



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., nueve (09) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2022-00039-00 (26662)
Demandante: Francisco Andrés Manotas Polo
Demandada: Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Temas: Mecanismo de devoluciones automático. Debido proceso.

SENTENCIA ANTICIPADA DE ÚNICA INSTANCIA

En los términos del artículo 182A del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, la Sala procede a dictar sentencia anticipada dentro del proceso de la referencia.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del CPACA, el demandante solicita que se declare la nulidad parcial del artículo 1.6.1.29.3 del DUR (Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria), sustituido por el artículo 1.º del Decreto 963 de 2020, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. El aparte acusado se transcribe y destaca así (índice 3¹):

Artículo 1.6.1.29.3. Término para el reconocimiento de la devolución y/o compensación automática. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, proferirá el respectivo acto administrativo que da derecho a la devolución y/o compensación automática de que trata el presente capítulo, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la fecha de radicación de la solicitud en debida forma.

Las solicitudes de devolución y/o compensación que no cumplan los requisitos establecidos para la aplicación del procedimiento de la devolución y/o compensación automática, serán resueltas dentro del término establecido en los artículos 855 y 860 del Estatuto Tributario según el caso, sin que sea aplicable el parágrafo 5 del artículo 855 del Estatuto Tributario y sin que se requiera de acto administrativo que así lo indique.

A los anteriores efectos, invocó como norma violada el artículo 29 de la Constitución, bajo el siguiente concepto de violación (índices 3 y 11):

Sostuvo que la expresión demandada transgrede el debido proceso y los derechos de defensa y contradicción, en la medida en que impide al administrado conocer y controvertir

¹ Todas las menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



los fundamentos en los que se basó la autoridad tributaria para adoptar la decisión de resolver a través del procedimiento ordinario de devolución, una solicitud que aspiraba tramitar mediante el mecanismo de devolución «*automático*», consagrado en el párrafo 5.º del artículo 855 del ET (Estatuto Tributario). Señaló que, si bien esa disposición buscó dar un trámite expedito a las peticiones de devolución de saldos a favor eso no justifica que se omita dar publicidad a la decisión para que sea controvertida por el interesado.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (índice 21), para lo cual sostuvo que la norma acusada desarrolla el principio de eficiencia dispuesto en el artículo 363 Constitucional, sin infringir las garantías constitucionales alegadas, puesto que se asegura de que el contribuyente obtenga una decisión definitiva sobre el reintegro solicitado, bien sea en forma «*automática*» o a través del procedimiento ordinario de devoluciones, en cuyo caso, cuenta con las oportunidades procesales para ejercer sus derechos de defensa y contradicción. Explicó que el mecanismo de devolución «*automático*» se surte a través de una herramienta tecnológica que califica las solicitudes de devolución de saldos a favor a efectos de que los contribuyentes y responsables que no representan un riesgo alto –según el sistema de análisis de riesgos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)– y cuyos costos, gastos e impuestos descontables estaban soportados, en más del 85%, en facturas electrónicas, accedan al reintegro en un término expedito. Puntualizó que esa comprobación «*automatizada*» conlleva al reconocimiento del saldo a favor en un menor tiempo o a que se tramite la petición siguiendo el procedimiento ordinario, en los casos que el sistema arroja como resultado el incumplimiento de los requisitos referidos. Así, en su criterio, no se requiere un acto administrativo, en la medida en que no se decide sobre la devolución pedida, sino que se continúa el trámite para resolver de fondo en el término ordinario, permitiéndole al interesado ejercer sus derechos de defensa y contradicción en el curso del procedimiento.

Trámite para sentencia anticipada

Con auto del 28 de abril de 2023 (índice 28), el magistrado sustanciador dispuso aplicar al *sub lite* el trámite para sentencia anticipada previsto en el artículo 182A del CPACA, para lo cual se fijó el objeto del litigio en torno a decidir si la disposición acusada transgrede el debido proceso al disponer que no se requiere de un acto administrativo que le indique al contribuyente que su solicitud de devolución incumple los requisitos para acceder al mecanismo de devolución automático. Finalmente, como quiera que no se debían practicar pruebas, se decretaron las documentales pertinentes y se corrió traslado a las partes y al ministerio público por el término común de 10 días para que presentaran sus alegatos y emitiera concepto, respectivamente.

Alegatos de conclusión

El actor reiteró los argumentos planteados en la demanda (índice 33). La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la demanda de nulidad contra la expresión «*y sin que se requiera de acto administrativo que así lo indique*» prevista en párrafo segundo del artículo



1.6.1.29.3 del DUR, sustituido por el artículo 1.º del Decreto 963 de 2020, por el cual se reglamenta el mecanismo de devolución automático de los saldos a favor originados en las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas.

2- La acusación alega que la expresión demandada viola las garantías constitucionales al debido proceso, a la defensa y a la contradicción, porque le impide al administrado conocer y controvertir los fundamentos en los que se basa la autoridad tributaria para inaplicar el mecanismo de devolución «*automático*», consagrado en el parágrafo 5.º del artículo 855 del ET, a cambio de lo cual procede a resolver la solicitud de devolución a través del procedimiento ordinario. Aunque reconoce que esa disposición le da un trámite más pronto a las peticiones de devolución de saldos a favor, considera que no justifica que se omita darle publicidad a la decisión administrativa que afecta los intereses de los administrados, para que estos puedan controvertirla.

A lo anterior se opone la demandada, argumentando que la disposición acusada no infringe las garantías constitucionales, ya que, en cualquier caso, el contribuyente tendría una decisión sobre el reintegro solicitado, bien sea con su reconocimiento automático o mediante el procedimiento ordinario de devoluciones, caso en el cual cuenta con las oportunidades procesales para ejercer los derechos de defensa y contradicción. Explica que el mecanismo de devolución automático se surte a través de una herramienta tecnológica que califica las solicitudes de devolución de saldos a favor para que los contribuyentes y responsables, que no representan un riesgo alto y cuyos costos, gastos e impuestos descontables están soportados en facturas electrónicas, accedan al reintegro de saldos a favor en un término más corto, sin que, en su criterio, se requiera de un acto administrativo que indique que una solicitud de devolución incumple los requisitos para su reconocimiento automático, porque esa no es la decisión definitiva respecto a la devolución solicitada.

A partir de los planteamientos de las partes, le corresponde a la Sala definir si la expresión acusada, contenida en el artículo 1.6.1.29.3 del DUR, transgrede las garantías constitucionales al debido proceso, a la defensa y a la contradicción al disponer que no se requiere de un acto administrativo que le indique al interesado que su solicitud de devolución incumple los requisitos para acceder al mecanismo de devolución «*automático*».

2.1- La Sala advierte que ya se pronunció sobre el mismo debate jurídico en la sentencia del 17 de febrero de 2022 (exp. 24878, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), oportunidad en la que se juzgó la legalidad de la misma expresión contenida en el artículo 1.6.1.29.3 del DUR, aquí demandada, pero en la versión que, en su día, se adicionó por el artículo 1.º del Decreto 1422 de 2019 (reglamentario del mecanismo de devolución «*automático*» inicialmente adoptado en la Ley 1943 de 2018), *i.e.* antes de que fuera sustituido por el artículo 1.º del Decreto 963 de 2020, que ocupa la atención de la Sala en este caso. Por ende, para decidir la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio desarrollado en ese precedente, debido a que el asunto guarda identidad jurídica con el *sub lite*.

2.2- El procedimiento para la devolución de saldos a favor está reglado en el título X del ET. Ordena el artículo 850 que el trámite de la devolución se inicie a petición de «*los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias*», dentro del término de dos años siguiente al vencimiento del plazo para declarar (artículo 854). La competencia para conocer de esas solicitudes se asigna por el artículo 853 al jefe de la unidad de devoluciones o de la unidad de recaudo encargada de dicha función, que deberá «*proferir los actos para ordenar, rechazar o negar las*



devoluciones y las compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias» y, a su vez, autorizar a los funcionarios para «estudiar, verificar las devoluciones y proyectar los fallos, y en general todas las actuaciones preparatorias y necesarias para proferir los actos».

