



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

Documentos **TRIBUTAR-ios**

Septiembre 23 de 2009

FLASH 330

Redacción: J. Orlando Corredor Alejo

Carolina Quijano Álvarez

TRIBUTAR ASESORES LTDA, Empresa Colombiana líder en soluciones y servicios tributarios, autoriza reproducir, circular y/o publicar este documento excepto con fines comerciales. La autorización que se otorga, exige que se haga completa publicación tanto del contenido del documento como del logotipo, nombre y eslogan de la empresa que lo emite. Cualquier cita o uso del documento sin estos requisitos o finalidades, podrá ser denunciada a las autoridades de acuerdo con las reglas penales pertinentes.

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS NO REQUIERE REGISTRO PREVIO DEL CONTRATO ANTE EL MINISTERIO DE COMERCIO

El artículo 6 del decreto 2681 de 1999 señala que para obtener la exención del IVA en la exportación de servicios, se requiere radicar ante el Ministerio de Comercio, declaración escrita sobre el contrato de exportación de servicios, para su correspondiente registro, en forma previa al reintegro de las divisas.

Ha sido entendimiento generalizado, desde siempre, que “[a]unque los exportadores de servicios no están obligados a canalizar sus ingresos a través del mercado cambiario colombiano, quienes deseen acceder a los beneficios mencionados..., deben canalizarlos utilizando los intermediarios financieros autorizados por la Superintendencia Bancaria, diligenciando el formulario No. 5 (declaración de cambio por concepto de servicios, transferencias y otros conceptos).”¹ (Subraya puesta por nosotros)

En consecuencia, la canalización de divisas a que se refiere el reglamento, se ha entendido como la necesidad de que al ingresar las divisas al país, se utilice el mercado cambiario, por lo que una exigencia es que la declaración escrita sobre el contrato de exportación del servicio, se efectúe antes de realizar el ingreso (canalización) de las divisas al país. Esa canalización permite al Banco República contar con estadísticas necesarias para el control y manejo de la balanza de pagos.

Ahora bien, desde un punto de vista lógico, el pago por los servicios que se exportan debería ser posterior a la prestación del servicio mismo; por tanto, se infiere que el registro del contrato, más que ser anterior al ingreso

¹ Información tomada de la página de Proexport:

<http://www.proexport.com.co/VBeContent/NewsDetail.asp?ID=374&IDCompany=16>



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

(reintegro) de las divisas, debería hacerse en forma previa a la ejecución del servicio, porque sólo de esa manera se tiene certeza sobre la exportación, y se privilegia el contenido del artículo 481 del ET que señala la exención para los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior. Por tanto, para que el servicio se entienda exento, tiene que necesariamente desarrollarse a consecuencia de un contrato escrito, que, según las voces del reglamento, tiene que ser registrado en cualquier momento posterior a su celebración y en todo caso, antes de que las divisas ingresen al país.

No obstante, según el concepto DIAN 70319 del pasado 31 de agosto, *“para efectos de la exención del impuesto sobre las ventas consagrada en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, no es necesario que el registro de los contratos de exportación de servicios de que trata el artículo 6º del Decreto 2681 de 1999, se efectúe con anterioridad al reintegro de divisas, pues este requisito relativo a la oportunidad del registro perdió vigencia a partir de la modificación efectuada por el artículo 62 de la ley 1111 de 2006”*.

La DIAN llega a la citada conclusión tras considerar que el Decreto 2681 de 1999, reglamentó la versión original del literal e) del artículo 481 del ET (antes de la reforma contenida en la ley 1111 de 2006), el cual, según el entendimiento oficial, establecía como condición que se efectuara el respectivo reintegro cambiario. Por tanto, concluye el concepto oficial, si a la luz de la normatividad cambiaria no se requiere la canalización de divisas por exportaciones de servicios, ya que solo se establece la canalización obligatoria para la exportación de bienes, entonces el requisito de registro previo al reintegro consagrado en el reglamento, se entiende derogado tácitamente por la reforma contenida en el artículo 62 de la ley 1111 de 2006.

Con base en la nueva doctrina oficial, pues, los exportadores de servicios podrán prestar servicios al exterior sin cobrar el IVA, con todo y que el contrato no se encuentre registrado. Podrán, igualmente, ingresar las divisas al país producto de la exportación, sin importar que el contrato no se tenga registrado. El registro, según la doctrina oficial, sigue siendo obligatorio, pero al no exigirse que se haga antes del reintegro de las divisas, entonces, podrá realizarse en cualquier tiempo.

Cabe resaltar que desde el año 2007 cursa demanda de nulidad ante el Consejo de Estado precisamente contra la expresión “previamente al reintegro de divisas” del referido artículo 6º del Decreto arriba mencionado, Expediente N° 16469, que está pendiente de fallo.

Finalmente, desde nuestro punto de vista, en realidad, el ET nunca ha exigido el reintegro cambiario como un requisito para conceder la exención del IVA a las exportaciones de servicios en general. Se exigía, sí, pero para la exportación de servicios turísticos. En efecto, desde la ley 49 de 1990, artículo 27, se dispuso la exención de *“servicios que sean prestados*



TRIBUTAR ASESORES LTDA

EMPRESA COLOMBIANA LIDER EN SOLUCIONES Y SERVICIOS TRIBUTARIOS

en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento”, sin predicar para ello la exigencia del reintegro cambiario. El artículo 58 de la ley 488 de 1998, mantuvo la exención para la exportación de servicios con idéntica redacción, pero –luego de un punto seguido– dijo predicar la exención a los paquetes turísticos según lo establecido en la ley 300 de 1996, y siempre y cuando se efectúe el respectivo reintegro cambiario. Similar previsión se observa en el artículo 33 de la ley 633 de 2000. Finalmente, la ley 1111 de 2006, eliminó la exigencia del reintegro cambiario al retirar dicha frase del contenido del artículo.

Si bien es cierto que el decreto 2681 de 1999 se expidió en vigencia de la ley 488 de 1998, ley que como se dijo atrás, exigió el reintegro cambiario para los servicios turísticos, ello no significa que el reglamento hubiere tomado el requisito de reintegro como una exigencia para la exportación, sino que, en atención a la habilitación que le concede el literal e) del artículo 481 del ET en el sentido de determinar los requisitos para que opere la exención de la exportación de servicios, incluyó el registro ante el Ministerio como uno de tales requisitos, y determinó la oportunidad para ello. Es decir, el reglamento no exige la canalización de las divisas de manera obligatoria por el mercado cambiario, sino que exige que el registro del contrato (que sí es obligatorio y requisito *sine qua non* para lograr la exención) se efectúe con anterioridad a dicho momento. Son, por tanto, dos cosas distintas: una es la canalización de las divisas, y otra el registro del contrato. El reglamento, sin exceder los lineamientos de la ley, señala un término para el registro, sin que dicha circunstancia conlleve a que el requisito se torne en obligatoriedad de canalización.

Así las cosas, se observa que para la exportación de servicios, el reintegro cambiario no ha sido nunca una exigencia dentro del artículo 481 del ET, ya que el reintegro fue establecido solamente para los paquetes turísticos, de suerte que la modificación introducida por la ley 1111 de 2006, no tocó para nada las exportaciones de servicios derivados de contratos escritos. Nuestro análisis del tema nos permite concluir que la exigencia del registro previo al ingreso de las divisas, sigue siendo un requisito necesario y legal; en consecuencia, no observamos derogatoria tácita del requisito.

Con todo, somos conscientes que mientras la doctrina recientemente expedida mantenga vigencia, la actuación a su amparo no podrá ser cuestionada por las autoridades tributarias. Obviamente, habrá que esperarse a la decisión del Consejo de Estado dentro del expediente antes señalado.

***** Lo que se escribe en este documento es de carácter eminentemente analítico e informativo. Por tanto, de manera alguna comporta un asesoramiento en casos particulares y concretos ni tampoco garantiza que las autoridades correspondientes compartan nuestros puntos de vista.**