T 12/11

69

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá D.C. Dieciséis (16) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número:	11001-03-27-000-2008-00012-00(17066)
Actor:	MARY CLAUDIA SANCHEZ PEÑA
Demandado:	NACIÓN - MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL.

FALLO

La Sala decide la acción pública de nulidad instaurada por la señora MARY CLAUDIA SANCHEZ PEÑA, contra la expresión *"a más tardar el ultimo día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo"* contenida en el artículo 3º del Decreto Reglamentario 2627 de 1993 expedido por el Presidente de la República.

LOS ACTOS DEMANDADOS

Se demanda la expresión *"a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo"* contenida en el artículo 3 del Decreto Reglamentario 2627 de 1993, expedido por el Presidente de la República, que dispone:

"DECRETO 2627 DE 1993"

(Diciembre 28)

Diario Oficial No.41.154, del 28 de diciembre de 1993

Por el cual se establece el procedimiento para la devolución del impuesto a las ventas a las instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior.

60

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial de las conferidas por el artículo 189 numeral 11 de la Constitución Política, y teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 92 de la Ley 30 de 1992 y 851 del Estatuto Tributario

DECRETA:

(...)

ARTÍCULO 3°. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS. Las instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior que tengan derecho a la devolución del impuesto a las ventas pagado por la adquisición de bienes, insumos y servicios, deberán solicitarla ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda a su domicilio principal, **a mas tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo.**

LA DEMANDA

La actora demandó la nulidad de la expresión *"a más tardar el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo"* contenida en el artículo 3º del Decreto Reglamentario 2627 de 1993 e invocó como normas violadas las siguientes:

- Carta Política, artículos 150 y 189, numeral 11.
- Ley 30 de 1992, artículos 57 y 92.
- Estatuto Tributario Nacional, artículos 851; 476 numeral 6.

En el concepto de violación, la accionante desarrolló los siguientes acápites: "la función y límites de la potestad reglamentaria en el sistema normativo" y "las razones de la nulidad de la expresión del artículo 3º del Decreto reglamentario 2627 de 1993 por violación del marco legal de referencia en el ejercicio de la potestad reglamentaria". Con fundamento en ese marco conceptual, explicó: "el marco constitucional y legal de referencia del derecho a la devolución del impuesto sobre las ventas de las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior"; "la finalidad de la Ley 30 de 1992 con el reconocimiento del derecho a la deducción del IVA" y "la interpretación teleológica de la norma como límite a la potestad reglamentaria

61

del ejecutivo". En ese contexto, explicó en qué consistía "la configuración de la extralimitación del ámbito material del Decreto reglamentario."

La Sala resume los argumentos, así:

Violación de los artículos 150 y 189 numeral 11 de la Constitución Política.

Dijo la demandante que la potestad reglamentaria tiene como finalidad prestar una colaboración al legislador para garantizar la correcta ejecución de las Leyes Nacionales.

Que la potestad reglamentaria no es absoluta ya que se puede ejercer en la medida en que la ley exista y que, por tanto, la Ley es un límite material de dicha potestad.

Que el Presidente, en uso de la facultad reglamentaria que le asigna la Constitución, no puede modificar, derogar, ampliar ni restringir el contenido y el espíritu de la Ley.

Que en materia tributaria el principio de legalidad permite el desarrollo de la potestad reglamentaria de manera mas clara.

Que al momento de ejercer la potestad reglamentaria, el gobierno debe definir el alcance, contenido y finalidad de la Ley para así poder determinar los límites de la facultad reglamentaria.

Violación de los artículos 57 y 92 de la Ley 30 de 1992 y 851 del Estatuto Tributario.

Señaló la demandante que el artículo 67 de la Constitución Política estableció el concepto de autonomía universitaria y ordenó la creación de un régimen especial para las universidades.

Que la Ley 30 de 1992 reguló el régimen especial para las universidades y, como resultado del mismo, el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 dispuso que las

62

instituciones de educación superior, los colegios de bachillerato y las instituciones de educación no formal no son responsables del IVA y que, adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de educación superior tendrán derecho a la devolución del IVA que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento.

