



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., siete (07) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2021-00059-00 (25666)
Demandante	C F A L
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Ineficacia error en periodicidad declaraciones del IVA. Parágrafo segundo del artículo 1.6.1.1.6.3. del Decreto 1625 de 2014.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sala decide la demanda de simple nulidad interpuesta por C F A L, en la que se pretende la nulidad del Oficio Nro. 100208221-0222 (también identificado como el Concepto Nro. 901294) de 19 de febrero de 2021, proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Ante la DIAN se formularon las siguientes preguntas:

1. *¿Es aplicable la facultad contenida en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, respecto a la corrección de errores cometidos al momento de diligenciar un formulario de una declaración de IVA, en cuanto al haber presentado declaraciones con periodicidad bimestral, siendo aplicable la periodicidad cuatrimestral?*
2. *¿En caso que consideren no aplicable el procedimiento previsto en la ley antitrámites a la situación expuesta, favor señalar cuál es el procedimiento a seguir?¹*

Mediante el Oficio Nro. 100208221-0222 (Concepto Nro. 901294) de 19 de febrero de 2021, la entidad absolvió la consulta e indicó, previa referencia a los artículos 600 del Estatuto Tributario y 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016, que:

“Conforme a lo señalado anteriormente, este Despacho concluye que no es posible corregir las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas en periodos diferentes al establecido en el artículo 600 del Estatuto Tributario, aplicando el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y su procedimiento contemplado en la Circular DIAN 118 de 2005, toda vez que el procedimiento aplicable es el previsto en el parágrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016. Lo anterior sin perjuicio de la sanción por extemporaneidad y los intereses moratorios, si los hubiere, para lo cual deberá analizarse cada situación en particular” (subrayado del original)².

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), C F A L formuló la siguiente petición:

¹ Samai. Índice 3. PDF del acto acusado. Página 1.

² *Ibidem*. Páginas 2 a 3.



«(...) Que se declare nula la expresión “Conforme a lo señalado anteriormente, este Despacho concluye que no es posible corregir las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas en periodos diferentes al establecido en el artículo 600 del Estatuto Tributario, aplicando el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y su procedimiento contemplado en la Circular DIAN 118 de 2005, toda vez que el procedimiento aplicable es el previsto en el párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016. Lo anterior sin perjuicio de la sanción por extemporaneidad y los intereses moratorios, si los hubiere, para lo cual deberá analizarse cada situación en particular.” contenida en el acto administrativo demandado»³.

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 4 y 338 de la Constitución Política, 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 580 y 600 del Estatuto Tributario, 48 (numeral 61) de la Ley 734 de 2002 (Código Único Disciplinario) y 43 de la Ley 962 de 2005.

Precisó los cargos de nulidad así:

1. Nulidad por vulneración de las normas en que debían fundarse.

Indicó que el artículo 580 del Estatuto Tributario no previó como causal para tener por ineficaz una declaración tributaria la presentación de la declaración de IVA en periodo distinto al obligado. Agregó que la DIAN fundamentó su posición en el párrafo segundo del artículo 1.6.1.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016, siendo este un acto administrativo de contenido general y no una ley, el cual no debió ser tenido en cuenta por la Administración.

Afirmó que las actuaciones de los funcionarios públicos están condicionadas a la ley y a la Constitución Política, por lo que el servidor debió usar las excepciones de ilegalidad e inconstitucionalidad e inaplicar el decreto reglamentario. Explicó que la DIAN adoptó una posición ilegal al vincular el error en la periodicidad de la declaración de IVA a las sanciones por extemporaneidad y la causación de intereses moratorios, siendo que el artículo 600 del Estatuto Tributario Nacional no establece dichas consecuencias sancionatorias.

Anotó que la actuación de la demandada constituye una violación al numeral 61 del artículo 48 de la ley 734 de 2002, Código Único Disciplinario, que para el momento de presentación de la demanda su contenido había sido reiterado por el artículo 39 de la Ley 1952 de 2019, pues los servidores públicos no pueden defraudar normas imperativas y de orden legal o constitucional. Sostuvo que dicha conducta denota una desviación de poder, pues el funcionario no se ciñe a la regla en que debía basarse para expedir el concepto, incurriendo, además, en una falsa motivación por dar al artículo 600 del Estatuto Tributario un alcance distinto al de su literalidad.

2. Excepción de inconstitucionalidad.

Señaló que los jueces están facultados para hacer control de constitucionalidad difuso, por vía de excepción, según lo reconoce la Sentencia C-122 de 2011. A partir de las sentencias C-803 de 2006 de la Corte Constitucional y del 11 de noviembre de 2010, C.P. María García González del Consejo de Estado⁴, adujo que cuando se presente contradicción entre una norma legal y constitucional, se debe dar aplicación a esta última, según lo prevé el artículo 4 de la Constitución.

Definió el principio de legalidad en materia tributaria aplicable respecto de los tributos y sanciones, a partir de la Sentencia C-412 de 2015 de la Corte

³ SAMAI. Índice 3. PDF de la demanda. Página 13.

⁴ No identificó el radicado.



Constitucional, y comentó que el parágrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016 lo vulnera pues establece una sanción por el incumplimiento de los deberes formales tributarios que no está prevista en la ley.

Aseguró que el concepto vulneraba el principio de eficacia tributaria, pues sanciona a los contribuyentes que tienen la obligación de presentar la declaración de IVA en un periodo de tiempo mayor y efectúan la declaración en un periodo menor, sin que ello tenga que afectar la validez del denuncia, como lo sostiene la doctrina y la Sentencia C-445 de 1995 de la Corte Constitucional.

Precisó que el fundamento del concepto afecta directamente a contribuyentes que cumplen con su deber de pagar el correspondiente impuesto, incluso antes de lo previsto por la ley, es decir, presentar las declaraciones bimestralmente estando obligado a hacerlo de manera cuatrimestral. Adujo que la DIAN debió considerar los principios sancionatorios y tener en cuenta que no existe acción defraudatoria en la presentación de la declaración con periodicidad distinta.

Añadió que el acto demandado viola el principio de justicia tributaria, pues en el caso del contribuyente que esté obligado a declarar cuatrimestralmente y lo haga bimestralmente, de ninguna manera, se podría justificar la imposición de sanciones a quien de buena fe declaró y pagó su correspondiente impuesto, incluso, en forma anticipada, ya que no se advierte un perjuicio a los intereses de la hacienda pública. Al respecto, citó la sentencia de 1 de junio de 2016, exp. 21040, del Consejo de Estado, sobre la razonabilidad sancionatoria.

3. Del principio de favorabilidad en materia tributaria.

Estimó que la DIAN no tuvo en cuenta el principio de favorabilidad al no conceptualizar de forma positiva la aplicación del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 (Ley Antitrámites), que tiene mayor jerarquía que el Decreto 1625 de 2016 y es más beneficiosa porque permite subsanar errores en la presentación de declaraciones, sin sanciones, siempre que no se afecte el tributo a pagar, como lo sería el caso del error en la periodicidad. Trajo a colación las Sentencias C-527 de 1996 y C-878 de 2011 que admiten la favorabilidad y son de obligatorio cumplimiento. Insistió en que debió darse aplicación a la ley permisiva.

Oposición a la demanda

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Se refirió a las competencias de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN como autoridad doctrinal y de interpretación y el deber de las autoridades de resolver los asuntos de su competencia a partir de las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias vigentes. Citó la sentencia SU-1122 de 2001 de la Corte Constitucional.

Indicó que el concepto acusado se sustentó en normas legales y reglamentarias vigentes en aplicación de un criterio de interpretación integral y literal, sin que exista una violación del principio de legalidad pues las normas se presumen ajustadas a derecho y son de obligatorio cumplimiento, salvo que se suspendan o anulen, lo cual no ocurrió. En consecuencia, descartó la falsa motivación y desviación de poder.



Aludió al principio de legalidad y explicó que el legislador modificó el periodo gravable del IVA de bimestral a cuatrimestral y anual para facilitar la declaración tributaria, promover la formalización y generar flujo de caja como se indicó en la exposición de motivos de la reforma tributaria que culminó con la Ley 1607 de 2012, a efectos de una adecuada y eficiente administración del tributo.

Acotó que la Sentencia C-030 de 2019 avaló que la administración defina los aspectos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos, con lo cual los efectos o consecuencias por la no presentación de las declaraciones en los periodos correspondientes se reglamentaron sin vulnerar el principio de legalidad ni los derechos fundamentales, pues son aspectos que permiten control a la tributación, dado que la consecuencia “ineficacia” se relaciona con la administración y recaudo del tributo.

Anotó que la sentencia de 1 de junio de 2016, exp. 21040, del Consejo de Estado invocada por el demandante, no es aplicable en este caso pues en ella se discute la procedencia de la sanción por no informar respecto de equivocaciones en las casillas de razón social e identificación.

Enfatizó en que la obligación de presentar declaraciones tributarias dentro de un periodo es un deber formal necesario desde el punto de vista constitucional para hacer efectivo el recaudo. Precisó que el efecto consagrado en el reglamento, que es objeto de reproche por el demandante, no es de 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.

Iteró que establecer las consecuencias de no presentar declaraciones en el periodo correspondiente es una medida de administración y recaudo del tributo, y que dicha circunstancia debe aparejar sanciones por extemporaneidad, so pena de hacer inocua la efectividad de la declaración.

Concluyó que no está demostrada la presunta violación al principio de favorabilidad alegada por el demandante, pues la autoridad tributaria basó su concepto en normas especiales y reglamentarias vigentes que regulan el caso para decidir la cuestión elevada. Agregó que el efecto legal para las declaraciones presentadas en diferentes periodos no es una sanción pues lo que se busca es materializar el principio de eficiencia tributaria al recaudar el IVA.

Alegatos de conclusión

El **actor** reiteró los argumentos de la demanda.

La **entidad demandada** ratificó lo expuesto en la contestación de la demanda.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Quinto delegado ante el Consejo de Estado solicitó la nulidad del concepto acusado pues estimó que el parágrafo segundo del artículo 1.6.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016 vulnera el principio de legalidad tributaria, al establecer sanciones al incumplimiento de deberes formales tributarios, facultad exclusiva de la ley. Anotó que el concepto estaba basado en un decreto, que el ejecutivo no puede usurpar las funciones del legislador y que la sanción que deriva del decreto no es excepcional, sino permanente.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad del Oficio Nro. 100208221-0222 (Concepto Nro. 901294) de 19 de febrero de 2021, proferido por la DIAN.

El demandante plantea que la DIAN infringió las normas en que debía fundarse y actuó con desviación de poder porque no tuvo en cuenta que el artículo 580 del Estatuto Tributario no prevé como causal de ineficacia de la declaración del IVA su presentación en una periodicidad distinta a la prevista por el artículo 600 *ibidem*. Además, por este mismo motivo, señaló que la demandada debió inaplicar el párrafo 2 del artículo 1.6.1.1.6.3. del Decreto 1625 de 2014, en virtud de la excepción de inconstitucionalidad. Aduce que el acto demandado violó los principios de eficiencia y justicia tributaria al sancionar una conducta que no genera daño al fisco. Finalmente, invoca la aplicación del principio de favorabilidad en atención al artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

La DIAN, por su parte, advierte que el concepto se emitió a partir del marco normativo vigente y que la ineficacia contenida en el Decreto 1625 de 2016 obedece a un aspecto técnico y administrativo cuya finalidad no es sancionatoria. Así mismo, descarta la aplicación del principio de favorabilidad.

Para resolver, la Sala advierte que, mediante la sentencia del 3 de noviembre de 2022, exp. 25406, C.P. Milton Chaves García, se declaró la nulidad parcial del párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016, en cuanto que establecía la ineficacia de las declaraciones de IVA presentadas en periodicidad distinta a la correspondiente por ley. En dicho pronunciamiento, la Sala concluyó que «*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*».

De igual modo, la providencia referida destacó que «*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*».

En el presente litigio, el Oficio Nro. 100208221-0222 de 19 de febrero de 2021, con fundamento en la norma reglamentaria referida, sostuvo que, cuando la declaración del IVA es presentada en periodo diferente al previsto en el artículo 600 del Estatuto Tributario, no es aplicable el trámite de corrección del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 porque «*el procedimiento aplicable es el previsto en el párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016. Lo anterior sin perjuicio de la sanción por extemporaneidad y los intereses moratorios, si los hubiere, para lo cual deberá analizarse cada situación en particular*»⁵.

Como lo indicó la sentencia del 3 de noviembre de 2022, el ejecutivo no cuenta con facultades para establecer sanciones vía reglamento, ni vía concepto, so pena de

⁵ Samai. Índice 3. PDF del acto acusado. Páginas 2 a 3.



vulnerarse el principio de legalidad y el derecho fundamental al debido proceso. Con lo cual, ante la ausencia de la definición de su contenido material en la ley, una sanción no puede ser aplicada.

Es por este motivo que asiste razón al demandante, pues el concepto acusado vulnera las garantías constitucionales que exigen la definición de sanciones a través de la ley. Así, la consecuencia ineludible de aplicar una norma contraria a la Constitución y la ley (artículos 580 y 600 del Estatuto Tributario) como fundamento de un acto administrativo es su nulidad.

El argumento propuesto por la DIAN en esta ocasión frente al hecho de que la ineficacia es un aspecto vinculado a la ejecución técnica y administrativa delegable en la administración fue estudiado en la sentencia del 3 de noviembre de 2022, en la que la Sección concluyó que la ley no facultó al Gobierno Nacional para regular los efectos de presentar declaraciones de IVA en periodos distintos, siendo un elemento propio de derecho sancionatorio que comprometía el debido proceso. En dicha providencia, además, se resaltó que la ineficacia sí constituía una sanción.

A partir de lo expuesto, la Sala declarará la nulidad del Oficio Nro. 100208221-0222 de 19 de febrero de 2021, relevándose del estudio de los demás cargos propuestos en la demanda.

Con relación a lo anterior, se advierte que el actor únicamente pretendió la nulidad parcial del Oficio Nro. 100208221-0222 de 2021. Sin embargo, la Sala declarará su nulidad total por tener unidad de materia, pues los apartes que no fueron objeto de controversia no tendrían sentido ni objeto por sí solos⁶.

Además, es pertinente señalar que, conforme con el artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el concepto acusado perdió fuerza ejecutoria desde que quedó en firme la nulidad parcial del párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016. No obstante, esto no impide que se profiera sentencia de fondo que se pronuncie sobre su validez⁷.

Finalmente, esta Sección no impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar la nulidad total** del Oficio Nro. 100208221-0222 de 19 de febrero de 2021, también identificado como el Concepto Nro. 901294, proferido por la DIAN.
2. Sin condena en costas.

⁶ En este sentido ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de octubre de 2019, exp. 22566, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de agosto de 2018, exp. 22362, C.P. Milton Chaves García, entre otras.



Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>