

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., tres (3) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2020-00027-00 (25406) acumulados 11001-03-27-000-2020-00023-00 (25395), 11001-03-27-000-2021-00013-00 (25494) y 11001-03-27-0002021-00026-00 (25541)
Demandante: ARMANDO PÉREZ BERNAL y Otros
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Temas: Nulidad de algunas expresiones del parágrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016 expedido por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público.

SENTENCIA ANTICIPADA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Armando Pérez Bernal, Carlos Felipe Aroca Lara, Norbey de Jesús Vargas Ricardo, Martha Juliana Bohórquez Ruiz y Juan Pablo Claro Prada contra algunos apartes del parágrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016 expedido por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público.

ANTECEDENTES

DEMANDA

1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad consagrado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Armando Pérez Bernal (nro. interno 25406), Carlos Felipe Aroca Lara (nro. interno 25494), Norbey de Jesús Vargas Ricardo (nro. interno 25395), Martha Juliana Bohórquez Ruiz y Juan Pablo Claro Prada (nro. interno 25541), solicitaron la nulidad de algunas expresiones del parágrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 en materia tributaria, que se subrayan a continuación:

“Artículo 1.6.1.6.3. Nuevos periodos gravables del impuesto sobre las ventas: declaración y pago. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 600 del Estatuto Tributario, los periodos gravables del impuesto sobre las ventas son bimestral, cuatrimestral y anual, según que se cumplan los presupuestos allí establecidos para cada periodo, los cuales son de obligatorio cumplimiento.

Parágrafo 1°. Los nuevos responsables del impuesto sobre las ventas que inicien actividades durante el ejercicio deberán presentar su declaración y pago de manera

bimestral, de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del párrafo del artículo 600 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 2°. Los responsables cuyo periodo gravable es cuatrimestral o anual conforme a lo establecido en el presente artículo, que hubieren presentado la declaración del impuesto sobre las ventas en forma bimestral, deberán presentar la declaración de acuerdo con el periodo que les corresponde. Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente.”

(...)”

2. Normas violadas

Los demandantes invocan como normas violadas los artículos 1°, 2, 4, 6, 9, 10, 29, 83, 84, 95 numeral 9, 150 numerales 11 y 12, 189 numeral 11, 209, 228, 338, 363 y de la Constitución Política, 580 y 600 del Estatuto Tributario; 193 de la Ley 1607 de 2012, 48 de la Ley 734 de 2002; 8 y 12 de la Ley 153 de 1887; 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 43 de la Ley 962 de 2005.

El **concepto de la violación** de las demandas se integra y sintetiza así¹:

Las demandas coinciden en que la disposición acusada vulnera el principio de legalidad tributaria, eficiencia y el de jerarquía de las normas constitucionales, pues establece como consecuencia jurídica dejar sin efecto las declaraciones de IVA que son presentadas por el responsable en un periodo distinto al que está obligado, norma de carácter sancionatorio que es de aplicación restrictiva y es prerrogativa del Congreso de la República y no del ejecutivo.

El aparte subrayado del párrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto reglamentario 1625 de 2016 supera el alcance del artículo 600 del ET, pues impone a los contribuyentes una carga contraria a la Constitución y la ley tributaria, y prevé unos efectos jurídicos sancionatorios que desbordan la facultad reglamentaria del Gobierno.

La periodicidad no es un elemento que comprometa la validez de la declaración, como sí sucede con aquellos supuestos previstos en los literales a), c) y d) del artículo 580 del ET., razón por la que la norma demandada desborda la potestad reglamentaria del ejecutivo, y desconoce que, conforme con el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, la declaración presentada en un periodo diferente es una situación que puede subsanarse de oficio o a solicitud de parte, sin que procedan sanciones ni la declaración deje de surtir efectos.

Otros aspectos que fueron señalados en los conceptos de violación se resumen en los siguientes términos:

Expediente 25406

La disposición demandada pretende aplicar por analogía una norma relacionada con

¹ Folios 4 a 16 c. p. 1, índice 2 SAMAI.

la retención en la fuente y extender su aplicación al IVA, cuando por tratarse de una norma de carácter sancionatorio es de aplicación restrictiva y es prerrogativa del congreso y no del ejecutivo imponer cargas de esta naturaleza a los ciudadanos.

Expediente 25395

El aparte demandado busca ampliar la ley, otorgando una consecuencia jurídica de ineficacia de las declaraciones de IVA presentadas en un periodo diferente, lo que no fue consagrado en la ley que se reglamenta.

La presentación de la declaración en un periodo diferente puede concebirse como un acto de descuido por parte del contribuyente, sin embargo, ello no entorpece por sí solo las facultades de control y fiscalización para la correcta determinación de los tributos y sanciones. Esto, por cuanto es un trato desmesurado y excesivo para con el obligado en la medida en que atiende únicamente el resultado y no a la intención del contribuyente.

Expediente 25494

La consecuencia jurídica de dejar sin efecto legal alguno la declaración tributaria de IVA presentada por el responsable del impuesto en un periodo distinto al que está obligado, conlleva a su vez a que el contribuyente deba presentar nuevamente la declaración y liquidar sanciones por extemporaneidad, e incluso, en algunos casos, liquidar intereses moratorios.

El inciso final del párrafo del artículo 61 de la Ley 1607 de 2012, estableció que en el caso en que se cause un cambio de periodicidad en las declaraciones de IVA de un año gravable a otro, dicha situación debe ser informada a la DIAN, pero de ello no se desprende la autorización al gobierno para modificar los efectos de las declaraciones tributarias de IVA, por lo que el ejecutivo nacional asumió competencias sin fundamento legal alguno.

El artículo 600 del ET que regula la periodicidad de las declaraciones de IVA, reglamentado por la disposición demandada, no establece la “ineficacia” como consecuencia jurídica de la presentación de la declaración de IVA en un periodo distinto al establecido previamente.

Además, dentro de las causales establecidas por el artículo 580 del ET para considerar ineficaz una declaración tributaria no se encuentra el haberla presentado en un periodo distinto al establecido por la ley.

La norma vulnera el principio de eficacia tributaria, por cuanto se afecta directamente a contribuyentes que cumplen con su deber de pagar el correspondiente impuesto, incluso antes de lo previsto por la ley, es decir, presentan las declaraciones bimestralmente estando obligado a hacerlo de manera cuatrimestral o anual.

Expediente 25541

La norma reglamentaria introduce una “nueva causal” de declaraciones tributarias sin efectos legales, con la consecuencia del incumplimiento y sanción moratoria cuando

presente en forma extemporánea la declaración con la periodicidad corregida, desconociendo las causales taxativas dispuestas por el artículo 580 del ET, y con ello el principio de reserva de ley, los principios de unidad, coherencia y armonía del sistema jurídico tributario.

El aparte normativo demandado traslada la consecuencia jurídica del artículo 580 del ET, a un supuesto de hecho que no ha sido previsto por el legislador.

Presentar la declaración de IVA en una periodicidad que no le corresponde no es una conducta que comporte un “incumplimiento” a las obligaciones del contribuyente y que legitime la consecuencia jurídica prevista en la disposición demandada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**² en su escrito de contestación de la demanda presentó como *excepción previa* la falta de integración del litisconsorcio necesario por la falta de vinculación al presente asunto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, al considerar que la litis guarda una relación jurídica material, única e indivisible, y que debe resolverse de manera uniforme tanto para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Frente al concepto de violación, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos³:

Indicó que la norma demandada no es ilegal, pues está dentro del ámbito de la facultad reglamentaria de la que goza, por disposición constitucional y legal, el gobierno nacional.

Dejar sin efecto legal las declaraciones del impuesto de ventas presentadas de forma extemporánea, como lo establece el aparte demandado del artículo **1.6.1.6.3** no excede la facultad reglamentaria, pues los efectos que genera el incumplimiento de declarar en ese periodo no están sometidos al principio de reserva de ley por ser una atribución del Gobierno Nacional, necesaria para la ejecución de las leyes.

La obligación de presentar declaraciones tributarias dentro de un periodo es un deber formal indispensable, desde el punto de vista constitucional, para hacer efectivo el recaudo por parte de la administración tributaria, por lo que la norma demandada no es de orden sancionatorio, sino un instrumento que permite hacer exigible y efectiva la obligación constitucional.

Conforme con la Sentencia C-030 del 2019, los elementos esenciales del tributo deben ser fijados por el legislador, y los que se refieren o están vinculados a la ejecución técnica y administrativa de estos pueden ser delegados a la administración.

Contrario a lo señalado por los demandantes, la presentación de las declaraciones tributarias de IVA en periodos diferentes a los señalados por el legislador en el artículo

² Folios 9 al 11, índice 22 SAMAI.

³ Folios 297 a 315 c. p. 1, índice 2 SAMAI.

600 ET, sí constituye un evidente incumplimiento de la obligación formal de declarar, que supone la presentación de las declaraciones tributarias en los periodos fiscales, plazos y condiciones expresamente señalados por la ley.

Así, establecer los efectos o consecuencias de no presentar las declaraciones tributarias en el formato y periodo que corresponde a cada contribuyente, es un asunto objeto de reglamentación al tratarse de una medida de administración y recaudo del impuesto.

Las consecuencias por la no presentación de las declaraciones en los periodos gravables modificados por la Ley 1607 de 2012, en el artículo 600 del Estatuto Tributario, hacen parte de esos elementos que no figuran en el núcleo esencial del tributo y que por lo tanto pueden ser objeto de reglamentación.

CONCEPTO DE ORGANIZACIONES Y EXPERTOS

En virtud del numeral 4 del artículo 184 y 182B del CPACA fueron invitadas entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso para que presentaran su concepto sobre los puntos relevantes de la demanda. Las siguientes entidades presentaron su concepto:

Intervención de la Universidad Externado de Colombia⁴

El Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado rindió concepto en el que estimó que la norma demandada es nula como consecuencia del ejercicio excedido de la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional, al contemplar efectos y soluciones jurídicas frente al indebido cumplimiento de las obligaciones formales en la presentación de las declaraciones de IVA no previstas en la ley objeto de reglamentación.

La norma demandada tiene vicios en su ámbito material pues el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones, ni tampoco puede modificar el contenido de la norma legal o los efectos jurídicos que esta ha establecido.

Así, la norma reglamentaria prevé un requisito estructural para la existencia jurídica de las declaraciones de IVA no contemplado por el legislador.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-⁵

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario rindió concepto en el que tras el recuento jurisprudencial sobre el alcance de la potestad reglamentaria, señaló que esta debe ceñirse al mandato legal sin transgredirlo en forma alguna, sino integrándose de manera lógica con la disposición superior objeto de reglamentación, esto es desarrollando lo que explícita o implícitamente comprende la ley.

⁴ Folios 1 a 10, índice 25 SAMAI.

⁵ Folios 3 a 16, índice 20 SAMAI.

El artículo 600 del ET, se limita a regular la periodicidad con que los responsables del IVA deben presentar su denuncia privado, sin embargo, no establece que la presentación en periodicidad diferente a la que le corresponde al responsable tenga como consecuencia jurídica su ineficacia. De manera que, se trata de una regla de derecho que amplía el espectro de aplicación de la ley objeto de reglamentación.

La ineficacia como sanción o consecuencia jurídica del incumplimiento de la obligación tributaria formal se encuentra sujeta al principio sancionatorio del artículo 29 de la Constitución Política, según el cual no puede haber pena sin ley previa que la consagre, requisito que no se cumple en el presente caso, pues la consecuencia jurídica de la ineficacia fue establecida por el Gobierno Nacional, no en condición de Legislador Extraordinario, sino en ejercicio de la potestad reglamentaria que le confiere el artículo 189, numeral 11 ibidem.

Por lo tanto, la ineficacia de los denuncios privados del IVA que se presenten por períodos diferentes a los establecidos en el artículo 600 del ET es una consecuencia jurídica que no se desprende de la ley, sino del reglamento. Advierte que el artículo 273 de la Ley 1819 de 2016 que incluyó una medida de saneamiento para las declaraciones de IVA sin efecto legal, acudió al reglamento como norma contentiva de la aludida consecuencia jurídica ante la inexistencia de disposición legal pues en el artículo 600 del ET no se encuentra explícita ni implícitamente.

En todo caso, la mencionada disposición no subsanó el exceso de la potestad reglamentaria, toda vez que no avaló la ineficacia de las declaraciones de IVA presentadas por períodos distintos a los que le correspondan, sino que otorgó un saneamiento a los responsables que se encontraban incursos en la sanción de la ineficacia introducida por conducto de la norma reglamentaria, sin alterar la redacción del artículo 600 del ET.

El artículo 600 del ET prevé los períodos en los que los responsables del IVA deben presentar sus declaraciones en función de los ingresos brutos percibidos en el año gravable inmediatamente anterior, de la fecha de inicio de su actividad y de los bienes que comercializan, sin que disponga consecuencia jurídica alguna derivada de su incumplimiento, pues las sanciones que le son aplicables son las reguladas en el Estatuto Tributario.

Concluye que la consecuencia jurídica consagrada en la norma demandada no encuentra sustento en la ley, por lo que se transgredió la potestad reglamentaria y al tratarse de una sanción, contrarió el principio que proscribe toda pena sin ley previa que la consagre.

Intervención de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales⁶

Los efectos que genera el incumplimiento de deber de declarar en los periodos establecidos por la ley no están sometidos al principio de reserva de ley, por lo que es una

atribución reglamentaria del Gobierno Nacional.

⁶ Folios 1 a 9, índice 24 SAMAI.

Conforme con la jurisprudencia de la Corte Constitucional en Sentencia C-030 de 2019, se estableció que los elementos esenciales del tributo deben ser fijados por el legislador, pero los aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de estos pueden ser válidamente delegados a la administración.

Las consecuencias por la no presentación de las declaraciones en los periodos gravables modificados por la Ley 1607 de 2012 en el artículo 600 del ET se reglamentaron sin vulnerar el principio de legalidad tributaria ni comprometer derechos fundamentales al tratarse de aspectos que permiten el control a la tributación, dado que la disposición de “dejar sin efectos la declaración” está relacionada con la administración y recaudo del impuesto.

El efecto consagrado en el reglamento no pretende sancionar sino generar un instrumento que permite hacer exigible la obligación constitucional de tributar en los periodos señalados por el legislador en aras de la materialización del principio de eficiencia tributaria en el recaudo del IVA.

TRÁMITE

Prevía acumulación de los procesos 11001-03-27-000-2020-00023-00 (25395), 11001-03-27-000-2021-00013-00 (25494) y 11001-03-27-0002021-00026-00 (25541), en auto del 23 de agosto de 2022⁷, se negó la excepción previa propuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público de falta de integración del litisconsorcio necesario, al considerar el Despacho sustanciador que no es necesaria su vinculación al presente asunto, ya que el acto administrativo vincula exclusivamente al demandado.

En dicha providencia, luego de verificar que el asunto puesto a consideración de la Sala es de puro derecho, se determinó innecesaria la práctica de pruebas, así como la realización de la audiencia inicial, y ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada atendiendo lo establecido en el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, que adicionó el artículo 182A al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Asimismo, se corrió traslado a las partes para que presentaran alegatos de conclusión y al Ministerio Público para que rindiera concepto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público**⁸ reiteró que la sanción por no presentar las declaraciones en los periodos que correspondan es objeto de reglamentación por parte del Gobierno al tratarse de una medida de administración y recaudo del impuesto.

La parte **demandante** insistió⁹ que la norma demandada desborda la facultad reglamentaria del Gobierno, y confunde la potestad de adoptar medidas de

administración para garantizar el recaudo del impuesto, con la creación de una consecuencia jurídica sancionatoria propia del legislador.

⁷ Folios, índice 53 SAMAI.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar

En el presente asunto el magistrado Julio Roberto Piza Rodríguez manifestó estar impedido para conocer del proceso en virtud de lo establecido en el numeral 9 del artículo 141 del Código General del Proceso, al existir vínculo de amistad íntima con el señor Carlos Felipe Aroca Lara, parte demandante dentro del expediente acumulado 25494 (índice 75 SAMAI).

La Sala encuentra fundada la causal de impedimento del artículo 141-9 del Código General del Proceso, en consecuencia, se separará al consejero Julio Roberto Piza Rodríguez del conocimiento del presente asunto.

Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la frase: *“Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente.”* Contendida en el párrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, para lo cual debe establecer si el aparte demandado excede o no la potestad reglamentaria del Gobierno.

En consideración a que en el presente caso existe una acumulación de procesos, se estudiarán todos los fundamentos de cada demanda y de la oposición de manera integral en la parte considerativa de esta providencia.

Potestad reglamentaria

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política dispone que corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes que sean necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Como toda potestad en un Estado de Derecho, el ejercicio de la potestad reglamentaria está sujeta a límites, siendo el primero de los cuales el ámbito material de la misma ley que reglamenta. Por lo tanto, en aras de facilitar el cumplimiento de la ley, el reglamento no puede ir más allá de lo dispuesto por el legislador.

En relación con la potestad reglamentaria, la Sala ha precisado lo siguiente⁸:

“El artículo 189-11 de la C.P. es el fundamento de la potestad reglamentaria, según el cual, el Ejecutivo está revestido de la facultad para expedir decretos, resoluciones y

órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes. Esta competencia, por ende, está dirigida a determinar reglas específicas para que los distintos organismos del Estado cumplan adecuadamente con las disposiciones legislativas.

⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de junio de 2018, exp. 21235, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Ver también sentencias del 10 de mayo de 2018, exp. 20677, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 10 de agosto de 2017, exp. 20464, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y de 11 de febrero de 2014, exp. 18973, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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

El Ejecutivo desborda los límites de su potestad reglamentaria si modifica o altera el contenido de la ley. Ello ocurre si las definiciones establecidas por el propio legislador se ven ampliadas por la norma reglamentaria, de tal manera que aludan a supuestos no contemplados por el legislador.

Sobre este punto en particular, la Sala ha señalado que⁹:

“[...] la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquélla, ni modificarla para restringir su espíritu o finalidad, pues así 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 .

Es evidente que el **control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria** no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley, hacerla nugatoria, **ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.**”

(Subrayado fuera del texto)

En el presente asunto, en ejercicio de la potestad reglamentaria, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1794 de 2013, *“por el cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012 (...)”*, invocando los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución. El artículo 24 de este decreto fue compilado en el decreto único reglamentario 1625 de 2016, en el artículo 1.6.1.6.3¹⁰ estableciendo que las declaraciones de IVA deben presentarse en los periodos gravables que les correspondan a los responsables, según sea bimestral, cuatrimestral o anual conforme al artículo 600 del ET. Adicionalmente, en esta disposición se señaló que las declaraciones presentadas en un periodo diferente al definido no tienen efecto legal alguno y los valores pagados en estas serán tomados como abono al saldo a pagar.

De los argumentos expuestos por las partes, el estudio de legalidad se contrae a determinar si el gobierno nacional excedió la potestad reglamentaria, con la inclusión de

la consecuencia de dejar sin efectos legales las declaraciones de IVA cuando son presentadas en un periodo diferente al que le corresponda según la ley.