Sobre los plazos para tramitar las devoluciones, el artículo 855 del ET establece que los saldos a favor originados en los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, sean compensados o devueltos dentro de los 50 días siguientes a la fecha de la solicitud presentada oportunamente y en debida forma, salvo en el caso de los productores de los bienes exentos del artículo 477 *ibidem*, de los responsables de los bienes y servicios de los artículos 468-1 y 468-3 *ejusdem* y de los responsables del artículo 481 del mismo Estatuto, que ostenten la calidad de operador económico autorizado conforme al Decreto 3568 de 2011, para quienes ese término se reduce a 30 días. Asimismo, el plazo general para la devolución de saldos a favor puede reducirse a 20 días «cuando el contribuyente o responsable presente con la solicitud una garantía a favor de la Nación, otorgada por entidades bancarias o de compañías de seguros, por valor equivalente al monto objeto de devolución» (artículo 860 del ET). En cualquier caso, la solicitud de devolución puede ser rechazada o inadmitida, si concurre alguna de las causales señaladas en el artículo 857 *ibidem*. En este evento, se ordena a la Administración proferir el acto inadmisorio en un término máximo de 15 días o en el plazo para devolver cuando se trate de una petición de devolución con garantía (artículo 858 del ET).

2.3- Con la finalidad declarada de «agilizar la devolución a aquellas empresas con evaluación de confiabilidad»², el artículo 98 de la Ley 1943 de 2018, replicado en el artículo 115 de la Ley 2010 de 2019, adoptó un «mecanismo de devolución automático». Al efecto, adicionó el parágrafo 5.º del artículo 855 del ET con la facultad dada a la autoridad tributaria para «devolver, de forma automática, los saldos a favor originados en el impuesto sobre la renta y sobre las ventas» a los contribuyentes y responsables: (i) que no representen un riesgo alto, de conformidad con el sistema de análisis de riesgo, y (ii) que más el 85% de sus costos, gastos o impuestos descontables provengan de proveedores que emitan facturas electrónicas³, porcentaje que, con la entrada en vigor de la Ley 2155 de 2021, se incrementó al 100% de los impuestos descontables para los productores de bienes exentos del artículo 477 del ET, con derecho a devolución bimestral en los términos establecidos en el artículo 481 *ibidem*.

De la reglamentación del mecanismo de devolución «automático» se ocupó inicialmente el Decreto 1422 de 2019, para lo cual adicionó el capítulo 29 al Título 1.º de la Parte 6.ª del Libro 1.º del DUR y, tras la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley 1943 de 2018, se sustituyó mediante el Decreto 963 de 2020. Según el artículo 1.6.1.29.3, esa modalidad de trámite del procedimiento de devolución consiste en «el reconocimiento en forma ágil» de saldos a favor determinados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y sobre las ventas a obligados tributarios que cumplan con los presupuestos establecidos en el parágrafo 5.º del artículo 855 del ET y acrediten el cumplimiento de los requisitos generales y especiales establecidos para la presentación de las solicitudes de devolución o compensación. Por consiguiente, el mecanismo automático no se regló como un procedimiento especial para el reintegro de saldos a favor, sino que se concreta en la obtención de la devolución o compensación del saldo a favor de una forma ágil. Al

² Ponencia para primer debate en comisiones tercera y cuarta conjuntas. Proyecto de Ley nros. 240 de 2018 (Cámara) y 197 de 2018 (Senado). Gaceta del Congreso nro. 1048, miércoles 28 de noviembre de 2018, pág. 47.

³ En el marco del estado de emergencia económica, social y ecológica decretado con el fin de conjurar la calamidad pública que afectó al país por causa de la pandemia del COVID-19, se expidió el Decreto 807 de 2020, que, entre otros, modificó de manera transitoria (i.e. hasta el 31 de diciembre de 2020) a 25% el monto los costos, gastos e impuestos descontables que debían estar soportados en facturas electrónicas para acceder a la devolución automática de los saldos a favor originados en el impuesto sobre la renta y sobre las ventas.

efecto, el artículo 1.6.1.29.3 establece que la autoridad tributaria debe proferir el respectivo acto administrativo que da derecho a la devolución o compensación, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha de radicación de la petición en debida forma. Pero si las solicitudes no cumplen los requisitos «*serán resueltas dentro del término establecido en los artículos 855 y 860 del Estatuto Tributario según el caso, sin que sea aplicable el párrafo 5.º del artículo 855 del Estatuto Tributario y sin que se requiera de acto administrativo que así lo indique*». La falta de un acto administrativo que le indique al contribuyente o responsable que, por el incumplimiento de los requisitos la petición de reintegro se decidirá en los plazos ordinarios, es la que se acusa de infringir las garantías constitucionales al debido proceso, a la defensa y a la contradicción.

2.4- Sobre la materia, la Sala concluyó en la sentencia del 17 de febrero de 2022 (exp. 24878, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), que aquí se reitera, que, como la decisión de inaplicar el mecanismo de devolución «*automático*» obedece al incumplimiento de los requerimientos establecidos en las disposiciones comentadas, sí que «*es necesario que el solicitante conozca la verificación hecha por la Administración*», al margen de la automatización del proceso de calificación de las solicitudes mediante herramientas tecnológicas. Esto porque, si bien no se adopta una decisión definitiva relacionada con el derecho a la devolución de los saldos a favor, «*se trata de una medida que conlleva un rechazo implícito de la devolución automática y que, por tanto, menoscabaría el derecho a la misma*», siendo pertinente que el interesado pueda persuadir a la autoridad tributaria de acceder a ella, demostrando que cumple los requisitos que se tuvieron como no cumplidos. Lo anterior supone que se profiera un acto administrativo con los motivos que conllevan la inaplicación de la medida de reintegro automático pues, de esa forma, se garantiza el principio de publicidad que rige las actuaciones administrativas, conforme al artículo 3.º del CPACA, así como el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción, garantías constitucionales que «*deben mantenerse incólumes en los procedimientos administrativos tributarios frente a los actos que los estructuran, incluyendo las expresiones definitivas o de trámite que involucran*». Con lo anterior, no se desconoce el principio de reserva que prevé el artículo 130 de la Ley 2010 de 2019 sobre «*la información y procedimientos que administra el sistema de gestión de riesgos*» de la DIAN, porque, si la calificación del riesgo del contribuyente o responsable se constituye en el motivo que sustenta la decisión de no acceder al reintegro «*automático*» de los saldos a favor, será suficiente con que así lo indique.

2.5- De conformidad con lo expuesto, la Sala concluye que el incumplimiento de requisitos para acceder al mecanismo de reintegro automático de saldos a favor que se originan en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas y, por ende, su trámite en los plazos ordinarios, debe darse a conocer al interesado por acto administrativo motivado. En esta medida, para garantizar la celeridad de esa forma de devolución y, en el marco de los principios de eficacia, eficiencia y economía procesal, que rigen el ejercicio de la función administrativa, esa comunicación podrá realizarse de manera electrónica, de acuerdo con el procedimiento reglado en el artículo 566-1 del ET, en concordancia con el inciso primero del artículo 565 *ibidem*. En consecuencia, es procedente anular la expresión «*y sin que se requiera de acto administrativo que así lo indique*» instituida en el párrafo segundo del artículo 1.6.1.29.3 del DUR, que fue sustituido por el artículo 1.º del Decreto 963 de 2020, conforme a lo expuesto en esta sentencia.

3- Por último, no se condena en costas, conforme con lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.



En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de la expresión «*sin que se requiera acto administrativo que así lo indique*» contenida en el párrafo segundo del artículo 1.6.1.29.3 del Decreto 1625 de 2016, sustituido por el artículo 1.º del Decreto 963 de 2020.

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN