



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., quince (15) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 68001-23-33-000-2018-00785-01 (26315)
Demandante: JORGE ALBERTO VERA VILLAMIZAR
Demandado: DEPARTAMENTO DE SANTANDER
Tema: Devolución de pagos en exceso y de lo no debido. Término. Sujeción a normas nacionales.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 4 de septiembre de 2020¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE parcialmente nula la Ordenanza 77 de 2014 o Estatuto Tributario del Departamento de Santander, en sus artículos 160 numeral 3 y 559, solamente en cuanto se refiere a plazos para solicitar la devolución de lo pagado en exceso o no debido por concepto de tributos, por las razones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas de primera instancia, conforme a lo expuesto en esta providencia.”

DEMANDA

JORGE ALBERTO VERA VILLAMIZAR, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 137 del CPACA, demandó la nulidad parcial de los artículos 160 [3] y 559 de la Ordenanza 077 de 2014², porque fijaron un término de devolución -de seis meses- arbitrario y caprichoso para pagos en exceso y de lo no debido, distinto del que para los mismos efectos estableció el ordenamiento nacional, y transgresor de los principios de igualdad y autonomía de las entidades territoriales.

¹ Fls. 73 a 77, c. p. 1

² Índice 2, Fl. 14



Invocó como normas violadas los artículos 287, 300 y 363 de la Constitución Política; 59 de la Ley 788 de 2002; 2536 del Código Civil; 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997; 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012. Sobre el concepto de violación, expuso, en síntesis:

La ordenanza acusada debe aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional y el hecho de que éste no contenga norma expresa sobre el cobro de lo no debido no le permitía fijar términos de solicitud de devolución a su propio capricho, pues, en tal caso, se aplica el término previsto en los artículos 2535 y 2536 del código civil para la prescripción de la acción ejecutiva. En ese sentido se ha pronunciado la línea jurisprudencial actual sobre facultad de las entidades territoriales para presentación y resolución de solicitudes de devolución de pagos de lo no debido, en exceso y saldos a favor.

Dicho término de prescripción es de cinco años y fue incorporado en el Decreto 2277 de 2012, de modo que los apartes acusados contravinieron el ordenamiento jurídico nacional, modificando el marco legal preexistente con el cual deben armonizar, y desbordaron las facultades constitucionalmente asignadas para el cumplimiento de sus funciones.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento de Santander se opuso a las pretensiones de la demanda³, invocando, a título de excepciones, las que denominó: ineptitud de la demanda por falta de requisitos formales o indebida acumulación⁴, presunción de legalidad de los actos administrativos, principio de autonomía de las entidades territoriales e inexistencia de los motivos de nulidad, respecto de las cuales señaló:

Los actos administrativos son de obligatorio cumplimiento hasta que las autoridades jurisdiccionales competentes digan lo contrario, pues se encuentran amparados por la presunción de que la Administración cumple íntegramente con la legalidad preestablecida en la expedición del acto, conllevando, a su vez, la ejecutoriedad del mismo. En ese sentido, invocó jurisprudencia sobre inexistencia, ineficacia y nulidad de pleno derecho de los actos administrativos en el derecho colombiano.

El demandante no interpretó adecuadamente las normas acusadas pues, a la luz del principio de autonomía territorial, los departamentos cuentan con la libertad de crear sus propios tributos y de adaptarlos en sus respectivos territorios, mediante la regulación de aspectos propios de los impuestos cedidos o administrados.

A la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, las entidades territoriales pueden suprimir o establecer tributos y participar en las rentas nacionales dentro de los límites de la Constitución y la ley; gozan de autonomía para gestionar sus intereses dentro de los mismos límites; las asambleas departamentales y los concejos

³ Fls. 34-43, c. p. 1

⁴ Se declaró no probada por Auto del 17 de julio de 2020 (fls. 66-67, c.p. 1)



municipales pueden votar los tributos, contribuciones y gastos locales de conformidad con la Constitución y la ley; las protecciones constitucionales a los recursos de las entidades territoriales no implican que una vez establecido un tributo territorial el congreso pierda la posibilidad de modificarlo o suprimirlo, y dichas entidades no pueden ejercer autonomía tributaria ilimitada o absoluta para la determinación de tributos en sus respectivos territorios.