Para efectos de establecer si, como lo precisaron los actores, el decreto reglamentario incluyó elementos no establecidos en la ley, resulta necesario comparar con lo

⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 19306, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Ver también sentencia del 15 de abril de 2015, exp. 19103, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Adicionado por el artículo 10 del Decreto 2250 de 2017.

dispuesto en la normativa legal invocada como violada:

“Artículo 600. Período gravable del impuesto sobre las ventas. -Modificado por el artículo 196 de la L. 1819 de 2016- El período gravable del impuesto sobre las ventas será así:

1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los periodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio- agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.

2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero -abril; mayo -agosto; y septiembre -diciembre.

PARÁGRAFO. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del presente artículo.

En caso de que el contribuyente, de un año a otro, cambie de periodo gravable, deberá informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional”¹¹.

Se observa que el artículo 600 del ET establece que los responsables o contribuyentes del impuesto sobre las ventas, atendiendo a los ingresos percibidos durante el año anterior, deben presentar y pagar la correspondiente declaración de manera bimestral o cuatrimestral según cumpla con las condiciones allí previstas.

¹¹ El texto anterior en vigencia de la Ley 1607 de 2012.

ARTÍCULO 600. Periodo gravable del impuesto sobre las ventas. El período gravable del impuesto sobre las ventas será así:

1. Declaración y pago bimestral para aquellos responsables de este impuesto, grandes contribuyentes y aquellas personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a noventa y dos mil (92.000) UVT y para los responsables de que tratan los artículos 477 y 481 de este Estatuto. Los periodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; y noviembre-diciembre.

2. Declaración y pago cuatrimestral para aquellos responsables de este impuesto, personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos a 31 de diciembre del año gravable anterior sean iguales o superiores a quince mil (15.000) UVT pero inferiores a noventa y dos mil (92.000) UVT. Los periodos cuatrimestrales serán enero – abril; mayo – agosto; y septiembre – diciembre.

3. Declaración anual para aquellos responsables personas jurídicas y naturales cuyos ingresos brutos generados a 31 de diciembre del año gravable anterior sean inferiores a quince mil (15.000) UVT. El periodo será equivalente al año gravable

enero – diciembre. Los responsables aquí mencionados deberán hacer pagos cuatrimestrales sin declaración, a modo de anticipo del impuesto sobre las ventas, los montos de dichos pagos se calcularán y pagarán teniendo en cuenta el valor del IVA total pagado a 31 de diciembre del año gravable anterior y dividiendo dicho monto así:

- a) Un primer pago equivalente al 30% del total de los IVA pagado a 31 de diciembre del año anterior, que se cancelará en el mes de mayo.
- b) Un segundo pago equivalente al 30% del total de los IVA pagado a 31 de diciembre del año anterior, que se cancelará en el mes de septiembre.
- c) Un último pago que corresponderá al saldo por impuesto sobre las ventas efectivamente generado en el periodo gravable y que deberá pagarse al tiempo con la declaración de IVA.

PARÁGRAFO. En el caso de liquidación o terminación de actividades durante el ejercicio, el período gravable se contará desde su iniciación hasta las fechas señaladas en el artículo 595 de este Estatuto.

Cuando se inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será el comprendido entre la fecha de iniciación de actividades y la fecha de finalización del respectivo período de acuerdo al numeral primero del presente artículo.

En caso de que el contribuyente de un año a otro cambie de periodo gravable de que trata este artículo, deberá informarle a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional.

Además, se dispuso que los responsables del impuesto que inicien actividades durante el ejercicio, el período gravable será bimestral. Y, cuando el contribuyente cambie de periodo gravable de un año a otro, debe informar a la DIAN de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional.

Por su parte, la norma reglamentaria acusada alude a los periodos gravables del impuesto sobre las ventas y la obligación de presentar la declaración por parte de los responsables y contribuyentes en los periodos que les correspondan, pero adiciona una consecuencia: Que la omisión a esta obligación, esto es, la presentación en periodos diferentes, deriva en que las declaraciones no tengan efectos legales, y los pagos efectuados sean abono al saldo a pagar en la declaración del periodo correspondiente.

A juicio de la Sala, el texto acusado excede la disposición legal reglamentada, dado que prevé una consecuencia jurídica que no fue prevista por el legislador, pues el artículo 600 del E.T. se limitó a indicar los periodos del impuesto al valor agregado y las condiciones para presentar las declaraciones con periodicidad bimestral o cuatrimestral, pero no hizo ninguna previsión sobre los efectos por la presentación de las declaraciones en periodos diferentes, solo estableció que el cambio del periodo debía ser informado a la DIAN conforme fuera reglamentado.

En este caso, el texto demandado del párrafo segundo del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016, más allá de establecer los nuevos periodos gravables de IVA definidos por el artículo 61 de la Ley 1607 de 2012, dispuso la ineficacia de las declaraciones de IVA presentadas en periodos diferentes a los que corresponda e implícitamente la obligación de presentarla de nuevo con la correspondiente sanción e intereses moratorios a que hubiere lugar, pese a que la figura de dejar sin efectos legales una declaración tributaria solo está contemplada para las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total conforme al artículo 580-1 del ET.

Como se observa, la previsión del párrafo demandado excede el alcance del artículo 600 del ET, por lo que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desconoció en este caso el principio de legalidad de la potestad reglamentaria, al fijar una consecuencia jurídica que el legislador no estableció en la ley.

En relación con el argumento del Ministerio de Hacienda, el cual comparte en su intervención la Dirección de Impuestos Nacionales DIAN, de que la disposición de dejar

sin efectos una declaración tributaria está relacionada con la administración y recaudo del tributo y por tanto es un aspecto vinculado a la ejecución técnica y administrativa que puede ser delegado en la administración; la sala debe advertir que, de acuerdo con la jurisprudencia de la corte constitucional, es viable que el gobierno nacional regule los deberes formales tributarios pero *“dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley”*.¹²

Así mismo, la corte constitucional ha admitido que la ley delegue en la administración la regulación de trámites administrativos, *“siempre que no comprometan derechos fundamentales y sean excepcionales”*.¹³

¹² Corte Constitucional, sentencia C-690 del 12 de agosto de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

¹³ Corte Constitucional, sentencia C-585 del 8 de septiembre de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

En el caso bajo estudio la Ley no le delegó al gobierno nacional regular los efectos de presentar las declaraciones en periodos diferentes a los establecidos en el artículo 600 del Estatuto Tributario, ni en esa u otra norma de rango legal se estableció algún parámetro que permitiera inferir la consecuencia de *“no tener efecto legal alguno”*.

La ineficacia de las declaraciones establecida en la norma acusada no es un aspecto que se limite a la administración y recaudo del tributo, pues tiene un indudable efecto sancionatorio, como quiera que implica presentar una nueva declaración incluyendo la sanción por extemporaneidad o, en caso que no lo haga, que la entidad pueda imponer la sanción por no declarar, previstas en los artículos 641 y 643 del Estatuto Tributario. En ese orden de ideas, el aparte demandado compromete el derecho fundamental al debido proceso porque nadie puede ser sancionado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se imputa. Este es un asunto de reserva legal que no puede ser regulado por la administración, ya que es competencia exclusiva del legislador establecer la descripción de las conductas sancionables, así como la manera de castigar las infracciones.

Por las razones expuestas, la Sala encuentra que el párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1265 de 2016 en cuanto dispone que *“Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente”* no se ajusta al ordenamiento jurídico. En consecuencia, se procede a declarar su nulidad.

Por lo anterior, la Sala no estudiará los demás cargos propuestos en la demanda.

De la condena en costas

Finalmente, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

PRIMERO: Declarar fundado el impedimento manifestado por el Consejero Julio Roberto Piza Rodríguez. En consecuencia, se separa del conocimiento del proceso de la referencia.

SEGUNDO: Declarar la nulidad del siguiente aparte contenido en el parágrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016 *“Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente.”*; expedido por el por el Presidente de la República y el Ministro de

Hacienda y Crédito Público, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO