indicado en el numeral 12, planteamiento que ya había sido esbozado de forma idéntica en la respuesta al requerimiento especial, por lo que lo indicado en estos numerales se encontraba contenido en la respuesta al requerimiento especial y fue tenido en cuenta en la liquidación oficial de revisión.

En cuanto al numeral 7 se trata de una intuición, la cual no tiene relevancia jurídica puesto que carece de soporte jurídico y probatorio; por su parte el numeral 10 es una afirmación no probada que se pretende derivar de los numerales 8 y 9, sin que sea demostrada ni soportada la conclusión planteada por el recurrente, en todo caso, el alcance de esa afirmación no puede tener incidencia fiscal, por último el numeral 14 del escrito del recurso de reconsideración no constituye un cargo independiente y este reitera que en opinión del recurrente existe falsa motivación.

Como se demostró los argumentos planteados por el apoderado del contribuyente en el recurso de reconsideración ya habían sido manifestados con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, situación que provocó que la administración tributaria en sede administrativa al resolver el recurso de reconsideración confirmara la liquidación oficial de revisión al evidenciar que los argumentos planteados por el recurrente ya habían sido estudiados y resueltos por la DIAN al momento de expedir la liquidación oficial de revisión impugnada.

En esa medida y teniendo claro que la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración constituyen una unidad jurídica se debe concluir que la actuación administrativa si se encuentra debidamente motivada puesto que se indican con claridad los hechos, normas y fundamentos que justifican la reclasificación de ingresos y la liquidación del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2018, motivación que se encuentra inserta en estos dos actos administrativos.

Por último, es necesario resaltar que el artículo 746 del E.T, prevé la presunción de la veracidad, esta misma disposición establece que la DIAN puede solicitar una comprobación especial, momento en el cual se invierte la carga de la prueba, teniendo que el contribuyente probar lo declarado ante la DIAN, y para el caso en concreto la DIAN exigió comprobación del carácter excluido de los ingresos declarados por el contribuyente, quien no probó que estos ingresos tuvieran relación directa con los servicios del POS y con las causales de exclusión 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, por lo que la administración procedió a reclasificar estos ingresos como gravados.

En consecuencia la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, constituyen una unidad jurídica en la que se manifiesta la decisión de la administración, se encuentran debidamente motivados por cuanto en estos se encuentran las razones de hecho y de derecho que fundamentan la reclasificación de los ingresos y la liquidación del impuesto de las ventas del primer bimestre del año 2018 del contribuyente, por lo que la actuación administrativa si esta motivada y fue garante del derecho de defensa del contribuyente, puesto que los motivos de oposición de este si fueron analizados.

Además, y ante una eventual expedición irregular del acto administrativo la irregularidad cometida no tiene la entidad jurídica suficiente para nulitar la actuación administrativa objeto de control judicial, puesto que la excepción de inconstitucionalidad no era procedente y los actos administrativos se encuentran

motivados, lo que se corrobora en la formulación de los demás cargos de la parte demandante, en los cuales se afirma que existe una falsa motivación, lo que implica que se reconoce la existencia de motivación y por ende hace inviable el reconocimiento de la causal de nulidad de falta de motivación, en consecuencia solicito se declare no procedente este cargo y se confirme la legalidad de la actuación administrativa.

B) Las actividades realizadas por HEON corresponden a actividades excluidas por corresponder a servicios de computación en la nube.

Afirma que en sede judicial se pueden presentar nuevos y mejores argumentos y señala que no se trata de hechos nuevos, puesto que en el caso de autos se trata de establecer si los servicios prestados por el demandante se pueden clasificar como servicios de computación en la nube, para lo cual indica que la DIAN sabia esto por cuanto 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 falsa contenida en el numeral 4 del literal B) del concepto de violación.

En este punto señala que se trata de un argumento nuevo y no de un hecho nuevo y que la discusión se centra en determinar si los servicios prestados por Heon y fiscalizados por la DIAN pueden ser clasificados como servicios de cloud computing.

Con posterioridad señala que el numeral 21 del artículo 476 establece una exclusión del impuesto sobre las ventas para el suministro de computación en la nube (cloud computing). A renglón seguido referencia que se entiende por cloud computing por parte del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a partir de documento publicado por dicha entidad. Así mismo referencia el concepto número 100202208-0820 de 2017 de la DIAN en el que definen características y clasificación de los servicios de computación en la nube.

En cuanto el caso en concreto afirma que los servicios de arrendamiento de software, infraestructura, soporte, desarrollo a la medida, inteligencia de negocios, y capacitación pueden ser clasificados como servicios de cloud computing y por tanto son excluidos de IVA. Afirmación hecha sin soporte alguno.

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

En este punto 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 las condiciones para ser catalogados como servicios de computación en la nube y por tanto es procedente la exclusión del impuesto sobre las ventas consagrada en el numeral 21 del artículo 476.

Afirma que en la demanda se anuncia un dictamen pericial rendido por perito para determinar si los servicios prestados por Heon se pueden clasificar como servicios de Cloud Computing o no, e incluye las conclusiones del perito sin aportar el dictamen pericial referido. Así mismo afirma que obtuvo formato de autodiagnóstico de servicio de Cloud computing por parte del MINTIC y que este no es requisito para la procedencia de la exclusión, pero que si sirve como prueba para el operador judicial para demostrar que se cumplen con los requisitos de sustancia del servicio.

Oposición al argumento B- excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de sede administrativa.

En primer lugar, debe indicarse que no se trata de un argumento nuevo si no de un hecho nuevo. A tal punto que la causal de exclusión del IVA es diferente y por tanto la discusión jurídica también es diferente, por lo que no es un desarrollo de los argumentos si no nuevos argumentos derivados de un hecho nuevo, consistente en que los servicios prestados son provisión de computación en nube.

Debe dejarse claro que es un hecho nuevo por cuanto nunca le fue informada a la DIAN que el tratamiento preferencial tributario era derivado de la prestación de servicios de computación en la nube, tampoco se le presentó la documentación o información pertinente que soportara tal tratamiento, y esto no se hizo ni con ocasión a las visitas de verificación, respuesta a requerimiento especial o recurso de reconsideración, de forma tal que el demandante sorprende a la entidad con el hecho nuevo de que los servicios son excluidos por tratarse de servicios de computación en la nube, y para el efecto la parte demandante presenta nuevos documentos y pruebas para corroborar su dicho, lo cual sin duda va en contravía del principio de decisión previa de la administración y provoca una vulneración al debido proceso para la DIAN, puesto que se rompe el principio de congruencia entre lo discutido en sede administrativa y en sede judicial, aunado a que la entidad nunca tuvo la oportunidad de pronunciarse frente a esos argumentos y hechos nuevos y por tanto los mismos no fueron tenidos en cuenta al momento de expedir los actos administrativos objeto de control judicial.

Además la inclusión de hechos nuevos se constata con la prueba documental aportada por el accionante en la que se incluye un autodiagnóstico diligenciado en el año 2024, es decir seis años después del periodo tributario objeto de discusión, y para evitar que se advierta la inclusión de un nuevo hecho afirma que se trata de un argumento nuevo, y lo incluye en el acápite de concepto de violación de la demanda y allega pruebas documentales que cambian sustancialmente la controversia jurídica, resultado de nuevos hechos no informados durante la actuación en sede administrativa.

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

expedición⁷. Por lo tanto, no es viable plantear hechos posteriores y ajenos a los consignados en sede administrativa.

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 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 parte demandante ha sido el mismo a lo largo de la actuación administrativa y pese a ello nunca arguyo o probó la configuración de esta causal de exclusión tributaria, la cual solo es presentada con ocasión a la demanda judicial y aprovechando el carácter abierto del numeral 21 del artículo 476 del E.T., y aportando pruebas que no fueron presentadas al momento de la actuación administrativa.

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

En razón de lo anterior, solicito se desestime el estudio del argumento B) consistente en la configuración de la exclusión de IVA por prestación de servicios de computación en la nube, y se declare probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa.

Oposición subsidiaria al argumento B- Las actividades realizadas por HEON no están excluidas por cuanto no corresponden a servicios de computación en la nube.

Ahora bien, en caso de que el despacho no acoja el anterior planteamiento procedo a plasmar los argumentos de oposición al tratamiento preferencial frente al impuesto sobre las ventas esgrimido por la parte demandante.

