



T-19/12

18

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
 Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., catorce (14) de junio de dos mil doce (2012)

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

FALLO

Se decide, en única instancia, la demanda que en ejercicio de la acción de simple nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, interpusieron los ciudadanos Mario José Andrade Perilla y César Camilo Cermeño Cristancho.

I) DEMANDA

La parte actora demandó la nulidad del inciso 2º del párrafo del artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 1805 de 2010 *"Por el cual se reglamenta el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y se modifica el artículo 6º del Decreto 2681 de 1999"*, cuyo texto es el siguiente:

"En consecuencia, la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario a que hace referencia el numeral 1 del presente artículo, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio en todo o en parte, sea la filial, subsidiaria, sucursal, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro tipo de vinculado económico en el país, de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia."

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRD

2

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijeron:

Violación del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario

De una interpretación sistemática del literal e) del artículo 481 del E.T. se establece que los contratos de prestación de servicios por residentes o domiciliados en Colombia a personas o empresas sin actividades en el país, se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas, siempre y cuando estos servicios se utilicen exclusivamente en el exterior.

El literal e) del artículo 481 *ibídem* señala que la exención se sujetará a los requisitos que señale el reglamento. Cuando el legislador establece que habrá un reglamento sobre la materia, quiere decir que existirán requisitos formales que cumplir, pero no puede ir en contra del querer del legislador, que consiste en conceder la exención a la exportación de servicios.

De los motivos expuestos por el legislador se establece que su intención fue la de dar por exentos los bienes y servicios que efectivamente se exporten. Por lo tanto, el solo hecho de incluir en la norma acusada el tema de la vinculación demuestra que excedió los presupuestos contemplados en la ley.

Violación del principio de legalidad

Toda norma que expida el Gobierno Nacional deberá atender lo que establece la ley y, por ende, si excede los parámetros fijados por ésta, se encuentra viciada de nulidad.

El acto demandado violó el principio de legalidad toda vez que limitó el alcance de la ley (art. 481 lit. e) E.T.) y, asimismo, vulneró los numerales 10 y 11 del artículo 189 de la C.P al exceder la potestad reglamentaria de la que goza el ejecutivo.

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

3

Violación al principio de equidad y al numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política

El precepto demandado vulnera el principio de equidad e igualdad tributaria al no conceder la exención del IVA en igualdad de condiciones a extranjeros vinculados con compañías colombianas y a extranjeros que no tienen vinculados en Colombia. Esto es una muestra inequívoca del desconocimiento del artículo 100 constitucional que demanda un trato equivalente a nacionales y extranjeros.

Los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, bajo los preceptos de equidad y justicia, pero tal obligación no puede ir mas allá de lo posible, es decir, que no se les puede hacer responsables por el destinatario final de los servicios para uso en el exterior.

Violación al régimen de la inversión extranjera consagrado en la Ley 1ª de 1991 y el Decreto 2080 de 2000

Entre los principios del régimen de inversión extranjera, está el de estabilidad, según el cual *"las condiciones para el reembolso de la inversión efectuada, así como para la remisión de las utilidades que estuvieran vigentes en la fecha de registro de la misma, no podrán ser modificadas de manera que afecten desfavorablemente al inversionista."* En acatamiento a este principio las autoridades aduaneras, cambiarias y tributarias deben hacer lo posible para no cambiar las reglas a las que deben sujetarse los inversionistas extranjeros.

De acuerdo con el precepto acusado, los inversionistas extranjeros que han escogido el país para instalar sus negocios por intermedio de subsidiarias y filiales y planean consolidar operaciones regionales en Colombia para exportar sus servicios a vinculadas extranjeras, están en desventaja, porque no pueden prestar estos servicios a sus relacionadas sin que se cause el IVA, beneficio que sí otorgan otras jurisdicciones a nivel internacional.

