



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., tres (03) de julio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2023-00007-00 (27410)
Demandante: Ana María Barbosa Rodríguez
Demandada: Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Tema: Artículos 1.6.1.17.3 [parcial] y 1.6.1.21.20 [inciso primero parcial y párrafo] del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Procedimiento de verificación de solicitudes de devolución y/o compensación. Exhibición de libros y documentos.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad simple promovida contra los artículos 1.6.1.17.3 [parcial] y 1.6.1.21.20 [inciso primero parcial y párrafo] del Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria 1625 de 2016¹, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ANTECEDENTES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), Ana María Barbosa Rodríguez pretende la nulidad de los artículos 1.6.1.17.3 [parcial] y 1.6.1.21.20 [inciso primero parcial y párrafo] del Decreto 1625 de 2016, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público² y solicitó: cuyo texto es el siguiente:

Con fundamento en los argumentos anteriormente señalados, respetuosamente solicito a su Honorable despacho declarar la nulidad de los apartes resaltados del inciso primero y el párrafo del artículo 1.6.1.21.20 y el artículo 1.6.1.17.3. del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público conforme a las razones de Hecho y de derecho que se exponen a continuación.

Subsidiariamente, solicitamos a su despacho que declare nulos los apartes del párrafo del artículo 1.6.1.21.20 en lo que refiere a la información distinta de los libros de contabilidad.

Invocó como vulnerados los artículos 13 de la Constitución, 261 de la Ley 223 de 1995 y 856 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación³:

¹ Que compiló y racionalizó las normas de carácter reglamentario que rigen en materia tributaria.

² SAMAI. Índice 2. ED_DEMANDAY_ANAMARIABARBOSA(.pdf) NroActua 2. pp.5. Se transcriben y resalta en el acápite consideraciones de la Sala.

³ *Ibidem*. pp.8 a 24.



El aparte «costos y deducciones y demás factores» del inciso primero del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 está viciado de nulidad porque el ejecutivo extralimitó su potestad reglamentaria y actuó con desviación de poder cuando adicionó conceptos de verificación de las solicitudes de devolución y/o compensación, que el artículo 856 del ET como norma reglamentada no previó. A juicio de la demandante, tal constatación se limita a la existencia de retenciones, pagos en exceso e impuestos descontables sin extenderse a los costos, deducciones y demás factores relacionados con el surgimiento del saldo a favor, los cuales le compete determinar a la administración en ejercicio de otro procedimiento dirigido al examen de fondo de la obligación tributaria.

La jurisprudencia constitucional⁴ precisa que la verificación establecida en el artículo 856 del ET tiene naturaleza previa y limitada encaminada a validar la práctica efectiva de las retenciones o la existencia del impuesto descontable o del pago en exceso que originó el saldo a favor. De ahí que, a juicio de la actora, la autorización contenida en la norma demandada para que la administración revise aspectos de fondo de la declaración desborda la atribución legal conferida al ejecutivo, la cual es limitada porque no puede contradecir, modificar o extender lo previsto por la ley reglamentada, y por eso, la norma acusada se desvía de su fin legítimo al ampliar los elementos en los que recae la facultad de verificación de una solicitud de devolución y/o compensación.

Adujo nulos los apartes señalados del artículo 1.6.1.17.3 y del párrafo del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 por falta de aplicación del artículo 261 de la Ley 223 de 1995, en razón a que las normas acusadas fijaron plazos de cinco y ocho días hábiles para la exhibición de libros de contabilidad en los trámites en general atendiendo al mecanismo de solicitud -según sea de forma directa o por correo- y de un día hábil en particular para exhibir los libros de contabilidad y demás documentos pedidos con fines de verificación para decidir las solicitudes de devolución y/o compensación, pese a que según la citada ley el término mínimo para responder a la administración requerimientos de información es de quince días calendario.

A lo anterior se suma, frente al término de un día hábil para la exhibición en comento, la vulneración de las formas propias del ordenamiento jurídico, del debido proceso y de los principios de razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y justicia e imponer⁵ la consecuencia jurídica adversa derivada de la fijación de un término inferior para responder los requerimientos de la administración.

En forma subsidiaria pidió, que, de considerarse que la presentación de la información contable en el término de un día es compatible con la Ley 223 de 1995 porque se trata de la exhibición de documentos contables, se precise que este criterio no es extensible a «la demás información solicitada», toda vez que este tipo de información es regulada de manera general por la señalada ley y se cumple con una respuesta formal a la administración, para la que se concede un término de 15 días calendario, siendo diferente de aquella a la que se refiere la norma acusada, que corresponde ser entregada físicamente en las oficinas del ente económico.

⁴ Sentencias C-075 de 2004 y C-877 de 2011.

⁵ Alude a que la no presentación de los libros de contabilidad configura un indicio en contra del contribuyente.



Contestación de la demanda

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁶ indicó que los reproches de la demandante carecen de sustento legal en la medida que el artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 se expidió en ejercicio de la potestad reglamentaria, es armónico con el ordenamiento jurídico y desarrolla válidamente las normas superiores, su finalidad es reglamentar todas las normas atinentes al procedimiento de devolución y/o compensación, no solo lo dispuesto en el artículo 856 del ET. Al efecto destacó que el artículo 857-1 ib. dispone que la autoridad tributaria debe revisar la declaración que da lugar al saldo a favor y en caso de hallar alguna inexactitud procede la suspensión del trámite de devolución para que la división de fiscalización solicite las pruebas pertinentes.

Y que, acorde con el artículo 26 del ET, un saldo a favor solo puede configurarse luego de realizar una serie de operaciones aritméticas teniendo en cuenta factores como los costos y deducciones a los que alude la norma demandada. Por ello, el artículo 857-1 ib. establece una investigación en el curso del trámite de devolución cuando se encuentra un indicio de inexactitud en la declaración contentiva del saldo a favor.

En la medida que el artículo 1.6.1.17.3 y el párrafo del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 son posteriores, específicos, concordantes con el ordenamiento jurídico y exclusivos para la *exhibición de libros de contabilidad*, no se configura la alegada falta de aplicación del artículo 261 de la Ley 223 de 1995 que atañe al término general para atender *requerimientos ordinarios o solicitudes de información* de la autoridad tributaria. Aparte que, el plazo de un día hábil para exhibir los libros de contabilidad se acompasa con que, para presentar la solicitud de devolución del saldo a favor, el administrado debe tener en su poder los documentos contables que soportan la configuración de ese saldo, por lo que solamente debe exhibirlos en el momento que le sea pedido.

Trámite de sentencia anticipada

En razón a que el presente litigio versa sobre un asunto de puro derecho que no requiere práctica de pruebas, por auto del 29 de septiembre de 2023⁷ se dispuso la aplicación de la figura de sentencia anticipada prevista en el artículo 182A del CPACA.

Alegatos de conclusión

La demandante⁸ señaló no discutir la facultad reglamentaria del ejecutivo y no compartir que el inciso primero del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 reglamenta el artículo 857-1 del ET, porque el artículo 856 ib. establece la verificación de las devoluciones dentro del término para devolver y el señalado artículo 857-1 refiere a la investigación previa a la devolución y aun cuando se diera la razón al ministerio, es lo cierto que atendiendo a la literalidad del citado artículo 856 ib. no se otorgó a la administración la potestad de verificar la procedencia del saldo a favor solicitado en devolución o compensación, tan solo la existencia retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso.

⁶ SAMAI. Índice 12. Propuso la excepción previa de no comprender la demanda a todos los litisconsortes necesarios porque, en su criterio, la DIAN es titular de una relación sustancial derivada de la norma acusada, declarada no probada por auto del 25 de agosto de 2023, en tanto la comparecencia que resulta necesaria es la de la autoridad que profirió el acto demandado, pudiendo los demás interesados coadyuvar o impugnar en la forma prevista en el artículo 223 del CPACA. SAMAI, Índice 19.

⁷ SAMAI, Índice 25.

⁸ SAMAI. Índice 41.



Aun cuando el artículo 1.6.1.17.3 y el párrafo del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 son posteriores y específicos para la exhibición de documentos contables, en este caso, el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 debe prevalecer por ser la norma de mayor jerarquía, sin encontrar justificación establecer plazos menores. La pretensión subsidiaria refiere a que el requerimiento de información respecto de términos inferiores a 15 días hábiles sería solo para los libros de contabilidad, en la modalidad presencial. Y dijo reiterar lo expuesto en la demanda.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público⁹ reiteró lo expuesto en la contestación e insistió en que las normas demandadas corresponden al ejercicio válido de la facultad reglamentaria, cuentan con un sólido respaldo legal, no contravienen ninguna norma de carácter superior y las pretensiones de la actora se fundan en una interpretación equivocada de las normas censuradas.

El Ministerio Público¹⁰ solicitó acoger los argumentos y pretensiones de la demanda, para lo cual reafirmó lo expresado por la demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad promovida en contra de los artículos 1.6.1.17.3 [parcial] y 1.6.1.21.20 [inciso primero parcial y párrafo] del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.

En concreto, corresponde establecer: (i) si el aparte «*costos, deducciones y demás factores*» del inciso primero del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 configura un exceso de potestad reglamentaria y desviación de poder, en razón a que, en criterio de la demandante, son elementos adicionales a los que el artículo 856 del ET previó que recayera la facultad de verificación de las solicitudes de devolución y/o compensación; y (ii) si los apartes resaltados del artículo 1.6.1.17.3 y el párrafo del artículo 1.6.1.21.20 del mismo decreto son nulos por falta de aplicación del artículo 261 de la Ley 223 de 1995, por cuanto a juicio de la actora, no podían establecer plazos de exhibición de libros y documentos -de uno, cinco u ocho días hábiles según el tipo y medio de la solicitud- inferiores al mínimo previsto en la citada ley -quince días calendario-. De decidirse desfavorablemente ese último cargo, en forma subsidiaria se determinará si, como lo propone la demandante, el término de un día para la entrega de información sería solo para los libros de contabilidad, en la modalidad presencial.

Análisis del caso concreto

2- La demandante reclama la nulidad del aparte «*costos y deducciones y demás factores*» del inciso primero del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016, por extralimitación de la facultad reglamentaria y desviación de poder, en la medida que del ejecutivo adicionó elementos diferentes a los que el artículo 856 del ET reglamentado definió que recayera la verificación de las solicitudes de devolución y/o compensación, concretamente, sobre la existencia de retenciones, pagos en exceso e impuestos descontables, sin extenderse a los costos, deducciones y demás factores relacionados con el surgimiento del saldo a favor, cuya determinación compete a la administración mediante otro procedimiento, establecido para al examen de fondo de la obligación tributaria.

⁹ SAMAI. Índice 39.
¹⁰ SAMAI. Índice 40.



El Ministerio de Hacienda defiende la legalidad del inciso censurado aduciendo que se expidió en desarrollo de la potestad reglamentaria, acorde con el ordenamiento jurídico y su finalidad, cual es desarrollar todas las normas atinentes al procedimiento de devolución y/o compensación, y no solamente lo dispuesto en el artículo 856 del ET, a cuyo efecto destacó que lo reglado es armónico con el artículo 857-1 ib. en cuanto dispone que la autoridad tributaria debe revisar la declaración que da lugar al saldo a favor y en caso de hallar alguna inexactitud procede la suspensión del trámite de devolución para que la división de fiscalización solicite las pruebas pertinentes, también con lo previsto en el artículo 26 ib., en tanto un saldo a favor surge luego de realizar operaciones aritméticas en las que inciden factores como los costos y deducciones aludidos en la norma demandada.

3- Para dar solución al debate propuesto se parte de señalar que el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016 compiló y racionalizó las normas de carácter reglamentario que rigen el ordenamiento tributario, puntualmente en el artículo 1.6.1.21.20 se incorporó el artículo 9 del Decreto 2277 de 2012, reglamentario del procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones, cuya redacción está intacta en el compendio normativo del año 2016.

Así, para lo que interesa al caso, el inciso primero del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016, preceptúa:

Artículo 1.6.1.21.20. Verificación dentro del proceso de devolución y/o compensación. Para la verificación y control de las devoluciones y/o compensaciones, la Dirección Seccional de Impuestos o de Impuestos y Aduanas competente podrá solicitar la exhibición de los libros de contabilidad físicos o electrónicos no impresos, registros contables y los respectivos soportes y demás información necesaria para constatar la existencia de las retenciones, impuestos descontables, pagos en exceso, costos y deducciones y demás factores que dan lugar al saldo solicitado en devolución y/o compensación. Esta verificación podrá realizarse sobre la contabilidad del solicitante y sobre la de quienes figuren como sus proveedores, agentes de retención o terceros relacionados.

En el texto que antecede no hay una referencia expresa y exclusiva a un determinado artículo del estatuto tributario, ni se restringen las facultades de verificación y control de la administración a las solicitudes devolución y/o compensación propiamente dichas, como lo sostiene la demandante, sino que se confieren esas potestades para el estudio integral del mérito de devolver o compensar.

Tampoco obra en el plenario explicación de la actora acerca de su consideración sobre que el artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 tiene por cometido reglamentar de manera privativa el artículo 856 del ET, y si bien alegó de conclusión que esta última norma establece la verificación de las devoluciones dentro del término para devolver, a diferencia del artículo 857-1 ib. que alude a la investigación previa a la devolución o compensación por la suspensión del procedimiento de devolución, para la Sala, tal razonamiento es insuficiente a efectos de fundamentar la interpretación restringida planteada en la demanda.

Ahora bien, en contraste a lo señalado por la actora en cuanto a que el artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 sería reglamentario del artículo 856 del ET, la entidad demandada expresa que la finalidad de la aludida norma reglamentaria es desarrollar todas las normas atinentes al procedimiento de devolución y/o compensación, no solo lo dispuesto en el citado artículo 856 del ET.

Para solventar dicha divergencia, se precisa que el procedimiento para solicitar y decidir sobre devoluciones o compensaciones de saldos a favor se encuentra establecido en el



Estatuto Tributario -Libro Quinto, Título X, artículos 850 a 865 del ET-, del cual, para el presente caso, son pertinentes los artículos 856 y 857-1, invocados por las partes.

Artículo 856. Verificación de las devoluciones. La Administración seleccionará de las **solicitudes de devolución** que presenten los contribuyentes o responsables, aquellas **que deban ser objeto de verificación, la cual se llevará a cabo dentro del término previsto para devolver**. En la etapa de verificación de las solicitudes seleccionadas, la Administración hará una constatación de la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor.

Para este fin bastará con que la Administración compruebe que existen uno o varios de los agentes retenedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el agente o agentes comprobados, efectivamente practicaron la retención denunciada por el solicitante, o que el pago o pagos en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente efectivamente fueron recibidos por la Administración de Impuestos.

En el impuesto sobre las ventas, la constatación se efectuará sobre la existencia del saldo a favor y el cumplimiento de los requisitos legales para la aceptación de los impuestos descontables, para lo cual bastará con que la Administración compruebe que existen uno o varios de los proveedores señalados en la solicitud de devolución que se somete a verificación, y que el proveedor o proveedores comprobados, efectivamente liquidaron el impuesto denunciado por el solicitante. (Se destaca)

Artículo 857-1. Investigación previa a la devolución o compensación [Modificado por el artículo 142 de la Ley 223 de 1995]. El término para devolver o compensar se podrá suspender hasta por un máximo de noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación, cuando se produzca alguno de los siguientes hechos:

1. Cuando **se verifique** que alguna de las retenciones o pagos en exceso denunciados por el solicitante son inexistentes, ya sea porque la retención no fue practicada, o porque el agente retenedor no existe, o porque el pago en exceso que manifiesta haber realizado el contribuyente, distinto de retenciones, no fue recibido por la administración.
2. Cuando **se verifique** que alguno de los impuestos descontables denunciados por el solicitante no cumple los requisitos legales para su aceptación, o cuando sean inexistentes, ya sea porque el impuesto no fue liquidado, o porque el proveedor o la operación no existe por ser ficticios.
3. **Cuando a juicio del administrador exista un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor**, en cuyo caso se dejará constancia escrita de las razones en que se fundamenta el indicio, o cuando no fuere posible confirmar la identidad, residencia o domicilio del contribuyente. (Se destaca)

Terminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, sólo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva.

Parágrafo. Tratándose de solicitudes de devolución con presentación de garantía a favor de la Nación, no procederá a la suspensión prevista en este artículo.

Las normas transcritas describen dos etapas del procedimiento de devolución encaminadas a estudiar, verificar y, en general, adelantar todas las actuaciones preparatorias y necesarias a efectos de resolver la petición de devolución y/o compensación, la primera corresponde a la verificación de las respectivas solicitudes y la segunda atañe a la investigación previa a la devolución.

La verificación del artículo 856 del ET se contrae a la constatación de la existencia de las retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso que dan lugar al saldo a favor, y la investigación previa a la devolución del artículo 857-1 ib., es la que se adelanta por la división de fiscalización cuando se ha verificado que alguna retención, impuesto



descontable o pago en exceso es inexistente, que algún impuesto descontable incumple los requisitos legales, o que existe un indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor.

Del texto de las normas en comento surge que no son excluyentes y particularmente la etapa de verificación es antecedente o preparatoria a una eventual investigación previa a la resolución de la solicitud de devolución. Esto porque, como el mismo artículo 857-1 del ET lo establece, las causales que habilitan la apertura de la aludida investigación previa son el resultado de la verificación de la existencia de retenciones, pagos en exceso o impuestos descontables y del cumplimiento de los requisitos legales. Adicionalmente debe considerarse que, si no es mediante la constatación o verificación dispuesta en el artículo 856 del ET, el funcionario a cargo no podría llegar a establecer el indicio de inexactitud de la declaración contentiva del saldo a favor a que alude la causal tercera para la investigación descrita en el señalado artículo 857-1 ib.

Por lo tanto, la verificación dispuesta por el legislador para establecer el mérito de devolver y/o compensar un saldo a favor está direccionada a que, en todos los casos, la administración constate la existencia de retenciones, impuestos descontables o pagos en exceso, sin dejar de lado la comprobación de los demás componentes de la declaración tributaria que contribuyeron a la obtención del saldo a favor solicitado, aspecto en el que se coincide con la entidad demandada en punto a que un saldo a favor es el resultado de la serie de operaciones aritméticas enunciadas en el artículo 26 del ET, en las que tiene injerencia factores como los costos y deducciones a los que alude la norma acusada.

Así las cosas, el aparte demandado no se advierte nulo bajo la acusación de la actora, siendo que no está circunscrito a verificar la procedibilidad de las solicitudes de devolución y/o compensación -art. 856 ET-, sino que tiene por cometido contribuir al estudio integral del mérito de devolver y/o compensar en el marco del procedimiento al efecto previsto en el Estatuto Tributario -arts. 850 a 865 ib.-. Por lo demás, frente a la invocación de unas sentencias de la Corte Constitucional se observa que la apreciación subjetiva que en torno a las mismas presenta la actora no encuentra sustento en tal jurisprudencia que se ocupó del análisis de constitucionalidad de una norma sancionadora y de la devolución con garantía¹¹, aspectos distintos al tema específicamente analizado.

En las condiciones anotadas, la Sala encuentra infundada la acusación de nulidad del aparte impugnado del inciso primero del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016.

4- En cuanto al segundo problema jurídico, la actora reclama la nulidad parcial del artículo 1.6.1.17.3 y del parágrafo del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 por falta de aplicación del artículo 261 de la Ley 223 de 1995, en razón a que las normas acusadas fijaron plazos de cinco y ocho días hábiles para la exhibición de libros de contabilidad en los trámites en general atendiendo al mecanismo de solicitud -según sea de forma directa o por correo- y de un día hábil en particular para exhibir los libros de contabilidad y demás documentos pedidos con fines de verificación para decidir las solicitudes de devolución y/o compensación, pese a que según la citada ley el término mínimo para responder a la administración requerimientos de información es de quince días calendario.

Aunado a que, frente al término de un día hábil para la exhibición en comento, por lo demás, surgiría el desconocimiento de las formas propias del ordenamiento jurídico, del debido proceso y de los principios de razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y justicia

¹¹ Sentencias C-075/04 relativa al 670 ET y C-877/11 sobre el 860 ET.



e imponer¹² la consecuencia jurídica adversa derivada de la fijación de un término inferior para responder los requerimientos de la administración.

La entidad demandada explicó que las normas acusadas son posteriores, específicas y exclusivas para la *exhibición de libros de contabilidad*, mientras que el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 atañe al término general para atender *requerimientos ordinarios o solicitudes de información* de la autoridad tributaria. Aparte que, el plazo de un día hábil para exhibir los libros de contabilidad se acompasa con que, para presentar la solicitud de devolución del saldo a favor, el administrado debe tener en su poder los documentos contables que soportan la configuración de ese saldo, por lo que solamente debe exhibirlos en el momento que le sea pedido.

Lo establecido por el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 es que «*Cuando se hagan requerimientos ordinarios o solicitudes de información por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o de las administraciones, el plazo mínimo para responder será de quince días calendario.*». (se resalta)

El artículo 1.6.1.17.3 [pertenece al Capítulo 17 «Régimen probatorio»] del Decreto 1625 de 2016 prevé:

Artículo 1.6.1.17.3. Exhibición de libros de contabilidad. Cuando la Administración Tributaria ordene la exhibición de los libros de contabilidad a quienes estén obligados a llevarlos, estos podrán disponer hasta de cinco (5) días hábiles para exhibirlos, contados a partir de la fecha en la cual se solicite por escrito la presentación de los mismos.

Cuando la solicitud se realice por correo, el plazo de que trata este artículo será de ocho (8) días hábiles, contados a partir de la fecha de introducción al correo de la respectiva solicitud.

Cuando se trate de la práctica de pruebas, originada en el trámite de las solicitudes de devolución del impuesto sobre las ventas de que tratan el artículos 31¹³ del Decreto 3541 de 1983 (hoy artículo 855 del Estatuto Tributario), el contribuyente deberá exhibir los libros a más tardar el día hábil siguiente al de la fecha en que se solicite por escrito su exhibición.

El párrafo del artículo 1.6.1.21.20 [ubicado en el Capítulo 21 «Procedimiento de devoluciones y/o compensaciones»] del señalado decreto unificado, preceptúa que: «*La exhibición de los libros de contabilidad y demás documentos solicitados en desarrollo de esta verificación, deberá hacerse a más tardar el día hábil siguiente a la fecha en que el funcionario competente lo solicite y en las oficinas o establecimientos del domicilio principal del ente económico.*

La no presentación de los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos de contabilidad en la oportunidad aquí señalada dará lugar a la aplicación de lo establecido en el artículo 781 del Estatuto Tributario.»

Ahora bien, el artículo 684 del ET establece los medios a través de los cuales la administración puede ejercer sus facultades de investigación y fiscalización, de estos se destacan: (i) citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios; (iii) exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados; (iv) ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad; y (iv) en general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos.

Así, la autoridad tributaria cuenta con instrumentos de investigación plenamente diferenciados, entre ellos, ordenar la *exhibición de libros, comprobantes y documentos de contabilidad*, también, hacer *requerimientos ordinarios y solicitudes de información* al

¹² Alude a que la no presentación de los libros de contabilidad configura un indicio en contra del contribuyente.

¹³ Se aclara que el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, compilado en el artículo 1.6.1.17.3 del Decreto 1625 de 2016, refería a los artículos 31 y 32 del Decreto Legislativo 3541 de 1983.



contribuyente o a terceros, de los cuales no es dable concluir que uno se superponga a otro, por lo que no se halla razón a la actora en su afirmación acerca de que la exhibición de documentos contables está sujeta a las reglas dispuestas para las solicitudes de información y requerimientos ordinarios.

En cuanto al instrumento de investigación de exhibición de documentos contables es pertinente destacar el último inciso del artículo 15 de la Constitución¹⁴, el cual consagra que «Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley». Conforme con tal mandato constitucional, tampoco es de recibo lo sostenido por la actora en su alegato de conclusión en punto a que el término general previsto en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 para responder solicitudes de información o requerimientos ordinarios está en un grado superior al medio de investigación de exhibición de libros y documentos contables, cuando se aprecia que es tal su relevancia que integra el ordenamiento constitucional. Así, lo aducido por la actora, por lo demás, corresponde a una apreciación particular que no es admisible acorde con lo expuesto en precedencia.

Lo expuesto lleva a la Sala a concluir infundada la acusación de nulidad del artículo 1.6.1.17.3 y el parágrafo del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016, toda vez que las normas enjuiciadas lo que reglamentan es el instrumento de investigación de exhibición de la contabilidad, y más específicamente el citado parágrafo se ocupa de aquella en particular ocurrida dentro del proceso de devolución, por lo que no se encuentran sometidos al artículo 261 de la Ley 223 de 1995 que fija el término de respuesta de requerimientos ordinarios y solicitudes de información.

Consideración que igualmente impacta y descarta lo afirmado por la demandante en torno a que la alegada falta de aplicación normativa conllevaba la consecuencia adversa fijada en el aparte final del parágrafo del artículo 1.6.1.21.20, relativa a que la no presentación de los libros de contabilidad configura un indicio en contra del contribuyente, pues además tal consecuencia deviene de la propia ley¹⁵. Y en punto a la aducida vulneración de las formas propias del ordenamiento jurídico, del debido proceso, de los principios de razonabilidad, proporcionalidad, justicia e igualdad de los solicitantes de una devolución y/o compensación, pues, se reitera, la autoridad tributaria cuenta con instrumentos de investigación plenamente diferenciados, como ocurre con la exhibición de libros y documentos contables en el procedimiento de devolución, cuyos días de práctica se aplica por igual a los sujetos inmersos en dicho trámite, plazos que, por lo demás, se establecieron en consideración al término para devolver y/o compensar fijado en la ley.

Sobre la pretensión subsidiaria en torno a señalar que la expresión «y los demás documentos» se sujeta al término general para requerimientos ordinarios y solicitudes de información contenido en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, no se accede al pedido de la actora, toda vez que la comprensión integral del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 lleva a que el aparte en comento está ligado a la exhibición de los libros de contabilidad a propósito de la verificación que tiene lugar dentro del proceso de devolución, sin que obre justificación para dar una interpretación diferente a esta expresión ni para aislarla del dispositivo normativo especial al que pertenece, y tampoco cabe precisar que la exhibición contable se efectúa en las oficinas del contribuyente, en tanto así lo señala la misma norma.

¹⁴ En concordancia con lo previsto en el Código de Comercio, Libro Primero, Título IV, Capítulo II, artículos 63 a 67, relativos a la exhibición y examen de los libros y papeles del comerciante (incluidos los libros y documentos contables), procedimiento, renuencia y consecuencias.

¹⁵ Artículo 781 ET. «El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra»



Finalmente, frente al pronunciamiento de la actora sobre las pruebas allegadas con la contestación, relativo a que no era indispensable la remisión de los decretos que antecedieron al artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016, se tiene que se trata de normas de orden nacional de fácil consulta y de acceso general, que en efecto, fueron consultadas en el curso del estudio que orientó el presente análisis, asimismo, las normas acusadas y las que se aluden infringidas fueron directamente confrontadas en el examen de legalidad sin que se requiriera la aportación de documentación adicional.

En suma, establecido que no se configuraron las causales de nulidad aducidas por la actora, se negarán las pretensiones de la demanda.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia se establece que el aparte acusado del inciso primero del artículo 1.6.1.21.20 del Decreto 1625 de 2016 no adolece de exceso de potestad reglamentaria ni desviación de poder, en la medida que no está circunscrito a verificar la procedibilidad de las solicitudes de devolución y/o compensación, sino que tiene por cometido contribuir al estudio integral del mérito de devolver y/o compensar. Tampoco adolece de nulidad el artículo 1.6.1.17.3 y el parágrafo del artículo 1.6.1.21.20 del mismo decreto comoquiera que no se sujetan al artículo 261 de la Ley 223 de 1995 que fija el término de respuesta de requerimientos ordinarios y solicitudes de información, al paso que lo que reglamentan esas normas acusadas es el instrumento de investigación de exhibición de la contabilidad, y más específicamente el parágrafo acusado se ocupa de aquella en particular ocurrida dentro del proceso de devolución.

Costas

6- No se condena en costas de acuerdo con lo establecido 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. **Negar** las pretensiones de la demanda.
2. Sin condena en costas.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>