Legalmente, la autonomía faculta a las entidades territoriales para regular aspectos de los impuestos cedidos o administrados y, ejerciéndola dentro del marco legal, los departamentos pueden regular los tributos cedidos, específicamente en lo relacionado con sus elementos esenciales, que deben mantenerse en la forma dispuesta por la ley que los crea.

El demandante citó una serie de normas que interpretó subjetivamente, sin encauzar o enlazar las causales de nulidad, ni cumplir con la confrontación de los actos acusados frente a preceptos de mayor jerarquía. Así, el concepto de violación carece de objetividad, por sustentarse en una hipótesis que, aunque susceptible de comprobación, no es admisible para definir la legalidad parcial de la Ordenanza 077 de 2014, puesto que no contradice los presupuestos legales que la gobiernan ni los mandatos constitucionales que anteceden a su existencia.

Por lo demás, el demandado formuló la excepción genérica ante hechos probados que condujeran a reconocerla oficiosamente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander anuló parcialmente las normas demandadas⁵, por estimar que los apartes normativos acusados fueron proferidos con infracción de las normas en que debían fundarse, dado que los plazos que establecieron para solicitar la devolución de lo pagado en exceso o lo no debido eran considerablemente inferiores al que para los mismos efectos estableció el Decreto Nacional 2227 de 2012, reglamentario del trámite de devoluciones y compensaciones del ET.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia⁶. Al efecto, reiteró los argumentos expuestos en la contestación en relación con el principio de autonomía de las entidades territoriales, destacando que en virtud de la misma los departamentos y municipios pueden decretar libremente sus propios tributos y disponer los términos del trámite de la solicitud de devolución de pagos en exceso o de no lo debido, en los impuestos de registro y de vehículos y, en general, en los tributos que administran, por virtud del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

⁵ Fls. 73-77, c. p. 1

⁶ Fls. 79-80, c. p. 1



Encontrándose innecesaria la audiencia de alegaciones, el despacho sustanciador ordenó correr traslado para alegar por Auto del 9 de mayo de 2022.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante**⁷ pidió que se confirmara la sentencia de primera instancia, porque los apartes acusados eran producto de una decisión caprichosa y arbitraria de la asamblea departamental de Santander, con la disposición de términos diferentes y lejanos a los establecidos en el nivel Nacional; e insistió en que el termino para formular la solicitud de devolución de pagos en exceso o de lo no debido es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva.

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los artículos 160 [3] y 559 de la Ordenanza 077 de 2014⁸, por la cual se expide el Estatuto Tributario del Departamento de Santander, en cuanto dispusieron un término de seis meses para solicitar la devolución de los pagos en exceso y de lo no debido del impuesto de registro, por indebida aplicación de la base gravable o de uno de los elementos de la obligación tributaria, e igualmente para solicitar la devolución o compensación de saldos a favor, pagos en exceso y pagos de lo no debido del impuesto de vehículos.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si el principio de autonomía territorial facultaba a la asamblea departamental de Santander para disponer el término acusado, de cara al artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Según la demandante, dicho término no puede ser otro distinto al legalmente previsto para la acción ejecutiva, de modo que los apartes normativos acusados devienen ilegales por disponer uno diferente a ese, producto del querer arbitrario del demandado.

⁷ Índice 33, fls. 2-3

⁸ **ARTÍCULO 160. CAUSALES DE DEVOLUCIÓN.** Son causales de devolución: (...)

3. PAGO EN EXCESO Y DE LO NO DEBIDO: Se aplica para los casos diferentes a actos no registrables, y se presenta por una indebida aplicación de la base gravable o de uno de los elementos de la obligación tributaria. El contribuyente tiene **6 meses** a partir de la fecha de expedición del recibo para solicitar la devolución. (...)

ARTÍCULO 559. TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR, PAGOS EN EXCESO Y PAGOS DE LO NO DEBIDO. La solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse dentro del término para corregir la declaración del impuesto o la participación disminuyendo el saldo a pagar o aumentando el saldo a favor, salvo para los casos de impuestos de registro y vehículos automotores, cuyo plazo será, en vehículos, de **seis (6) meses** después de la fecha de vencimiento del término para declarar y los términos fijados en el artículo 161 para el impuesto de registro. (...)



En punto al problema jurídico formulado, se observa que la autonomía territorial es un principio avistado desde el artículo 1 de la CP, cuyo texto pone de relieve que las distintas entidades territoriales (*departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas, así como regiones y provincias constituidas en términos de la constitución y la ley – art. 286 ibídem*) participan en la consolidación de la unidad nacional, bajo el marco de organización impuesto por el modelo de centralización política y descentralización administrativa.

