

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., once (11) de marzo de dos mil diez (2010)

Radicación: 11001032400020070001300 Número Interno: 16469
MARÍA CATALINA JARAMILLO HERNÁNDEZ
Contra LA NACIÓN- MINISTERIOS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE COMERCIO, INDUSTRIA
Y TURISMO
FALLO

María Catalina Jaramillo Hernández pidió la nulidad de la expresión "*previamente al reintegro de las divisas*" del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999, expedido por el Gobierno Nacional.

El aparte acusado del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 es el que se subraya:

"Decreto 2681 de **1999**

"por el cual se reglamenta el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios"

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales y en especial de las que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de las Leyes 48 de 1983 y 7 de 1991 con las recomendaciones del Consejo Superior de Comercio Exterior,

DECRETA:

(...)

Artículo 6.- Los exportadores de servicios, con el fin de obtener la exención del impuesto sobre las ventas de que trata el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, y el beneficio de no aplicación de retención en la fuente por ingresos de exportaciones señalado en el parágrafo 1 del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, además de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Servicios vigente, deberán radicar en la Dirección General de Comercio Exterior, declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que efectúen, para su correspondiente registro, *previamente al reintegro de las divisas.*

[...]."

DEMANDA

La actora invocó como violados los artículos 84, 150 num. 12, 189 num. 11 y 338 de la Constitución Política y 481 lit. e) del Estatuto Tributario. Las razones de la violación se sintetizan así:

El acto acusado excede el alcance del artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario. Esta norma no prevé como requisito de la exención de IVA que los contratos de exportación de servicios se registren antes del reintegro de divisas.

Las exenciones del artículo 481 del Estatuto Tributario están sujetas a reglamentación para su debida aplicación. No obstante, el Gobierno Nacional no puede limitar el alcance de los beneficios tributarios, pues, incurre en exceso de su facultad reglamentaria.

El decreto demandado vulnera el principio de legalidad. Supedita un beneficio tributario concedido por el legislador a una condición no prevista por este.

También viola el principio de legalidad de los tributos. Solo el legislador está legitimado para crear tributos y determinar las exenciones y exclusiones.

El objetivo de las exenciones del artículo 481 del Estatuto Tributario es fomentar las exportaciones de bienes y servicios. No obstante, la norma demandada restringe la exportación.

La exigencia de que el contrato se registre antes del reintegro de las divisas no tiene ningún propósito. No protege al comerciante ni al Estado. Solo hace más largo el proceso de exportación, lo que, a su vez, causa perjuicios tanto al exportador como al Estado.

Si lo que pretende la norma acusada es controlar las divisas que entran al país, ya existe un procedimiento fijado por el Banco de la República.

Por auto de 3 de octubre del 2007, confirmado en reposición el 8 de mayo del 2008, la Sala negó la suspensión provisional de los efectos de la expresión acusada del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999.

JAIME ANDRÉS GIRÓN MEDINA intervino como coadyuvante de la actora. Pidió la nulidad de la expresión "previamente al reintegro de las divisas" por las mismas razones de la demandante. Y, añadió:

Según el artículo 1 del Decreto 2681 de 1999, la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios es un requisito imprescindible para que proceda la exención de IVA por exportación de servicios (artículo 481 del Estatuto Tributario). Y, de acuerdo con la misma disposición, el registro de los contratos antes del reintegro de las divisas, no es un requisito indispensable para tener derecho al beneficio.

Como el artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario vigente al momento de la expedición del Decreto 2681 de 1999, fue modificado con posterioridad (artículo 33 de la Ley 633 del 2000), los fundamentos del decreto son distintos a los que se tuvieron en cuenta cuando se dictó. Lo anterior significa que no puede mantenerse vigente una norma cuyos motivos cambiaron.

Según la Ley 962 del 2005, solo el legislador puede fijar los requisitos para el ejercicio de un derecho. En consecuencia, todos los requisitos exigidos por el acto acusado sin autorización del legislador, perdieron fuerza ejecutoria.

