



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD

Radicación: 11001-03-27-000-2017-00007-00 (22895)

Demandante: MARGARITA DIANA SALAS SÁNCHEZ

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y
MINISTERIO DE COMERCIO, INDUSTRIA Y TURISMO

Temas: La Ley 1111 de 2006 autorizó al Gobierno Nacional para establecer requisitos adicionales para acceder a la exención sobre el Iva por la exportación de servicios.

El Director de Comercio Exterior no puede establecer requisitos adicionales para acceder a la exención del Iva porque está sometido a los actos administrativos de carácter general proferidos por el ministro y el Presidente de la República.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir la demanda presentada por Margarita Diana Salas Sánchez contra el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de simple nulidad, Margarita Diana Salas Sánchez, solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones:

“VIII. PETICIÓN

Con fundamento en los argumentos anteriormente expuestos, respetuosamente solicitamos a su Honorable despacho declarar la nulidad parcial del artículo 3 del Decreto 1805 de 2010, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el numeral 6.6 de la Circular 022 de 2010, expedida por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (sic) por medio del cual se limitó el alcance de la exención en el Impuesto sobre las ventas en la exportación de servicios contenida en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario bajo la modificación de la Ley 1111 de 2006, limitación que sigue aún hoy generando efectos a pesar de su pérdida de vigencia con la expedición de la ley 1607 de 2012.

IV. PETICIÓN SUBSIDIARIA

Como petición subsidiaria, solicitamos que si en gracia de discusión el Honorable Consejo de Estado considera que las normas aquí demandadas son legales por tener una naturaleza procedimental y/o probatoria, y desconoce su carácter sustancial al impedir el acceso a la exención establecida en el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006, el cual modificó el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, se pronuncie de forma expresa tal entendimiento.

Lo anterior, con el fin de esclarecer los efectos de los requisitos establecidos en el artículo 3° del Decreto 1805 de 2010 y en la Circular 022 de 2010, frente al contenido de la exención regulada en el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006, como normas de control que son establecidas por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo (sic), a fin de predicar su legalidad para los efectos regulatorios del comercio

exterior, pero sin que se condicione el acceso al beneficio tributario, en lo que atañe al momento de solicitud del registro y su prórroga”¹.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. La Ley 1111 de 2006 modificó el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario y estableció que la exportación de servicios está exenta del Iva siempre que en el contrato conste que se utiliza exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios en Colombia y se cumplan los demás requisitos del reglamento.

1.2.2. El Gobierno Nacional reglamentó esta norma mediante el Decreto 1805 de 2010, que modificó el Decreto 2681 de 1999, y dispuso que para beneficiarse de la exención el exportador, antes de prestar el servicio, debe declarar el contrato ante la Dirección de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

1.2.3. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo expidió la Circular Externa 022 de 2010, en la que dispuso que el registro de los contratos de prestación de servicios en el exterior con cuantía indeterminada tendrá vigencia de un (1) año, por lo que para su prórroga es necesario presentar un nuevo formulario que certifique el valor de los reintegros efectuados por concepto de la exportación de servicios.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

1.3.1. Infracción de las normas superiores y falta de competencia: exceso en la potestad reglamentaria

El artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1111 de 2006, no estableció como requisito para beneficiarse de la exención que el contrato sea declarado ante la autoridad colombiana para su registro, ni que el registro de los contratos con cuantía indeterminada tenga una vigencia de sólo un (1) año.

Pese a lo anterior, el Decreto 1805 de 2010 y la Circular Externa 022 de 2010 lo hicieron, lo que constituye un exceso de la potestad reglamentaria del Gobierno Nacional.

1.3.2. Infracción de las normas superiores: los actos acusados reproducen una norma declarada nula

El Consejo de Estado, mediante sentencia del 11 de marzo de 2010, declaró nulo el artículo 6 del Decreto 2681 de 1999, el cual fue modificado por el artículo 3 del Decreto 1805 de 2010 para establecer la obligación de declarar los contratos de

¹ Folio 22 del expediente.

forma previa a la prestación del servicio ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

La norma original del Decreto 2681 de 1999 dispuso, de forma similar a la acusada, que la exención del Iva por la exportación de servicios únicamente opera si el registro del contrato se hace de forma previa al reintegro cambiario.

La sentencia en mención declaró nula esta disposición porque, si bien es cierto que el artículo 481 del Estatuto Tributario permite que el reglamento fije nuevos requisitos, estos no pueden ser contrarios a los contenidos en la ley. En ese caso concreto, consideró que no era procedente exigir la declaración para registro del contrato de forma previa al reintegro cambiario porque la ley sólo previó este requisito para la exención del sector hotelero.

Así las cosas, el artículo 3 del Decreto 1805 de 2010 reprodujo una norma declarada nula porque establece el mismo límite temporal al exigir que la exención tributaria opere sólo si el registro del contrato es previo a la prestación del servicio.

1.3.3. Infracción de las normas superiores y falta de competencia: violación del principio de reserva de ley

El artículo 1 de la Ley 962 de 2005 estableció que la administración pública debe respetar el principio de reserva legal, en virtud del cual no puede exigir el cumplimiento de requisitos que no estén taxativamente previstos o autorizados por una norma de rango legal.

El Decreto 1805 de 2010 y la Circular 022 de 2010 establecieron requisitos no previstos en la ley para acceder al beneficio de la exención del Iva por la exportación de servicios que no fueron establecidos por el legislador, desconociendo el principio de reserva de ley.

1.3.4. Infracción de las normas superiores y falta de competencia: violación del principio de reserva de ley en materia tributaria

Los artículos 150 y 338 de la Constitución disponen que solo el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales tienen competencia para establecer los elementos del tributo.

Así las cosas, el Gobierno Nacional no tenía competencia para establecer requisitos adicionales para acceder a una exención tributaria, cuyo alcance fue previsto exactamente por el legislador.

2. Oposición

2.1. Mediante apoderado judicial, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

La Circular Externa 022 de 2010 fue proferida con base en el Decreto 210 de 2003 que asigna al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo la función de administrar el registro de la declaración escrita sobre contratos de exportación de servicios.

Actualmente esa competencia fue reasignada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian) mediante el Decreto 4176 de 2011.

2.2. Mediante apoderado judicial, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

La demanda carece de objeto porque la Ley 1111 de 2006 fue derogada tácitamente por la Ley 1607 de 2012.

La sentencia del 11 de marzo de 2010 no tiene efectos de cosa juzgada en el caso bajo examen porque no existe identidad en el objeto ni la *causa petendi* debido a que las normas acusadas en cada caso fueron diferentes.

El Gobierno Nacional tiene amplias facultades para reglamentar los asuntos de comercio exterior por mandato del numeral 25 del artículo 189 de la Constitución y las leyes marco 48 de 1983 y 7 de 1991.

El literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario expresamente señaló que la exención del Iva operaría de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento, por lo que lo dispuesto en el Decreto 1805 de 2010 no es contrario a la norma superior.

3. Alegatos de conclusión de segunda instancia

La demandante puso de presente que procede el proceso de simple nulidad contra actos administrativos derogados para salvaguardar las situaciones jurídicas afectadas durante su vigencia. Además, señaló que si no se considera que el Decreto 1805 de 2010 está reproduciendo un acto declarado nulo, en todo caso debe aplicarse la regla jurisprudencial contenida en la sentencia del 11 de marzo de 2010 por constituir un precedente vinculante al caso bajo examen. De otro lado, reiteró los argumentos de nulidad propuestos por la demanda.

El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reiteraron los argumentos formulados en sus oposiciones.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó acceder parcialmente a las pretensiones de la demanda de simple nulidad por los siguientes motivos:

El artículo 3 del Decreto 1805 de 2010 no reproduce de forma exacta el contenido declarado nulo del Decreto 2681 de 1999, por lo que no existe cosa juzgada al respecto.

De otro lado, aunque la Ley 1111 de 2006 autorizó al Gobierno Nacional a establecer requisitos para acceder al beneficio tributario por la exportación de servicios, esta habilitación no le permite modificar el alcance de la ley. Así las cosas, el Decreto 1805 de 2010 no podía ordenar la realización de un registro temporal que limite el derecho de los exportadores, pues de esta forma está modificando el alcance de la ley.

Debe dejarse sin efectos la expresión “*previamente a la prestación del servicio*” del numeral 6.1 de la Circular 022 de 2010 aunque no se solicitó su nulidad, porque dicha expresión condiciona el acceso al beneficio tributario de forma similar a como lo hizo el Decreto 2681 de 1999.

En cuanto al numeral 6.6 de la Circular 022 de 2010, que fue objeto de controversia, no existe violación de las normas superiores porque no condiciona el acceso al beneficio tributario a que se realice el registro en determinado momento, sino que se limita a regular el funcionamiento del registro una vez hecho.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo incurrieron en infracción de las normas superiores y falta de competencia al proferir el artículo 3 del Decreto 1805 de 2010 y el numeral 6.6 de la Circular Externa 022 del mismo año, mediante los cuales se reglamenta la exención al Iva por la exportación de servicios prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado para ese momento por la Ley 1111 de 2006.

2. Sobre el alcance del Decreto 1805 de 2010

2.1. El literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado en ese entonces por la Ley 1111 de 2006, estableció que procede la exención del Iva por la venta de servicios prestados en el país siempre que se cumplan los siguientes requisitos: i) que el contrato conste por escrito, ii) que los servicios prestados se utilicen exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia y iii) que se cumplan “(...) los requisitos que señale el reglamento”².

Esta Sección, en sentencia del 11 de marzo de 2010, analizó una disposición normativa idéntica de la Ley 488 de 1998³, que también modificó el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, y concluyó que el reglamento expedido con base en esta habilitación legal no corresponde a la potestad reglamentaria del numeral 11 del artículo 189 de la Constitución, sino a la competencia para regular el comercio exterior del numeral 25 *ibídem*⁴.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 2 de la Ley Marco 7 de 1991 dispuso que esa competencia del Gobierno Nacional debe ejercerse de acuerdo con el principio de coordinación de políticas y regulaciones entre las materias de comercio exterior y los asuntos fiscales, entre otros⁵.

Así las cosas, la providencia analizada concluyó que el Gobierno Nacional tiene competencia para regular aspectos fiscales relacionados con materias de comercio exterior, pero que dicha facultad no permite contrariar o modificar las leyes tributarias dada su especialidad.

2.2. En el caso bajo examen, el Gobierno Nacional reglamentó el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1111 de 2006, mediante el Decreto 1805 de 2010.

El artículo 3 de dicho decreto modificó el 6 del Decreto 2681 de 1999 y estableció que, para acceder a la exención tributaria por la exportación de servicios, el interesado debe presentar una declaración escrita de los contratos para su registro ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, “*previamente a la prestación del servicio*”⁶.

² Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 481. Literal e). Modificado por Ley 1111 de 2006. Artículo 62.

³ Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 481. Literal e). Modificado por la Ley 488 de 1998. Artículo 58.

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2007-00013-00 (16469). Sentencia del 11 de marzo de 2010. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

⁵ Cfr. Ley Marco 7 de 1991. Artículo 2. Numeral 7.

⁶ Cfr. Decreto 1805 de 2010. Artículo 3.

Según la actora, la expresión citada contraría las normas superiores porque establece un límite temporal para acceder a la exención que no fue autorizado por la Ley 1111 de 2006.

Aunque esto es cierto, también lo es que el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario vigente para ese momento autorizó expresamente al Gobierno Nacional para establecer requisitos adicionales con el fin de acceder a la exención tributaria, por lo que nada impedía que el Decreto 1805 de 2010 estableciera un registro y un límite temporal para presentar la solicitud de inscripción.

Debido a lo anterior, el Gobierno Nacional no excedió su facultad reglamentaria, ni desconoció los principios de legalidad y reserva de ley al establecer el requisito de registrar los contratos de exportación de servicios de forma previa a la prestación del servicio como requisito para acceder a la exención del literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario modificado en los términos de la Ley 1111 de 2006.

2.3. De otro lado, la demandante sostuvo que el Gobierno Nacional reprodujo el contenido del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 que fue declarado parcialmente nulo.

En efecto, mediante la sentencia del 11 de marzo de 2010, esta Sección declaró nula la expresión “*previamente al reintegro de las divisas*” del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 que reglamentó la exención por exportación de servicios prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, en ese entonces modificado por la Ley 488 de 1998, porque el Gobierno Nacional excedió su facultad reglamentaria⁷.

En esa ocasión se indicó que, de acuerdo con la Ley 9 de 1991 y las resoluciones 21 de 1993 y 8 del 2000 proferidas por la Junta Directiva del Banco de la República, el reintegro de las divisas no se aplica para las divisas provenientes de cambio del mercado libre, como lo es la exportación de servicios, porque su dueño puede conservarlas o venderlas libremente.

Así las cosas, la Sala concluyó que no es razonable que el reglamento imponga a los exportadores de servicios una obligación que, de acuerdo con las normas cambiarias, no tienen a su cargo para acceder a la exención del Iva prevista en el artículo 481 del Estatuto Tributario, aun cuando la ley lo habilitó expresamente para establecer requisitos adicionales.

Empero, el acto acusado en el caso bajo examen tiene un contenido normativo distinto porque el requisito que establece para beneficiarse de la exención es realizar un registro ante el Ministerio de Comercio, Industria y Comercio de forma previa a la prestación del servicio, lo que no contraría las normas cambiarias.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2007-00013-00 (16469). Sentencia del 11 de marzo de 2010. C.P.: Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

Como consecuencia de lo anterior, la sentencia del 11 de marzo de 2010 no es un precedente, por no tener similitud fáctica ni jurídica con el caso bajo examen, y no surte efectos de cosa juzgada, por lo que el Gobierno Nacional no reprodujo un acto declarado nulo.

2.4. Con base en lo expuesto, los cargos de nulidad no prosperan respecto de la expresión “*previamente a la prestación del servicio*” del artículo 3 del Decreto 1805 de 2010.

2.5. El Ministerio Público solicitó que se declare la nulidad de la expresión “*previamente a la prestación del servicio*” del numeral 6.1 de la Circular 022 de 2010 como consecuencia de la nulidad del Decreto 1805 de 2010.

Sin embargo, esta solicitud no prospera porque no será declarada la nulidad del decreto reglamentario.

3. Sobre el alcance de la Circular Externa 022 de 2010

3.1. Según la actora, el numeral 6.6 de la Circular Externa 022 de 2010 contrarió las normas superiores al establecer que el registro de que trata el artículo 3 del Decreto 1805 del mismo año únicamente tendrá una vigencia de un (1) año para los contratos con cuantía indeterminada, por lo que el interesado en su prórroga debe radicar una nueva solicitud antes del vencimiento del término.

3.2. Cada órgano de la administración pública puede proferir actos administrativos de carácter general tendientes a regular la ejecución de sus funciones o la prestación de los servicios a su cargo.

Por ejemplo, los ministros ejercen una potestad reglamentaria derivada o de segundo rango por ser los jefes de la administración en su respectiva dependencia⁸, lo que significa que los reglamentos que profieran están subordinados a la Constitución, la ley y los reglamentos proferidos por el Presidente de la República⁹.

Así mismo, las autoridades administrativas de menor jerarquía, como lo es el Director de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo que expidió la Circular objeto de controversia, tienen competencia para proferir actos administrativos de carácter general que reglamenten el ejercicio de sus funciones únicamente en los asuntos que le conciernen, y siempre subordinados a las normas

⁸ Cfr. Constitución Política. Artículo 208.

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Proceso: 11001-03-24-000-2010-00119-00. Sentencia del 20 de noviembre de 2014. C.P.: Guillermo Vargas Ayala.

superiores, incluyendo los actos proferidos por las autoridades de superior jerarquía en la administración¹⁰.

3.3. El artículo 3 del Decreto 1805 de 2010, que estableció el requisito para acceder a la exención del Iva por la exportación de servicios de presentar una declaración para fines de registro del contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de forma previa a la prestación del servicio, no dispuso que dicho registro tuviera alguna vigencia temporal¹¹.

Pese a lo anterior, el numeral 6.6 de la Circular Externa 022 de 2010 dispuso que el registro de los contratos de exportación de servicios con cuantía indeterminada tendrá una vigencia de un (1) año, por lo que el interesado en renovarlo debe presentar una nueva solicitud mediante un formulario que declare los pagos efectuados al exterior antes de la finalización de la vigencia anterior.

Esto significa que la Circular acusada estableció un requisito adicional, no previsto en la ley ni en el decreto reglamentario, para que los exportadores de servicios que celebren contratos con cuantía indeterminada consistente en renovar cada año el registro del contrato porque, si el interesado no lo hace, no podrá beneficiarse de la exención del Iva por no tener un registro vigente.

3.4. Si bien es cierto que el Director de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo puede reglamentar las funciones a su cargo, también lo es que su potestad está sometida a las normas superiores, por lo que no puede exceder el alcance de la Ley 1111 de 2006 ni del Decreto 1805 de 2010.

Esto significa que la habilitación legal para que el reglamento establezca nuevos requisitos para beneficiarse de la exención por la exportación de servicios no se extiende para los órganos de inferior jerarquía de la administración pública.

En otras palabras, el Director de Comercio Exterior no estaba habilitado para establecer una vigencia temporal para el registro que no fue prevista en el Decreto 1805 de 2010 y mucho menos para establecer la obligación de renovar el registro anualmente para acceder a la exención del Iva por exportación de servicios.

3.5. Además, se destaca que el acto acusado únicamente estableció este requisito adicional para los contratos con cuantía indeterminada, pero no sustentó la necesidad de imponer esta obligación únicamente para los exportadores de servicios que celebren contratos de cuantía indeterminada y no para los demás

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Proceso: 11001-03-26-000-1999-00012-01 (16230). Sentencia del 14 de agosto de 2008. C.P.: Mauricio Fajardo Gómez.

¹¹ Cfr. Decreto 1805 de 2010. Artículo 3.

contribuyentes, lo que desconoce los principios constitucionales de igualdad¹² y de equidad tributaria¹³.

3.6. Como consecuencia de lo anterior, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo excedió su facultad reglamentaria al establecer este requisito, por lo que será declarado nulo.

4. Sobre la condena en costas

No habrá condena en costas porque, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del CPACA¹⁴.

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

1. **Declarar** la nulidad parcial del numeral 6.6 de la Circular Externa 022 de 2010 proferida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo respecto de los apartes subrayados a continuación:

"6.6 Contrato de Cuantía Indeterminada:

Quando se trate de un contrato de Cuantía Indeterminada en la casilla 10 de la Declaración Escrita sobre Contratos de Exportación de Servicios -Forma 01, se deberá anotar "Indeterminado" y en la casilla 9: "1" (uno).

Una vez revisado el diligenciamiento de la Forma 01, se expide el correspondiente registro electrónico, el cual tendrá vigencia por el término de un (1) año, que se contará a partir de la fecha de radicación de la solicitud en la VUCE.

En este caso, con el objeto de prorrogar el registro, se deberá radicar a través del Módulo FUCE, previo al vencimiento de la vigencia del registro, nueva Forma 01 diligenciada, adjuntando certificación de Revisor Fiscal o quien tenga la facultad, donde se certifique el valor total de los reintegros efectuados, por concepto de la prestación de servicios

¹² Cfr. Constitución Política. Artículo 13.

¹³ Cfr. Constitución Política. Artículo 363.

¹⁴ Cfr. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Ley 1437 de 2011. Artículo 188.

durante la vigencia del registro que termina y declarar el valor total en las casillas 9 y 10. El Grupo de Tecnología y Comercio de Servicios tomará nota de los reintegros y prorrogará automáticamente el registro por otro año. En este caso, se debe señalar como 'Fecha de Inicio' la fecha del día en que radica la solicitud de prórroga".

2. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
3. **Sin condena en costas** en esta instancia.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**