Como se indicó en párrafos anteriores durante la actuación administrativa no se probó el cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la exclusión de IVA por servicios de computación en la nube, labor que tampoco se realizó con ocasión a la demanda, ni a las pruebas aportadas en esta oportunidad procesal.

El demandante se limitó a intentar encuadrar de forma genérica las actividades facturadas dentro de las características y modelos de computación en la nube, con base en una guía del MINTIC y en concepto de la DIAN, sin tener en cuenta las pruebas aportadas a lo largo de la actuación administrativa, obviando incluso el

⁷ Berrocal Guerrero, Luis Enrique, Manual del acto administrativo, Librería ediciones del profesional Ltda, 2019

contrato fuente de obligaciones y los requisitos establecidos en la misma normatividad por el invocada, puesto que no aportó prueba de que los servicios prestados puedan ser considerados como computación en la nube y tampoco que para la fecha de los hechos objeto de declaración tributaria (primer bimestre de 2018) y durante la actuación administrativa estos servicios pudieran ser considerados o hubiesen sido considerados como provisión de computación en la nube.

Lo anterior se corrobora en que la discusión administrativa giro en torno al numeral 3 del artículo 476 del E.T. y no frente al numeral 21 del artículo 476 del E.T., aunado a que ni siquiera este numeral es el aplicable para la fecha de los hechos, por cuanto la exclusión de IVA para servicios de computación en la nube para la fecha de los hechos (2018) se encontraba regulada en el artículo 187 de la Ley 1819 de 2016, que agregó al artículo 476 del E.T. cuatro numerales, entre estos el 24 que sería el aplicable para el caso de autos, y no el actual numeral 21 del artículo 476 del E.T.

El artículo 187 de la Ley 1819 indicaba:

“ARTÍCULO 187. Adiciónense cuatro numerales al artículo [476](#) del Estatuto Tributario, así:

(...)

24. Suministro de páginas web, servidores (*hosting*), computación en la nube (*cloud computing*) y mantenimiento a distancia de programas y equipos.”

Posteriormente, con reforma tributaria (Ley 1943) se modificó sustancialmente el artículo 476 del E.T. y mediante este cambio normativo se reubicó la exclusión de computación en la nube al actual numeral 21.

Así mismo el demandante omite que el Concepto Unificado del numeral 24 del artículo 187 de la Ley 1819 de 2016 de la DIAN, 100202208-0820 del 25 de agosto de 2017 (17056), expresamente indicó que para la procedencia de la exclusión del impuesto sobre las ventas se requería lo siguiente:

“5. ¿Cuáles son los actores de la computación en la nube, su definición y principales características?”

Con fundamento en los lineamientos del modelo de referencia de arquitectura la computación en la nube de NIST tomados por el MINTIC, se definen los siguientes actores principales -entendidos como, una persona u organización que participa en una transacción o proceso de computación en la nube-, así:

“Consumidor de nube (Cloud consumer): Persona o entidad que a través de una relación comercial usa los servicios de un proveedor de nube.

Proveedor de nube (Cloud provider): Persona o entidad responsable de poner a disposición un servicio a las partes interesadas y que gestiona la infraestructura informática necesaria para proporcionar los servicios,

ejecuta el software en la nube que proporciona los servicios y entrega los servicios en la nube a los consumidores de nube a través del acceso a la red.

Auditor de nube: Parte que realiza una evaluación independiente de servicios en la nube, las operaciones del sistema de información, el rendimiento y la seguridad de la implementación en la nube.

Corredor o agente de nube: Este actor gestiona el uso, el rendimiento y la prestación de servicios en la nube y negocia las relaciones entre los proveedores de nube y los consumidores de nube.

Operador de nube: Es un intermediario que proporciona conectividad y transporte de servicios en la nube de proveedores a consumidores de nube”⁸

Frente a este asunto particular, no es menos importante advertir que la exclusión en el impuesto sobre las ventas, recaerá excepcionalmente para la relación comercial al momento de la prestación del servicio por el proveedor al consumidor, en virtud de lo expuesto en el marco de la referencia de arquitectura.

Ahora bien, dentro del marco jurídico que otorga la competencia que recae en el (MINTIC) sobre la materia, el Decreto 2573 de 2014, compilado en el artículo 2.2.9.1.1.1 y siguientes del Decreto Único Reglamentario 1078 de 2015, en especial, el artículo 2.2.9.1.1.1, indica que:

“Serán sujetos obligados de las disposiciones contenidas en el presente capítulo las entidades que conforman la administración pública en los términos del artículo 39 de la Ley 489 de 1998 y los particulares que cumplen funciones administrativas...”

En ese orden de ideas, el artículo 2.2.9.1.1.3 ibidem, prevé una serie de definiciones y expresiones, permitiendo entrever para el asunto que nos ocupa, qué debe entenderse por “(marco de referencia de arquitectura empresarial para la gestión de tecnologías de la información.” a lo cual señala que:

“(E)s un modelo de referencia puesto a disposición de las instituciones del Estado colombiano para ser utilizado como orientador estratégico de las arquitecturas empresariales, tanto sectoriales como institucionales. El marco establece la estructura conceptual, define lineamientos, incorpora mejores prácticas y orienta la implementación para lograr una administración pública más eficiente, coordinada y transparente, a través del fortalecimiento de la gestión de las tecnologías de la información.”

Bajo ese entendido, el marco de referencia de arquitectura empresarial para la gestión de tecnologías de la información, resulta ser el pilar para orientar e identificar a ciencia cierta qué características son fundamentales para que se esté en presencia de un servicio de computación en la nube.

⁸ Oficio de Registro No. 1058335 del 22 de junio de 2017 y Guía Técnica de Computación en la Nube expedida por MINTIC en agosto de 2017. El número original de la nota al pie es 4, sólo que tuvo que ser reenumerado para su inclusión completa en la transcripción.

Por lo cual, con base en lo indicado, se establece que aquel proveedor que pretenda prestar el servicio de computación en la nube debe realizar un “autodiagnóstico”, el cual deberá a través del formato que para el efecto estructure -el MINTIC-, en el que evalúe y compruebe que los servicios ofrecidos cumplen con las características esenciales, uno de los modelos de servicio y uno de los modelos de implementación de computación en la nube.

Aunado a lo anterior, es importante precisar que los servicios de conectividad y transporte, como: redes y telecomunicaciones, ofrecidos por operadores de nube, si bien son considerados fundamentales para la prestación del servicio de computación en la nube, éstos, no son considerados modelos de servicios de computación en la nube (SaaS, PaaS e IaaS por sus siglas en inglés) de conformidad con el pronunciamiento emitido por MINTIC. Por tanto, no se encuentran cubiertos por la exclusión del impuesto sobre las ventas.

Conclusiones:

1. Para efectos de la exclusión en el servicio de computación en la nube, prevista en el numeral 24 del artículo 476 del Estatuto Tributario, será necesario que el proveedor del servicio cumpla con las cinco características, uno de los modelos de servicio y uno de los modelos de implementación desarrolladas en los puntos 1 a 4 del presente concepto.
2. Los servicios de almacenamiento en la nube (Cloud Storage) tradicionales o licenciamiento en la nube sin el cumplimiento de las características mencionadas, entre otros, aunque correspondan a servicios “nube”, no se encuentran cubiertos por la exclusión del impuesto sobre las ventas.
3. La exclusión del impuesto sobre las ventas será efectiva -exclusivamente- para el proveedor.
4. Los proveedores que suministren este tipo de servicio-de computación en la nube-, deberán tener a consideración el formato que para el caso expida el - MINTIC- de conformidad con lo señalado en el marco de referencia de arquitectura empresarial para la gestión de tecnologías de información.”

Nótese como el concepto mencionado señala que los proveedores que pretendan prestar el servicio de computación en la nube deben diligenciar un autodiagnóstico de sus servicios ante el MINTIC, actividad que debía ser previa a la obtención del beneficio y que no es demostrada por la parte demandante, y que a su vez puede catalogarse como un requisito para la procedencia de este tratamiento tributario preferencial. El hecho de que esto no se haya acreditado hasta el momento da cuenta que los servicios prestados para el quinto bimestre de 2018 no pueden ser tenidos como servicios de computación en la nube y por tal razón no es procedente el tratamiento tributario preferencial, recuérdese que en materia de exclusiones y excepciones tributarias la interpretación de estos beneficios es de carácter restrictivo y no es dable tratamientos analógicos.

Ahora bien, la Dirección Jurídica de la DIAN mediante Oficio 100202208-1444 del 22 de diciembre de 2017 dio alcance al Concepto Unificado del numeral 24 del artículo 187 de la Ley 1819 de 2016, resolviendo varios interrogantes sobre la nueva exclusión del impuesto del IVA relacionada a servicios de computación en la

nube, entre estos conceptos sobre quien realiza el autodiagnóstico y en qué momento se usa este para hacer efectiva la exclusión, veamos:

3. ¿Quién realiza el autodiagnóstico del servicio de almacenamiento en la nube “cloud computing” y en qué momento se usa para hacer efectiva la exclusión?

Como se mencionó en el Concepto 017056 de agosto 25 del 2017, corresponde al prestador del servicio realizar el autodiagnóstico para determinar que en efecto se está en presencia de un servicio de almacenamiento en la nube “cloud computing” y hacer aplicable la exclusión. Ahora bien, ese certificado de autodiagnóstico constituirá plena prueba para el prestador del servicio al momento en que la Administración tributaria lo requiera en el ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Por lo tanto, y en concordancia con el artículo 632 del Estatuto Tributario, el correspondiente certificado de autodiagnóstico deberá ser conservado por el prestador del servicio en los términos previstos en la norma en comento.”

En todo caso y de acuerdo a los conceptos invocados era necesario que el proveedor de servicios en la nube realizase un autodiagnóstico de su calidad de proveedor en la nube, actividad a cargo del demandante y que nunca le fue presentada a la DIAN durante el proceso de fiscalización. Con lo cual nunca probó ni cumplió el requisito para ser beneficiario de la exclusión del IVA.

Nótese que la DIAN en su función conceptual reglamentaria de manera previa al periodo fiscal señaló los supuestos para acceder al beneficio tributario, lo cual no fue cumplido por el demandante en los meses previos a la fecha de declaración del primer bimestre del año 2018, y que le hubiese servido como plena prueba dentro del proceso de fiscalización o dentro del recurso de reconsideración, si hubiese sido aportado con diligenciamiento previo al periodo en discusión.

Solo con ocasión a la demanda el accionante pretende incluir como prueba el autodiagnóstico referido en la normativa aplicable, el cual además de ser realizado casi 6 años después del periodo objeto de controversia, pues fue diligenciado el 09 de agosto de 2024, fue aportado sin la documentación soporte, y no es pertinente ni útil para probar que el servicio prestado por la demandante, durante el 1 bimestre del año 2018, se tratará integralmente de servicios de computación en la nube, tornándose este documento en impertinente e inconducente para probar que los servicios son excluidos, y por tanto su valor suasorio es mínimo. Por el contrario, este autodiagnóstico corrobora que el demandante para el periodo fiscal objeto de controversia no cumplía con la obligación de diligenciamiento de autodiagnóstico para los proveedores de este tipo de servicios, y que el servicio prestado a Medimas se le daba tratamiento de excluido por considerarlo conexo a la actividad de salud y no por que se tratara de computación en la nube, como lo consagra el contrato de prestación de servicios de la demandante con Medimas, aunado a que no cumplía con el requisito de diligenciar el autodiagnóstico para la procedencia de la exclusión.

Ahora bien, en el presente caso se debe tener presente que en los antecedentes administrativos se encuentra el contrato de prestación de servicios DC-0191-2018 suscrito entre MEDIMAS EPS SAS y HEON MEDICAL SOLUTIONS SAS, en el cual se prestaron los servicios objeto de facturación y reclasificación por los actos demandados.

El estudio de este contrato es de vital importancia para resolver la presente controversia jurídica y debe hacerse a la luz de las normas de interpretación de los contratos, esto nos permitirá entender cuál fue la operación económica real hecha por el demandante y su contratante, para de esta manera establecer si se trataba de servicios de computación en la nube objeto de exclusión de IVA o si se trataba de contrato de prestación de servicios que tenía un componente tecnológico que las partes contratantes consideraban que estaba excluido de IVA en razón a su relación con el sector salud.

En este punto debe recordarse lo establecido en el artículo 1602 del Código Civil, veamos:

“ARTÍCULO 1602. <LOS CONTRATOS SON LEY PARA LAS PARTES>. Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales.”

Tanto la demandante como su contratante consideraban que la exclusión del servicio del IVA era derivada de su relación con el numeral 3 del artículo 476 y no por que se tratara de la exclusión de suministro de computación en la nube.

Téngase en cuenta que el contrato se trata de arrendamiento de software y no de provisión de computación en la nube, así mismo en el contrato se adquieren obligaciones variadas a un servicio de computación en la nube.

Específicamente en el contrato de prestación de servicios DC-0191-2018 suscrito entre MEDIMAS EPS SAS y HEON MEDICAL SOLUTIONS SAS, se expresa en la consideración 9 lo siguiente:

“9. Que siendo el presente documento un Contrato de Prestación de Servicios Profesionales a suscribirse con una Entidad Promotora de Salud cuyos recursos provienen del Sistema General de Seguridad Social en Salud y con base en que las adquisiciones de bienes y/o servicios que hacen las EPS con recursos correspondientes a la Unidad de Pago por Capitación – UPC a fin de efectuar directa o indirectamente las prestaciones propias del Plan de Beneficios están excluidas del Impuesto al Valor Agregado; se considera que basados en el artículo 48 de la Carta Política y lo establecido en la Ley 100 de 1993 el presente contrato queda exento del cobro de cualquier gravamen, toda vez que los recursos parafiscales por su naturaleza no pueden ser objeto de ninguno de ellos.”

En este punto es aplicable también el artículo 1618 del Código Civil, veamos:

“ARTICULO 1618. <PREVALENCIA DE LA INTENCION>. Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras.”

De acuerdo al contrato la intención de los contratantes era obtener servicios relacionados a aspectos informáticos, soporte técnico en sitio, desarrollo a medida, capacitaciones sobre las herramientas informáticas, entre otras variadas actividades, las cuales consideraban que por prestarse en el sector salud estaban cobijadas bajo la exclusión de IVA del artículo 476 del Estatuto Tributario y no por tener un componente informático se puede pretender derivar que la intención del contrato era la provisión de servicios de computación en la nube.

Otra disposición a tener en cuenta en el valor probatorio del contrato referido es que las disposiciones insertas en el mismo deben tener un efecto útil, como lo establece el artículo 1620 del Código Civil, y por tanto no es adecuado desconocer la consideración general 9 del contrato, puesto que precisamente esta disposición corrobora que los contratantes consideraban erróneamente que los servicios contratados estaban excluidos de IVA por su relación con la salud, y no que estaban excluidos por prestar servicios de provisión de computación en la nube.

“ARTICULO 1620. <PREFERENCIA DEL SENTIDO QUE PRODUCE EFECTOS>. El sentido en que una cláusula puede producir algún efecto, deberá preferirse a aquel en que no sea capaz de producir efecto alguno.”

La consideración general 9 del contrato que genera las facturas objeto de la actuación administrativa, no puede ser obviada como lo pretende hacer la parte demandante, esta disposición contractual claramente demuestra que Heon consideraba que los servicios que prestaba eran excluidos por ser prestados a entidades vinculadas al sector salud y no que se trataran de servicios de computación en la nube.

Durante la etapa de fiscalización, determinación y discusión, Heon aportó información y documentación (entre esta, el contrato referido), y justificó el tratamiento tributario preferente en el numeral 3 del artículo 476 del E.T., esto definió la actuación administrativa, y la discusión en sede administrativa.

“ARTICULO 1622. <INTERPRETACIONES SISTEMATICA, POR COMPARACION Y POR APLICACION PRACTICA>. Las cláusulas de un contrato se interpretarán unas por otras, dándosele a cada una el sentido que mejor convenga al contrato en su totalidad.

Podrán también interpretarse por las de otro contrato entre las mismas partes y sobre la misma materia.

O por la aplicación práctica que hayan hecho de ellas ambas partes, o una de las partes con aprobación de la otra parte.”

Al revisar el contrato de prestación de servicios DC-0191-2018 suscrito entre MEDIMAS EPS SAS y HEON MEDICAL SOLUTIONS SAS obrante en los antecedentes administrativos, entre las obligaciones específicas del contratista se

encuentran obligaciones que claramente no constituyen servicios de provisión de computación en la nube, veamos algunas de estas obligaciones:

Imagen No. 1.

- 5.1.3. Realizar las actividades de soporte técnico en sitio.
- 5.1.3.1. Atención, resolución y/o escalamiento de las solicitudes de las aplicaciones de Aseguramiento y Asistencial Administrativo.
- 5.1.3.2. Instalación de sistema operativo, línea base de los equipos, Software suministrado y programas licenciados con previa aprobación de **MEDIMÁS EPS**. Según condiciones establecidas en los ANS.
- 5.1.3.3. Mantenimiento preventivo (Limpieza física del equipo y escaneo lógico).
- 5.1.3.4. Diagnóstico y reemplazo de partes de equipo de cómputo, que pertenezca al cliente y que estén fuera de garantía. (No incluye el suministro de partes).
- 5.1.3.5. Revisión técnica para equipos que se encuentran en garantía, se genera acta de diagnóstico para que el cliente lo escale al proveedor
- 5.1.3.6. Configuración y mantenimiento de correo, VPN, dirección IP con permisos específicos.
- 5.1.3.7. Configuración de los equipos de cómputo, impresoras y escáner en los traslados de sedes dentro de la misma ciudad.

Tomado del contrato de prestación de servicios DC-0191-2018 obrante en los antecedentes administrativos.

Imagen No. 2.

- 5.1.6.1. Dar respuesta a las consultas que se realicen en un término de dos (2) días hábiles en horario de 7:00 a. m. a 05:00 p.m.
- 5.1.6.2. Presentar los informes necesarios para atender requerimientos de los entes de inspección, vigilancia y control y de cualquier autoridad judicial y/o administrativa el tiempo será establecido entre las partes de acuerdo con las condiciones de los informes.

Tomado del contrato de prestación de servicios DC-0191-2018 obrante en los antecedentes administrativos.

Imagen No. 3.

- 5.1.6.4. Acudir a las dependencias de **MEDIMÁS EPS** cuando sea citado con programación previa, según las necesidades de la labor a desarrollar de acuerdo con la disponibilidad de **EL CONTRATISTA**.
- 5.1.6.5. Atender las solicitudes de verificación, rectificación y ajuste que se le realicen por el supervisor, o por autoridad judicial o administrativa que tengan relación con el objeto del presente contrato.

Tomado del contrato de prestación de servicios DC-0191-2018 obrante en los antecedentes administrativos.

Nótese como estas obligaciones no tienen relación con servicios de provisión de computación en la nube, pues incluso algunas implican la prestación de servicios físicos o la generación de informes o actividades a demanda que no pueden ser catalogadas como computación en nube y en consecuencia esto demuestra que no tiene asidero factico ni jurídico la pretensión del demandante de que se le de

tratamiento tributario preferente por considerar que los servicios prestados por Heon sean susceptibles de ser clasificados como computación en la nube.

En gracia de discusión, es posible que hubiese alguna actividad del contrato de prestación de servicios que pudiese ser considerada como computación en la nube, pero esto no implica que por ello todo los ingresos derivados del contrato deban ser considerados como excluidos por tratarse de computación en la nube, pues se resalta que no todas las actividades y obligaciones adelantadas por Heon pueden eventualmente clasificarse como computación en la nube, y ante la no separación de estos ingresos y teniendo en cuenta que los beneficios tributarios son de aplicación restrictiva entonces estos ingresos deben ser considerados como gravados y no como excluidos como lo pretende el demandante.

Adicionalmente, se debe indicar que el “anexo 7” referido como prueba en la demanda, nunca fue puesto a consideración de la DIAN durante la etapa de fiscalización, aunado a que el mismo no prueba que se trate de computación en la nube, además el documento no tiene fecha cierta y tampoco se indica quien lo elaboró y tampoco se prueba que el mismo haya sido utilizado con ocasión a la prestación de los servicios en el periodo gravable objeto de modificación por parte de la DIAN. En este punto resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 253 del Código General del proceso que señala:

“Artículo 253. Fecha cierta: La fecha cierta del documento público es la que aparece en su texto. La del documento privado se cuenta respecto de terceros desde que haya ocurrido un hecho que le permita al juez tener certeza de su existencia, como su inscripción en un registro público, su aportación a un proceso o el fallecimiento de alguno de los que lo han firmado.”

Por todo lo anterior, solicito sea desestimado el presente cargo de la parte demandante, por cuanto no se agotó en debida forma la sede administrativa, se trata de hechos nuevos y además no se probó durante la actuación administrativa ni con ocasión a la demanda que se trate de servicios de computación en la nube.

C) Argumentación subsidiaria del demandante, consistente en que las actividades prestadas por Heon corresponden a actividades excluidas del impuesto sobre las ventas de acuerdo al numeral 3 del artículo 476.

Inicia por destacar que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración no desvirtuó los argumentos de la parte actora y que en esa resolución la administración se limitó a desarrollar argumentos relacionados con la sanción de inexactitud, falencia que en su opinión es suficiente para declarar la nulidad de la actuación administrativa. A pesar de ello, indica que procede a explicar porque los servicios prestados por Heon deben ser excluidos del IVA.

A continuación, presenta consideraciones generales frente a los servicios relacionados al sistema general de seguridad social, para con base en estas afirmar

que los conceptos que aparecen en la factura corresponden a gastos que tienen que incurrir la EPS para la prestación cabal de servicio de salud de los cotizantes al sistema.

Frente al caso en concreto indica que todos los servicios del software permiten que se consulte el historial clínico de los pacientes, y que acuerdo a la resolución 1995 de 1999 “la historia clínica es un documento de vital importancia para la prestación de servicios de salud”, igualmente referencia opinión de la Organización Panamericana de la Salud sobre historias clínicas electrónicas.

Posteriormente indica que de acuerdo a glosario de referencia de términos del plan de beneficios de salud, la tecnología en salud comprende “sistemas organizativos y de soporte con los que se presta esta atención en salud”, para a partir de ello concluir que la tecnología en salud se encuentra cubierta en el POS, pues en su opinión las tecnologías necesarias para identificar pacientes, historial clínico, traslados, vigencias de planes hacen parte del POS, y por tanto en su opinión la DIAN está equivocada al no darle el tratamiento tributario preferencial a los servicios de arrendamiento de software, servicio de infraestructura, desarrollo a la medida, inteligencia de negocios y capacitación.

Finalmente indica que la tecnología suministrada por Heon se encuentra financiada con los recursos de la UPC y por tanto tiene derecho a la exclusión, además que los servicios cuestionados por la DIAN tienen conexidad con los objetivos del sistema de seguridad social y el POS, y que los servicios tecnológicos se encuentran contemplados cobijados por la exclusión del artículo 476 del E.T.

Oposición al argumento C. Los servicios prestados por la demandante no son excluidos del impuesto sobre las ventas, por cuanto no tienen relación directa con el POS y se encuadran en aquellos servicios tecnológicos que por mandato legal no son financiados con recursos de la UPC

Frente al argumento subsidiario de la parte demandante debo indicar que el mismo no tiene la suficiencia argumentativa ni jurídica para lograr desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados, por lo que solicito que los argumentos insertos en la liquidación oficial de revisión se entiendan incorporados en la presente contestación.

Además debo resaltar que la parte demandante da un mayor alcance a la exclusión consagrada en el numeral 3 del artículo 476 del Estatuto Tributario, que el establecido en la normatividad aplicable y el reconocido en sede judicial en diferentes pronunciamientos, puesto que pretende equiparar el manejo, organización, utilización y repositorio de información de pacientes con el servicio de salud y los elementos que comprenden el POS, lo cual no es dable para efectos tributarios, puesto que la regla general en materia de IVA es que los servicios sean gravados y solo aquellos que legalmente sean exentos o excluidos tendrán un tratamiento preferencial, esto implica que las exclusiones son restrictivas y no pueden ser ampliadas en virtud de que los servicios estén relacionados con un

sector en específico, sino que deben encuadrarse completamente en el supuesto normativo que genera el tratamiento preferencial.

El numeral 39 del artículo 8 de la Resolución 5269 de 2017 del Ministerio de Salud, “*Por la cual se actualiza integralmente el Plan de Beneficios en Salud con cargo a la Unidad de Pago por Capitación (UPC)*” señala lo siguiente:

“Artículo 8°. Glosario. Para efectos de facilitar la aplicación y dar claridad al presente acto administrativo, se toman como referencia los siguientes términos, sin que estos definan la financiación o ampliación de las mismas dentro del Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC, así:

(...)

39. Tecnología en salud: Actividades, intervenciones, insumos, medicamentos, dispositivos, servicios y procedimientos usados en la prestación de servicios de salud, así como los sistemas organizativos y de soporte con los que se presta esta atención en salud.” (Subraya y cursiva fuera de texto).

De acuerdo al glosario establecido en la Resolución 5269 de 2017 del Ministerio de Salud, se entiende como tecnología en salud aquellas actividades, intervenciones, insumos, medicamentos, dispositivos, servicios y procedimientos usados en la prestación de servicios de salud, lo cual incluye los sistemas organizativos y de soporte con los que se presta la atención en salud, estos sistemas organizativos y de soporte se encuentran restringidos a la actividad que utiliza tecnología en salud y no a otro tipo de tecnología que no se encuentra financiada con recursos de la UPC, como lo dispone el artículo 126 de la resolución referida, disposición que establece:

“Artículo 126. Tecnologías no financiadas con recursos de la UPC. Sin perjuicio de las aclaraciones de financiación del presente acto administrativo, en el contexto del Plan de Beneficios en Salud con cargo a la UPC, deben entenderse como no financiadas aquellas tecnologías que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

1. Tecnologías cuya finalidad no sea la promoción de la salud, prevención, diagnóstico, tratamiento, rehabilitación o paliación de la enfermedad.
2. Tecnologías de carácter educativo, instructivo o de capacitación, que no corresponden al ámbito de la salud aunque sean realizadas por personal del área de la salud.
3. Servicios no habilitados en el sistema de salud, así como la internación en instituciones educativas, entidades de asistencia o protección social tipo hogar geriátrico, hogar sustituto, orfanato, hospicio, guardería o granja protegida, entre otros.
4. Cambios de lugar de residencia o traslados por condiciones de salud, así sean prescritas por el médico tratante.
5. Servicios y tecnologías en salud conexos, así como las complicaciones que surjan de las atenciones en los eventos y servicios que cumplan los criterios de no financiación con recursos del SGSSS señalados en el artículo 154 de la Ley 1450 de 2011 y el artículo 15 de la Ley Estatutaria en Salud 1751 de 2015.

6. Servicios y tecnologías que no sean propiamente del ámbito de salud o que se puedan configurar como determinantes sociales de salud conforme al artículo 9° de la Ley 1751 de 2015.”

De acuerdo con esta resolución no cualquier tecnología se encuentra financiada con recursos de la UPC, solo estará financiada aquella que se encuentra relacionada con tecnología en salud, y cuya sea la promoción de la salud, prevención, diagnóstico, tratamiento, rehabilitación o paliación de la enfermedad, es decir que por ejemplo las tecnologías usadas para funcionalidades de auditoria, capacitación, inteligencia de negocios, soporte tecnológico, servicios de infraestructura y arrendamiento de software no se encuentran directamente relacionados con la promoción la salud, ni con la prevención, diagnóstico, tratamiento, rehabilitación y paliación de la enfermedad, en consecuencia los servicios prestados por la parte demandante no se encuentran financiados con recursos de la UPC, puesto que no están directa e intrínsecamente relacionados con la prestación de servicios en salud y por esto no se encuentran excluidos del IVA.

Así mismo tampoco se encuentran financiadas con recursos de la UPC aquellos servicios y tecnologías que no sean propiamente del ámbito de la salud o que se puedan configurar como determinantes sociales de salud.

La liquidación oficial de revisión en su parte motiva señala:

“Es claro entonces que los recursos que se utilizan de la UPC únicamente serán si y solo si para todos los efectos sobre temas de salud y el mismo Apoderado Especial de la sociedad Investigada lo transcribe en su escrito de respuesta:

Con base en la Resolución No.005269 del 22 de diciembre de 2017, se ha definido por el mismo un glosario de referencia de los términos del plan de beneficios en salud, donde se destaca en el numeral 39 del artículo 8 de la Tecnología en salud: Actividades, intervenciones, insumos, medicamentos, dispositivos, servicios y procedimientos, usados en la prestación de servicios de salud, así como los sistemas organizativos y de soporte con los que se presenta esta atención en salud.

Si bien el Apoderado Especial, resalta: así como los sistemas organizativos y de soporte con los que presente esta atención en salud, **se observa que pretende extender su alcance al tema de tecnologías de la información y comunicaciones (TIC), lo cual, no es así, toda vez que cuando se habla de sistemas organizativos y soporte, se refiere a temas de diagnósticos, medicamentos, procedimientos, exámenes de laboratorios y en general todo aquello que requiera un paciente, mediante un profesional de la salud.**

Nótese entonces, que **la Resolución 005269 de 2017 no establece como destino de los recursos obrantes en la UPC establecidos para el POS la compra o arrendamiento de un paquete o programa de software o su uso para atender la prestación del servicio de salud.** En el presente caso, **los servicios que presta la sociedad Investigada**, como son arrendamiento de software, servicios de infraestructura, servicio de soporte tecnológico, desarrollo a la medida, inteligencia

de negocios, servicios de capacitación y auditoría de cuentas, **no se encuentran dentro de las tecnologías que cumplen las condiciones para estar financiadas con recursos de la UPC y si pueden enmarcarse dentro de las tecnologías que no están financiadas con dichos recursos como son las señaladas en los numerales 1 y 2 del artículo 126 de la citada Resolución**; por lo que tampoco se encuentran dentro de las contempladas en el artículo 486 del Estatuto Tributario para su exoneración del IVA.” (Negrilla fuera de texto)

La liquidación oficial de revisión motiva de manera precisa por que razón los servicios de software prestados por la parte actora no se encuadran dentro de los preceptos establecidos como tecnología en salud, y que por el contrario sí se enmarcan en las tecnologías que no se encuentran financiadas con recursos de la UPC, puesto que los servicios de software prestados por el contribuyente se enmarcan en mejor medida en los descritos en los numerales 1 y 2 del artículo 126 de la Resolución 5269 de 2017.

Continúa la liquidación oficial indicando:

“No debe apartarse que las normas tributarias son taxativas y de estricto cumplimiento, razón por la cual, no puede dárseles ningún otro tipo de interpretación. **Cabe resaltar el hecho que cuando las EPS y las ARS efectúan pagos o abonos en cuenta en desarrollo de su objeto social, ajenos a la transferencia de valores en calidad de recursos de la seguridad social en salud, ya sea por el pago de servicios de administración, venta o la prestación de servicios a los usuarios, deben atender las normas referentes a retención en la fuente y efectuar la retención que corresponda, en consideración a que los ingresos percibidos por terceros ya no corresponden a recursos de la seguridad social en salud y han dejado de ser parafiscales** y por consiguiente los contratistas aplicar la tarifa del IVA correspondiente por la prestación de sus servicios. Por lo expuesto, se está ante un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta.” (Negrilla fuera de texto).

En esta aparte la liquidación oficial establece que las EPS y las ARS al efectuar pagos o abonos en cuenta en desarrollo al objeto social, los cuales se encuentran ajenos a los servicios de salud, ya sea por el pago de servicios de administración, venta o la prestación de servicios a los usuarios, deben atender las normas de retención en la fuente, puesto que los ingresos percibidos por terceros ya no corresponden a recursos de la seguridad social en salud y han dejado de ser parafiscales, y por tanto estos servicios no se encuentran excluidos si no gravados. Debe recordarse que tanto las exenciones, exclusiones y beneficios fiscales requieren de una configuración legislativa expresa, su incorporación es taxativa y su aplicación es de orden restrictivo, no siendo posible extender un beneficio a sujetos o conceptos que la ley no disponga, por lo que no es factible hacer interpretaciones extensivas o análogas para dar cobertura a situaciones no definidas en la propia ley.

Adicionalmente, es pertinente citar la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente No. 25000233700020190044501 (27036) del 16 de noviembre de 2023, C.P. Wilson Ramos Girón, que se refirió a un caso similar se estableció

que este tipo de servicios no se encuentran amparados con la exclusión de IVA, por cuanto no están directamente destinados a satisfacer prestaciones del POS, razón por la que no puede cubrirse con el tratamiento de exclusión, veamos los principales apartes de la decisión judicial:

“(…) En concreto, corresponde establecer si los servicios informáticos, de administración de bases de datos, de control y custodia de información prestados por la actora, se encuentran excluidos de IVA de conformidad con los numerales 3 y 8 del artículo 476 del ET.

2- En criterio de la demandante, las unidades de pago por capitación -UPC- con las que se sufraga el sistema general de seguridad social en salud, son recursos parafiscales de conformidad con el artículo 48 constitucional, cuya destinación exclusiva a las prestaciones del POS, impide que se graven, aún si corresponden a gastos administrativos. Por tal razón, entiende que se encuentran excluidos de IVA los servicios informáticos, de administración de bases de datos, de control y custodia de información que suministró a Saludcoop.

La DIAN sostiene que los servicios informáticos que presta Conexia no están excluidos de IVA, debido a que no están contemplados en los artículos 476 [num. 3 y 8] del ET y 1 del Decreto 841 de 1998. Aparte que no se encuentran vinculados a la seguridad social en salud, habida cuenta que no tienen por objeto directo satisfacer las prestaciones propias de los planes obligatorios y complementarios de salud.

A efectos de dirimir el presente debate, es relevante citar los numerales 3 y 8 del artículo 476 del ET⁹:

«Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas. *Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:*

3. *[Modificado por el artículo 36 de la Ley 788 de 2002.]. (...) los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993. (...)*

8. *[Modificado por el artículo 50 de la Ley 1607 de 2012.]. Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por autoridades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud, (...).»*

También procede remitirse a lo prescrito en el artículo 1 del Decreto 841 de 1998, en cuanto enlista los servicios que se entienden vinculados a la seguridad social y consecuentemente están cubiertos con la exclusión:

«Artículo 1. Servicios vinculados con la seguridad social exceptuados del impuesto sobre las ventas. *[Modificado por el artículo 1 del Decreto 2577 de 1999¹⁰]. De conformidad con lo previsto en los numerales 3 y 8 del artículo 476 del Estatuto Tributario, están exceptuados del impuesto sobre las ventas los siguientes servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 100 de 1993:*

A. *Los servicios que presten o contraten las entidades administradoras del régimen subsidiado y las entidades promotoras de salud, cuando los mismos tengan por objeto directo efectuar:*

1. *Las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud tanto del régimen contributivo como del subsidiado.*

⁹ Redacción vigente al año gravable 2014. Cita renumerada, en el original corresponde al número 25.

¹⁰ Lo modificado fue el inciso primero y el párrafo del artículo en cita. Cita renumerada, en el original corresponde al número 26.

2. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud suscritos por los afiliados al Sistema General de Salud.
3. Las prestaciones propias de los planes complementarios de salud de que tratan el inciso segundo y tercero del artículo 236 de la Ley 100 de 1993.
4. La atención en salud derivada o requerida en eventos de accidentes de trabajo y enfermedad profesional.
5. La prevención y promoción a que hace referencia el artículo 222 de la Ley 100 de 1993 que sea financiada con el porcentaje fijado por el Consejo de Seguridad Social en Salud;
- B. Los servicios prestados por las entidades autorizadas por el Ministerio de Salud para ejecutar las acciones colectivas e individuales del Plan de Atención Básica en Salud, a que se refiere el artículo 165 de la Ley 100 de 1993, definido por el Ministerio de Salud en los términos de dicha ley, y en desarrollo de los contratos de prestación de servicios celebrados por las entidades estatales encargadas de la ejecución de dicho plan;
- C. Los servicios prestados por las instituciones prestadoras de salud y las empresas sociales del Estado a la población pobre y vulnerable, que temporalmente participa en el Sistema de Seguridad Social en Salud como población vinculada de conformidad con el artículo 157 de la Ley 100 de 1993;
- D. Los servicios prestados por las administradoras dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad y de prima media con prestación definida;
- E. Los servicios prestados por las administradoras del régimen de riesgos profesionales que tengan por objeto directo cumplir las obligaciones que le corresponden de acuerdo con dicho régimen;
- F. Los servicios de seguros y reaseguros que prestan las compañías de seguros para invalidez y sobrevivientes contemplados dentro del régimen de ahorro individual con solidaridad, riesgos profesionales y demás prestaciones del Sistema General de Seguridad Social;
- G. Los servicios prestados por entidades de salud para atender accidentes de tránsito y eventos catastróficos.

Parágrafo. [Modificado por el artículo 1 del Decreto 2577 de 1999]. Así mismo, de conformidad con lo previsto en el numeral 16 del artículo 476 del Estatuto Tributario, las comisiones de intermediación por la colocación y renovación de planes del Sistema de Seguridad Social en pensiones, salud y riesgos profesionales de conformidad con lo previsto en la Ley 100 de 1993, están exceptuados del impuesto sobre las ventas.»

En punto a dicha normativa, la Sala¹¹ ha señalado que la aplicación objetiva de la exclusión impone que se demuestre la vinculación con las prestaciones del POS, resultando insuficiente que el pago se haya efectuado con cargo a las UPC. Sin la demostración de la vinculación señalada no es posible reconocer la exclusión y en el mismo sentido, todos aquellos recursos que exceden la destinación al POS se encuentran gravados:

*«En consecuencia, no pueden ser gravados con el IVA, en este caso, los recursos que integran la Unidad de Pago por Capitación -UPC-, que corresponde al reconocimiento de los costos para la ejecución del Plan Obligatorio de Salud -POS-, tanto los administrativos como los destinados a la prestación del servicio. **Los recursos que excedan aquellos destinados al POS sí pueden ser objeto de gravamen.***

(...)

*Advierte la Sala que los conceptos demandados, dictados en ejercicio de la competencia asignada en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, desarrollan lo previsto en los artículos 424 y 476 del E.T., así como lo señalado en el Decreto 841 de 1998 [art. 1], al reiterar que las exclusiones del impuesto a las ventas -IVA- son taxativas. También tienen en cuenta la jurisprudencia constitucional (sentencia 341 de 2007), conforme con la cual **las exclusiones son de carácter objetivo, es decir que tienen en consideración la naturaleza del servicio y no el origen de los recursos.** Así, los*

¹¹ Sentencia del 14 de agosto de 2019 (exp. 22845, CP. Milton Chaves García. Cita renumerada, en el original corresponde al número 27.

bienes y servicios que no se encuentran expresamente exceptuados del tributo, se encuentran gravados con este (artículo 420 del E.T.)» (se destaca)

Igualmente, es pertinente lo precisado por la Sala en la sentencia del 4 de agosto de 2022¹², que reitera lo expuesto por la Sección en una providencia anterior¹³ y se concreta en que: *«lo relevante no es el pago del servicio mediante las Unidades de Pago por Capitación -UPC-¹⁴, sino la relación directa y objetiva del servicio con las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud, pues esto es lo que corresponde a la exigencia normativa para la exclusión del IVA.»*

En el señalado contexto normativo y jurisprudencial, se tiene que la relación contractual entre Conexia y Saludcoop tenía por objeto *«CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Por medio del presente Contrato, CONEXIA proveerá a SALUDCOOP EPS un sistema informático de software desarrollado en forma personalizada (en adelante, EL SISTEMA) que permita a SALUDCOOP EPS conectar a todos sus proveedores médicos, con el fin de que todas las atenciones que reciban los asegurados sean validadas, auditadas y autorizadas en tiempo real.»*¹⁵

Así, es un hecho probado y no discutido por las partes, que Conexia prestó los servicios requeridos por la EPS para la implementación de una plataforma tecnológica, con la finalidad de conectar a todos los proveedores médicos, para que todas las atenciones que recibieran los asegurados fueran validadas, auditadas y autorizadas en tiempo real. Sin embargo, adicional a dicho contrato, en el expediente no obra prueba de la manera en que ese soporte técnico satisfizo las necesidades médicas puntuales de los afiliados y beneficiarios del sistema de seguridad social en salud.

Si bien, es viable suponer que una adecuada coordinación entre proveedores y prestadores del sistema de salud puede redundar en una gestión eficiente del mismo, la sola afirmación de la actora no basta para evidenciar tal resultado, especialmente el elemento objetivo de la exclusión, consistente en que tal provisión haya recaído efectivamente en los cubrimientos médicos recibidos por los usuarios finales del sistema de seguridad social en salud.

¹² Expediente 26340, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Cita renumerada, en el original corresponde al número 28.

¹³ Sentencia del 16 de septiembre de 2015 (exp. 19884, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez): *«Como lo concluyó el Tribunal, el servicio prestado por la sociedad demandante se subsume en una labor meramente administrativa de auditoría de cuentas, inherente al funcionamiento operacional de cualquier empresa, que carece de relación directa y objetiva con los fines de la seguridad social, los cuales buscan proteger los derechos a la salud, la vida digna y la integridad física y moral de sus afiliados.»*. Cita renumerada, en el original corresponde al número 29.

¹⁴ LEY 100 DE 1993. Artículo 182. *De los ingresos de las entidades promotoras de salud. «Las cotizaciones que recauden las Entidades Promotoras de Salud pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en Salud. Por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el Plan de Salud Obligatorio para cada afiliado, el Sistema General de Seguridad Social en Salud reconocerá a cada Entidad Promotora de Salud un valor per capita <sic>, que se denominará Unidad de Pago por Capitación UPC. Esta Unidad se establecerá en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud<4>, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud.»*. Cita renumerada, en el original corresponde al número 30.

¹⁵ SAMAI, Índice 2. Expediente Digital, «ED_CDFOLIO8_CDFOLIO81(.rar) NroActua 2». Cita renumerada, en el original corresponde al número 31.

Así las cosas, aunque el servicio prestado por la actora consistió en un mecanismo para asistir a Saludcoop en sus gestiones administrativas y operativas de cara a la ejecución de su objeto social, no está probada su destinación directa y específica a las actividades propias del POS.

A ese respecto, el tribunal estimó que esos servicios informáticos no estaban excluidos de IVA al no hallarse en el listado de prestaciones contenido en los artículos 476 del ET y 1 del Decreto 841 de 1998, siendo que ese tratamiento preferente es de orden objetivo y no admite interpretaciones extensivas o analógicas, y porque la vinculación con la seguridad social se concreta en prestaciones propias del POS, que no está acreditada en el expediente.

Criterio de decisión que se avala en esta oportunidad, pues además de acoger los referidos pronunciamientos jurisprudenciales, toma en consideración que los servicios informáticos prestados por la actora no están directamente destinados a satisfacer prestaciones del POS, razón por la que no puede cubrirse con el tratamiento de exclusión.”

El anterior pronunciamiento judicial recientemente fue reiterado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 30 de enero de 2025, radicado 25000233700020190044401 (28102), CP. Wilson Ramos Girón, en el que se indicó lo siguiente:

“(…) la Sala partirá de advertir que, en un juicio análogo entre las mismas partes, esta corporación¹⁶ fijó el alcance de los supuestos de exclusión del Iva establecidos por el legislador en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET¹⁷ (vigentes para la época de los hechos), en concordancia con su reglamentación contenida en los artículos 1 a 5 del Decreto 841 de 1998¹⁸. De conformidad con el aludido precedente, la exclusión del Iva en la prestación de «3. (...) los servicios vinculados con la seguridad social de acuerdo con lo previsto en la Ley 100 de 1993» y «8. Los planes obligatorios de salud del sistema de seguridad social en salud expedidos por entidades autorizadas por la Superintendencia Nacional de Salud (...)» exigen una aplicación objetiva del precepto.

(…)

Asimismo, la Sala¹⁹ indicó que las actividades administrativas incumplen la condición de tener una estrecha y directa relación con las prestaciones propias del POS, de modo que aquellas no estarían excluidas del IVA. Igualmente, puntualizó²⁰

¹⁶ Sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27036, CP: Wilson Ramos Girón. Cita renumerada, en el original corresponde al número 13.

¹⁷ Modificados, respectivamente, por los artículos 36 de la Ley 788 de 2022 y 50 de la Ley 1607 de 2012. Cita renumerada, en el original corresponde al número 14.

¹⁸ Hoy compilados, respectivamente, en los artículos 1.3.1.13.13., 1.3.1.13.14., 1.3.1.13.15., 1.2.1.22.2. y 1.2.1.22.3. del DURT con las modificaciones introducidas por el Decreto 2577 de 1999. Cita renumerada, en el original corresponde al número 15.

¹⁹ Sentencias del 16 de septiembre de 2015, exp. 19884, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 14 de agosto de 2019, exp. 22845, CP: Milton Chaves García; y 04 de agosto de 2022, exp. 26340, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Cita renumerada, en el original corresponde al número 16.

²⁰ Sentencia del 14 de agosto de 2019, exp. 22845, CP: Milton Chaves García. Cita renumerada, en el original corresponde al número 17.

que «lo relevante no es el pago del servicio mediante las Unidades de Pago por Capitación -UPC-, sino la relación directa y objetiva del servicio con las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud, pues esto es lo que corresponde a la exigencia normativa para la exclusión del IVA» (sentencia del 04 de agosto de 2022, exp. 26340, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).”

(...)

4.1- Según los anteriores hechos, las labores implementadas con el software adquirido estuvieron enfocadas a gestiones administrativas que no estarían beneficiadas con la desgravación del Iva como se puntualizó en los citados precedentes (04 de agosto de 2022, exp. 26340, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), como tampoco demostrarían «el elemento objetivo de la exclusión, consistente en que tal provisión haya recaído efectivamente en los cubrimientos médicos recibidos por los usuarios finales del sistema de seguridad social en salud» (sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27036, CP: Wilson Ramos Girón).

Respecto de la certificación emitida por la revisoría fiscal de la EPS, que para la actora fue valorada de manera indebida y mencionaba que el pago del servicio se efectuó con cargo a los recursos parafiscales administrados por la contratante, la Sala reitera lo ya indicado en otras oportunidades, pues «lo relevante no es el pago del servicio mediante las Unidades de Pago por Capitación -UPC-, sino la relación directa y objetiva del servicio con las prestaciones propias del Plan Obligatorio de Salud a las personas afiliadas al sistema de seguridad social en salud, pues esto es lo que corresponde a la exigencia normativa para la exclusión del IVA». Además, el servicio contratado fue una solución a una labor administrativa no desgravada del Iva.

Lo propio se deduce de la certificación emitida por la representante legal y la revisoría fiscal de Conexia SAS, así como de la certificación de su agente especial liquidadora, del revisor fiscal de Saludcoop EPS y del jefe de tecnología de dicha entidad, elementos probatorios que reafirman que se trató de una solución informática administrativa en la prestación de los servicios del POS. Por lo tanto, en aplicación de las directrices jurisprudenciales desarrolladas por esta Sección, se concluye que los servicios prestados por la actora no estaban directa y efectivamente vinculados con el cumplimiento de las prestaciones del POS para los usuarios del SGSSS afiliados a Saludcoop EPS y, en consecuencia, no estaban excluidos del Iva. No prospera el cargo de apelación.

(...)

4.3- Lo anterior confluye con la tesis de desgravación que la Sala ha formado respecto de los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET y que se reitera en el asunto bajo análisis; inclusive tal criterio corresponde al que ha planteado la DIAN en otras oportunidades²¹, con lo cual resulta infundado el planteamiento de la actora en el sentido de sostener que el oficio mencionado resguardaría una posición de desgravación del IVA de los servicios informáticos prestados, pues ni la posición de la Sala ni la de la doctrina oficial invocada se encuentran en tal línea. En

²¹ Conceptos 0001, del 25 de junio de 2003; 037397, del 20 de junio de 2005; 057342, del 23 de agosto de 2005; 042088, del 22 de mayo de 2006; 105183, del 18 de diciembre de 2006; 16498, del 20 de marzo de 2013; y 023446, del 11 de agosto de 2015. Cita remunerada, en el original corresponde al número 18.

consecuencia, no prospera el cargo de apelación y se impone confirmar la decisión de primera instancia.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo para este caso que: (i) los presupuestos de exclusión del IVA previsto en los ordinales 3 y 8 del artículo 476 del ET exigen una aplicación objetiva, lo que impone demostrar que los servicios tienen una efectiva y directa vinculación con las prestaciones del POS y no con gestiones administrativas del contratante, no siendo suficiente por sí solo que los servicios sean remunerados con cargo a recursos de la UPC.”

A partir de estos pronunciamientos judiciales y de cara a las conclusiones de la parte actora en la formulación de este cargo se debe tener presente que las subreglas jurisprudenciales creadas para el disfrute de este beneficio exigen que los servicios tengan una efectiva y directa vinculación con las prestaciones del POS y no con las gestiones administrativas del contratante, no siendo suficiente por sí solo que los servicios hayan sido remunerados con cargo a recursos de la UPC.

En el presente caso, se recuerda que la carga de la prueba fue invertida por solicitud de verificación de las cifras reportadas por el contribuyente declarante, momento en el cual le correspondía a la parte actora probar que los servicios prestados tenía una directa vinculación con las prestaciones del POS y no con las gestiones administrativas de MEDIMAS, lo cual revisado los antecedentes administrativos y las pruebas aportadas con ocasión a la demanda no fue acreditado y probado por el contribuyente, motivo por el cual no se hace procedente la exclusión del impuesto del IVA.

El hecho de que un software sirva como herramienta para la organización de la información por parte de EPS no genera que ese software se deba entender como componente del POS o como componente de la seguridad social.

La DIAN considera que las providencias judiciales referidas anteriormente son aplicables al caso de autos por cuanto los supuestos facticos son similares entre los dos casos en comento y no comparte el criterio del apoderado de la parte demandante de que el software se convierta en el corazón de la prestación del servicio de salud para los usuarios.

Además, se resalta que no todos los contratos que las entidades promotoras de salud celebren para las prestaciones del POS son beneficiarios de la exclusión del IVA, como lo ha reconocido la jurisdicción contenciosa en diferentes pronunciamientos.

Ahora bien, es necesario recalcar que la reclasificación de los ingresos no implica vulneración alguna al régimen constitucional ni afectación al sistema de seguridad social, puesto que lo hecho por la DIAN fue velar por el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la sociedad demandante y evitar que servicios gravados sean tratados como servicios excluidos de IVA lo cual si afecta

la consolidación del Estado Social de Derecho, por cuanto se dejan de recaudar tributos derivados de la aplicación extensiva de tratamientos tributarios preferentes cuando no hay lugar a ello.

En una reducción al absurdo el planteamiento de la parte actora nos lleva a considerar que las capacitaciones para el uso de un software o el soporte técnico en sitio de computadores e impresoras se encuentran excluidos de IVA si estos son prestados a EPS, lo cual sin duda no está acorde con la finalidad del tratamiento tributario preferente para la prestación de servicios cobijados por el POS.

Con base en lo anterior, y en lo expuesto en los actos demandados solicito se desestime el cargo de la parte actora y se confirme la legalidad de los actos demandados, puesto que los servicios prestados por Heon estaban gravados a la tarifa general y no se encontraban excluidos.

D) Interpretación razonable del derecho eximente de sanción de inexactitud, por aplicación del artículo 647 del E.T. invocado por la demandante

En opinión del apoderado de la parte demandante se cumplen los dos requisitos para la exoneración de la sanción por inexactitud, puesto que no existe discusión sobre los hechos tributarios, puesto que el contribuyente declaró los valores a los cuales estaba obligado, de ahí que la discusión se centre en definir si los hechos esgrimidos califican o no dentro de un tratamiento tributario distinto. En segundo lugar, considera que existe una diferencia de criterio razonable entre la administración y el administrado, la cual considera se derivó desde el convencimiento de que los servicios eran excluidos por estar relacionados con la seguridad social en salud, aunado a que en demandante consideraba que debido a la relevancia de los servicios prestados y su cercanía al acto médico dichos servicios estaban amparados bajo la exclusión del impuesto. Además, resalta que la normatividad aplicable era compleja y requería conocimientos médicos, tributarios y técnicos, y que el demandante no tenía conciencia de la antijuridicidad de sus hechos.

Oposición al argumento D). La sanción por inexactitud es procedente, y no existe diferencia de criterios.

En el presente caso la sanción por inexactitud es procedente toda vez que el contribuyente incluyó en su declaración como ingresos excluidos, ingresos que en verdad se encontraban gravados, lo cual incidió en un menor valor de impuesto a cargo, puesto que se estaban prestando servicios que eran gravados y no se estaba recaudando el impuesto sobre las ventas respectivo, por cuanto se pretendía incluir estos servicios dentro de una exclusión que no le era aplicable a la operación económica.

Se resalta que el tratamiento tributario errado dado por el contribuyente no se puede justificar bajo una diferencia de criterios en la interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, puesto que los servicios prestados no hacen parte del POS y por tanto no pueden ser sujetos del tratamiento tributario preferente.

Los actos demandados exponen de manera precisa y certera porqué resulta procedente la sanción de inexactitud, motivo por el cual solicito que lo planteados en estos sea tenido en cuenta al analizar el presente cargo.

En razón de lo anterior solicito se desestime este cargo y se confirmen los actos demandados.

No se probó la causación de costas ni agencias en derecho

Conforme el numeral 8 del artículo 365 del C.G.P y lo sostenido por el Consejo de Estado²², las costas únicamente serán reconocidas en la medida que aparezca que se causaron en el proceso y se encuentren debidamente probadas.

En efecto, ante la ausencia de pruebas y elementos que acrediten las costas y agencias en derecho, resulta improcedente su reconocimiento.

IV.SOLICITUD

Teniendo en cuenta lo expuesto, solicito respetuosamente se nieguen las suplicas de la demanda y se confirmen los actos administrativos demandados, por encontrarse ajustados plenamente a la legalidad como quedó demostrado anteriormente, previa declaratoria de excepción de inepta demanda.

V.PRUEBAS

1. Se aporta como prueba Expediente 202281690100003620 contenido en 2 carpeta con 327 folios, y una carpeta virtual que contiene 9 documentos (Antecedentes Administrativos), los cuales son consultables en el siguiente link: [Heon 23-0385](#)
Así como certificación de toma de copias de los antecedentes administrativos. En total 15 archivos PDF.
2. Concepto Unificado del numeral 24 del artículo 187 de la Ley 1819 de 2016 de la DIAN, oficio 100202208-0820 del 25 de agosto de 2017 de la Dirección Jurídica de la DIAN.
3. Oficio 100202208-1444 del 22 de diciembre de 2017 de la Dirección Jurídica de la DIAN mediante el cual se dio alcance al Concepto Unificado del numeral 24 del artículo 187 de la ley 1819 de 2016.

²² C.E., Sec. Cuarta, Sent. 2012-00174, jul. 6/2016. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En cuanto a las anunciadas POR LA PARTE DEMANDANTE:

Me opongo a la solicitud formulada por la demandante para que se le permita allegar dictamen pericial con posterioridad a la radicación de la demanda, por cuanto en virtud de norma especial consagrada en el numeral 2 del artículo 166 del CPACA la demanda es la oportunidad idónea para aportar el dictamen pericial y por tanto no debe darse aplicación al artículo 227 del CGP.

Adicionalmente, la parte demandante no justificó las razones por las cuales requiere de un término adicional para la presentación del dictamen pericial sobre un asunto que se encuentra en discusión desde hace varios años y que no se puede limitar al término de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En cuanto a la pertinencia, utilidad y conducencia del dictamen, se precisa que no es claro el objetivo de la prueba solicitada y en todo caso, el dictamen que se rinda no servirá para determinar la procedencia o no de la exclusión consagrada en el numeral 24 del artículo 476 del E.T. vigente a la fecha de los hechos, por cuanto la DIAN en su función conceptual reglamentaria estableció en el año 2017 como requisito para la procedencia de la exclusión, el diligenciamiento del autodiagnóstico como proveedor de la nube, lo cual debe hacerse con antelación al periodo fiscal en el que se hace uso del beneficio, de forma tal que sin el cumplimiento de este requisito la exclusión se torna jurídicamente improcedente. y consecuentemente la prueba solicitada no tiene utilidad ni relación directa con los hechos en discusión, más aún al encontrarnos frente a una inepta demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa, precisamente por pretender invocar hechos nuevos como son los que se relacionan con esta solicitud probatoria.

En la eventualidad de que se decrete la prueba de dictamen pericial se solicita que sea designado un auxiliar de la lista de auxiliares de la justicia conforme a la normatividad contenciosa administrativa, que debe ser preferente al Código General del Proceso.

VI. ANEXOS

Se anexan los siguientes documentos:

1. Los documentos mencionados en el acápite de pruebas.
2. Poder otorgado por la Directora de la Seccional de Impuestos de Bogotá y sus respectivos anexos a saber: a) Resolución No.001664 del 21 de febrero de 2025 de asignación de funciones como Director Seccional de Impuestos de Bogotá; y b) Resolución No. 000091 del 3 de septiembre de 2021 sobre delegación de funciones.



V.NOTIFICACIONES

Las recibiré en la Secretaría del Tribunal o en la carrera 6 No. 15 – 32 Piso 15 Edificio Antiguo 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: notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co y fsalamancar@dian.gov.co.

Atentamente,

FREDDY ALEXANDER SALAMANCA RAMIREZ

C. C. No. 80.228.336 de Bogotá

T. P. No. 130.277 del C. S. de la J.