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

4

21

Actualmente Colombia adelanta procesos de negociación, firma y ratificación de Acuerdos de Protección y Promoción de Inversiones y Tratados de Libre Comercio, que incluyen disposiciones respecto a la protección de inversiones. En este orden de ideas, resulta imperante señalar que a la tendencia de eliminar las barreras del comercio internacional, se agrega la necesidad de incluir en los textos de los acuerdos disposiciones que protejan efectivamente las inversiones extranjeras y eliminen los gravámenes para las operaciones entre compañías a través del mundo.

El acto acusado parcialmente, no corresponde a una política que atraiga la inversión extranjera. Por el contrario, pone en riesgo los proyectos financiados con recursos provenientes de esa inversión, al partir del presupuesto de que las autoridades, por vía de decreto reglamentario, pueden cambiar el alcance y contenido de las disposiciones de ley.

II) OPOSICIÓN

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones de los actores con fundamento en los siguientes argumentos:

Errónea interpretación y ausencia de violación de la ley reglamentada

A juicio de la parte demandante, con el inciso cuestionado el Gobierno Nacional introduce una limitación al literal e) del artículo 481 del E.T., al no considerar exentos los servicios exportados cuando el prestador del servicio en Colombia tiene una vinculación económica con el contratante (no domiciliado o residente).

Esa interpretación parte de una lectura errada de la norma, razón por la cual, existe imposibilidad jurídica para proferir un fallo de mérito en favor de las pretensiones presentadas por la parte demandante.

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

5

El literal e) del artículo 481 del E.T. consagra una exención del impuesto sobre las ventas siempre y cuando concurren los siguientes supuestos: i) prestación de servicios en Colombia; ii) existencia de un contrato escrito; y iii) que los servicios se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia.

La ley definió al reglamento la definición de las empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. En desarrollo de dicha facultad, el ejecutivo, en el Decreto 1805 de 2010, precisó, para efectos de aplicación de la ley, el concepto de *"empresas sin negocios o actividades en Colombia"* de la siguiente manera: *"(...) se entiende por empresas sin negocios o actividades en Colombia las empresas o personas domiciliadas o residentes en el exterior que, no obstante tener algún tipo de vinculación económica en el país, son beneficiarios directos de los servicios prestados en el país para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior."*

La anterior definición no presenta ninguna limitación o modificación al texto legal, en efecto, mantiene su esencia, esto es, que el servicio que se presta en Colombia sea efectivamente utilizado en el exterior por sujetos no residentes en Colombia.

El inciso 2º del párrafo del artículo 1º del Decreto 1805 de 2010, simplemente precisa que en ningún caso se aplicará la exención cuando el beneficiario del servicio sea un vinculado económico, en el país, de la persona o empresa residente en el exterior, que contrate los servicios prestados desde Colombia.

En este orden de ideas, no se entiende la interpretación que trae la parte actora, según la cual la norma excluye la posibilidad de exportar servicios entre partes vinculadas. El inciso demandado se refiere a que el beneficiario del servicio no puede estar en Colombia, por el contrario, la parte demandante sostiene que la norma dice que el prestador del servicio en Colombia no puede exportar servicios a su vinculada residente en el exterior.

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

6

No existe violación al principio de igualdad de los inversionistas extranjeros.

Teniendo en cuenta que la parte actora hace una interpretación errada del texto reglamentario, es forzoso concluir que no se presentó vulneración al artículo 338 de la C.P., toda vez que el Gobierno no usurpó funciones legislativas ni creó nuevos tributos en cabeza de los inversionistas extranjeros.

En cuanto a que la expresión, *"en ningún caso se aplicará"*, contenida en el inciso segundo demandado, es restrictiva o limita el beneficio, precisó que ésta se deriva del texto de la ley, porque reitera que el beneficiario del servicio que se exporta no puede estar en el territorio nacional. Se requería tal claridad, toda vez que el inciso 1º del párrafo en cuestión se refirió a los casos de prestación de servicios entre vinculados económicos, texto que de no aclararse hubiera podido generar una interpretación extensiva a favor de los vinculados económicos residentes en el país.

El ejercicio de facultades de verificación y control es inherente al otorgamiento de beneficios fiscales.

Los mecanismos de control que permiten verificar la realidad de las operaciones económicas encuentran plena justificación como herramientas de verificación de la correcta tasación del tributo. Por lo tanto, no hay extralimitación del ejecutivo porque es deber del contribuyente cumplir todas y cada una de las condiciones que le permiten acceder al beneficio fiscal.

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

7

29

III) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante en los alegatos de conclusión, respecto a la contestación de la demanda, dijo:

El presente asunto no se trata de la interpretación que se le de a la norma acusada, sino que en el inciso en cuestión se incluyó un requisito adicional para que proceda la exención del IVA en la exportación de servicios, que no está contemplada en la ley.

La parte actora no se pronunció respecto al principio de igualdad. Su argumentación se fundó en la supuesta errada interpretación de la norma demandada.

No se entendió el argumento que se presentó sobre las facultades de verificación y control del contribuyente. Se reitera que si bien se espera que quien firme el contrato como receptor del servicio sea su beneficiario, no es posible para el prestador del servicio tener control sobre el beneficiario final del servicio.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público en esta etapa procesal rindió concepto desfavorable a las pretensiones del actor en los siguientes términos:

Mediante la norma demandada, el Gobierno hace posible el cumplimiento de la exención prevista en la ley pues, de lo contrario, la exención beneficiaría a quienes tuvieran negocios en Colombia a través de los vinculados económicos, en contra de lo dispuesto por el legislador. Por lo tanto, la norma demandada no vulneró el principio de legalidad ni excedió la potestad reglamentaria.

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

8

29

La norma reglamentaria acusada no tiene el alcance para vulnerar el principio de equidad tributaria, el cual es propio de las leyes que establecen los tributos, supuesto que no es el desarrollado en dicha norma.

Los demandantes no señalaron en forma concreta los artículos de la Ley 1ª de 1991, que consideran vulnerados, razón por la que no procede un pronunciamiento al respecto.

IV) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a pronunciarse sobre la legalidad del inciso 2º del párrafo del artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 1805 de 2010 *"Por el cual se reglamenta el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y se modifica el artículo 6º del Decreto 2681 de 1999"*.

El actor adujo que el precepto acusado debía subordinarse a lo dispuesto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y que al no hacerlo, limitó el alcance de la exención prevista en esa disposición superior. Por lo tanto, se impone el análisis de la figura de la potestad reglamentaria.

El artículo 189-11 de la C.P. es el fundamento de la potestad reglamentaria, según el cual, el Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes. Esta competencia, por ende, está dirigida a determinar reglas específicas para que los distintos organismos del Estado cumplan adecuadamente con las disposiciones legislativas.

Esta facultad está sujeta a ciertos límites, que no son otros que la Constitución y la ley misma, ya que al reglamentar no es dado ampliar, restringir o modificar el contenido legal, es decir, las normas reglamentarias deben estar subordinadas a la ley respectiva, y tener como finalidad exclusiva la cabal ejecución de ella. El ejercicio del poder reglamentario obliga al Gobierno a desarrollar no solo el texto de la ley, sino también su contenido

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

9

26

implícito, su finalidad específica, para que cumpla de la mejor manera con sus objetivos.

Ahora bien, en uso de la potestad reglamentaria (numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política), el ejecutivo expidió el inciso 2º del párrafo del artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 1805 de 2010, por el cual se reglamenta el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

Para la Sala, el ejecutivo no excedió su facultad reglamentaria por las siguientes razones:

La prestación de servicios es un hecho generador del Impuesto sobre las Ventas conforme con el artículo 420 [b] del Estatuto Tributario. Por regla general, aquellos se consideran ofrecidos en la sede del prestador del servicio, independientemente del lugar donde se ejecute la actividad o labor contratada, con excepción de los eventos determinados legalmente [párrafo tercero].

El Decreto 1372[1] de 1992 define servicios, para efectos de IVA, como *"toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración."*

El artículo 481 del Estatuto Tributario fue adicionado por el literal e) de la Ley 223 [20] de 1995 y estableció la exención de IVA para aquellos servicios que, a pesar de prestarse dentro del territorio nacional en desarrollo de un contrato escrito, se utilizan exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, es decir, que se consagró una excepción a la regla de gravabilidad impositiva en materia de Impuesto sobre las Ventas, para aquellos servicios que si bien son prestados en el territorio colombiano, por ser utilizados en el exterior, adquieren la connotación de

Referencia: 110010327000201000040 00
 Radicado: 18407
 Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

10

27

exentos, con el derecho de recuperar el impuesto repercutido o pagado en la adquisición de bienes y servicios necesarios para cumplir la actividad contratada, a través de la devolución de los impuestos descontables [art.485 ib.].

Los requisitos de la exención conforme a la norma son:

- Que el servicio sea prestado en el país
- En desarrollo de un contrato escrito y
- Que sea utilizado exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia

Ahora, el artículo 1º del Decreto 1805 de 2010 definió las modalidades de exportación de servicios que se consideran exentas del impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo previsto en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario:

"1. Los servicios prestados en Colombia para ser utilizados y consumidos exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en el país, sin desplazamiento del prestador o proveedor del servicio, y

2. Los servicios turísticos prestados en Colombia a personas no residentes o domiciliadas en el país, utilizados o consumidos en el país, originados en paquetes turísticos vendidos por agencias operadoras u hoteles inscritos en el Registro Nacional de Turismo

El párrafo de este artículo definió qué debe entenderse por empresas sin negocios o actividades en Colombia, indicando, para el efecto, que son aquellas que tienen domicilio en el exterior, que son beneficiarias directas de los servicios prestados en el país para ser utilizados o consumidos exclusivamente en el exterior, pudiendo tener algún tipo de vinculación económica en el país.

Y el inciso 2º del párrafo del artículo 1 *ibidem* – acto que acá se demanda-, señaló que la exención del IVA, prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, en ningún caso se aplicará cuando el beneficiario del servicio sea "... la filial, subsidiaria, sucursal, oficina de representación, casa matriz o cualquier otro vinculado económico en el país, de la persona o

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

11

empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia.”.

Si bien la norma reglamentaria reconoce que el beneficiario del servicio puede tener algún tipo de vinculación económica en el país, también dispone que el **vinculado en el país**, de la empresa con domicilio en el exterior, no se beneficie del servicio contratado por su relacionada del exterior.

Lo anterior, por cuanto la utilización del servicio se predica del destinatario, y éste debe ser utilizado total y exclusivamente en el exterior, que es lo que en realidad le da la calidad de exportado, para que adquiriera la connotación de exento.

En este orden de ideas, cuando el ejecutivo puntualizó en el precepto acusado que no procede la exención contemplada en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, si el beneficiario del servicio es un vinculado económico en el país de la persona o empresa residente o domiciliada en el exterior que contrate la prestación de los servicios prestados desde Colombia, solamente ratificó el contenido de la norma que reglamenta que condiciona la exención a que el servicio debe ser utilizado exclusivamente en el exterior.

Como se observa, la norma que ahora se pide anular, es decir, el inciso 2º del párrafo del artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 1805 de 2010, se subordinó a la ley respectiva, es decir que no alteró o modificó el contenido y el espíritu de la ley y, en consecuencia, no estableció un requisito adicional para que proceda la exención en mención.

Respecto a la violación del principio de equidad, es preciso señalar que éste ha sido definido por la Corte Constitucional como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

12

29

desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual¹.

La parte actora argumentó que el acto acusado violó este principio *"al no conceder la exención de la exportación de servicios en igualdad de condiciones a extranjeros vinculados con compañías colombianas, que a extranjeros que no tienen vinculados en Colombia."*

Partiendo del concepto de violación expuesto por la parte demandante encuentra esta Sala que no le asiste razón para señalar que se ha violado el principio de equidad, porque el artículo 1º del Decreto 1805 de 2010, como quedó dicho, reconoce que el beneficiario del servicio puede tener algún tipo de vinculación económica en el país. Es decir, que el privilegio tributario en cuestión no se funda en que el extranjero tenga o no vinculados en el país, sino en que el servicio sea utilizado exclusivamente en el exterior y cumpla las demás previsiones legales, para que adquieran la calidad de exentos.

Las exenciones implican que quienes encajan en los supuestos normativos que las conceden, se sustraen, por voluntad del legislador, de la obligación tributaria, que en cambio cobija a todos los demás sujetos pasivos del gravamen, pero, para gozar de las mismas, los ciudadanos tienen la obligación de demostrar que cumplen con esos supuestos en virtud del principio de legalidad que nos rige.

Y en el caso concreto, la exigencia que prevé el precepto acusado para que proceda la exención – *determinar que su vinculado económico en el país no es el beneficiario del servicio* –, es la normal desde el ámbito comercial para demostrar que el servicio se presta en el exterior.

Tampoco se violó el régimen de inversión extranjera, toda vez que la argumentación del actor parte del hecho de que con el precepto acusado se cambiaron las reglas para que se reconozca la exención en el IVA para la exportación de servicios, y como quedó establecido líneas atrás, la norma

¹ Sentencia C- 397 de 2011

Referencia: 110010327000201000040 00
Radicado: 18407
Actor: MARIO JOSÉ ANDRADE PERILLA Y OTRO

13

30

reglamentaria acusada se sujetó a lo previsto en el literal e) del artículo 481 del E.T., es decir, no incluyó requisitos que no estuvieran previstos en la ley.

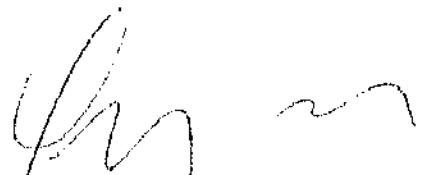
En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

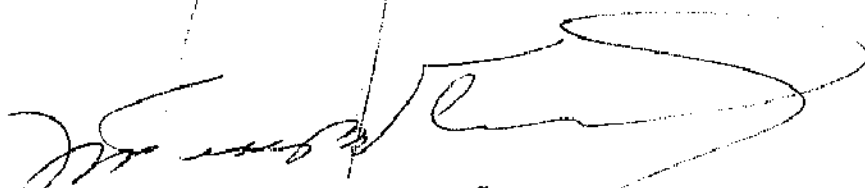
DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

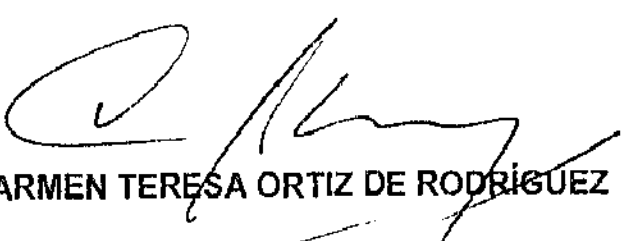
La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.



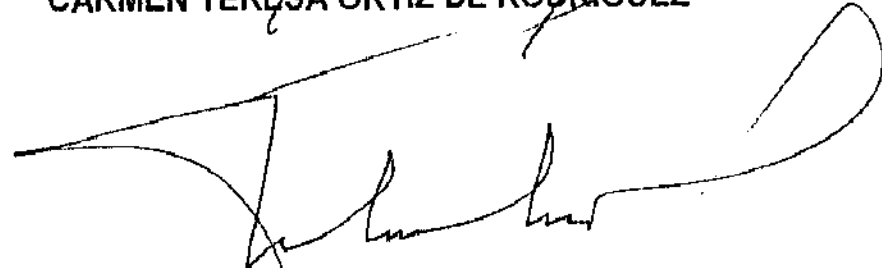
HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ



WILLIAM GIRALDO GIRALDO