



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 110010327000-2016-00032-00 [22482]

Actor: JOHANA ESMITH PRIETO MENJURA

Demandado: NACIÓN - MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Referencia: SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE LOS LITERALES B) [PARCIAL] y C) DEL ARTÍCULO 12 DEL DECRETO REGLAMENTARIO 1794 DE 2013 EXPEDIDO POR EL GOBIERNO NACIONAL. SERVICIOS INTEGRALES DE

ASEO Y CAFETERÍA. APLICACIÓN DE LA BASE GRAVABLE ESPECIAL PARA EL IVA, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 462-1 DEL ET, MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 1607 DE 2012

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley 1437 de 2011, procede el ponente a estudiar la solicitud de suspensión provisional presentada con la demanda de la referencia.

ANTECEDENTES

1. Solicitud de la medida cautelar

La ciudadana Johana Esmith Prieto Menjura, en su calidad de parte demandante, solicitó la suspensión provisional de los apartes subrayados del literal b) y la totalidad del literal c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013¹, que son del siguiente tenor literal:

Artículo 12. Tarifas de IVA en servicios de aseo e integrales de aseo y cafetería. Tratándose de los servicios de aseo e integrales de aseo y cafetería, los mismos se encuentran gravados con el impuesto sobre las ventas a las siguientes tarifas:

a) [...]

*b) **Tarifa del dieciséis por ciento (16%) sobre la parte correspondiente al AIU.** Están sujetos a la presente tarifa y base gravable, los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente, en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, siempre y cuando cumpla con todas las obligaciones laborales y de seguridad social.*

¹ Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1607 de 2012 “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”.

De igual forma están sujetos a la presente tarifa y base gravable especial, los servicios integrales de aseo y cafetería, siempre que los mismos sean prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado vigiladas por la Superintendencia de economía solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio de Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social;

*c) **Tarifa general del dieciséis por ciento (16%) sobre la base gravable establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario.** Están sujetos a la tarifa general del dieciséis por ciento (16%) y a la base gravable establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario, los servicios de aseo, que no se encuentran dentro de los presupuestos señalados en los literales a) y b) del presente artículo.*

2. Fundamentos de la solicitud de la medida cautelar

Los literales b) y c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, expedido por el Gobierno Nacional, vulneran los artículos 1, 4, 6, 13, 84, 121 y 189 numerales 11 y 20 de la Constitución Política, 683 del Estatuto Tributario y 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET, porque el Gobierno Nacional creó requisitos adicionales a los señalados en la ley, lo que conduce a que se reduzca el sector favorecido por la base gravable especial, que debería aplicarse a todos los prestadores de **servicios integrales de aseo y cafetería**, sin que se requiera la prestación del servicio por parte de sindicatos, cooperativas y pre cooperativas.

Con la Ley 1607 de 2012 el legislador no pretendió darle un tratamiento diferencial a los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por las cooperativas, precooperativas o los sindicatos, frente a los suministrados por

las empresas privadas, porque para todos, la mayor parte de los ingresos obtenidos por estos servicios son efectivamente sus costos.

En la redacción del artículo 462-1 del ET se separan con comas las clases de servicios a los que se aplica la base gravable especial y se hace uso de la conjunción copulativa “y” para indicar que, además de los servicios de cafetería, aseo y vigilancia autorizados por las respectivas superintendencias y ministerios, el beneficio es aplicable de igual manera a las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a la mano de obra tiene que ver.

La norma en cita también hace uso del adverbio de afirmación “*también*”, para referirse a la inclusión respecto de las actividades que gozan del beneficio de la base gravable especial.

Por su parte, el literal c) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013 establece una base gravable para los prestadores de **servicios de aseo** que desconoce la base gravable especial prevista en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 que modificó el artículo 462-1 del ET.

Lo expuesto evidencia que la norma demandada excedió los límites de la facultad reglamentaria.

3. Oposición

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a la prosperidad de la medida cautelar solicitada, por las siguientes razones:

3.1 La solicitud de suspensión provisional no cumplió con los requisitos previstos en el artículo 231 del CPACA, porque la parte demandante no realizó el cotejo entre las normas violadas y las transgresoras. Tampoco aportó argumentos que permitan demostrar que la norma demandada afecta el sistema jurídico colombiano².

En el escrito que se solicitó la medida cautelar la parte demandante “*simplemente se limita a solicitar la medida y en la demanda se realiza una muy breve exposición sin aportar mayores argumentos que permitan demostrar que la norma demandada afecte el sistema jurídico colombiano*”³.

3.2 En lo que tiene que ver con la solicitud de suspensión provisional, expuso que la norma atacada no excede la potestad reglamentaria porque el **servicio de aseo** se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas, por no encontrarse expresamente exceptuado de dicho tributo. Por lo tanto, se le aplica la tarifa y la base general.

Como no existe norma que señale beneficios a los sujetos pasivos identificados como personas naturales o jurídicas con ánimo de lucro, se entiende que están gravados con la tarifa general del IVA del 16% y la base gravable general prevista en el artículo 477 del ET.

Por su parte, los artículos 462-1 y 468-3 del ET regulan en su orden la base gravable y la tarifa de **los servicios integrales de aseo y cafetería** y el de **aseo**, respectivamente, de tal suerte que para el primero se estableció una base gravable especial que aplica para las personas descritas en la norma, en tanto que para el segundo se determinó una tarifa especial para aquellas personas con ánimo de alteridad.

² Citó la sentencia de la Sección Segunda Subsección “A” del Consejo de Estado, sin fecha, radicado Nro. 11001-03-25-000-2011-00020-00 [0050-11], C.P. Alfonso Vargas Rincón.

³ Cfr. el folio 68 del cuaderno de medida cautelar.

En el artículo 12 del Decreto 1794 de 2013 el Gobierno Nacional, en uso de la potestad reglamentaria deslinda el ámbito de aplicación de cada uno de los servicios señalados.

Es claro que el artículo 462-1 del ET contempla una base gravable especial para los servicios integrales de aseo y cafetería, sin tener en cuenta el ánimo de alteridad o egotista de las personas que los presten, por lo que, independientemente de la calidad del prestador de dichos servicios, están gravados con el IVA del 16% sobre el AIU, que no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato.

Por otra parte, el artículo 468-3 del ET fija la tarifa en el 5% sobre el AIU para las empresas de aseo con ánimo de alteridad.

3.3 Concluyó que (i) el servicio de aseo por regla general está gravado con la tarifa del 16% y como excepción, el artículo 468-3 del ET establece una base gravable y tarifa especial, sobre aquellas personas con ánimo de alteridad, (ii) el servicio integral de aseo y cafetería de conformidad con el artículo 462-1 del ET tiene una base gravable especial del 16% sobre el AIU y (iii) el Decreto 1794 de 2013 en su literal a) desarrolla el artículo 468-3 del ET [servicio de aseo] en tanto que en el literal c) hace referencia a los servicios de aseo prestados por personas jurídicas con ánimo de lucro o egoístas.

CONSIDERACIONES

1. Competencia

Este Despacho es competente para decidir la solicitud de medida cautelar de suspensión provisional en virtud de lo previsto en el artículo 125 del CPACA⁴, que establece que en los procesos de única instancia le corresponde al magistrado ponente dictar los autos interlocutorios.

2. Delimitación del problema jurídico

En virtud de los argumentos expuestos en la solicitud de medida cautelar, le corresponde al Despacho determinar si los literales b) y c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013 exceden lo previsto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET.

Para el efecto, se debe establecer (i) si el Gobierno Nacional al condicionar que el servicio integral de aseo y cafetería sea prestado por sindicatos, cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, para que sea aplicable la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del ET, desbordó la facultad reglamentaria y (ii) si el contenido del literal c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013 desconoce la base gravable especial prevista en el citado artículo.

3. Cumplimiento de los requisitos del artículo 231 del CPACA

La petición de suspensión provisional cumple los requisitos previstos en el artículo 231 del CPACA, porque en el escrito de solicitud de la medida cautelar la parte demandante citó y desarrolló el concepto de violación respecto de las normas de

⁴ Art. 125. De la expedición de providencias. "**Será competencia del juez o magistrado ponente dictar los autos interlocutorios y de trámite**; sin embargo, en el caso de los jueces colegiados, las decisiones a que se refieren los numerales 1º, 2º, 3º y 4º del artículo 243 de este código serán de Sala, **excepto en los procesos de única instancia.** (...)" (Se subraya).

rango superior, presuntamente vulneradas con la expedición del decreto reglamentario.

4. Los servicios integrales de aseo y cafetería. La base gravable y la tarifa aplicable en el impuesto sobre las ventas. El literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013

4.1 El artículo 447 del ET señala que en la venta y prestación de servicios la **base gravable -general-** será el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.

4.2 La anterior norma aplica de manera general, a menos que exista una que señale una base gravable diferente, como es el caso de la **base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del ET**, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que es del siguiente tenor literal:

ARTÍCULO 462-1. BASE GRAVABLE ESPECIAL. *Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio del Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social, **como también** a los prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, la tarifa será del 16%*

en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato.

Para efectos de lo previsto en este artículo, el contribuyente deberá haber cumplido con todas las obligaciones laborales, o de compensaciones si se trata de cooperativas, precooperativas de trabajo asociado o sindicatos en desarrollo del contrato sindical y las atinentes a la seguridad social.

PARÁGRAFO. *La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales (Subraya y negrilla de la Sala).*

4.3 El contenido de la norma transcrita es claro y preciso al señalar una base especial del 16% en la parte correspondiente al AIU -Administración, Imprevistos y Utilidad-, que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato, para los servicios integrales de aseo y cafetería⁵, sin consideración al prestador del servicio, como se infiere del texto transcrito.

4.4 Es decir, en el caso que ocupa la atención del Despacho, el legislador tuvo en consideración la naturaleza del servicio [integrales de aseo y cafetería] y no el aspecto subjetivo.

Por lo tanto, la base gravable especial **aplica en todos los casos en los que se preste el servicio integral de aseo y cafetería**, independientemente que la norma contemple otros supuestos, que resultan ajenos al asunto *sub examine*.

⁵ El artículo 14 del D.R. 1794 de 2013 establece: “**Definición de servicios integrales de aseo y cafetería.** Para efectos del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, se entiende por servicios integrales de aseo y cafetería, todas aquellas actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante, así como las relacionadas con la preparación y distribución de alimentos y bebidas para consumo al interior de las instalaciones del contratante, sin que se genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas”.

4.5 El artículo 462-1 del ET, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 fue reglamentado por el literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013 en el sentido que están sujetos a la tarifa especial del IVA “[...] *los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por los sindicatos con personería jurídica vigente, en desarrollo de contratos sindicales debidamente depositados ante el Ministerio de Trabajo, siempre y cuando cumpla con todas las obligaciones laborales y de seguridad social*” y *“los servicios integrales de aseo y cafetería, siempre que los mismos sean prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado vigiladas por la Superintendencia de economía solidaria o quien haga sus veces, a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio de Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social”*.

4.6 Del texto del decreto reglamentario se infiere que **solo** los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por los sindicatos que cumplan las condiciones señaladas con anterioridad, gozan de la aplicación de esa tarifa especial. Conclusión que contradice el texto de la ley reglamentada.

Y en lo que tiene que ver con el segundo aparte, según el cual, están sujetos a la tarifa especial los servicios integrales de aseo y cafetería, siempre que este sea prestado por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces, se llega a la misma conclusión. En esas condiciones, el decreto reglamentario modificó el contenido y sentido de la ley, desbordando la facultad reglamentaria y desconociendo que esta *“tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Presidente de la República crear una disposición no contenida en aquella, ni modificarla para restringir o extender su alcance, ni mucho menos contrariar su*

espíritu o finalidad, de lo contrario invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas”⁶.

4.7 El Gobierno Nacional reglamentó, sin necesidad, una norma que no requería de reglamentación para su cumplida ejecución⁷, por no presentar aspectos oscuros y porque la norma legal agotó el tema que fue objeto de regulación -servicio al que se le aplica la base gravable especial de IVA: integral de aseo y cafetería-; por lo tanto, la intervención del Gobierno Nacional no se tornaba indispensable. En este sentido, la jurisprudencia de esta Corporación⁸ ha dicho que:

La necesidad de reglamento se desprende de la ley que le sirve de soporte, pues solo tendrá lugar el ejercicio de la potestad cuando la norma emanada del poder legislativo sea genérica, imprecisa, obscura y ello obligue a su mayor desarrollo y precisión. Si la ley es en demasía clara o, como ya se tuvo ocasión de mencionar, agota el objeto o materia regulado, la intervención del Ejecutivo no encuentra razón de ser puesto que las posibilidades se reducen a la repetición de lo dispuesto en la norma reglamentaria (lo cual resulta inoficioso), la exigencia de requisitos adicionales o la supresión de condicionamientos exigidos en la ley (lo cual supone una extralimitación en la competencia); en estos dos últimos supuestos, se presentaría una ampliación o restricción de las disposiciones que emanan del legislador a través de una competencia de carácter instrumental, lo cual en un Estado sustentado en un principio de jerarquía

⁶ Cfr. la sentencia del 5 de mayo de 2003, radicado Nro. 13212, C.P. Ligia López Díaz. Bogotá.

⁷ El artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política señala:

“**Artículo 189.** Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

1. [...]

11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.

12. [...]”.

⁸ Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia de abril 14 de 2010. C.P. Enrique Gil Botero, radicado Nro. 36054.

normativa es impensable.^{9[43]} En la jurisprudencia de esta Corporación al tratar el tema se ha dicho:

“Los límites del poder reglamentario de la Ley, los señala la necesidad de cumplir debidamente el estatuto desarrollado; si los ordenamientos expedidos por el Congreso, suministran todos los elementos necesarios para su ejecución, el órgano administrativo nada tendrá que agregar y por consiguiente, no habrá oportunidad para el ejercicio de la potestad reglamentaria. Pero, si en ella faltan los pormenores necesarios para su correcta aplicación, opera inmediatamente la potestad para efectos de proveer la regulación de esos detalles”.^{10[44]}

4.8 En consecuencia, el Despacho declarará la suspensión provisional del literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013.

4.9 Se aclara que la suspensión provisional recae sobre la totalidad del literal b) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, aunque la parte demandante pidió la suspensión respecto de los apartes subrayados.

Lo anterior, porque la primera parte de cada párrafo, que no fue demandada: “[e]stán sujetos a la presente tarifa y base gravable, los servicios integrales de aseo y cafetería” y “[d]e igual forma están sujetos a la presente tarifa y base gravable especial, los servicios integrales de aseo y cafetería” solo repiten el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, al señalar que a los servicios integrales de aseo y cafetería se les aplica la tarifa del 16% sobre la base correspondiente al AIU.

^{9[43]} Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de septiembre 5 de 1997. C. P. Germán Ayala Mantilla. Exp. 8308. Ver también: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de mayo 5 de 2003. C. P. Ligia López Díaz. Exp. 13212.

^{10[44]} Cfr. Consejo de Estado. Sección Segunda. Sentencia de agosto 21 de 2008. C. P. Gustavo Eduardo Gómez Aranguren. Exp. 0295-04.

Lo mismo puede predicarse respecto del aparte final de cada párrafo, que tampoco fue demandado: *“siempre y cuando cumpla con todas las obligaciones laborales y de seguridad social”* y *“a las cuales se les haya expedido resolución de registro por parte del Ministerio de Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social”*, que tienen que ver con las condiciones que se deben cumplir cuando los servicios son prestados por sindicatos, cooperativas y precooperativas de trabajo asociado.

Suspendido lo principal, no tiene sentido dejar lo que dependa de ella.

4.10 En otras palabras, la no suspensión de los apartes señalados implicaría que los efectos de los mismos se mantienen, pero, vistos en conjunto no producirían efecto jurídico, per se, si no por la aplicación directa de la norma reglamentada.

5. El literal c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013

5.1 En el literal c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013 el Gobierno Nacional dispuso que *“[e]stán sujetos a la tarifa general del dieciséis por ciento (16%) y a la base gravable establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario, los servicios de aseo, que no se encuentran dentro de los presupuestos señalados en los literales a) y b) del presente artículo”*.

5.2 Esta norma se refiere al servicio de aseo¹¹, que es diferente al integral de aseo y cafetería analizado con anterioridad; sin embargo, el texto remite al literal b) suspendido en este auto.

5.3 Pues bien, como el literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013 se suspende mediante la presente providencia, la misma suerte debe seguir el aparte en el que se hace referencia al mismo en el literal c) de la norma en cita.

En otras palabras, el texto del literal c) del artículo 12 del citado decreto reglamentario, al suspenderse la referencia al literal b) quedará así:

*c) **Tarifa general del dieciséis por ciento (16%) sobre la base gravable establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario.** Están sujetos a la tarifa general del dieciséis por ciento (16%) y a la base gravable establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario, los servicios de aseo, que no se encuentran dentro de los presupuestos señalados en el literal a) del presente artículo.*

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

¹¹ Previsto en el numeral 4 del artículo 468-3 del ET, modificado por el artículo 49 de la Ley 1607 de 2012 y definido en el artículo 15 del D.R. 1794 de 2013, en los siguientes términos: “**Definición de servicios de aseo.** Para efectos del numeral 4 del artículo 468-3 del Estatuto Tributario los servicios de aseo prestados por personas jurídicas constituidas con ánimo de alteridad, son todas aquellas actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones que indique el contratante”.

Primero: Se **DECRETA** la **SUSPENSIÓN PROVISIONAL** del literal b) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, expedido por el Gobierno Nacional.

Segundo: Se **DECRETA** la **SUSPENSIÓN PROVISIONAL** del literal c) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, en el aparte que hace referencia al literal b).

Tercero: De conformidad con lo dispuesto en el inciso 3º del artículo 232 de la Ley 1437 de 2011, no se fija caución.

Cuarto: **RECONÓCESE** personería jurídica a la doctora Carolina Jerez Montoya, para actuar en nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los términos y para los efectos de la delegación de funciones otorgada mediante la Resolución Nro. 4153 del 18 de noviembre de 2015.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