



IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA - Base gravable general / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA - Base gravable especial / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIOS INTEGRALES DE ASEO Y CAFETERÍA - Base gravable especial. Es del 16 por ciento calculada sobre el AIU, sin consideración al prestador del servicio porque la norma no hace distinción al respecto / BASE GRAVABLE ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIOS INTEGRALES DE ASEO Y CAFETERÍA - Procedencia. Se aplica siempre que se preste el servicio integral de aseo y cafetería, sin consideración a la persona o entidad que lo preste / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIOS INTEGRALES DE ASEO Y CAFETERÍA - Ilegalidad del literal b del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013. Es ilegal porque desbordó la facultad reglamentaria al limitar la aplicación del beneficio de la tarifa y la base gravable especial del IVA solo a los sindicatos, cooperativas y precooperativas de trabajo asociado que presten los servicios integrales de aseo y cafetería / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIOS INTEGRALES DE ASEO Y CAFETERÍA PRESTADOS POR SINDICATOS, COOPERATIVAS Y PRECOOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO - Ilegalidad del literal b del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013. Reglamentación innecesaria del artículo 462-1 del Estatuto Tributario. El Gobierno Nacional reglamentó, sin necesidad, una norma que no requería de reglamentación para su cumplida ejecución, por no presentar aspectos oscuros y porque la misma 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 / FACULTAD REGLAMENTARIA - Alcance y límites / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN SERVICIOS INTEGRALES DE ASEO Y CAFETERÍA - Ilegalidad del literal b del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013. Declaración de nulidad oficiosa de todo el literal b, aunque solo se pidió su nulidad parcial. Si se anula lo principal de la norma demandada, no tiene sentido dejar vigente lo que depende de ello, porque no producirá efectos jurídicos de manera aislada. Además, lo que se anula de oficio, tiene aplicación directa, porque está previsto en la norma legal

1.1 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. 1.2 La anterior norma se 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 (...) 1.3 El contenido de la norma (...) es claro y preciso en 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 cafetería**, sin consideración al prestador del servicio, porque del texto transcrito no se infiere tal distinción. 1.4 Es decir, en esta norma, el legislador tomó en consideración la naturaleza del servicio (integrales de aseo y cafetería) y no el aspecto subjetivo asociado al prestador de dicho servicio. Por lo tanto, la base gravable especial se **aplica en todos los casos en los que se preste el servicio integral de aseo y cafetería**, independientemente de que la norma contemple otros supuestos, que resultan ajenos a este asunto. 1.5 En el artículo 12 del Decreto 1794 de 2013 se reglamentaron las tarifas del IVA en los servicios de aseo e integrales de aseo y cafetería. 1.6 El literal b) de esta norma



se ocupó de los servicios integrales de aseo y cafetería (...) 1.7 Del texto del decreto reglamentario se infiere que **solo** los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por los sindicatos y por las cooperativas y precooperativas gozan del beneficio de la base gravable especial en IVA, siempre que cumplan con los requisitos señalados en dicha norma. De esta manera, contrario a lo afirmado por el Ministerio Público en su intervención, con la expedición del decreto reglamentario demandado, las personas jurídicas diferentes a sindicatos, cooperativas y precooperativas no se benefician de la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del ET, cuando presten los servicios integrales de aseo y cafetería. 1.8 En esas condiciones, se concluye que 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”*. 1.9 Para la Sala, el Gobierno Nacional reglamentó, sin necesidad, una norma que no requería de reglamentación para su cumplida ejecución, 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-. (...) 1.11 Se afirma que en este caso la reglamentación era innecesaria, porque en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET, el propio legislador se encargó de señalar los requisitos que, según la parte demandada, fueron precisados en la norma reglamentaria. Nótese que en el inciso segundo, de manera expresa se señaló que para efectos de lo previsto en la norma, *“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”*, lo que conduce a que el argumento de defensa de legalidad de la norma carezca de solidez. 1.12 En consecuencia, **se declarará la nulidad del literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013**, porque el Gobierno Nacional excedió las facultades de reglamentación. Se aclara que la nulidad recae sobre la totalidad del literal b) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, aunque se solicitó de manera parcial. Lo anterior, porque en la primera parte de cada párrafo del literal b), que no se demandó, solo se repite el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, porque en estos se señala que a los servicios integrales de aseo y cafetería se les aplica la tarifa del 16% sobre la base correspondiente al AIU. Lo mismo ocurre con el aparte final de cada párrafo, que tampoco se demandó, porque en estos se señalan las condiciones que se deben cumplir cuando los servicios integrales de aseo y cafetería son prestados por sindicatos, cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, que como se expuso con anterioridad, coinciden con los señalados en la norma reglamentada. Para la Sala, si se anula lo principal de la norma demandada, no tiene sentido dejar vigente lo que depende de esto, porque de manera aislada, en la norma reglamentaria, no producirá efectos jurídicos. Además, lo que se anula de oficio, tiene aplicación directa, porque está previsto en la norma legal.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 189 NUMERAL 11 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 447 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 462-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 468-3 NUMERAL 4 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 46