Al tenor del artículo 287 del texto constitucional, esa autonomía se otorgó para que dichas entidades gestionaran sus propios intereses, a través del pleno ejercicio de los derechos a gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias que les corresponden, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones y participar en las rentas nacionales.

Y, a la luz de la Carta Política “*la **autonomía territorial** y la **unidad nacional** son ampliamente compatibles, se nutren mutuamente, engloban en diferentes estadios institucionales la misma comunidad, concurren dialécticamente a la realización de los fines esenciales del Estado, y por tanto, operan, discurren y se articulan de tal manera que en último término las entidades territoriales sólo pueden realizarse a través de la unidad nacional, al paso que ésta únicamente puede existir a condición de que las entidades territoriales desplieguen su poder autónomico en consonancia con los intereses locales y nacionales.*

Son, pues, territorialidad y unidad nacional, elementos teleológicamente inescindibles, ontológicamente diferenciables a partir de su materialidad geográfica, con unos destinatarios comunes -los habitantes del país-, y por entero, instancias orgánicas y funcionales de un mismo mecanismo estatal: el de la República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista”⁹.

Sin embargo, la autonomía territorial como todos los demás principios, derechos e instituciones existentes dentro de los Estados de derecho debidamente constituidos, no operan de manera irrestricta sino condicionada al orden jurídico preestablecido por el mismo constituyente y por la Ley.

En ese sentido, se ha precisado que el concepto de unidad del Estado colombiano no puede ser utilizado como pretexto para desconocer la capacidad de autogestión de las entidades territoriales, y a su turno, la autonomía de las entidades territoriales no puede ser entendida de manera omnímoda, hasta el punto de hacer nugatorias las competencias naturales de las instancias territoriales centrales¹⁰.

Desde esa perspectiva, la jurisprudencia ha precisado que la autonomía territorial no puede llegar al extremo del autogobierno absoluto, sino que, como en su momento lo puntualizó el máximo tribunal en lo constitucional, se reduce al poder de dirección política (*capacidad de elegir a los gobernantes locales*), administrativa (*facultad de manejar los asuntos territoriales, como la organización de los servicios públicos, la administración de los bienes y la solución de todos los problemas que surjan en desarrollo de las actividades*) y fiscal (*potestad para fijar tributos, participar en las rentas nacionales y administrar recursos*)¹¹; y que la defensa del contenido esencial de la autonomía no puede hacerse sin consideración al de la unidad

⁹ Sentencia C-127 del 2002

¹⁰ Corte Constitucional, Auto 383 del 2010

¹¹ C-1051 del 2001



nacional, de modo que debe procurarse tanto la debida distribución y delimitación de las competencias de los niveles territoriales, como su armonía y compatibilidad con las normas nacionales.

En estricto sentido, las reglas del procedimiento tributario territorial no corresponden a los conceptos que el artículo 287 del texto constitucional estableció como derechos representativos de los intereses autogestionables que expresan autonomía política, administrativa y fiscal, y desde esa perspectiva conceptual, las del orden nacional tienen perfecta cabida en el orden territorial, pues no corresponden al establecimiento de tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones de las entidades territoriales ni a la participación en rentas nacionales.

Refiriéndose a esa remisión legislativa, en la sentencia C-232 de 1998 se admitió expresamente que el legislador debía fijar las reglas fundamentales a las que se sujetaban las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecían tributos, de modo que a aquel le competía señalar las actividades y materias que podían gravarse, *así como los procedimientos de orden fiscal y tributario*, sin que ello implique desconocer o cercenar la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales.

En ese contexto opera el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que ordenó a los departamentos y municipios aplicar ***“los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados.”*** Y, así mismo, aplicar el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales, previendo que el monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores podía disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

La norma anterior fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-1114 de 2003, en el entendido de que la remisión a las normas nacionales *«es una interferencia razonable del legislador, orientada a promover procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y adecuables a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de las entidades territoriales»*.

Asimismo, esta Sección¹² ha precisado que las facultades otorgadas para disminuir el monto de las sanciones y simplificar el término de aplicación de los procedimientos, aplicables de acuerdo con la naturaleza de los tributos y su proporcionalidad con el monto de los impuestos, no pueden ejercerse para llenar vacíos legislativos ni conllevan una limitación injustificada de la autonomía de las entidades territoriales, precisamente porque el propio constituyente les ordenó ejercer sus competencias conforme a la Constitución y a la ley¹³; y, en términos generales, que el legislador

¹² Sentencias del 6 de diciembre de 2012, exp. 17596, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 10 de marzo de 2016, exp. 21538, CP. Jorge Octavio Ramírez; 26 de mayo de 2016, exp. 20792, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; 6 de septiembre de 2017, exp. 20953; CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; 10 de mayo de 2018, exp. 21489, CP. Milton Chaves García.

¹³ Sentencia del 18 de octubre de 2018, exp. 23164, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



puede trazar pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales para el ejercicio de la potestad impositiva territorial por no ser absoluta, siempre que no se inmiscuya en materias de competencia exclusiva de las entidades territoriales, y que las entidades territoriales debían ajustar los acuerdos u ordenanzas a las previsiones del Título V del Estatuto Tributario Nacional, para así lograr la unificación de los mismos.

Ahora bien, para ese ámbito nacional, los artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012¹⁴, compilados en el artículo 1.6.1.21.22 del Decreto 1625 de 2016, disponen que las solicitudes devolución y/o compensación por pagos en exceso y de lo no debido, deben presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil¹⁵, es decir, cinco años; igualmente predicable para las solicitudes presentadas en vigencia del Decreto 1000 de 1997, por cuenta de la línea jurisprudencial sobre la materia¹⁶.

Acorde con lo anterior y toda vez que el demandado se encontraba obligado a atender las disposiciones anteriormente referidas, por razón de la máxima legal que ordena aplicar el procedimiento tributario nacional en el ámbito territorial, la Sala concluye que el término de seis meses previsto en los apartes de las normas departamentales acusadas deviene ilegal, por oponerse al de cinco años previsto en las normas nacionales superiores en las que aquellas debieron fundarse, como lo destaca la sentencia del 13 de mayo de 2021¹⁷, al señalar que «el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, constituye una norma expresa de reenvío al Estatuto Tributario Nacional, respecto de los procedimientos establecidos por esa normativa, incluido el procedimiento de devolución (...). De ahí que la aplicación del término prescriptivo de cinco años del artículo 2536 del CC, dispuesta en el artículo 11 del Decreto 2277 de 2012 -reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones del ET- y actualmente compilado en el artículo 1.6.1.21.22 del Decreto 1625 de 2016 para casos de pagos en exceso o de lo no debido, esté justificada, habida cuenta de que es el plazo prescriptivo para ese tipo de solicitudes por disposición legal».

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

¹⁴ Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones.

¹⁵ Modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002.

¹⁶ El Decreto 1000 de 1997 fue derogado por el artículo 27 del Decreto 2277 de 2012. La sentencia del 10 de agosto de 2017, **exp. 21530**, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, se refiere a los respectivos precedentes jurisprudenciales (*sentencias del 24 de julio de 2008, exp. 16816, CP. María Inés Ortiz Barbosa; 24 de septiembre de 2008, exp. 16163, CP. María Inés Ortiz Barbosa; 16 de julio de 2009, exp. 16655, CP. Martha Teresa Briceño; 6 de agosto de 2009, exp. 17403, CP. William Giraldo Giraldo; 13 de agosto de 2009, exp. 16569, CP. Martha Teresa Briceño; 3 de septiembre de 2009, exp. 16347, CP. Hugo Bastidas Bárcenas; 5 de noviembre de 2009, exp. 16591, CP. Hugo Bastidas Bárcenas; 11 de noviembre de 2009, exp. 16567, CP. Hugo Bastidas Bárcenas; 12 de noviembre de 2004, exp. 11604, CP. Juan Ángel Palacio H.; 31 de julio de 2009, exp. 16577, CP. Héctor Romero Díaz*), destacando que el Estatuto Tributario Nacional no regulaba expresamente el término para formular la solicitud de devolución de pagos en exceso y de lo no debido, para los cuales tampoco podía aplicarse el término de la solicitud de devolución de saldo a favor, previsto en el 854 *ib.*, por falta del presupuesto material previsto en dicha norma, esto es, la existencia de una declaración tributaria contentiva del saldo a favor.

¹⁷ Exp. 24875, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



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,

FALLA

1.- **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.

2.- Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO