



Documento **TRIBUTAR-io**

Noviembre 24 de 2022

Número 825

PERIODICIDAD DEL IVA

Cuando todo hacía suponer que el tema se había tornado pacífico y que el entendimiento se había normalizado, surge un hecho nuevo que complementa la intrincada situación de aplicación de periodos en el IVA. Conforme al ET el periodo de IVA puede ser bimestral o cuatrimestral en función de algunas variables asociadas al monto de los ingresos, la condición de vendedor de bienes exentos y la calidad de grande contribuyente. Por lo que se logra observar de la práctica, los responsables del IVA siguen cometiendo errores en la calificación de su periodo de declaración, lo que ha hecho que la DIAN mantenga un programa constante de persuasión para que se corrijan tales equivocaciones, con la consecuencia de que las declaraciones con ese error no producen efecto legal, generando la necesidad de presentar nuevamente la declaración, con liquidación de sanción de extemporaneidad y demás.

Tan grave parece la situación que en el trámite del proyecto de reforma tributaria se incluyó una regla para sanear la situación, disponiendo que los responsables del IVA que dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de la ley, presenten las declaraciones de IVA que al 30 de noviembre de 2022 se consideren sin efecto legal alguno por haber sido presentadas en un periodo diferente al obligado, no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.

Pero ahora surge un nuevo hecho relacionado con la reciente expedición de la sentencia del Consejo de Estado por medio de la cual se declaró la nulidad del reglamento que calificaba de ineficaz las declaraciones que se presentaren con error en el periodo (sentencia 25406 de noviembre 3 de 2022). Acorde con la sentencia, hubo un desbordamiento del orden legal porque la calificación de ineficacia de las declaraciones es función de la ley y no del reglamento. En consecuencia, desaparece del ordenamiento la regla señalada, dejando el tema con diversos escenarios y consecuencias:

En primer lugar, **los efectos de la sentencia**: parece pacífico el entendimiento de que las sentencias de nulidad tienen efectos retroactivos (desde siempre o ex tunc), lo que es equivalente a decir que la nulidad debe ser entendida como si la norma anulada nunca hubiera existido. En la sentencia 16860 de 2009 la sección cuarta indicó expresamente: *"Ha sido reiterada la jurisprudencia de la Sección sobre los efectos retroactivos de los fallos de nulidad de los actos de carácter general, siempre y cuando no se afecten las situaciones jurídicas que se encuentren consolidadas"*. Y para dar fundamento a esa conclusión, trae a colación las sentencias 14311 de 2005; AC-01458 de 2006; 15304 de 2006; 16294 de 2007; 15443 de 2008; 16405 de 2008 y otras citadas allá de los mismos años 2005 y 2006.



Sin embargo, ese entendimiento pacífico y de alta recordación ha olvidado recientes pronunciamientos asociados al tema. Muestra de ello es, por ejemplo, la sentencia 46970 de 2020 de la sección tercera en la cual se lee que la jurisprudencia de esta Corporación ha precisado que los efectos de las sentencias que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general que contenían tributos tienen, por regla general, efectos *ex nunc*, es decir, hacia futuro, salvo que se module temporalmente la decisión.

A su turno, la sección cuarta también ha señalado y trazado este criterio como es el caso de la sentencia 17979 de 2012 en la cual dijo que las sentencias que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general tienen efectos *ex nunc*, es decir, hacia el futuro, porque si bien los actos administrativos de carácter general, con fundamento en el criterio orgánico y en sentido formal no son leyes, sí lo son con fundamento en el criterio material, porque, al igual que la ley, tales actos también mandan, prohíben o permiten.

En cualquier caso, sea con efectos desde siempre o solamente hacia futuro, lo cierto es que a jurisprudencia ha abierto camino para hablar de las situaciones jurídicas consolidadas en el sentido de que si al momento de emitirse el fallo la situación jurídica no se ha consolidado, el contribuyente tiene opción de actuar en favor de sus intereses. Pero si la situación jurídica se ha consolidado, con todo y el fallo de nulidad, la situación no se revive ni es posible emprender acción alguna para resarcir el efecto perverso que pudo derivarse de la aplicación de la norma que estuvo vigente pero luego se anula. O sea que los contribuyentes tendrían el chance de buscar enmienda solamente a partir de la validación de su situación jurídica particular. Por ejemplo, si a la luz de la norma el contribuyente liquidó y pagó una sanción y esa norma es posteriormente anulada, la posibilidad de reclamar la devolución de ese pago depende de que la declaración no esté en firme y/o que no haya prescrito la posibilidad de pedir la devolución del pago de lo no debido. En la sentencia 17824 de 2012 dijo la sección cuarta que, en materia de devoluciones, las situaciones jurídicas no se consolidan mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido y, por tanto, procede la solicitud de devolución.

A partir de lo anterior, aquellos sujetos que corrigieron sus declaraciones y asumieron el pago de una sanción e intereses, están habilitados para emprender una reclamación para obtener la devolución de lo indebidamente pagado, siempre y cuando no se haya consolidado la situación jurídica particular.

En segundo lugar, **la aplicación práctica.** La sentencia anula la regla de ineficacia; pero es oportuno preguntarse: ¿en qué situación quedan aquellas declaraciones presentadas con error y que no se han corregido? Esas declaraciones nacieron ineficaces, pero por efecto de la sentencia, tales declaraciones recobran validez y efectos de manera que cualquier imputación o discusión sobre su eficacia queda sin fundamento por mandato de la sentencia. En otras palabras, esas declaraciones no deben ser objeto de corrección porque las mismas son completamente válidas, y se opera sobre ellas la firmeza. Piénsese en una declaración de IVA de 2017 que a pesar del error de periodo y por virtud de la sentencia, automáticamente ha recobrado validez y sobre la misma se habrá operado su firmeza, haciendo inviable su corrección. En este sentido, sobre esa



declaración se aplica la situación jurídica consolidada de manera que no puede la administración tributaria buscar una enmienda ni pago de sanción por estar legalmente en firme esa declaración.

Y alguien se preguntará ¿qué pasa si la declaración fue corregida y sobre esa corrección de enmienda se operó la firmeza? Pasa que la situación jurídica se consolidó y ya no será posible solicitar devolución de un pago indebido.

Los expertos, de inmediato, replicarán: aunque la declaración señalada haya quedado en firme, es posible pedir la devolución de lo pagado a consecuencia de la corrección porque no hay prescripción de la acción de cobro, aspecto ante lo cual habremos de darles la razón, pero con la salvedad de saber escoger el camino procedimental para hacer esa reclamación, porque la solicitud de devolución ante la misma autoridad tributaria no es el camino dada la consolidación de efectos analizados. Solución, por fortuna, ofrece el Derecho para esos casos particulares.

Terminemos aguando la fiesta. La norma de la reforma se convertirá, en Derecho, en una regla inservible y obsoleta desde el mismo momento de su nacimiento gracias a que la posibilidad de presentar nuevamente la declaración que presenta error de periodo está basada en que al 30 de noviembre de 2022 se consideren sin efecto legal alguno y ocurre que a esa fecha, por efecto de la sentencia, ninguna declaración que tenga error de periodo se considerará sin efecto legal alguno porque la norma que así las calificaba ha desaparecido del ordenamiento legal. La solución no está en manos de la ley ni de los responsables del IVA. La solución está en manos de la DIAN. En suma, el tema no es simple. Aquí hay tela de dónde cortar y mucho por hacer a favor de los que han caído en la red de error aplicativo de la norma. ¿Aló?

TRIBUTAR ASESORES SAS, 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.**

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.