Que, por lo tanto, la facultad para reglamentar la Ley, en el caso concreto, estaba limitada a la liquidación periódica de la devolución del IVA y que cualquier norma reglamentaria que exceda ese límite violaba el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, el artículo189 numeral 11 de la C.P., y el artículo 851 del Estatuto Tributario.

Que el artículo 3º del Decreto Reglamentario 2627 de 1993 expedido por el ejecutivo excedió los límites, por cuanto estableció un término *perentorio* para la devolución del IVA (el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo), no obstante que el artículo 29 de la Ley 30 de 1993 sólo facultó al gobierno para regular las liquidaciones periódicas restringiendo así el alcance del artículo 92 de la ley 30 de 1992.

Que, en consecuencia, la expresión demandada constituía una invasión a las funciones del legislador al señalar términos perentorios para reclamar el derecho que la ley le otorga a los centros estatales de educación superior.

LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

El **Ministerio de Educación Nacional,** solicitó que se negaran las pretensiones del actor.

Manifestó que el artículo 69 de la Constitución Política introdujo el concepto de la autonomía universitaria, que permite a las universidades gozar de autonomía y regirse por su propio reglamento.

Señaló que la Ley 30 de 1992 fue expedida por el legislador con la finalidad de regular el régimen especial de las instituciones educativas. Que en dicha Ley se reconoció la naturaleza jurídica especial a las universidades de

63

carácter público y la facultad de regirse por sus propias normas, que, no obstante, las instituciones de educación superior deben someterse a las normas generales que, en aspectos como el tributario, expida el Congreso.

Dijo que las instituciones de educación superior tienen un tratamiento especial con respecto al IVA pues el artículo 92 de la Ley 30 de1992 establece que no son responsables del impuesto y, adicionalmente, consideró que las instituciones de educación superior estatales pueden solicitar su devolución.

Que, así mismo, el artículo 476 numeral 6 estipuló, que los servicios de educación superior están excluidos del IVA.

Que, igualmente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en Concepto 040455 de 2005, estableció que las Instituciones de educación superior no son responsables del IVA por las ventas o servicios que presten, y que, adicionalmente tienen derecho a solicitar su devolución cuando adquieran bienes gravados con dicho impuesto.

Señaló que era claro que el Gobierno Nacional, al reglamentar el trámite para la devolución del IVA, se ajustó a las facultades que la Constitución Política y el legislador establecieron.

Dijo que la Constitución Política, en el artículo 189 numeral 11, estableció que, el ejecutivo en cabeza del Presidente de la República puede expedir decretos, resoluciones y órdenes con el fin de cumplir el objetivo de las leyes. Que, por eso, la Constitución no impone restricción al ejercicio de la potestad reglamentaria lo que le permite establecer las condiciones, requisitos, trámites y términos necesarios para el cumplimiento de la función reglamentaria.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** solicitó que se negaran las pretensiones del actor.

Señaló que el legislador, en materia tributaria, en virtud del principio de legalidad, tiene la potestad de establecer los tributos y delimitar el grupo de contribuyentes favorecidos con tratamientos privilegiados. Que, con base en esta facultad, expidió la Ley 30 de 1992, que en el artículo 92 exonera a las

64

instituciones de educación oficial del pago del IVA, por los servicios prestados. Adicionalmente, dijo, les permite el cobro de dicho impuesto cuando adquieran bienes que estén gravados.

Manifestó que cuando se expidió el Decreto Reglamentario 2627 de 1993, el Gobierno se limitó a cumplir la facultad que la Constitución le otorga en materia tributaria. Que, por tanto, cuando fijó como plazo el "último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo" para la solicitud de devolución del IVA se remitió a las mismas reglas generales previstas en materia de IVA.

Concluyó que la finalidad perseguida por la expresión demandada es precisar el procedimiento para hacer efectivo el derecho que la Ley otorga a las instituciones educativas estatales, sin modificar o adicionar el contenido de la Ley 30 de 1993.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitó que se declare la legalidad de la norma demandada.

Argumentó que el legislador estableció la devolución del IVA, con la finalidad de estimular las actividades educativas ya que se pretende el fortalecimiento de los centros de educación superior de carácter estatal.

Que el ejecutivo actuó dentro de los limites establecidos por la Constitución Política, al momento de reglamentar la devolución del IVA, puesto que está facultado para establecer el momento u oportunidad para solicitar el reintegro de dicho impuesto.

Que el artículo 851 del Estatuto Tributario no puede considerarse violado, puesto que el Gobierno actuó en uso de las facultades que la Ley le otorga para regular los trámites especiales.

65

Que, además, no eran claros los planteamientos de la demandante cuando afirmó que la facultad reglamentaria se limitó a establecer lo referente a las "liquidaciones periódicas", pues, la Ley contempló, dejar al arbitrio de los contribuyentes, el término para solicitar la devolución. Insistió en que la finalidad de los reglamentos era aclarar la Ley.

Que, por lo tanto no se violó el artículo 92 de la Ley 30 1992, pues el término previsto en el reglamento es razonable y cumple con la finalidad de la Ley que reglamenta.

Concluyó que el derecho a la devolución que consagra el artículo 476 numeral 6 del Estatuto Tributario no fue vulnerado, puesto que lo que se buscaba era implementar el trámite de la devolución que debían seguir las instituciones de educación superior estatales u oficiales.

La demandante reiteró los argumentos de la demanda.

El Ministerio Público no se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la acción pública de nulidad contra el aparte resaltado del artículo 3º del Decreto 2627 de 2003 *"por el cual se establece el procedimiento para la devolución del Impuesto a las Ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación superior."*, en cuanto dispuso como plazo para que las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior soliciten la devolución del Impuesto a las Ventas pagado por la adquisición de bienes, insumos y servicios, *el último día hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo.*

En concreto, le corresponde definir a la Sala, si el Gobierno Nacional se extralimitó en el ejercicio de la facultad reglamentaria y se arrogó competencias reservadas al Congreso de la República.

La demandante fundamenta el cargo de violación, en síntesis, en que, a su juicio, la figura de la devolución de impuestos sólo puede estar regulada en la

66

Ley, porque así lo advirtió la Corte Constitucional en la sentencia C-925 de 2000 cuando dijo que dicha competencia implicaba *"indicar a quiénes es posible cobijar con la misma cuándo, en qué casos y bajo cuáles condiciones"*

Que, en consecuencia, era claro que le correspondía a la Ley la definición de cualquier término o condición que suponga un límite al ejercicio del derecho a obtener la devolución. Que, además, el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 había sido claro en precisar que el ejecutivo sólo podía reglamentar lo referente a las liquidaciones periódicas. Por lo tanto, concluyó que el plazo que fijó el artículo 3° del Decreto 2627 de 1993 excedió el marco legal y constitucional de competencia.

Para reforzar la argumentación, la demandante añadió que cuando el Gobierno limitó el ejercicio del derecho que reconoce la Ley a las Instituciones Estatales u oficiales de educación superior, impidió que la Ley produjera los efectos jurídicos pretendidos por el legislador, pues restringe manifiestamente el derecho establecido en la ley que reglamenta, y eso, dijo, desnaturaliza la potestad reglamentaria.

Pues bien, la Sala considera que no le asiste razón a la demandante por las siguientes razones:

De conformidad con el epígrafe del Decreto 2627 de 1993, la finalidad del Decreto es "establece[r] el procedimiento para la devolución del impuesto a las ventas a las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior".

En ese epígrafe, el Gobierno también citó las normas que le confieren la facultad para reglamentar ese procedimiento y, por eso, aludió a los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política, el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 y 851 del Estatuto Tributario.

El numeral 11 del artículo 189 de la C.P. regula, precisamente, la facultad reglamentaria. Y, el 20, la obligación de velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes.

61

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 consagró el derecho a la devolución del IVA a favor de las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior *"mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento"*

La expresión que se resalta entre comillas permite inferir que para que proceda la devolución deben mediar liquidaciones periódicas. Lo que no dice la ley es quién debe hacerlas, cómo debe hacerlas y en qué condiciones presentarlas, lo que supone que todos estos aspectos deban ser objeto de reglamento. De ahí que la misma ley haya facultado al ejecutivo para que mediante reglamento precise los términos en que deben realizarse esas liquidaciones.

Si bien el verbo "*realizar*", interpretado exegéticamente podría significar, únicamente, la acción de ¿cómo hacer la liquidación?, es evidente que no podría cumplirse el cometido de la ley si ni ésta ni el reglamento precisan quién debe hacer la liquidación, en qué condiciones se debe presentar y ante qué autoridades se debe presentar la liquidación, todo eso para hacer efectivo el derecho de la devolución.

De ahí que, interpretado el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 mediante el método finalista, resulta pertinente concluir que el Gobierno Nacional estaba facultado para reglamentar todo lo concerniente al trámite de devolución a partir de la regulación de las liquidaciones periódicas.

Pero, adicionalmente, esa facultad para reglamentar todo el trámite de la devolución se refuerza con el ejercicio de la facultad establecida en el artículo 851 del Estatuto Tributario[1], según el cual, el gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso. Por eso, el Gobierno decidió reglamentar un trámite especial que *agilizara* la devolución de impuestos pagados y no causados a favor de las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior.

[1] "Estatuto Tributario. Artículo 851. Facultad para fijar trámites de devolución de impuestos. El gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso.

68

En esa medida, procedimientos administrativos como el previsto en el Decreto 2627 de 1993 tienen por objeto cumplir el cometido estatal que señalan las leyes, en este caso, el que señaló el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, en concreto, la *efectividad* del derecho de la devolución. Y uno de los objetivos del procedimiento administrativo es el de fijar los plazos perentorios o preclusivos[2] para iniciar y concluir la actuación administrativa e inclusive la de identificar con mayor precisión el órgano de la autoridad o entidad competente encargada de resolver o definir la correspondiente actuación administrativa.

La facultad reglamentaria, que la Constitución le reconoce al poder ejecutivo, es una facultad gobernada por el principio de necesidad, que se materializa justamente en la necesidad que en un momento dado existe de detallar el cumplimiento de una ley que se limitó a definir de forma general y abstracta determinada situación jurídica. Entre más general y amplia haya sido la regulación por parte de la ley, más forzosa es su reglamentación en cuanto que este mecanismo facilitará la aplicación de la ley al caso concreto. A contrario sensu, cuando la ley ha detallado todos los elementos que se requieren para aplicar esa situación al caso particular no amerita expedir el reglamento. 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 ni desfigurar la situación regulada por la ley ni hacerla nugatoria ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló. Si el reglamento preserva la naturaleza y los elementos fundamentales de la situación jurídica creada por la ley, bien puede este instrumento propio del ejecutivo detallar la aplicación de la ley al caso mediante la estipulación de trámites, procedimientos, plazos y todo lo concerniente al modo como los sujetos destinatarios de la ley la deben cumplir.

---

[2] El plazo perentorio tiene por objeto acelerar la acción o la conducta exigida y, aunque se puede castigar o punibilizar la mora, la acción o la conducta son válidas a pesar de que se efectúen fuera del plazo.

El plazo preclusivo es más severo, pues no sólo tiende a urgir la acción o conducta sino que invalida las acciones o conductas hechas fuera de plazo.

Sobre el particular véase:

FIORINI, Bartolomé; "Procedimiento administrativo y recurso jerárquico", p. 94. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires. Argentina.

CASSAGNE, Juan Carlos; "Derecho administrativo", T. II.; p. 317. Editorial Abeledo-Perrot, Bs. As. 1994.

69

Lo anterior no es ningún anatema, pues fuera de las competencias derivadas del artículo 851 del E.T., también aparecen las competencias previstas en el artículo 32 del C.C.A., que menciona el asunto de los plazos como objeto de reglamentación.[3]

En el marco que se acaba de exponer, la Sala precisa que el artículo 3º del Decreto 2627 de 1993 simplemente estableció el plazo límite para que las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior presenten la solicitud de devolución. Ese plazo, que es menor al previsto en el artículo 850 del E.T. como regla general para todos los eventos de devoluciones, tiene como fin ***urgir***, precisamente, a las instituciones beneficiarias a reclamar el derecho. En ese sentido, el plazo coadyuva al cumplimiento de los fines previstos en la Constitución.

Por otra parte, el artículo 3º del Decreto 2627 de 1993 se limita a fijar el plazo para pedir la devolución y no establece expresamente ninguna consecuencia al hecho de que la petición de devolución se interponga fuera de ese plazo.

La demandante, de la lectura del aparte del artículo 3º cuya nulidad pide, que, se repite, se limita a establecer el límite para pedir la devolución del impuesto, deduce que el Gobierno Nacional fijó la pérdida del derecho a la devolución. Pero eso no dice la norma. Para mayor claridad, la Sala la vuelve a transcribir:

> ARTÍCULO 3°. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO A LAS VENTAS.
> Las instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior que tengan derecho a la devolución del impuesto a las ventas pagado por la adquisición de bienes, insumos y servicios, deberán solicitarla ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales que corresponda a su domicilio principal, **a mas tardar el último dia hábil del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo.**

[3] ARTICULO 32. TRAMITE INTERNO DE PETICIONES. Los organismos de la Rama Ejecutiva del Poder Público, las entidades descentralizadas del orden nacional, las gobernaciones y las alcaldías de los distritos especiales, deberán reglamentar la tramitación interna de las peticiones que les corresponda resolver, y la manera de atender las quejas por el mal funcionamiento de los servicios a su cargo, **señalando para ello plazos máximos según la categoria o calidad de los negocios.**

Dichos reglamentos no comprenderán los procedimientos especiales señalados por las leyes para el trámite de asuntos al cuidado de las entidades y organismos indicados, y deberán someterse a la revisión y aprobación de la Procuraduría General de la Nación, la cual podrá pedir el envío de los reglamentos e imponer sanciones por el incumplimiento de los plazos que señale el decreto reglamentario.

Los reglamentos que expidan los gobernadores deberán contener las normas para la tramitación interna de las peticiones que corresponda resolver a las alcaldías.

70

Para la demandante, el Gobierno no podía fijar el plazo a que alude la regla sin violar los artículos 150, 189 Numeral 11 de la Constitución Política, la propia Ley 30 de 1992, artículos 57 y 92, así como los artículos 476 No. 6 y 851 del E.T.

En principio, la demandante se refiere de manera general al artículo 150 de la C.P. que alude a la amplia facultad del Congreso para dictar leyes en todas las materias que le conciernen a la sociedad y al Estado Colombiano. Por este sólo aspecto no habria un cargo debidamente formulado en contra del Decreto reglamentario. Posteriormente, la demandante, cuando menciona a la extralimitación en que habría incurrido el acto acusado, cita ya el numeral 12 del artículo 150 que habla de la competencia del Congreso para fijar las contribuciones fiscales y parafiscales. Menciona también al artículo 154 de la Constitución, que se relaciona con la iniciativa de las leyes, en especial de las que ordenan contribuciones, impuestos o tasas.

Sobra decir que el aparte acusado no establece ni impuestos, ni contribuciones, ni tasas. Luego, el acto acusado no está en condiciones de violar esas dos normas constitucionales en la medida en que no se refiere a la imposición de tributos. El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 estableció un beneficio tributario a favor de las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior consistente en la devolución del impuesto sobre las ventas, que el acto acusado reglamentó, pero no versan, ni la ley ni el reglamento sobre imposición de tributos. Comparando el aparte acusado con esas reglas constitucionales, la Sala no ve que resulten violadas las normas constitucionales ni por falta de aplicación, ni por interpretación errónea, ni por aplicación indebida, que son las formas en que se presenta la violación de la ley o de la norma superior a la que el acto administrativo le debe sujeción.

En el mismo sentido, una comparación entre el aparte acusado y el artículo 57 de la Ley 30 de 1992 arroja que no hay lugar a declarar la nulidad del reglamento. El artículo 57 de esa Ley versa sobre la autonomía y la configuración básica de las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior. La Sala, para mayor claridad, transcribe la regla que se dice violada:

> *"ARTÍCULO 57. Las universidades estatales u oficiales deben organizarse como entes universitarios autónomos, con régimen especial y vinculados al Ministerio de*

Educación Nacional en lo que se refiere a las políticas y la planeación del sector educativo.

Los entes universitarios autónomos tendrán las siguientes características: Personería jurídica, autonomía académica, administrativa y financiera, patrimonio independiente y podrán elaborar y manejar su presupuesto de acuerdo con las funciones que le corresponden.

El carácter especial del régimen de las universidades estatales u oficiales, comprenderá la organización y elección de directivas, del personal docente y administrativo, el sistema de las universidades estatales u oficiales, el régimen financiero, el régimen de contratación y control fiscal y su propia seguridad social en salud, de acuerdo con la presente ley.[4]

PARÁGRAFO. Las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior que no tengan el carácter de universidad según lo previsto en la presente Ley, deberán organizarse como Establecimientos Públicos del orden Nacional, Departamental, Distrital o Municipal.

PARÁGRAFO[5]*. El sistema propio de seguridad social en salud de que trata este artículo, se regirá por las siguientes reglas básicas:*

a) *Organización, dirección y funcionamiento. Será organizado por la Universidad como una dependencia especializada de la misma, con la estructura de dirección y funcionamiento que igualmente se establezca para el efecto. Sin embargo, las universidades podrán abstenerse de organizarlo, para que sus servidores administrativos y docentes y sus pensionados o jubilados elijan libremente su afiliación a las entidades promotoras de salud previstas por la Ley 100 de 1993;*

b) *Administración y financiamiento. El sistema se administrará por la propia Universidad que lo organice y se financiará con las cotizaciones que se establezcan en los términos y dentro de los límites máximos previstos en el inciso 1o. del artículo 204 de la Ley 100 de 1993. El sistema podrá prestar directamente servicios de salud y/o contratarlos con otras instituciones prestadoras de servicios de salud;*

c) *Afiliados. Únicamente podrá tener como afiliados a los miembros del personal académico, a los empleados y trabajadores, y a los pensionados y jubilados de la respectiva Universidad. Se garantizará el principio de libre afiliación y la afiliación se considerará equivalente para los fines del tránsito del sistema general de la Ley 100 de 1993 al sistema propio de las universidades o viceversa, sin que sean permitidas afiliaciones simultáneas;*

---

[4] Inciso modificado por el artículo 1 de la ley 647 de 2001.
[5] Parágrafo adicionado por el artículo 2 de la Ley 647 de 2001.

72

d) Beneficiarios y plan de beneficios. Se tendrán en cuenta los contenidos esenciales previstos en el Capítulo III de la Ley 100 de 1993;

e) Aporte de solidaridad. Los sistemas efectuarán el aporte de solidaridad de que trata el artículo 204 de la Ley 100 de 1993."

Como se ve, la norma invocada como violada regula un universo amplio de situaciones relacionadas con la autonomía y la configuración del régimen jurídico especial de las universidades e instituciones oficiales de educación superior. A la parte actora le correspondía formular el cargo, específico y concreto, en el que se demuestre la violación de esa regla por parte del acto acusado. El establecimiento de un plazo para que las entidades sujetas al artículo 57 de la Ley 30 de 1992 se beneficien del derecho a pedir la devolución del impuesto, plazo que de entrada se mira como perentorio, en el sentido de urgir la gestión de estas entidades para sacarle provecho al beneficio tributario, no resulta de ninguna manera contrario al artículo 57 de esa Ley. El hecho de que el reglamento urja o conmine a que una determinada entidad pública gestione eficientemente sus derechos no acaba con la autonomía y menos con el respectivo régimen especial de la entidad pública.

El artículo 92 de la Ley 30 de 1992 tampoco resulta violado. Dicho artículo se limita a establecer el beneficio tributario que el Gobierno necesariamente tenía que reglamentar. Como ya se ha dicho, en la medida en que la ley venga general e imprecisa, le corresponde justamente al ejecutivo dictar el reglamento que mejore su aplicación a los casos concretos. Otra cosa fuera que este artículo hubiere establecido un plazo y que el Gobierno lo hubiese extendido o disminuido o que hubiere establecido un requisito que el reglamento hubiera quitado, en fin, que hubiera efectivamente violación por falta de aplicación, aplicación indebida o interpretación errónea en la dinámica ley-reglamento. Nada de eso se encuentra demostrado en el presente asunto. Todo lo contrario, según las normas tributarias y el propio artículo 92, fue éste el que le confirió al gobierno la plena potestad para reglamentar el ejercicio del derecho a la devolución del impuesto.

De contera, ni el numeral 6 del artículo 476 del E.T. ni el artículo 851 resultan violados. En efecto, el primer texto citado como violado dice:

93

ARTICULO 476. SERVICIOS EXCLUIDOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.[6] *Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios:*

(...)

6. Los servicios de educación prestados por establecimientos de educación preescolar, primaria, media e intermedia, superior y especial o no formal, reconocidos como tales por el Gobierno, y los servicios de educación prestados por personas naturales a dichos establecimientos. Están excluidos igualmente los siguientes servicios prestados por los establecimientos de educación a que se refiere el presente numeral: restaurante, cafetería y transporte, así como los que se presten en desarrollo de las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994."

El decreto reglamentario no quita ese derecho. Todo lo contrario, la norma reglamentaria ratifica la vigencia del derecho y regula su ejercicio en el sentido de ordenar el plazo para hacer la respectiva petición de devolución. El sentido del derecho y de la ley es ordenar la conducta de los sujetos jurídicos sometidos a su mandato. El propio artículo 476 E.T. alude a la Ley 30 de 1992, cuyo artículo 92 ordenó que el Gobierno reglamentara el ejercicio de ese derecho. Se insiste otra vez: la actora no demuestra que haya violación de la Ley en ninguna de las modalidades ya antes vistas.

Ahora bien, respecto del artículo 851 del E.T., la Sala no ve sino el cumplimiento cabal de esta regla por parte del Gobierno. La norma dice:

"Artículo 851. FACULTAD PARA FIJAR TRÁMITES DE DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. El Gobierno establecerá trámites especiales que agilicen la devolución de impuestos pagados y no causados o pagados en exceso. (...)"

El aparte del artículo 3° acusado reglamenta un elemento central del trámite de la devolución de impuestos que no es otra cosa que el plazo para pedir la devolución. No establece ninguna consecuencia al hecho de que el contribuyente no haga la devolución dentro de ese plazo, lo que no significa que el ordenamiento jurídico en otras normas no demandadas no establezca esa consecuencia. Pero la sola circunstancia de que el Gobierno haya hecho uso de la competencia dada por el artículo 851 del E.T. para ordenar el trámite de las devoluciones en cuanto estipuló un límite para hacer las peticiones no viola esa misma competencia. Si comparamos ambas reglas, ni por aplicación indebida, ni por interpretación errónea, ni por falta de aplicación, la Sala ve que el reglamento acusado contradiga ese artículo 851.

Ahora, si bien la Corte Constitucional en la sentencia C-925 de 2000 dijo que el legislador tiene competencia *"para regular la figura de la devolución de*

[6] Artículo modificado por el artículo 48 de la Ley 488 de 1998.

74

impuestos; para indicar a quiénes es posible cobijar con la misma, cuándo, en qué casos y bajo cuáles condiciones.", no puede inferirse de esta premisa argumentativa que la Corte quiso decir que el ejecutivo no pueda reglamentar el trámite de la devolución, pues no era eso lo que se estaba definiendo, en esa oportunidad, en esa sentencia. Lo que estaba definiendo la Corte Constitucional era si el artículo 92 de la Ley 30 de 1992 vulneraba el derecho de igualdad por haber otorgado el derecho a la devolución únicamente a favor de las Instituciones Estatales u Oficiales de Educación Superior.

Por lo tanto y como corolario de todo lo expuesto, la Sala precisa que el aparte demandado del artículo 3° del Decreto 2627 de 1993 no vulnera los artículos 150 y 189, numeral 11 de la Carta Política, 57 y 92 de la Ley 30 de 1992, 851; 476 numeral 6 del Estatuto Tributario Nacional.

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,

F A L L A:

No ha lugar a la nulidad del aparte acusado del artículo 3° del Decreto 2627 de 1993 pedida en la demanda.

Cópiese, notifiquese, comuníquese. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
PRESIDENTE

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