NOTA DE RELATORÍA: Sobre la reglamentación innecesaria o facultad reglamentaria ejercida de manera innecesaria se reitera la sentencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado de 14 de abril de 2010, radicación 11001-03-26-000-2008-00101-00 (36054), C.P. Enrique Gil Botero.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance y los límites de la facultad reglamentaria, en especial, en relación con normas tributarias, se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 5 de mayo de 2003, radicación 11001-03-27-00-2002-0044-01 (13212), C.P. Ligia López Díaz

SERVICIO DE ASEO – Diferencia con el servicio integral de aseo y cafetería / TARIFA Y BASE GRAVABLE GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA PARA EL SERVICIO DE ASEO - Ilegalidad parcial del literal c del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013. Falta de coherencia y armonía en su contenido, en cuanto se refiere al servicio de aseo y no al servicio integral de aseo y cafetería, el cual es diferente y es al que alude el literal b del mismo artículo, al que remite el literal c parcialmente anulado / TARIFA Y BASE GRAVABLE GENERAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA PARA EL SERVICIO DE ASEO - Ilegalidad parcial del literal c del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013. Se declara su nulidad en cuanto remite al literal b de la misma norma / DECLARATORIA DE ILEGALIDAD O ANULACIÓN DE NORMA POR REMISIÓN A OTRA NORMA DECLARADA NULA - Procedencia. Procede la nulidad de la norma a la que se remite la disposición previamente anulada

2.1 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”. 2.2 Lo primero que advierte la Sala es que esta norma se refiere al servicio de aseo, que es diferente al integral de aseo y cafetería previsto en el literal b) de la norma demandada. Pero, pese a esta diferencia, en la norma demandada se dispuso que estarán sujetos a la base gravable general señalada en el artículo 447 del ET, los servicios de “aseo” que no se encuentren en los presupuestos del literal b), lo que conduce a la falta de coherencia y armonía en su contenido. Además de lo anterior, se observa que la referencia al literal b), que se hace en la norma demandada, se basó, precisamente, en la preexistencia de dicha norma, que al ser declarada ilegal, deja de producir efectos en el ordenamiento jurídico; por lo tanto, esta misma suerte debe seguir su remisión, en el aparte pertinente. Por lo anterior, se declarará la nulidad parcial del literal c) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, en cuanto se refiere al literal b) de la misma norma.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 447 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 462-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 468-3 NUMERAL 4 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 46

CONDENA EN COSTAS EN ASUNTOS EN LOS QUE SE VENTILE UN INTERÉS PÚBLICO - Improcedencia

Conforme con el artículo 188 del CPACA, no hay lugar a la condena en costas, porque se trata de un proceso en el que se ventila un interés público

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la improcedencia de la condena en costas en acciones públicas se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de



Estado de 6 de julio de 2016, radicación 25000-23-37-000-2012-00174-01 (20486), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

NORMA DEMANDADA: DECRETO REGLAMENTARIO 1794 DE 2013 (21 de agosto) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 12 LITERAL B (Anulado) / DECRETO REGLAMENTARIO 1794 DE 2013 (21 de agosto) MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - ARTÍCULO 12 LITERAL C (Anulado parcial)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., cuatro (04) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 11001-03-27-000-2016-00032-00(22482)

Actor: JOHANA ESMITH PRIETO MENJURA

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

FALLO

Procede la Sala a resolver, en única instancia, la demanda presentada por la ciudadana Johana Esmith Prieto Menjura, en ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (en adelante, CPACA), contra los literales b) (parcial) y c) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, que reglamentó el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, por el que se modificó el artículo 462-1 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1 Pretensiones

La parte demandante solicitó la nulidad de los apartes subrayados del literal b) y la totalidad del literal c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, normas 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.

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.

1.2 Normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte actora, la norma demandada vulneró los artículos 1, 4, 6, 13, 84, 121 y 189 numerales 11 y 20 de la Constitución Política (CP), 683 del Estatuto Tributario (ET) y 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET.

El concepto de la violación se sintetiza así:

En el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET, el legislador señaló una base gravable especial para los servicios integrales de aseo y cafetería, sin distinción alguno, pero, en el literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, el Gobierno Nacional limitó la aplicación de esta norma porque previó que la tarifa y base gravable especial se aplicaban siempre que los citados servicios fueran prestados por cooperativas, precooperativas o sindicatos.

Igual ocurre con el literal c) de la norma demandada, porque en este se previó la aplicación de la base gravable general para prestadores del servicio de “aseo” (art. 447 ET), salvo que se encuentren en el supuesto señalado con anterioridad.

Es decir, en el decreto reglamentario se estableció un tratamiento preferencial a favor de las cooperativas, precooperativas o sindicatos que presten los servicios integrales de aseo y cafetería, en contravía de lo previsto en la ley, en la que se le reconoció este beneficio a todos los prestadores de dicho servicio.

Esto conduce a que la norma demandada esté viciada de nulidad porque el Gobierno Nacional excedió la facultad reglamentaria, desconoció el principio de legalidad, no tuvo en cuenta la jerarquía de las normas y violó el derecho a la igualdad.

2. Oposición



El Ministerio de Hacienda y Crédito Público contestó la demanda¹ y se opuso a las pretensiones de la misma.

Para el efecto, explicó que el artículo 462-1 del ET previó una base gravable especial para el servicio “*integral de cafetería*”, que se aplica a las personas descritas en esa norma.

Que por su parte, en el artículo 468-3 del mismo ordenamiento, se determinó una tarifa especial para aquellas personas que con ánimo de alteridad prestan el servicio de aseo.

Puso de presente que el Gobierno Nacional, dentro de la competencia asignada en el artículo 189 de la CN, definió el ámbito de aplicación de dichas normas.

Por esta razón, en el artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013 se aclaró que para los servicios integrales de aseo la base gravable es del 16% sobre el AIU, beneficio que se aplica a las personas determinadas en la norma superior, las que deben estar debidamente autorizadas por las entidades de supervigilancia y tener al día los pagos de seguridad social.

En este orden de ideas, concluyó que con la norma reglamentaria se buscó armonizar la disposición tributaria con el sistema jurídico general, de tal suerte que aquellas empresas que no cumplan con los pagos en seguridad social, no pueden, bajo ningún motivo, obtener beneficios del Estado.

Por lo anterior, solicitó que se declare que la norma demandada se ajusta a la legalidad.

3. Coadyuvante

La Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en su calidad de coadyuvante de la parte demandada, se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación²:

En lo que tiene que ver con los servicios integrales de aseo y cafetería, que son los que interesan en este proceso, la parte demandada señaló que están regidos por el artículo 462-1 del ET, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, norma que estableció que tendrán una base gravable y una tarifa especial sin tener en cuenta el ánimo de alteridad o egoísta de las personas que los presten, por lo que independientemente de la calidad del prestador de dichos servicios, están gravados con IVA a la tarifa del 16% sobre el AIU, el cual no podrá ser inferior al 10% del valor del contrato, situación jurídica y sujeto del tributo que no fue objeto de reglamentación.

Explicó que el literal b) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013 se ocupó de dicho servicio, prestado por los sindicatos y las cooperativas y precooperativas, precisando que están sujetos a la base y tarifa especial, siempre que se cumplan los requisitos allí señalados.

Frente al literal c) de la norma demandada, puso de presente que en este solo se hizo mención a las empresas de aseo y no a las integrales de aseo y cafetería, por ende, estas siguen regidas por el artículo 462-1 del ET.

¹ Este escrito obra en el cuaderno de medidas cautelares porque la apoderada de la entidad demandada manifestó que descorría el traslado de la suspensión provisional (folios 34 a 38). Sin embargo, por su contenido y por la fecha de presentación, dentro del término de traslado de la demanda, se infiere que se trata de la contestación a la misma (folios 34 a 38).

² Folios 32 a 40.



Concluyó que la parte actora erró en la interpretación de la norma demandada, porque de esta no se deduce que los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por personas jurídicas diferentes a sindicatos y cooperativas y precooperativas, no se les aplique el artículo 462-1 del ET.

3. Medida cautelar de suspensión provisional

3.1 Mediante auto de 25 de octubre de 2016³, el Magistrado Sustanciador decidió decretar la suspensión provisional de los literales b) (total) y c) (parcial) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013.

En esa oportunidad se concluyó que la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del ET, modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, se aplica en todos los casos en los que se preste el servicio integral de aseo y cafetería, porque el legislador tomó en consideración la naturaleza del servicio, no el aspecto subjetivo.

Además, se aclaró que aunque la parte demandante solicitó la suspensión provisional de apartes del literal b), procedía la suspensión total de esta norma, porque suspendido lo principal de la norma, no tiene sentido dejar lo que dependa de ella.

En lo que tiene que ver con el literal c), se advirtió que como en este se hizo referencia al literal b), que se suspende, el aparte pertinente, debía seguir la misma suerte.

3.2 Esta providencia se confirmó el 21 de marzo de 2018, con ocasión del recurso de súplica interpuesto por la parte demandada⁴.

4. Audiencia inicial

En cumplimiento de lo previsto en el artículo 180 del CPACA, el 8 de mayo de 2019, se llevó a cabo la audiencia inicial⁵.

5. Alegatos de conclusión

5.1 La parte demandante reiteró lo expuesto en la demanda e insistió en que la norma demandada vulneró el principio de legalidad porque reduce el alcance de una norma de mayor jerarquía, esto es, el artículo 462-1 del ET.

5.2 La parte demandada guardó silencio.

5.3 La coadyuvante solicitó que se declare la legalidad de las normas demandadas porque el Gobierno Nacional no excedió la facultad reglamentaria.

Explicó que en los literales b) y c) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013 se indicaron de manera clara y precisa los destinatarios, el factor aplicable del IVA y las condiciones para acceder a esta regulación tributaria, en los mismos términos del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET.

6. Concepto del Ministerio Público

³ Folios 41 a 46 del cuaderno anexo.

⁴ Folios 57 a 59 del cuaderno anexo.

⁵ Folios 113 a 115.



El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto y solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda.

Expuso que la parte demandante interpretó de manera errónea la norma demandada, porque de la disposición no se deduce que los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por personas jurídicas diferentes a sindicatos, cooperativas y precooperativas no se les aplique el artículo 462-1 del ET.

Afirmó que el literal b) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013 dispone que los sindicatos, cooperativas y precooperativas pueden prestar los servicios integrales de aseo y cafetería conforme con la tarifa especial.

Explicó que este beneficio también procede cuando estas personas jurídicas prestan el servicio de aseo, que se enmarca dentro de la noción de servicio temporal. Servicio que goza de la tarifa especial cuando lo prestan este tipo de sujetos, porque así se previó en el artículo 462-1 del ET.

En lo que tiene que ver con el literal c) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, precisó que esta norma se refiere a los demás contribuyentes que presten el servicio de aseo, que por no encajar dentro de los parámetros establecidos en el artículo 462-1 del ET, deben aplicar la tarifa general del 16% sobre el total de la operación, conforme con lo previsto en el artículo 437 del citado ordenamiento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

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

1.1 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.

1.2 La anterior norma se 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 (Énfasis propio).*

1.3 El contenido de la norma transcrita es claro y preciso en 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 cafetería**⁶, sin consideración al prestador del servicio, porque del texto transcrito no se infiere tal distinción.

1.4 Es decir, en esta norma, el legislador tomó en consideración la naturaleza del servicio (integrales de aseo y cafetería) y no el aspecto subjetivo asociado al prestador de dicho servicio.

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

1.5 En el artículo 12 del Decreto 1794 de 2013 se reglamentaron las tarifas del IVA en los servicios de aseo⁷ e integrales de aseo y cafetería.

1.6 El literal b) de esta norma se ocupó de los servicios integrales de aseo y cafetería y, para el efecto, señaló lo siguiente:

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.

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

⁶ El artículo 14 del Decreto Reglamentario 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”.

⁷ De los **servicios de aseo** señalados en el numeral 4 del artículo 468-3 del ET, prestados por personas jurídicas constituidas con ánimo de alteridad y definidos en el artículo 15 del decreto reglamentario como aquellos relacionados actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones que indique el contratante, se ocupó el literal a) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2012.



resolución de registro por parte del Ministerio de Trabajo, de los regímenes de trabajo asociado, compensaciones y seguridad social. [Los apartes subrayados fueron los demandados].

1.7 Del texto del decreto reglamentario se infiere que **solo** los servicios integrales de aseo y cafetería prestados por los sindicatos y por las cooperativas y precooperativas gozan del beneficio de la base gravable especial en IVA, siempre que cumplan con los requisitos señalados en dicha norma.

De esta manera, contrario a lo afirmado por el Ministerio Público en su intervención, con la expedición del decreto reglamentario demandado, las personas jurídicas diferentes a sindicatos, cooperativas y precooperativas no se benefician de la base gravable especial prevista en el artículo 462-1 del ET, cuando presten los servicios integrales de aseo y cafetería.

1.8 En esas condiciones, se concluye que 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”*⁸.

1.9 Para la Sala, el Gobierno Nacional reglamentó, sin necesidad, una norma que no requería de reglamentación para su cumplida ejecución⁹, 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-.

1.10 Sobre la reglamentación innecesaria, la jurisprudencia de esta Corporación¹⁰ 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, oscura 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

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 11001-03-27-000-2002-0044-01 (13212). Sentencia de 5 de mayo de 2003. C.P. Ligia López Díaz.

⁹ 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. [...]”.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Proceso 11001-03-26-000-2008-00101-00 (36054). Sentencia de 14 de abril de 2010. C.P. Enrique Gil Botero.



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 normativa es impensable.^{11[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.^{12[44]}”

1.11 Se afirma que en este caso la reglamentación era innecesaria, porque en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, que modificó el artículo 462-1 del ET, el propio legislador se encargó de señalar los requisitos que, según la parte demandada, fueron precisados en la norma reglamentaria.

Nótese que en el inciso segundo, de manera expresa se señaló que para efectos de lo previsto en la norma, *“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”*, lo que conduce a que el argumento de defensa de legalidad de la norma carezca de solidez.

1.12 En consecuencia, **se declarará la nulidad del literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013**, porque el Gobierno Nacional excedió las facultades de reglamentación.

Se aclara que la nulidad recae sobre la totalidad del literal b) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, aunque se solicitó de manera parcial.

Lo anterior, porque en la primera parte de cada párrafo del literal b), que no se demandó, solo se repite el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, porque en estos se señala que a los servicios integrales de aseo y cafetería se les aplica la tarifa del 16% sobre la base correspondiente al AIU.

Lo mismo ocurre con el aparte final de cada párrafo, que tampoco se demandó, porque en estos se señalan las condiciones que se deben cumplir cuando los servicios integrales de aseo y cafetería son prestados por sindicatos, cooperativas y precooperativas de trabajo asociado, que como se expuso con anterioridad, coinciden con los señalados en la norma reglamentada.

Para la Sala, si se anula lo principal de la norma demandada, no tiene sentido dejar vigente lo que depende de esto, porque de manera aislada, en la norma reglamentaria, no producirá efectos jurídicos.

Además, lo que se anula de oficio, tiene aplicación directa, porque está previsto en la norma legal.

¹¹ [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. M. P. Ligia López Díaz. Exp. 13212”.

¹²[44] “Cfr. Consejo de Estado. Sección Segunda. Sentencia de agosto 21 de 2008. Ob. Cit.”.



2. El literal c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013. Tarifa general del dieciséis por ciento (16%) sobre la base gravable establecida en el artículo 447 del Estatuto Tributario –general-

2.1 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”.

2.2 Lo primero que advierte la Sala es que esta norma se refiere al servicio de aseo, que es diferente al integral de aseo y cafetería previsto en el literal b)¹³ de la norma demandada¹⁴.

Pero, pese a esta diferencia, en la norma demandada se dispuso que estarán sujetos a la base gravable general señalada en el artículo 447 del ET, los servicios de “aseo” que no se encuentren en los presupuestos del literal b), lo que conduce a la falta de coherencia y armonía en su contenido.

Además de lo anterior, se observa que la referencia al literal b), que se hace en la norma demandada, se basó, precisamente, en la preexistencia de dicha norma, que al ser declarada ilegal, deja de producir efectos en el ordenamiento jurídico; por lo tanto, esta misma suerte debe seguir su remisión, en el aparte pertinente.

2.3 Por lo anterior, se declarará la nulidad parcial del literal c) del artículo 12 del Decreto 1794 de 2013, en cuanto se refiere al literal b) de la misma norma.

3. Costas

Conforme con el artículo 188 del CPACA, no hay lugar a la condena en costas, porque se trata de un proceso en el que se ventila un interés público¹⁵.

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

FALLA

1. Declarar la nulidad total del literal b) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013.

2. Declarar la nulidad parcial del literal c) del artículo 12 del Decreto Reglamentario 1794 de 2013, en el aparte que se refiere al literal b) de la misma norma.

¹³ Esa norma también se refiere al literal a), pero en la demanda no se hizo cuestionamiento alguno sobre el mismo.

¹⁴ Cfr. pie de página nros. 6 y 7.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 25000-23-37-000-2012-00174-01 (20486). Sentencia de 6 de julio de 2016. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En esta providencia se afirmó que “no hay lugar a condena en costas en las acciones públicas”.



3. Sin condena en costas.

4. Reconocer personería al doctor Herman Antonio González Castro como apoderado de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 83.

5. En firme, archívese el expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