Si se mantiene el acto acusado habría exceso de reglamentación, dado que la ley actual no contempla el registro de los contratos como requisito para la exención.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Nación- Ministerio de Comercio, Industria y Turismo se opuso a las pretensiones por las razones que se sintetizan así:

La demandante no alegó cargos precisos de inconstitucionalidad contra el acto acusado. Se limitó a exponer criterios de conveniencia.

El propósito de la norma acusada es adoptar las medidas para que Colombia sea centro de atracción de los inversionistas en las distintas ramas de la producción y, en especial, de los servicios objeto de exenciones tributarias.

Los decretos que se dicten en desarrollo de leyes marco, como el demandado, deben ser flexibles y tener en cuenta las necesidades socioeconómicas y políticas del momento.

El acto demandado no invadió la competencia del legislador. Fue expedido para desarrollar una ley marco de comercio exterior, con observancia de la Constitución y la ley.

La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a las pretensiones por los siguientes motivos:

La demanda está dirigida contra la expresión "previamente al reintegro de las divisas" del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999. El reintegro en mención está previsto en el artículo 8 de la Resolución Externa 8 de 2000 del Banco de la República, norma que resulta obligatoria para todos los residentes en el territorio nacional.

La expresión demandada está en todas las leyes que modificaron el artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario. En concreto, el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, vigente al momento de la expedición del acto acusado, tenía la expresión que se acusa. En consecuencia, queda sin fundamento el cargo sobre vulneración de la norma superior.

Aunque con la Ley 1111 del 2006 se eliminó la expresión acusada del artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario, debe seguir aplicándose. Lo anterior, porque según la norma tributaria, el Gobierno es el competente para fijar los requisitos de la exención y debe tenerse en cuenta el sentido de la ley.

El acto demandado se expidió con fundamento en el artículo 189 num 25 de la Constitución Política y en las Leyes Marco 48 de 1983 y 7 de 1991. El propósito de la norma era reglamentar el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, que fue sustituido por el Registro Único Tributario (RUT).

El decreto acusado cumple lo dispuesto en la Resolución Externa 8 del 2000, que es una norma con fuerza de ley. La citada resolución dispone que las divisas provenientes de operaciones de cambio, como las de las exportaciones, deben reintegrarse dentro de un plazo máximo de seis meses, desde la recepción de las divisas (artículos 7 y 8).

La actora violó el principio de buena fe. Debió plantear la nulidad del acto frente a la norma que estaba vigente cuando se expidió (artículo 58 de la Ley 488 de 1998), y no frente a la modificación de la Ley 1111 del 2006.

La demandada no violó los principios de legalidad y reserva legal de los tributos, puesto que actuó conforme a los artículos 189 num 11 y 25 de la Constitución Política.

El acto acusado no pretende fijar un control de divisas, como lo sugiere la demandante. Sencillamente respeta la Resolución 8 del 2000 y el principio de coordinación administrativa (artículo 209 de la Constitución Política).

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró los argumentos de la demanda y la parte demandada, los de las contestaciones.

El coadyuvante de la demandante insistió en los planteamientos de su intervención como tercero. Agregó que la contestación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo no hizo referencia a la coadyuvancia, por lo que acepta los cargos allí expuestos.

El Ministerio Público pidió negar las pretensiones de la demanda. Los motivos de su solicitud se resumen así:

El Gobierno Nacional no violó las normas constitucionales invocadas por (a demandante. Tampoco desconoció el artículo 481 del Estatuto Tributario, pues, la demandante parte del supuesto de que el reintegro de divisas es anterior al registro del contrato, lo que demuestra que entendió equivocadamente la norma.

De otra parte, el artículo 481 permite al Gobierno establecer los requisitos para acceder a la exención del IVA de los servicios a que se refiere dicha norma.

CONSIDERACIONES

La Sala decide si se ajusta a derecho la expresión "*previamente al reintegro de las divisas*" del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 "*por medio del cual se reglamenta el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios*".

El aparte acusado del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 es el que se subraya a continuación:

"Decreto 2681 de 1999

"por el cual se reglamenta el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios"

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales y en especial de las que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política y en desarrollo de las Leyes 48 de 1983 y 7 de 1991 con las recomendaciones del Consejo Superior de Comercio Exterior,

(...)

DECRETA:

Artículo 6.- Los exhortadores de servicios, con el fin de obtener la exención del impuesto sobre las ventas de que trata el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario codificado por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, y el beneficio de no aplicación de retención en la fuente por ingresos de exportaciones señalado en el parágrafo 1 del artículo 366-1 del Estatuto Tributario, además de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Servicios vigente, deberán radicar en la Dirección General de Comercio Exterior, declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que efectúen, para su correspondiente registro, **previamente al reintegro de las divisas**.

[...]"

Sea lo primero precisar que la actora pidió la nulidad del aparte en mención, en esencia, porque desconoció el alcance del artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario, dado que no prevé el registro de los contratos **antes del reintegro de divisas** como requisito de la exención de IVA por exportación de servicios. En consecuencia, no asiste razón a la Nación- Ministerio de Industria, Comercio y Turismo cuando sostiene que la demandante cuestionó el acto solo por razones de conveniencia.

Pues bien, el Decreto 2681 de 1999 fue expedido por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades que le otorga el artículo 189 numeral 25 de la Constitución Política para regular el comercio exterior. Y, desarrolla las Leyes Marco de Comercio Exterior 48 de 1983 y 7 de 1991, que fijan los criterios y objetivos a los que debe sujetarse el Gobierno Nacional en dicha materia.

El artículo 5 de La Ley 48 de 1983 consagró la exención del impuesto sobre las ventas para las operaciones de exportación "*sin perjuicio de las exenciones previstas en las normas vigentes sobre sistemas especiales de importación-exportación, con el propósito de fortalecer el comercio exterior*".¹

A su vez, el artículo 8 *ibídem* autorizó al Gobierno Nacional "*para establecer el Registro Nacional de Comercio Exterior como instrumento para el trámite, información y vigilancia de la actividad importadora y*

¹ ARTÍCULO 5o. De la exoneración del impuesto a las ventas.

Sin perjuicio de las exenciones previstas en las normas vigentes sobre sistemas especiales de importación - exportación y con el propósito de fortalecer el comercio exterior, están exentas del impuesto sobre las ventas las siguientes operaciones:

1o. La exportación de productos procesados.

2o. La venta de bienes de capital elaborados en el país que se utilicen exclusivamente en la producción de bienes de exportación.

3o. La venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que vayan a ser efectivamente exportados.

exportadora."

Por su parte, La Ley 7 de 1991 fijó los principios y reglas generales a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular el comercio exterior. Uno de los principios es la coordinación que debe existir entre las políticas y regulaciones en materia de comercio exterior y las políticas arancelarias, monetaria, cambiaria y **fiscal** (art. 2 num. 7)

Así pues, las leyes marco de comercio exterior pueden contener disposiciones generales de naturaleza tributaria, respecto de operaciones y actividades relacionadas con el comercio exterior.² Y, en ejercicio de la facultad de regulación en materia de comercio exterior (artículo 189 num. 25 de la Constitución Política), el Gobierno Nacional está autorizado por la ley para establecer disposiciones de naturaleza tributaria, siempre que estén relacionadas con operaciones de comercio exterior, dentro de los límites predeterminados por la ley, **y no se opongan a las normas tributarias especiales**.³

Por lo tanto, el Gobierno Nacional está facultado para regular los temas relacionados con la exención de IVA por operaciones de comercio exterior, la devolución de dicho tributo y la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, *"sin introducir modificaciones sustanciales, ni desconocer o modificar lo establecido en las leyes tributarias, por cuanto sobre tales temas contienen las leyes marco disposiciones que pueden ser objeto de desarrollo o mediante el reglamento"*.⁴

En lo que interesa a este asunto, la norma acusada prevé que para obtener la exención de IVA del artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, los exportadores de servicios deben cumplir dos requisitos: i) inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores de Servicios vigente y ii) radicar en la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior⁵, declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que se efectúen, para su correspondiente registro, previamente al reintegro de las divisas.

El artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, que era la norma vigente al momento de la expedición del acto acusado, en relación con la exportación de servicios, preveía:

"ART. 481. Bienes que conservan la calidad de exentos. Únicamente conservarán la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas, con derecho a devolución de impuestos.

(...)

e) **Modificado art. 58 Ley 488/98.** También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Recibirán el mismo tratamiento los servicios turísticos prestados a residentes en el exterior que sean utilizados en territorio colombiano, originados en paquetes vendidos en el exterior y vendidos por agencias operadoras inscritas en el Registro Nacional de Turismo, según lo establecido en la Ley 300 de 1996, y siempre y cuando se efectuó el respectivo reintegro cambiario.

² Sección Cuarta, sentencia de 12 de septiembre del 2002, exp. 10651 y acumulados, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³ Ibídem

⁴ Ibídem

⁵ El Ministerio de comercio Exterior fue creado por la Ley 7 de 1991. Su estructura fue definida por el Decreto 2350 de 1991 y modificada por el Decreto 2553 de 23 de diciembre de 1999. El último decreto también creó la Dirección General de Comercio Exterior (art. 6) y le asignó las funciones que tenía el INCOMEX, (art. 18), entre otras, la de llevar el registro de comercio exterior de importaciones y exportaciones y expedir las certificaciones pertinentes. En virtud del artículo 4 de la Ley 790 de 2002 se fusionaron el Ministerio de Comercio Exterior y el Desarrollo Económico y se creó el Ministerio de Comercio, Industria y turismo.

(...)

La citada exención fue creada por el artículo 20 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el artículo 481 del Estatuto Tributario con los literales d) y e). El texto original del literal e), **reproducido por la primera parte del artículo 58 de la Ley 488 de 1998**, era el siguiente:

“e) También son exentos del impuesto sobre las ventas los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento”.

El artículo 481 literal e) ibídem, adicionado por el artículo 20 de la Ley 223 de 1995 y reproducido por la primera parte del artículo 58 de la Ley 488 de 1998, fijó la exención de IVA para los servicios que a pesar de ser prestados 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.

Así el citado artículo consagró una excepción a la regla de gravabilidad en IVA⁶, para aquellos servicios que si bien se prestan en el país, **por ser utilizados en el exterior**, adquieren la connotación de exentos, con el derecho a 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.).⁷

La Sala ha precisado que para que se considere exento el servicio descrito en el artículo 481 literal e), deben reunirse los siguientes requisitos:⁸

- Que se preste en el país en desarrollo de un contrato escrito.
- Que se utilice exclusivamente en el exterior por empresas sin negocios o actividades en Colombia, y
- Que se cumplan los requisitos que señale el reglamento.

Además, la segunda parte del artículo 58 de la Ley 488 de 1998 adicionó el artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario para prever como exentos **los servicios turísticos**. Conforme al aparte de la norma en mención, los servicios turísticos están exentos de IVA si se cumplen los siguientes requisitos:

- Que se presten a residentes en el exterior.
- Que se utilicen en Colombia.
- Que se originen en paquetes vendidos en el exterior y vendidos por agencias operadoras inscritas en el Registro Nacional de Turismo (Ley 300 de 1996).
- **Que se efectúe el reintegro cambiario.**

Así pues, **la exigencia del reintegro cambiario** sólo fue prevista por el legislador como requisito para la procedencia de la exención, **en el caso de los servicios turísticos**, que es distinta a la exportación de servicios, porque se prestan en el país. *A contrario sensu*, el reintegro de divisas no es un requisito legal para la procedencia de la exención de IVA en la exportación de servicios.

Cabe anotar que las modificaciones al artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario han sido respecto d la

⁶ La prestación de servicios en el territorio nacional es un hecho generador del impuesto sobre las ventas (artículo 420 (b) del Estatuto Tributario). Por regla general, los servicios se consideran prestados en la sede del prestador de estos, independientemente del lugar donde se ejecute la actividad o labor contratada, con excepción de los eventos expresamente determinados (parágrafo 3 ibídem).

⁷ Sección Cuarta, sentencia de 10 de octubre de 2007, exp. 15839 C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 26 de enero de 2009, exp. 16165 C.P. (E) Héctor J. Romero Díaz.

⁸ Ibídem.

exención de IVA a los servicios turísticos. Así, el artículo 33 de la Ley 633 del 2000 permitió que el beneficio tributario también se concediera si los paquetes turísticos eran vendidos hoteles inscritos en el Registro Nacional de Turismo (Ley 300 de 1996) y mantuvo la exigencia del reintegro cambiario.

Por su parte, el artículo 62 de la Ley 1111 del 2006 precisó que en el caso de servicios hoteleros, la exención rige independientemente de que el responsable del pago sea el huésped no residente en Colombia o la agencia de viajes. Y, **eliminó el requisito del reintegro de divisas para los servicios turísticos.**

En suma, el reintegro de divisas nunca ha sido requisito legal para la procedencia de la exención de IVA por exportaciones de servicios. Y, en virtud del artículo 62 de la Ley 1111 de 2006 dejó de serlo para la exención por servicios turísticos y hoteleros.

Ahora bien, el artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario defiere al reglamento la determinación de los requisitos que deben acreditarse para acceder al beneficio de la exención por exportación de servicios.

La Sala reitera que la facultad de reglamentación a que se refiere esta norma, corresponde a la prevista en el artículo 189 num. 25 de la Constitución Política, en esencia, porque son asuntos de comercio exterior⁹. Y, que la reglamentación del Gobierno debe respetar **las normas tributarias especiales.**¹⁰

El artículo 6 del Decreto 2681 de 1999 reglamenta el artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario, solo en relación con la exportación de servicios (la primera parte del artículo 58 de la Ley 488 de 1998). Nada prevé sobre la exención de IVA en los servicios turísticos, por lo que este beneficio no tiene incidencia en el análisis de legalidad de la norma acusada.

Como se precisó, el acto demandado dispone que para tener derecho a la exención del IVA del artículo 481 literal e) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 58 de la Ley 488 de 1998, **los exportadores de servicios** deben inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores de Servicios vigente y radicar en la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior¹¹, declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que celebren, para su registro, *“previamente al reintegro de las divisas”*.

La Sala encontró ajustada a derecho la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Servicios¹² como requisito para que los exportadores de servicios pudieran acceder a la exención de IVA, dado que tal exigencia se desprende de la interpretación armónica de los artículos 481 y 507 del Estatuto Tributario.¹³ En relación con la exigencia de que los contratos de exportación de servicios se registren **antes del reintegro de las divisas**, la Sala precisa:

⁹ Sentencia de 12 de septiembre del 2002, exp. 10651 y acumulados C.P. Juan Ángel Palacio hincapié.

¹⁰ Ibídem

¹¹ hoy del Ministerio de industria, Comercio y Turismo.

¹² El Registro Nacional de Exportadores (artículo 507 del Estatuto Tributario) fue sustituido por el Registro Único Tributario RUT (artículo 555-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003).

¹³ En sentencia de 12 de septiembre del 2002, exp 10651 y acumulados, la Sección Cuarta precisó que la inscripción en el citado Registro se ajusta a la legalidad, porque es un requisito previsto en el artículo 507 del Estatuto Tributario para tener derecho a la devolución del IVA pagado en operaciones de exportación, y se desprende del artículo 481 del mismo Estatuto, al señalar los bienes y servicios que conservan la calidad de exentos del IVA, "con derecho a devolución". Y, concluyó: *"Así las cosas, la norma reglamentaria acusada, en cuanto precisa que para efectos de la exención del IVA en la exportación de servicios es indispensable la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios, resulta ajustada a derecho, pues **no cabe duda que tal inscripción tiene como finalidad ejercer un control fiscal sobre los exportadores con derecho a devolución, el cual surge precisamente de la exención de las operaciones de exportación a que se refiere la norma tributaria que la consagra.**"*

La demandante pidió la nulidad de la expresión "*previamente al reintegro de las divisas*", y cuestionó que el registro de los contratos **sea previo al reintegro cambiario**. Nada dijo sobre la obligación misma de registrar los contratos de exportación de servicios. Su objeción radica en el hecho de que tal registro debe hacerse antes del reintegro en mención, por lo que solo a ese aspecto se limita la Sala.

El artículo 372 de la Constitución Política dispone que la Junta Directiva del Banco de la República es la autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, conforme a las funciones que le asigne la Ley.

El artículo 4 de la Ley 31 de 1992 señala que la Junta Directiva del Banco, en su carácter de autoridad monetaria, cambiaria y crediticia, cumple las funciones asignadas en la Constitución y la ley mediante normas de carácter general. Y, el artículo 16 [h] *ibídem* dispone que a la Junta Directiva le corresponden las funciones de regulación cambiaria previstas en la Ley 9 de 1991 o Ley Marco en materia de cambios internacionales.

Por tanto, en lo que tiene que ver con el régimen de cambios internacionales, el Congreso de la República establece las pautas, criterios y objetivos generales a los que debe someterse la Junta Directiva del Banco de la República. Al legislador le está vedado señalar directrices concretas, dado que con ello estaría desplazando la decisión autónoma del Banco, como autoridad monetaria, crediticia y cambiaria 4.

Las regulaciones de la Junta Directiva del Banco de la República sobre las condiciones, requisitos y demás reglamentaciones específicas necesarias para el funcionamiento y desarrollo de la actividad cambiaria, son leyes en sentido material.¹⁵

La Ley 9 de 1991, que es la Ley Marco en materia cambiaria, fijó los lineamientos generales a los cuales debe sujetarse el Banco de la República para regular el régimen de cambios. En su artículo 4 dispuso que el Gobierno Nacional debe determinar las distintas operaciones de cambio que deben sujetarse al régimen cambiario, con base en las categorías allí precisadas.¹⁶

La Ley 9 de 1991 estableció dos mercados de divisas el "*cambiario*" y el "*libre*". El primero, es un mercado controlado y está constituido por la totalidad de las divisas que deben ser transferidas o negociadas por conducto de los intermediarios autorizados. Y, el segundo, está integrado por todas aquellas divisas que no se llevan al mercado cambiario y, por tanto, se pueden conservar o vender libremente.¹⁷

El artículo 7 de la Resolución Externa 21 de 1993 de la Junta Directiva del Banco de la República, "*por la cual se expiden regulaciones en materia cambiaria*", norma vigente al momento de la expedición del acto acusado, precisó las operaciones **que debían canalizarse a través del mercado cambiario**. Son ellas:

1. La importación y exportación de bienes.

2. Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, así como los costos

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-481 del 7 de julio de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

¹⁶ Sentencias del 20 de mayo de 1994, exp. 5184, C.P. Guillermo Chahín Lizcano; de 22 de febrero de 2007, exp. 14802, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 24 de abril de 2008, exp. 15603 C.P. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁷ Según el artículo 4 de la Ley 9 de 1991, las siguientes son las categorías a las que debe sujetarse el Gobierno para determinar las operaciones de cambio: a) Los actos, contratos y operaciones de adquisición, tenencia o disposición de bienes o derechos en el extranjero realizados por residentes, y los actos, contratos y operaciones de adquisición, tenencia o disposición de bienes o derechos en Colombia por parte de no residentes; b) Los actos, contratos y operaciones en virtud de los cuales un residente resulte o pueda resultar acreedor o deudor de un no residente y los actos de disposición sobre los derechos u obligaciones derivados de aquéllos; c) La tenencia, adquisición o disposición de activos en divisas por parte de residentes, o, la tenencia, adquisición o disposición de activos en moneda legal colombiana, cuando se trate de no residentes; d) Las entradas o salidas del país de divisas o moneda legal colombiana y de títulos representativos de las mismas, y e) Los actos en virtud de los cuales se produzca la extinción de obligaciones entre residentes y no residentes.

financieros inherentes a las mismas.

3. Inversiones de capital del exterior en el país, así como los rendimientos asociados a las mismas.
4. Inversiones de capital colombiano en el exterior así como los rendimientos asociados a las mismas.
5. Inversiones financieras en títulos emitidos o en activos radicados en el exterior así como los rendimientos asociados a las mismas, salvo cuando las inversiones se efectúen con divisas provenientes de operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario.
6. Avaluos y garantías en moneda extranjera.
7. Operaciones de derivados y operaciones peso-divisas.

Por su parte, el artículo 8 *ibídem* consagró el plazo general de seis meses¹⁸ **para el reintegro de divisas provenientes de operaciones de cambio del mercado cambiario.**

La Resolución Externa 21 de 1993 fue derogada por la Resolución Externa 08 de 2000, salvo los artículos 30 y 96. Los artículos 7 y 8 de la Resolución Externa 8 de 2000 reiteraron, en esencia, los artículos 7 y 8 de la Resolución 21 de 1993.¹⁹

En consecuencia, el plazo para el reintegro no se aplica para las divisas provenientes de operaciones de cambio del mercado libre. Dicho de otra manera: las divisas del mercado libre ni se canalizan en el mercado cambiario ni se reintegran obligatoriamente, pues, se insiste, su dueño puede conservarlas o venderlas libremente.

La exportación de servicios no es una operación que deba canalizarse a través del mercado cambiario, pues, se canalizan la importación y exportación de bienes (artículo 7 Resoluciones 21 de 1993 y 8 de 2000). Por lo tanto, el régimen de cambios no impone la obligación del reintegro de divisas por exportación de servicios (artículo 8 Resoluciones 21 de 1993 y 8. de 2000).

En ese orden de ideas, no tiene justificación legal ni resulta razonable la exigencia del acto acusado de registrar los contratos de exportación de servicios **antes del reintegro de divisas.**

Además, el artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario no previó el registro de los contratos **previamente al**

¹⁸ Contados desde la fecha de recepción de las divisas.

¹⁹ El artículo 7 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República dispone:

"Artículo 7o. OPERACIONES. Las siguientes operaciones de cambio deberán canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario;

1. Importación y exportación de bienes.

2. Operaciones de endeudamiento externo celebradas por residentes en el país, así como los costos financieros inherentes a las mismas.
3. Inversiones de capital del exterior en el país, así como los rendimientos asociados a las mismas.
4. Inversiones de capital colombiano en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas.
5. Inversiones financieras en títulos emitidos y en activos radicados en el exterior, así como los rendimientos asociados a las mismas, salvo cuando las inversiones se efectúen con divisas provenientes de operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario.
6. Avaluos y garantías en moneda extranjera.
7. Operaciones de derivados."

Y, el artículo 8 *ibídem* prevé: **"PLAZO GENERAL DE REINTEGRO.** Salvo lo dispuesto en normas especiales, **las divisas provenientes de operaciones de cambio del mercado cambiario deben canalizarse por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto** o a través del mecanismo de compensación previsto en esta resolución, dentro de un plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha de recepción de las divisas."

reintegro de divisas, como requisito para la procedencia de la exención de IVA por exportación de servicios.

Se insiste en que esta exigencia solo la impuso para la exención de IVA por servicios turísticos (artículo 58 de la Ley 488 de 1998, que adicionó el artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario) y fue eliminada por el artículo 32 de la Ley 1111 de 2006. No obstante, la exención por estos servicios no fue materia de reglamentación en la norma acusada, ni de discusión en este proceso.

Comoquiera que el régimen cambiario no exige el reintegro de divisas si hay exportación de servicios y que la ley tributaria no sujeta la exención de IVA a que el registro de los contratos de servicios **sea anterior al reintegro cambiario**, el acto acusado no podía limitar el beneficio tributario al cumplimiento de dicho requisito temporal.

Lo anterior, porque si bien el artículo 481 lit. e) del Estatuto Tributario defirió al reglamento la fijación de los requisitos que deben cumplirse para acceder a la exención de IVA por exportación de servicios, aquel no puede modificar el alcance de la ley tributaria. El propósito del reglamento es permitir la cumplida ejecución de la ley, no limitar ni extender su contenido.

En síntesis, dado que el acto acusado condiciona la exención de IVA por exportación de servicios a que el registro de los contratos sea anterior al reintegro cambiario, y que el citado reintegro no fue previsto en la ley que creó el beneficio tributario ni es una exigencia del régimen de cambios (que es ley en sentido material), se impone anular la expresión "*previamente al reintegro de las divisas*" del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999.

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

ANÚLASE la expresión "*previamente al reintegro de las divisas*" del artículo 6 del Decreto 2681 de 1999.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión

(Fdo.) MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Presidente de la Sección. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. WILLIAM GIRALDO GIRALDO.