

	GESTIÓN SERVICIOS BIBLIOTECARIOS						  
	CARTA DE AUTORIZACIÓN						
CÓDIGO	AP-BIB-FO-06	VERSIÓN	1	VIGENCIA	2014	PÁGINA	1 de 2

Neiva, 8 de junio de 2017

Señores

CENTRO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA

Ciudad

El (Los) suscrito(s):

GLADIS ORJUELA LEÓN, con C.C. No. 36.179.380,

FENER ARCENIO PEREZ PARRA, con C.C. No. 4.888.248,

_____, con C.C. No. _____,

_____, con C.C. No. _____,

autor(es) de la tesis y/o trabajo de grado o TESINA

titulado la constitucionalización del derecho y la fuerza vinculante de la doctrina tributaria, en la determinación y discusión de los impuestos nacionales en Colombia, de 2001 a 2014

presentado y aprobado en el año 2017 como requisito para optar al título de

Magister en Derecho Público;

autorizo (amos) al CENTRO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN de la Universidad Surcolombiana para que con fines académicos, muestre al país y el exterior la producción intelectual de la Universidad Surcolombiana, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera:

Los usuarios puedan consultar el contenido de este trabajo de grado en los sitios web que administra la Universidad, en bases de datos, repositorio digital, catálogos y en otros sitios web, redes y sistemas de información nacionales e internacionales "open access" y en las redes de información con las cuales tenga convenio la Institución.

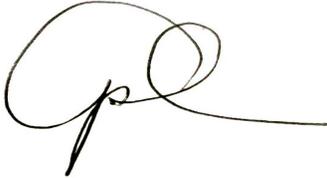
- Permita la consulta, la reproducción y préstamo a los usuarios interesados en el contenido de este trabajo, para todos los usos que tengan finalidad académica, ya sea en formato Cd-Rom o digital desde internet, intranet, etc., y en general para cualquier formato conocido o por conocer, dentro de los términos establecidos en la Ley 23 de 1982, Ley 44 de 1993, Decisión Andina 351 de 1993, Decreto 460 de 1995 y demás normas generales sobre la materia.

- Continúo conservando los correspondientes derechos sin modificación o restricción alguna; puesto que de acuerdo con la legislación colombiana aplicable, el presente es un acuerdo jurídico que en ningún caso conlleva la enajenación del derecho de autor y sus conexos.

	GESTIÓN SERVICIOS BIBLIOTECARIOS						  
	CARTA DE AUTORIZACIÓN						
CÓDIGO	AP-BIB-FO-06	VERSIÓN	1	VIGENCIA	2014	PÁGINA	2 de 2

De conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, “Los derechos morales sobre el trabajo son propiedad de los autores”, los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.

EL AUTOR/ESTUDIANTE:



Firma: _____

EL AUTOR/ESTUDIANTE:



Firma: _____

EL AUTOR/ESTUDIANTE:

Firma: _____

EL AUTOR/ESTUDIANTE:

Firma: _____

	GESTIÓN SERVICIOS BIBLIOTECARIOS						  
	DESCRIPCIÓN DE LA TESIS Y/O TRABAJOS DE GRADO						
CÓDIGO	AP-BIB-FO-07	VERSIÓN	1	VIGENCIA	2014	PÁGINA	1 de 3

TÍTULO COMPLETO DEL TRABAJO: LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO Y LA FUERZA VINCULANTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA, EN LA DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES EN COLOMBIA, DE 2001 A 2014

AUTOR O AUTORES:

Primero y Segundo Apellido	Primero y Segundo Nombre
LEÓN ORJUELA	GLADIS
PEREZ PARRA	FENER ARCENIO

DIRECTOR Y CODIRECTOR TESIS:

Primero y Segundo Apellido	Primero y Segundo Nombre
ORTIZ TOVAR	DIANA MARCELA

ASESOR (ES):

Primero y Segundo Apellido	Primero y Segundo Nombre

PARA OPTAR AL TÍTULO DE: MAGISTER EN DERECHO PÚBLICO

FACULTAD: CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS

PROGRAMA O POSGRADO: DERECHO

CIUDAD: NEIVA **AÑO DE PRESENTACIÓN:** 2017 **NÚMERO DE PÁGINAS:** 109

TIPO DE ILUSTRACIONES (Marcar con una X):

	GESTIÓN SERVICIOS BIBLIOTECARIOS								
	DESCRIPCIÓN DE LA TESIS Y/O TRABAJOS DE GRADO								
CÓDIGO	AP-BIB-FO-07	VERSIÓN	1	VIGENCIA	2014	PÁGINA	2 de 3		

Diagramas___ Fotografías___ Grabaciones en discos___ Ilustraciones en general___ Grabados___ Láminas___ Litografías___ Mapas___ Música impresa___ Planos___ Retratos___ Sin ilustraciones___ Tablas o Cuadros X

SOFTWARE requerido y/o especializado para la lectura del documento:

WORD y ACROBAT READER

MATERIAL ANEXO:

PREMIO O DISTINCIÓN (En caso de ser LAUREADAS o Meritoria):

Meritoria

PALABRAS CLAVES EN ESPAÑOL E INGLÉS:

<u>Español</u>	<u>Inglés</u>	<u>Español</u>	<u>Inglés</u>
1. <u>Impuestos nacionales</u>	<u>National taxes</u>	6. <u>Derecho tributario</u>	<u>Tax law</u>
2. <u>DIAN</u>	<u>DIAN</u>	7. <u>Seguridad jurídica</u>	<u>Legal security</u>
3. <u>Autoridad doctrinaria</u>	<u>Doctrinal authority</u>	8. <u>Determinación y discusión</u>	<u>Determination and discussion</u>
4. <u>Potestad tributaria</u>	<u>Tax authority</u>	9. <u>Prelación de las fuentes</u>	<u>Priority of sources</u>
5. <u>Constitucionalización</u>	<u>Constitutionalisation</u>	10. <u>Procesos administrativos</u>	<u>Administrative processes</u>

RESUMEN DEL CONTENIDO: (Máximo 250 palabras)

Muchos de los procesos administrativos en materia de impuestos nacionales, llegan a la jurisdicción Contencioso – Administrativa y finalizan con fallos adversos al Estado. Esta situación no debería ser de tan frecuente ocurrencia, considerando que la entidad que los gestiona en sede administrativa –la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN-, es autoridad doctrinaria, lo que garantizaría unidad de criterio y claridad en la aplicación de la norma. En la práctica, estos fallos adversos deslegitiman la potestad tributaria del Estado y le genera altos costos, por lo cual, es relevante evaluar ¿qué está pasando con la facultad doctrinaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- y que tanto le aporta a la Constitucionalización del derecho tributario y a la seguridad jurídica que le asiste a los colombianos?.

Para evidenciar la problemática, se tomó un período de estudio de 2001 a 2014, en el cual se seleccionaron las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, adversas a la DIAN, del área tributaria, de temas de determinación y discusión de los impuestos nacionales y se aplicó una metodología cuantitativa para determinar el monto de las sumas pretendidas que no prosperaron, generando indicadores en cantidad y cuantía que reflejan la consistencia en las pretensiones de la DIAN y el conflicto en la prelación de las fuentes del derecho tributario.

	GESTIÓN SERVICIOS BIBLIOTECARIOS						  
	DESCRIPCIÓN DE LA TESIS Y/O TRABAJOS DE GRADO						
CÓDIGO	AP-BIB-FO-07	VERSIÓN	1	VIGENCIA	2014	PÁGINA	3 de 3

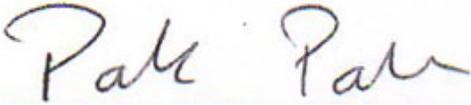
ABSTRACT: (Máximo 250 palabras)

Many of the administrative processes in matters of national taxes, arrive at the Contentious - Administrative jurisdiction and end with adverse judgments to the State. This situation should not be so frequent, considering that the entity that manages them in administrative headquarters - the National Tax and Customs Directorate DIAN -, is a doctrinal authority, which would guarantee unity of criteria and clarity in the application of the rule. In practice, these adverse judgments de-legitimize the State's tax power and generate high costs, which is why it is relevant to evaluate what is happening with the doctrinal faculty of the National Tax and Customs Office (DIAN) and that brings you so much To the Constitutionalisation of the tax law and to the legal security that assists the Colombians ?.

In order to highlight the problem, a study period was taken from 2001 to 2014, in which the judgments of the Fourth Section of the Council of State, adverse to the DIAN, of the tax area, of topics of determination and discussion of taxes And a quantitative methodology was applied to determine the amount of sums that were unsuccessful, generating quantitative and quantitative indicators that reflect the consistency of the DIAN's claims and the conflict in the priority of the sources of tax law.

APROBACION DE LA TESIS

Nombre Presidente Jurado: ANA PATRICIA PABÓN MANTILLA

Firma: 

Nombre Jurado:

Firma:

Nombre Jurado:

Firma:

LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO Y LA FUERZA
VINCULANTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA, EN LA DETERMINACIÓN Y
DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES EN COLOMBIA, DE 2001
A 2014

GLADIS ORJUELA LEÓN
Código 20141124196

FÉNER ARCENIO PÉREZ PARRA
Código 20141124212

Dra. DIANA MARCELA ORTIZ TOVAR
Directora de tesina

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO PÚBLICO
NEIVA, NOVIEMBRE DE 2016

ÍNDICE

		Pág.
	INTRODUCCIÓN	4
1.	¿EN COLOMBIA, LA FUERZA VINCULANTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA APORTA A LA CORRIENTE DE LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO?	8
1.1.	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA	8
1.1.1.	Principio del debido proceso	13
1.1.2.	La seguridad jurídica	15
1.2.	LA CONSTITUCIONALIZACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO	16
1.3.	LA AUTORIDAD TRIBUTARIA EN COLOMBIA	18
1.4.	FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	20
1.5.	NATURALEZA JURÍDICA DE LOS CONCEPTOS DE LA DIAN	28
1.6.	ANTECEDENTES DEL VALOR VINCULANTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA EN COLOMBIA	41
2.	¿QUÉ TRAJÓ EL CPACA EN MATERIA DE PRELACIÓN DE LAS FUENTES DEL DERECHO Y COMO AFECTA EL PROCESO DE DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES EN COLOMBIA?	52
2.1.	CAMINO A LA CONSTITUCIONALIZACIÓN	54
2.2.	ASPECTOS GENERALES	55
2.3.	EN MATERIA TRIBUTARIA	58
2.3.1.	Uso de tecnologías de la información	59
2.3.2.	Notificaciones	59
2.3.3.	Figura de la consulta en materia administrativa	61
2.3.4.	Recursos	64

2.3.5.	Los actos a demandar en el contencioso	65
2.3.6.	La figura de la extensión de la jurisprudencia	66
2.3.7.	Efecto vinculante de la jurisprudencia no unificada	68
3.	CANTIDAD Y CUANTÍA DE LOS FALLOS DEL CONSEJO DE ESTADO ADVERSOS A LA DIAN, EN LA DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES DE 2001 A 2014	74
3.1.	EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA	75
3.2.	COMPETENCIA DE LA DIAN EN COLOMBIA	80
3.3.	PROCESOS TRIBUTARIOS	83
3.4.	ETAPAS DE DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES	84
3.5.	UNIVERSO DE SENTENCIAS PROFERIDAS POR LA SECCIÓN IV DEL CONSEJO DE ESTADO DE 2001 A 2014, CON PARTE DEMANDADA: DIAN	88
3.6.	SENTENCIAS DE CARÁCTER TRIBUTARIO DE 2001 A 2014	89
3.7.	SENTENCIAS ADVERSAS A LA DIAN EN LAS ETAPAS DE DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE 2001 A 2014.	91
4.	CONCLUSIONES	99
	BIBLIOGRAFÍA	104

INTRODUCCIÓN

Muchos de los procesos administrativos en materia de impuestos nacionales, llegan a la jurisdicción Contencioso – Administrativa y finalizan con fallos adversos al Estado. Esta situación no debería ser de tan frecuente ocurrencia, considerando que la entidad que los gestiona en sede administrativa –la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN-, es autoridad doctrinaria, lo que garantizaría unidad de criterio y claridad en la aplicación de la norma. En la práctica, estos fallos adversos deslegitiman la potestad tributaria del Estado y le genera altos costos, por lo cual, es relevante evaluar ¿qué está pasando con la facultad doctrinaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- y que tanto le aporta a la Constitucionalización del derecho tributario y a la seguridad jurídica que le asiste a los colombianos?.

Para evidenciar la problemática, se tomó un período de estudio de 2001 a 2014, en el cual se seleccionaron las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, adversas a la DIAN, del área tributaria, de temas de determinación y discusión de los impuestos nacionales y se aplicó una metodología cuantitativa para determinar el monto de las sumas pretendidas que no prosperaron, generando indicadores en cantidad y cuantía que reflejan la consistencia en las pretensiones de la DIAN y el conflicto en la prelación de las fuentes del derecho tributario.

El período se seleccionó con el ánimo de tomar procesos iniciados luego de la Constitución Política de 1991 y dando un margen de 10 años para su llegada hasta el Consejo de Estado.

El interés que reviste esta problemática está dado en lograr la justicia tributaria real, garantizar los derechos de los contribuyentes, legitimar el papel del Estado y la seguridad jurídica. En el entendido, de que se requiere recaudar la cantidad necesaria de recursos con mecanismos que garanticen los principios constitucionales. Solo apropiándonos del papel que jugamos cada uno en este propósito, lograremos que tributar sea una actividad grata, civilizada, comprendida, ética, que permita la aplicación de los preceptos contenidos en la Carta Política Colombiana, al prever el deber que les asiste a los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas.

En el primer capítulo se determina el origen de la fuerza vinculante de la doctrina tributaria en Colombia y se analizan los efectos de dicha obligatoriedad en el escenario del Derecho fiscal colombiano, de cara a los principios constitucionales del derecho tributario y al fenómeno de la Constitucionalización del derecho. Para eso, se expone el desarrollo cronológico de la facultad doctrinaria de la autoridad tributaria en Colombia, que data de 1982 y que se mantiene hoy. Se tomó como referencia los estudios realizados sobre el tema por la comunidad científica y experiencias

de otros países. Este escenario normativo es anterior a la Constitución de 1991, por lo que puede entrañar un sabor a relación de poder y no de equidad entre Estado y ciudadano.

En el capítulo II, se exploran las modificaciones que ha traído el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA - en las normas que regulan las etapas de determinación y discusión de los impuestos nacionales en Colombia, para evaluar sus aportes en el camino de la Constitucionalización del derecho, corriente de la cual no puede evadirse el derecho tributario.

En el capítulo III se pretende evidenciar desde el punto de vista jurisprudencial del Consejo de Estado, en el período 2001 a 2014, cómo la DIAN ha dejado de percibir recursos a favor del Estado entre otros, por problemas de interpretación en las etapas procesales de determinación y discusión, en cumplimiento de sentencias judiciales adversas a la Entidad. El primer paso fue establecer el universo de fallos adversos a la DIAN en el período referenciado para determinar los valores pretendidos que no prosperaron y al contrario engrosaron la cartera de la entidad y requirieron tiempo-auditor y de otros funcionarios inmersos en el proceso de determinación y discusión, que soportaron muchas de sus decisiones en conceptos de la DIAN (obligatorios para ellos), pero que fueron cuestionados

y desconocidos por el contribuyente; generando también una pérdida de oportunidad de otros procesos de auditoría.

Al final, se podrá establecer la suma en discusión fallada en contra de las pretensiones de la DIAN y generar indicadores que revelen la eficiencia y la eficacia de los procesos en sede administrativa, así como tomar una posición frente al aporte o no, de la obligatoriedad de los conceptos para los funcionarios de la DIAN, a la corriente de la Constitucionalización del derecho tributario.

1. ¿EN COLOMBIA, LA FUERZA VINCULANTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA APORTA A LA CORRIENTE DE LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO?

Para dar respuesta a esa pregunta, es necesario retomar el concepto de Constitucionalización del derecho, donde Arrieta (2009) comparte lo dicho por Libardo Rodríguez, en los siguientes términos:

Es un fenómeno jurídico según el cual “el ordenamiento legal de un país y por tanto el derecho en sí mismo considerado, debe estar regido en su interpretación y aplicación con la Constitución de dicho país. Ello quiere decir que la norma primaria a la cual debe acompañarse en forma obligatoria el derecho del país respectivo debe ser la Constitución”. (p. 65).

Y conocer el origen de la fuerza vinculante de la doctrina tributaria en Colombia de cara a la actual Constitución Política y los principios del derecho tributario contenidos en ella. Se utiliza una metodología histórico-descriptiva sobre el desarrollo cronológico de dicha facultad y se compara con experiencias de otros países.

1.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN EN COLOMBIA

Para hablar de los principios de la tributación en Colombia, es preciso ubicarnos dentro del derecho tributario cuyo objeto de estudio, según Briceño

(2012) está determinado por el estudio de las obligaciones tributarias, dictadas por el Estado en ejercicio del poder de imposición, que tiene una parte sustancial y una procedimental que pertenece al derecho administrativo, porque requiere el ejercicio de la «potestad administrativa», es así como la DIAN y el contribuyente, deben encontrarse en el mismo plano de igualdad frente a la ley tributaria sustancial.

Los principios constitucionales de la tributación en Colombia reconocidos por la carta de 1991 son: artículo 363 Equidad, Eficiencia, Progresividad y No retroactividad, artículo 338 Legalidad, artículo 29 Debido proceso, artículo 83 Buena fe; además de los principios de la función administrativa consagrados en el artículo 209 igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad.

Se entiende por EFICIENCIA, la capacidad para lograr un efecto determinado con el menor esfuerzo por parte de la Administración Tributaria, facultad que permite tomar decisiones administrativas, orientadas a racionalizar los recursos humanos, técnicos y financieros en programas de fiscalización o cobro, preferentemente, sobre aquéllos que generen desgaste de los recursos (art. 363 C.P.).

La EFICACIA, según Fino y Vasco (1999), consiste en el grado de poder ejercido por quienes son responsables del erario público. Habrá eficacia

cuando la administración tributaria logra hacer llegar el recaudo adecuado a las arcas del Estado y éste se acerca a lo presupuestado.

El principio de PROGRESIVIDAD, comprende el precepto según el cual a mayor capacidad de pago del contribuyente, mayor incidencia en el tributo, pero no solo de cuantía, sino especialmente de la tarifa (tasa, arancel, porcentaje), que debe ser progresiva en el tiempo. (Art. 363 C.P.)

NO RETROACTIVIDAD y/o IRRETROACTIVIDAD de la ley sustantiva, pues sus efectos sólo tienen vigencia hacia el futuro, no puede aplicarse a hechos económicos que sucedieron en fecha anterior a la promulgación de la ley, es así como las normas, leyes, ordenanzas o acuerdos, que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos dentro de un determinado período, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar su vigencia (Inciso 3 del art. 338 de la Constitución Política Colombiana), por ser un Estado Social de derecho, no existe tributo sin ley en sentido formal previa que lo establezca, con sus elementos esenciales: hecho generador, base gravable, período y tarifa.

Al hablar de la base gravable, automáticamente hablamos de tarifa y aquí se aplica un principio general, como es la PROPORCIONALIDAD, entendido éste en la medida en que el contribuyente obtenga más ingreso y/o

incremente su patrimonio, se aumenta la base gravable, no la tarifa, principio que se evidencia, especialmente en el impuesto sobre la Renta.

De la mano del principio de Legalidad, están la GENERALIDAD y NEUTRALIDAD, entendido el primero, como la aplicación igualitaria a todas las personas en su calidad de contribuyentes y el segundo, se concreta en la medida en que un impuesto jamás puede estar determinando una acción o abstención, ni influir en las decisiones de los particulares sobre qué producir, qué consumir y cómo organizar la producción, logrando que sus conductas no sean evasivas o elusivas.

La JUSTICIA como principio general, representa el orden y la recta razón aplicables en la interacción de la sociedad con sus miembros, buscando la realización del bien. El deber tributario es parte de la justicia social, el hecho de pertenecer a una sociedad, le da el derecho a recibir servicios, protección, honra, disfrute de los bienes, comodidad dentro de un orden dispuesto por el Estado, para el individuo, la familia y la sociedad, en tanto, genera la reciprocidad de pagar tributos.

De igual forma, el Estatuto Tributario Colombiano establece el denominado "*Espíritu de justicia*", que debe acompañar a la Administración en sus actuaciones (artículo 683) con total observancia de los principios constitucionales que constituyen normas jurídicas y por tanto vinculantes;

respetando además los principios de la función administrativa contemplados en el art. 209 de la C.P., donde se destaca el servicio a los intereses generales del Estado.

El DEBIDO PROCESO, principio consagrado en la C.N. en su artículo 29, dentro de los derechos fundamentales; que debe ser aplicado a todo tipo de actuaciones judiciales y administrativas. El desconocimiento de este principio puede generar nulidades, ya que el contribuyente y la administración tributaria son iguales ante la ley y deben acatarlo en toda su extensión, tanto en la aplicación de la norma sustantiva como en la procedimental.

BUENA FE, que se presume cuándo hay interacción entre la administración y los ciudadanos y que se funda en dos aristas, de una parte el ejercicio de los derechos y potestades y de la otra, en el establecimiento de las relaciones y el cumplimiento de los deberes que contienen el respeto por la parte, la lealtad en las actividades realizadas, el comportamiento honesto que se espera de una persona. (Art. 83 C.P.)

Promover la igualdad social mediante el impuesto, entendido como un mecanismo para la redistribución del ingreso, esa es la EQUIDAD TRIBUTARIA, vinculada estrechamente con los valores políticos de justicia y solidaridad, concordante con la capacidad que tiene cada uno de los ciudadanos para colaborar con las cargas del Estado.

Una vez se determinaron los principios de la tributación en Colombia, es conducente, en relación con el tema en estudio - el efecto vinculante de la doctrina tributaria y sus implicaciones frente a la Constitucionalización del derecho – es relevante abordar dos principios constitucionales, el Debido Proceso y la Seguridad Jurídica.

1.1.1. Principio del debido proceso. El debido proceso, es un derecho fundamental y constitucional, en palabras de Jiménez y Molina (2013) definido por la doctrina como la garantía del derecho material, de la ley preexistente y el procedimiento establecido ante el funcionario competente, y que debe observarse en todas las actuaciones, como lo ordena el art. 29 de la C.P., *“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas...”*, observancia reiterada en el nuevo código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo - CPACA, que prescribe en el Artículo 3º de Ley 1437 de 2011. *“En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.”*

Es así como el debido proceso, contiene la certeza del cumplimiento de las exigencias que la normatividad impone al Estado, en su relación con los ciudadanos, que incluye el respeto, el acatamiento de lo preestablecido como

garantía de confianza y con la expedición de actos administrativos debidamente motivados.

Torres (2010) respecto de la Constitución de 1991, indica cómo ésta termina con la interpretación contenida en la anterior de 1886, que consideraba que el debido proceso sólo era aplicable al proceso penal, para precisar que aplica a todas las actuaciones judiciales y administrativas; que es un derecho fundamental, una garantía constitucional que se cumple observando los principios de legalidad y de responsabilidad, so pena de ser ilegales por infringir las normas, por ser proferidas por funcionario incompetente, por desconocimiento del derecho de defensa y por falsa motivación.

La Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (artículos 10 y 11), la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre proclamada el mismo año (artículo XXVI) y la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, 1969, Artículos 8 y 9), todas normas supranacionales ratificadas por Colombia contienen este principio.

Escobar Perdomo, y otros (2009), analizando el principio en estudio, precisaron que en materia tributaria existe un vacío legal, relacionado con la defensa del contribuyente, pues cuando la DIAN le determina una sanción, lo

juzga y condena; es decir, actúa como juez y parte, evidenciando una desigualdad procesal.

La Corte Constitucional en Sentencia C-315 de 2012, en relación con este principio indicó que es un derecho fundamental que debe estar presente en todas las actuaciones del Estado (administrativas), incluye a la DIAN; porque como lo estableció la Corte Suprema de Justicia: (Sentencia 29206 de 2008), la Constitución no solo garantiza derechos sino que debe hacerlos efectivos.

1.1.2. La Seguridad Jurídica. Es un principio constitucional, como lo ha expresado la Corte Constitucional en varias providencias entre ellas la T-502 de 2002 y C-250 de 2012.

Derivada del preámbulo de la Constitución y de los artículos 1, 2, 4, 5 y 6. Este principio supone una garantía de certeza sobre aspectos como la competencia, los términos y las normas aplicables a un caso en particular, entre otros.

Íntimamente relacionada con el principio del debido proceso ya que al consolidarse situaciones se está también ante la presencia del principio de legalidad. Es lo que se espera en recta justicia, conforme a la buena fe y la lealtad procesal.

Es la expectativa de que el marco legal será confiable, duradero, predecible; para lo cual se debe actuar con el sentido lógico de la norma y no con la discrecionalidad. Uno de los bienes más preciados que un Estado puede ofrecer.

Rojas (2005) cita a otros autores, como Lucy Cruz, en los siguientes términos:

“Cruz afirma que el contribuyente ya sabe que tiene perdida esa causa en la vía gubernativa y se tiene que ir al tribunal administrativo y al Consejo de Estado, que es un camino costoso y demorado... El particular sabe que tiene casada una pelea con la administración tributaria. Por eso, no hemos avanzado mucho en seguridad jurídica”. (p: 3)

“Demandar los conceptos tributarios saltándose la vía gubernativa se convirtió en la mejor alternativa para los contribuyentes, puntualiza Lucy Cruz, pues saben lo inútil de agotar aquella, ya que no ocurrirá nada distinto a reiterar un concepto adverso”. (p: 3)

1.2. LA CONSTITUCIONALIZACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El fenómeno de la Constitucionalización, es el resultado de la impregnación de la normatividad en general, de los principios constitucionales, haciendo entre otras cosas que prime la esencia y no la forma, la ponderación, la flexibilidad, la búsqueda de los fines esenciales del Estado Social de Derecho, la seguridad jurídica, la dignidad humana. El derecho administrativo, privilegia los postulados del “*buen servicio*” en todas las

actividades de las entidades del Estado, para ofertar un servicio de calidad, oportuno, eficaz y justo. La Corte Constitucional Colombiana, mediante la sentencia T- 406 de 1992, estableció el punto de partida de esta tendencia cuando afirmó que son los principios constitucionales base axiológica - jurídica sobre la cual debe construirse el sistema normativo y ninguna entidad puede estar en contra de estos postulados.

Es así como los principios contenidos en la Constitución de 1991, son aplicables en cualquier tipo de conflicto jurídico (entre ellos el tributario), López (2006), indicó que los conceptos constitucionales tienen una supremacía directa, protegen los derechos constitucionales de los ciudadanos y son aplicables en cualquier conflicto jurídico por resolver.

En igual sentido se pronunció Córdoba (2014), en torno a la Constitucionalización del Derecho, abordando temas como la redefinición del poder del legislativo, la influencia del derecho constitucional en todas las ramas del derecho, el alcance del precedente jurisprudencial y la judicialización de la política, porque la Constitución permea hoy día, la vida de los colombianos, dándole espacio a las minorías.

Respecto a cómo debe interpretarse la Constitución del 91, para hacer efectivos los derechos fundamentales, sostiene Gómez (2009), que al interpretar la carta política, hay que sustentarla con su preámbulo, ya que

éste de manera muy clara y elocuente, vincula el designio del constituyente y los principios fundamentales, tales como: la justicia, igualdad y efectividad de los derechos fundamentales, entre otros principios y valores, los relaciona de tal manera, que permite su acatamiento, integración y efectividad.

En relación con el derecho tributario, la Constitucionalización debe lograr no solo reconocer al ciudadano – contribuyente-, sus derechos, tanto en vía administrativa como dentro de los diferentes medios de control (aspecto subjetivo); sino también, dentro de los aspectos sustanciales, en donde la Carta Política, incorpora principios especiales en materia de impuestos, ya citados como: progresividad, equidad, irretroactividad, eficacia y legalidad. Es así como se evidencia, que los principios constitucionales son fundamentales para resolver los conflictos en esta materia, desde el punto de vista sustancial y procesal.

1.3. LA AUTORIDAD TRIBUTARIA EN COLOMBIA

En materia tributaria y a nivel nacional, le corresponde al Congreso de la República el poder creador de los tributos, como lo consagra el principio de legalidad contenido en el art. 338 de la Constitución Política, en concordancia con el numeral 12 del art.150; a la rama ejecutiva en cabeza del Ministerio de Hacienda, velar por su adecuado recaudo y administración, al ser la principal

fuente de ingresos para el Estado y a la rama judicial el control sobre el ejercicio de esas funciones.

Como bien lo expresó recién promulgada la Constitución de 1991, Quiñones, (1992) en las fuentes formales del derecho tributario, encontramos la ley ordinaria, la cláusula general de competencia (artículo 150), le otorga facultad privativa al Congreso Nacional de crear leyes y excepcionalmente, se permite que otro órgano del Estado lo realice.

En Colombia, el Ministerio de Hacienda cuenta con una Unidad Administrativa Especial, adscrita a él, que es la entidad técnica en la recaudación de los impuestos nacionales, llamada Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, constituida con el decreto 2117 de 1992, cuando se fusionó la DIN (Dirección de Impuestos Nacionales) con la DAN (Dirección de Aduanas Nacionales). Es una entidad descentralizada, con autonomía administrativa y patrimonial que tiene como misión: garantizar la seguridad fiscal y proteger el orden público económico nacional. Para cumplirla realiza entre otros el recaudo, la fiscalización, la liquidación, la discusión, el cobro, la devolución y/o compensación de los impuestos nacionales, y la imposición de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario o Decreto 624 de 1989 (anterior a la Constitución Política vigente). Su representante legal es el director general, designado directamente por el Presidente de la República.

La DIAN cuenta dentro de sus facultades, la de ser autoridad doctrinaria en los temas tributarios, aduaneros, cambiarios en lo de su competencia, mediante pronunciamientos llamados “*conceptos*”, que constituyen doctrina y que son susceptibles de ser demandados ante el Consejo de Estado, a través del medio de control denominado de Nulidad Simple. Esta función es estratégica, porque implica sentar posición oficial frente a las inquietudes en la interpretación de la norma, para brindar seguridad jurídica, bajo principios de confianza legítima y estabilidad jurídica. En la práctica, la Administración está siendo juez y parte en las investigaciones que realiza, aun cuando la intención es mantener unidad de criterio al interior de la entidad.

1.4. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

En la Constitución de 1886, el tema de fuentes del derecho, tenía jerarquía legal y no constitucional, es así como, las fuentes formales del derecho colombiano estaban consagradas, de manera general, en los artículos 4 del C.C.; 5 de la Ley 57 de 1887; 8 y 13 de la Ley 153 de 1887; 4, 5 y 37, numeral 8 del C. de P. C.

En la Constitución Política vigente, se tratan las fuentes formales del derecho en sus artículos 4 y 230, en donde se hace referencia de manera preponderante a la subordinación de los jueces en sus decisiones a la ley en

sentido material y que serán criterios auxiliares para sus actuaciones la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina.

Desde el punto de vista jurisprudencial, la Corte Constitucional (Sentencia C-131 de 1993), lo ratifica cuando dijo: "*La Constitución es la primera de las normas. Es por ello que cualquiera otra norma jurídica, así sea expedida por el operador jurídico más modesto de la República, debe sujetarse en primer lugar a la Constitución.*"

En cuanto a las fuentes no formales o auxiliares, en el sistema jurídico colombiano, encontramos que la Doctrina es fuente auxiliar no obligatoria, que ayuda a entender el espíritu de la norma, buscando una interpretación armónica e integradora. Ha sido inveterado que la cultura jurídica positivista considere que esencialmente la ley, es fuente formal de derechos, por lo tanto "*las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria, sino respecto de las causas en que fueron pronunciadas*" (C.C.art.17).

Dicho de paso, lo que comúnmente se denomina la Pirámide de Kelsen que ubica la prelación de las fuentes del derecho y que según Prieto (1994) la más importante en Colombia es la Constitución Política. Que a través de sus principios constitucionales implícitos de Legalidad y obligatoriedad, también contiene principios expresos: Equidad, eficiencia, progresividad y prohibición de la retroactividad (ya comentados). Le siguen los tratados internacionales,

la ley, decretos reglamentarios, Principios generales del derecho tributario (Generalidad y neutralidad), la Jurisprudencia y Doctrina (Conceptos de la DIAN para nuestro caso).

En el caso de presentarse incompatibilidades entre las normas de la Constitución Política en su artículo 4º, reitera la preponderancia de la Carta frente a la ley, y cuando haya contradicción entre un concepto y una norma de derecho, debe prevalecer ésta sobre aquel (Abella, 2006).

En Colombia, la ley 1437 de 2011 modificó el Código de lo Contencioso Administrativo, adoptando una filosofía que tiene como centro a la persona y la defensa de sus derechos fundamentales y que debe orientar las actuaciones del procedimiento administrativo, la citada norma en su artículo 10, establece cómo las autoridades aplicarán la constitución, la ley y los reglamentos de manera uniforme a situaciones que presenten los mismos supuestos de hecho y derecho, es decir, que se observaran las sentencias de unificación del Consejo de Estado. Este tránsito de legislación contenciosa administrativa pasa del concepto ciudadano – administrado, al de persona titular de derechos y de Estado–poder, a Estado-servidor, cumpliendo los preceptos esenciales del Estado Social de Derecho de la Constitución del 91.

Esta norma, prescribió que es un derecho de las personas, que las autoridades interpreten las normas sobre procedimientos y trámites, de la forma que resulte más conveniente a la protección de sus derechos fundamentales y en su art. 25, previó que las personas pueden hacer solicitudes y formular consultas, esto a través del denominado derecho de petición, por el cual los ciudadanos pueden realizar consultas escritas o verbales a las autoridades en relación con lo de su cargo y la respuesta dada a estas consultas, no comprometerá la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatoria ejecución o cumplimiento. A través de la Ley 1755 de 2015, se reglamentó este derecho y en su art. 24 estableció excepciones para resolver las peticiones hechas en ejercicio de este derecho, previendo rechazo de las peticiones de información por motivo de reserva, eventos que no comprenden temas de carácter tributario.

Estas normas reflejan un contexto de igualdad de las partes, entre Estado y contribuyentes, como lo expresa Tapia (2005), quien precisa que la “*igualdad de las partes*”, tiene su génesis en este precepto, si el Estado como el contribuyente se encuentran sometidos a la ley tributaria, como efecto del principio de legalidad, en el derecho administrativo, los dos deben colocarse en pie de igualdad, frente a la relación jurídica tributaria.

La doctrina se ocupa del papel de la administración tributaria en la relación con el administrado, concibiéndola en un plano de igualdad, desarrollando el

“principio o derecho a la igualdad de las partes”, con derechos y deberes recíprocos, Solís (2012) en cita describe en su obra, que Carlos Giuliani Fonrouge y Edison Gnazzo, en sus obras Derecho Financiero y Principios Fundamentales de Finanzas Publicas, respectivamente; al igual que A. Valdés Costa, ratifican este precepto indicando que el principio de igualdad de las partes, es una consecuencia del principio de legalidad tributaria, que los derechos y obligaciones les asiste tanto al Estado en el ejercicio de su poder tributario y a los contribuyentes en condiciones de absoluta igualdad.

En opinión de Solís (2012) la relación jurídica tributaria, debe estar en un plano de igualdad, donde tanto administración tributaria, como contribuyente, actúan al amparo de la ley. Sin embargo, reconoce que en los procedimientos tributarios donde la administración actúa como juez y parte, difícilmente puede pensarse que ambas partes se encuentran en condiciones de igualdad procesal, a pesar que jurídicamente no tendría una posición superior a la del contribuyente. En algunos países, como Panamá, se ha creado el Tribunal Administrativo Tributario, con el propósito de salvar este desequilibrio.

Conforme a Tapia (2005) y sobre la base de las ideas de Mayer y sus seguidores, las garantías y los derechos de los contribuyentes son distintos en cada forma de relación de poder. Así en un escenario, las normas tributarias otorgan al Estado, atribuciones emanadas exclusivamente del

poder que le es per se inherente; incluso puede dudarse que otorguen derechos subjetivos a los ciudadanos; pues es una facultad todopoderosa, entregada al Estado para regular los diversos aspectos de la imposición.

Es necesario balancear el desequilibrio, lo que se lograría con las garantías dadas al contribuyente a través de los principios como: la legalidad, el respeto a la propiedad privada, igualdad, capacidad contributiva, generalidad, proporcionalidad, progresividad, neutralidad y la economía, entre otros. En los Estados modernos constitucionales y democráticos, se abandona la doctrina de la relación de poder, para anclar en relaciones de igualdad, donde no se lesiona, vulnera o disminuye de forma alguna, la libertad del ciudadano.

Define muy bien Tapia (2005), cómo las garantías del contribuyente "*dan forma*" a la potestad tributaria y legitiman el sistema tributario, se cita en este texto a Corti, quien señala que el tributo requiere una triple legitimación: de origen con la legalidad, de fines actuando dentro del marco de la Constitución y de contenidos con la justicia, igualdad, capacidad contributiva, proporcionalidad, generalidad y no confiscatoriedad. La igualdad de las partes predica que tanto el Estado como el contribuyente están sometidos a la ley tributaria.

En este punto, es interesante y necesario, reflexionar si la obligatoriedad de los conceptos de la autoridad tributaria para los funcionarios de la DIAN, es un vestigio de esta Teoría de la relación de poder o una garantía del debido proceso en la determinación y discusión de los impuestos nacionales en Colombia. Así mismo, si la fuerza vinculante de la doctrina tributaria para los funcionarios de la DIAN aporta o mengua a la corriente de Constitucionalización del derecho, que privilegia los derechos fundamentales de los ciudadanos, a la persona antes que al procedimiento, a lo sustancial antes que a lo formal.

También se plantea la necesidad de reflexionar sobre la colisión, que puede presentarse entre la obligatoriedad de los conceptos de la DIAN para sus funcionarios y la observancia de los argumentos expuestos en la jurisprudencia, en las decisiones administrativas, que puede surgir de cuatro aspectos según Briceño (2012) *“a) El respeto al principio de igualdad reforzado con el de confianza legítima... (... (CP art. 13; CPA art. 3-2). b) La congestión de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo... c) Costo económico, material y humano:.. d) La seguridad jurídica... “ (“(p: 394).*

Además de la extensión de las sentencias de unificación del Consejo de Estado, al que las personas podrán acudir cuando en las providencias se haya reconocido un derecho y ellas acrediten los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Se propone en cinco artículos de la citada ley que la

jurisprudencia debe garantizar a los ciudadanos un trato más igualitario y justo, ya que es fuente de derecho para la autoridad administrativa y para la jurisdicción.

Betancourth (2012) cita lo expresado por miembros de la comisión redactora del nuevo CPACA, entre otros Enrique Arboleda, Luis Fernando Álvarez y Augusto Hernández Becerra, quienes indicaron que hacer obligatorio el seguimiento de la jurisprudencia tiene su fundamento en el principio de igualdad reforzado con el de confianza legítima, que se refleja en que la administración de justicia decida de igual manera aquellos casos que presenten situaciones y/o circunstancias idénticas; y por otra, que el operador tiene la obligación de decidir lo ya resuelto por la justicia, evitando que el ciudadano deba acudir ante el juez para buscar un fallo sobre una situación que ya ha sido objeto de decisión; en conclusión, el procedimiento administrativo tiene que buscar que el ciudadano no tenga que ir ante el juez para resolver los problemas que se plantean ante la administración. Todo esto es lo que se espera con el precedente jurisprudencial.

Lo que se espera con la aplicación de las normas del nuevo CPACA, es el respeto al Principio de igualdad, contenido en el art. 13 de la C.P., como derecho fundamental y que se garantiza en la medida en que la función administrativa esté al servicio de los intereses generales. La Corte Constitucional (Sentencia T-432 de 1992) respecto de la igualdad como

principio, establece que debe ser objetivo, ya que se predica de la equivalencia entre iguales la diferencia entre desiguales, desestimando la igualdad a partir de la generalidad abstracta y dando paso a la generalidad concreta, que prevé que no es dable una regulación diferente de supuestos iguales o equivalentes y prescribe diferentes normas a supuestos distintos, por tanto, solo se permite un trato diferencial si está razonablemente fundado.

Según el Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT (2013), temas definidos en la jurisdicción contenciosa, siguen siendo controvertidos en sede administrativa; lo que implica desgaste, por la no observancia de la jurisprudencia, privilegiando a la doctrina. Son decisiones que se sostienen en la etapa del proceso administrativo, muchas veces por el peso de la fuerza vinculante de la doctrina; pero que van a ser necesariamente fallados por la jurisdicción contenciosa administrativa bajo el imperio de la ley.

1.5. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS CONCEPTOS DE LA DIAN

Como se sabe, la DIAN como autoridad tributaria nacional, da respuesta a consultas de carácter general -no particular-, con conceptos que pueden ser sujetos de control ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, mediante el medio de control de Nulidad Simple, contenida en el art. 138 del CPACA (ley 1437 de 2011), cuando contraríen la Constitución, medio de

control que es de conocimiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en única instancia cuando el acto administrativo objeto de control sea expedido por una autoridad del orden nacional como lo es la Oficina de Doctrina Tributaria de la DIAN. La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, tiene una atribución general para expedir conceptos solicitados por el gobierno o particulares sobre temas en general como lo contempla el art. 112 del ordenamiento antes enunciado, conceptos que si comprenden algún tema tributario, podrían estar sujetos al medio de control mencionado.

Las consultas a la DIAN son muy frecuentes, considerando la dispersión de la normatividad tributaria, las continuas reformas que no han logrado ser estructurales y en general que es una legislación compleja que ofrece dudas y distintas interpretaciones; Piza (2008) afirma que estas consultas pueden estar por el orden de cinco mil anualmente, de las cuales al menos la quinta parte son relevantes a la hora de tasar los impuestos y que en últimas, está en manos de quien resuelve la consulta, con el agravante de que una teoría puede ser modificada al ser consultado más adelante el mismo tema y ser resuelto por otro funcionario.

Afirma Bastidas (2012) que según los registros que lleva el Consejo de Estado, la doctrina tributaria dictada por la Sala de Consulta es escasa; debido a que la legislación colombiana delegó en la DIAN la función de

interpretar las normas tributarias que regulen los impuestos nacionales y la tributación aduanera, con el fin de mantener la unidad de criterio en la interpretación de dichas normas.

Los conceptos emitidos por la DIAN (bajo el sistema de consultas generales, conforme al artículo 264 de la ley 223 de 1995 establece tal competencia a través de la Subdirección Jurídica), pueden ser invocados por los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones tributarias tanto en el proceso administrativo como ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, por los principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima. Esta medida puede resultar para algunos “*peligrosa*” y en las voces de Castro (2014), puede haber una violación de los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica por la interpretación propia que puede dar la DIAN y su carácter de obligatorio para sus funcionarios, al punto que en un 80% de los fallos, se ha declarado la nulidad de estos conceptos. (p. 13).

El artículo 264 fue declarado exequible por la Corte Constitucional con la Sentencia C-487 de 1996, a pesar de la concurrencia de la función de control y recaudo de los impuestos y la de interpretación de la norma, que podría verse como un conflicto de intereses.

Sobre los Conceptos de la DIAN, la Corte Constitucional en la sentencia mencionada, precisó que cuando son expedidos con carácter autoregulador de su actividad es exigible a terceros, al considerarse como actos decisorios de la entidad, deja de ser un concepto para tener el alcance o naturaleza de una circular o instructivo de servicio.

Ahora bien, la DIAN emite Conceptos y Oficios y ha establecido la diferencia entre unos y otros: (Concepto 073050 de 2006), señala la facultad de la Oficina Jurídica para interpretar de manera general y abstracta las normas de carácter tributario, aduanero y cambiario que se concretan en los conceptos con fuerza vinculante y publicidad, tema que se abordó en el numeral 3.3 de la Circular Nro. 0175 del 29 de octubre de 2001, expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, que prevé que deben publicarse en el Diario Oficial los conceptos que revoquen, modifiquen o cambien la doctrina vigente, los que aclaren, adicionen o confirmen la doctrina contenida en conceptos anteriores. Al igual que los que se expidan con ocasión de un cambio legislativo o los expedidos sobre temas generales.

Esto significa que los conceptos DIAN debidamente publicados, reúnen 2 características: son interpretación oficial con fuerza vinculante para los servidores públicos de la DIAN y para que los contribuyentes pueden actuar soportados en ellos, así lo afirma Briceño (2012). Esta medida en el sentir del

ICDT (2013), puede restar objetividad en la interpretación de la norma, por ser la Administración tributaria, juez y parte.

Estos conceptos son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN, so pena de incurrir en falta disciplinaria, con lo que se reafirma el carácter de interpretación oficial para los empleados de la DIAN y su obligatoria observancia.

Contrario a la doctrina de la DIAN, las respuestas de la Sala de Consulta y servicio Civil del Consejo de Estado no tienen el mismo efecto vinculante, como se dijo en el oficio 066608 del 16 de diciembre de 2014, que expresa que los conceptos expedidos por dicha sala no son vinculantes, salvo que el legislador prescriba otra cosa tal y como se prevé en el artículo 112 de la ley 1437 de 2011.

Destacan algunos tratadistas como Piza (2008), figuras existentes en otros países como España, donde se tienen conceptos vinculantes y afirma que allí ofrece mayor seguridad a los contribuyentes, ya que el legislador establece los casos (inversión extranjera, beneficios tributarios, doble tributación), en donde el contribuyente formula su consulta ante la administración en términos precisos y ésta expide un acto administrativo de carácter individual, sujeto a los recursos en la vía administrativa y jurisdiccional. Situación que vincula a la Entidad siendo responsable de su

decisión, lo que evita en beneficio del contribuyente que la administración emita conceptos elusivos, que no dicen nada y solo repiten la ley, lo que significa que debe haber estudio a fondo del caso, generando responsabilidad de la administración tributaria. Menciona también en el derecho anglosajón la figura denominada el Ruling, que es un preacuerdo sobre la aplicación de normas a un caso particular.

Concordamos con las conclusiones de Fuentes (2008), según las cuales efectivamente los conceptos expedidos por la DIAN no son normas sino interpretaciones que vinculan a los servidores públicos en sus decisiones y no al contribuyente. Los conceptos que sirvan de fundamento a la motivación de un acto administrativo deben estar vigentes al momento de su expedición, al igual que para el contribuyente cuando sustente sus actuaciones en ellos.

Marulanda (2012) plantea como es el sistema de consultas en algunos países como España, Perú, Chile y Argentina. Así, por ejemplo en España la formulación de consultas esta reglada en términos, temas y efectos vinculantes sólo para la Administración que aplica el tributo, nunca para el consultante quien se puede apartar del texto de la respuesta. Tampoco vinculan a los jueces y/o tribunales administrativos quienes son independientes.

En cuanto a Chile, Marulanda (2012) comenta que la respuesta a una consulta no es obligatoria para el contribuyente conforme al Código Tributario, quien lo acoja tendrá seguridad jurídica, una herramienta dentro de sus actuaciones, ya que el Servicio de Impuestos Internos se encuentra impedido de iniciar un cobro coactivo o un proceso en contra de tal contribuyente.

En Perú, se observa por Marulanda (2012) que la respuesta a las consultas tributarias escritas, presentadas en cualquier tiempo, para el ejercicio de los derechos ante la Administración Tributaria competente, deberá emitirse en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación, sus efectos son vinculantes para la administración tributaria.

En Argentina, la institución de la Consulta Tributaria es quizás la más reglada en conjunto con España, según Marulanda (2012), se entiende como un derecho que le asiste a cualquier ciudadano, la administración tributaria tiene procedimientos y requisitos diferenciados para que sean vinculantes tanto para la administración como para el contribuyente o para que sean no vinculantes. Es poco utilizada en el país, por el interés que le asiste a la Administración Tributaria para emitir la resolución a dicha consulta de una manera fiscalista y por la misma figura de vinculación para ambas partes.

López (2008) indica cómo la jurisprudencia debe ser fuente para responder las consultas tributarias, porque lo define, declara si es constitucional o no e interpreta el alcance de las norma tributarias, y presenta criterios de valoración de las pruebas, normas aplicables su vigencia y principios generales.

El carácter general de las consultas, admitidas en su mayoría sin identificación del particular interesado, ni descripción precisa y completa, permiten su formulación incompleta e incluso con poder para inducir a la emisión de opiniones generales sin elementos de juicio suficientes (Abella, 2006).

Es necesario evaluar la conveniencia de que las consultas se personalicen y que sean concretas, en describir las situaciones que ofrecen problema, no de otra manera se puede garantizar que quien absuelve la duda, este ubicado en el contexto y pueda dar una orientación que este más cercana a las necesidades del consultante y que no se preste a confusión. En tributaria, cualquier elemento puede hacer la diferencia, no es lo mismo la situación de una persona natural a una jurídica; un régimen común a un simplificado o excluido; actividades gravadas en renta o en IVA y otras no; actividades con beneficios y exenciones, ubicación en el país o en el exterior, etc.

...En la práctica, el amparo que confieren los conceptos al contribuyente induce a los particulares a cierta cacería de conceptos favorables destinada a contar con un respaldo doctrinal para enervar cualquier posibilidad de objeción por parte de la administración tributaria de determinadas actuaciones de los contribuyentes. Se podría decir que el problema no está en la garantía que para el particular genere, sino en la extensión de los efectos en forma general a todos los particulares, no restringidos al consultante... (Abella, 2006, p. 43)

...esta obligatoriedad conduce a reafirmar el equivocado carácter normativo que revisten estos conceptos... La imposición obligatoria de los conceptos puede tener un propósito plausible de unidad doctrinal, como señala la Corte... No es deseable que un país fomente la actitud de funcionarios de la tributación que se dediquen a buscar conceptos para resolver cada caso, sin acudir a las normas de derecho ni analizar las circunstancias que lo rodean para aplicarlas correctamente. (Abella, 2006, p. 44)

Cuando para consultar sea necesario identificarse plenamente y ser concretos en las situaciones problemáticas; será más difícil que un contribuyente acuda a un concepto que no fue pedido por él, para ampararse; ya que las situaciones difícilmente coincidirán. También es necesario revisar el tema de la obligatoriedad de los conceptos para los funcionarios de la DIAN y la posibilidad de que el contribuyente se aparte o no de ellos. Este trato diferenciado puede generar corrupción, generar inseguridad jurídica y hasta injusticias cuando un contribuyente argumenta y la DIAN se limita a aplicar un concepto, porque es su obligación. ¿Dónde queda el derecho a la defensa y a la contradicción, si solo para un extremo de la relación existe la obligatoriedad?

Para resolver este interrogante, es pertinente citar a Abella (2006), cuando afirma que en *“los últimos años se radicaron en la Sección cuarta del Consejo de Estado, cerca de 34 demandas de nulidad contra conceptos de la DIAN”* (p: 46), circunstancia que refleja la importancia regulatoria de los mismos. De igual manera comenta que *“de junio de 1998 a agosto de 2005 se registraron 10.400 conceptos tributarios”* (p: 46) expedidos por la DIAN, esta cifra para el autor demuestra la poca certeza jurídica, por cuanto no existe unidad doctrinal, esto conduce a contradicciones y falta de coherencia, con la consecuente inestabilidad de criterios. Estos argumentos nos llevan a precisar la respuesta, ya que la administración genera con sus conceptos obligatorios, efectos que hacen nugatorios los derechos a la defensa y a la contradicción.

Es muy difícil entender que en 7 años se hayan registrado 10.400 conceptos; esto implica que la norma no es clara, que hay vacíos, que hay muchos tratamientos exceptivos, que desconocen la generalidad de un concepto y que pueden convertirse en odiosos tratamientos especiales. Genera que cada quien quiera consultar para tener algo así como un seguro de auditoría, en caso de un proceso de revisión.

De igual forma, tal y como lo comenta Abella (2006), se han proferido conceptos unificados cuya finalidad se desvirtúa al poco tiempo de su expedición, ya que han sido adicionados, modificados o anulados. Además,

en su contenido esta modalidad de conceptos, son extensos y confusos, pues se revisten de cierto rango de mayor jerarquía, sin ningún fundamento legal.

Otro problema en este país, para el tema de las consultas, es la dinámica de la normatividad; se tienen reformas tributarias, con una periodicidad promedio de una por año, es decir, que la vigencia de estas consultas también es muy corta y por ende la proliferación de conceptos que pueden generar confusión en los contribuyentes, sobre el particular indica Abella (2006), que existe deficiente divulgación, la proliferación de doctrina y el carácter general de los conceptos, permite afirmar que los contribuyentes no los conocen, circunstancia que afecta la seguridad jurídica y el principio de legalidad. Todas estas situaciones han generado una distorsión en la prelación de las fuentes.

Se concede un poder extraordinario a la oficina Jurídica que expide los conceptos, Rodríguez y Rodríguez (2008), comentan como éste se concreta en la facultad de interpretar las normas tributarias, su obligatorio cumplimiento para las demás divisiones de la DIAN y en la práctica, en un caso concreto, ningún funcionario de la DIAN va en contra de un concepto de la Oficina, situación que evidencia dos circunstancias: la primera que los funcionarios de la entidad aplican los conceptos incluso así consideren que el contribuyente tiene la razón en sus argumentos, y la segunda, hace de los

conceptos algo valioso, que puede proteger intereses particulares, generando corrupción.

En cuanto a la corrupción, Antonio Quiñones, en cita dentro de Rodríguez y Rodríguez (2008), manifiesta que éste fenómeno perdura y que se encuentran conceptos absurdos que claramente se notan tendenciosos a favor o en contra de un determinado negocio o cliente, va a favorecer o va a perjudicar a alguien cuando debiera ser perfectamente neutro y ajustado a derecho; realizar actuaciones profesionales como abogado dentro de los procesos contra la DIAN, implica litigar contra unos conceptos y litigar contra una posición jurídicamente establecida por el departamento jurídico, en donde el funcionario no actúa de acuerdo a la ley sino de acuerdo con el concepto que lo obliga irremediamente, así el funcionario que resuelve el recurso o la discusión, este convencido de los argumentos del contribuyente; no puede aceptarlos.

En el esquema de fuentes del derecho aplicable en Colombia, los conceptos de la DIAN, son interpretaciones de normas, con efecto vinculante para uno de los extremos de la relación Estado-Ciudadano, para la administración tributaria; mecanismo que se comporta de manera idéntica en países como España y Perú; mientras en otros como Argentina se tienen dos clases de conceptos, unos vinculantes y otros meramente informativos. En Colombia, esta práctica no ha sido afortunada y al contrario de contribuir a la seguridad

jurídica, se ha convertido en una desventaja para el contribuyente que puede estar seguro que la decisión basada en un concepto no va a ser modificada en sede administrativa y tendrá que acudir a la jurisdicción para tratar de hacer valer sus derechos, planteamiento desarrollado en el libro "*Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*", contexto que se adecua al desarrollo de este trabajo.

Para los funcionarios, también ofrece dificultad, porque no solo deben conocer la profusa normatividad, sino saber qué conceptos están vigentes para aplicarlos obligatoriamente, cuales se aplican al caso concreto al ser proferidos de manera general, etc., so pena de ser sancionados por desconocer alguno de estos pronunciamientos. Es tanto, como decirle al funcionario que la solución está en algún concepto, es solo saber buscarlo, desmotivando su capacidad de estudio, análisis, crítica, investigación, creatividad, etc.

Manifiesta Lucy Cruz de Quiñones citada en Rojas (2005), que el contribuyente dentro de un proceso de determinación, encuentra como los actos tanto preparatorios como definitivos son motivados en conceptos sin que se cite la fuente primaria, la ley. En consecuencia la pregunta que surge es: ¿Se vuelven los conceptos comodines que se utilizan por las partes conforme a sus intereses?.

1.6. ANTECEDENTES DEL VALOR VINCULANTE DE LA DOCTRINA TRIBUTARIA EN COLOMBIA

Se encontraron antecedentes que datan de la Ley 153 de 1887 que en su artículo 12 expresa que *“Las órdenes y demás actos ejecutivos del gobierno expedidos en ejercicio de la potestad reglamentaria, tienen fuerza obligatoria, y serán aplicados mientras no sean contrarios a la Constitución, a las leyes ni a la doctrina legal más probable.”*

Conforme lo establecido en los literales a) y d) del artículo 12 del Decreto 978 de 1971 que reestructuró la DIN, era la División Legal la que debía velar por la unidad doctrinal tributaria y absolver, de acuerdo con la Dirección, las consultas que le formularan los funcionarios y los contribuyentes relacionadas con la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

El Decreto 74 de 1976, en los literales c) y e) del artículo 34 establecía dentro de sus funciones a la Subdirección Jurídica de la DIN, competencia para absolver las consultas escritas de funcionarios y particulares, además de determinar y mantener la doctrina tributaria.

En la búsqueda del origen del efecto vinculante de la doctrina tributaria, encontramos el primer antecedente en sentencia del Consejo de Estado del 18 de junio de 1984 expediente 10787, en la que se estudió la nulidad de

algunos apartes de la Circular General No. 1 del 21 de julio de 1982 de la Dirección de Impuestos Nacionales – DIN, que otorgaba a sus conceptos el alcance de fuente de obligaciones, al expresar que las circulares, instrucciones y conceptos, son los portadores de la interpretación autorizada por la ley, ya que el intérprete lo que hace es definir la norma materia de estudio. El Consejo de Estado en dicha sentencia, declaró nula entre otras frases, "*Cuyo carácter es obligatorio por vía general para todos los funcionarios y contribuyentes*", "*Cuya obligatoriedad está circunscrita a la persona y al caso concreto consultado*" insertas en el párrafo sexto del Capítulo I de dicha Circular General. Fallo soportado en que el principio de la legalidad de los tributos es de incuestionable importancia y aun cuando la Dirección de Impuestos Nacionales - DIN, tiene facultades doctrinarias, adolece la Administración de facultades legislativas, abrogadas de manera exclusiva en el legislativo y al gobierno en materia reglamentaria.

En la sentencia del Consejo de Estado del 18 de junio de 1984, radicación 10.787, consejero ponente doctor Enrique Low Murtra se trajo a colación afirmaciones de Saiz de Bujanda, quien calificó como uno de los más graves peligros para el principio de legalidad, la expedición de Órdenes Ministeriales y de Circulares, refiriéndose a ellas como peligrosas para el principio de legalidad por cuanto no aclaran las normas sino que las ensanchan o restringen los objetos imponibles generando trastornos a la seguridad jurídica, debido a que se expiden en relación con normas confusas e

incompletas y no es justo que se establezcan obligaciones o responsabilidades, sin que sea la ley, que las determine.

En 1987, se vuelve a hablar de obligatoriedad, en el Decreto 2543, literales a) y e) del artículo 21 que establecía dentro de las funciones de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos Nacionales - DIN, competencia para absolver las consultas escritas de funcionarios, contribuyentes y gremios, además de determinar y mantener la doctrina tributaria, prescribía el artículo 66, el carácter obligatorio de los conceptos para los funcionarios de la Dirección de Impuestos Nacionales - DIN, por ser interpretación oficial y su desconocimiento acarrearía sanciones disciplinarias por mala conducta, se precisó que en casos particulares las oficinas de orientación al contribuyente podrán dar opiniones verbales que no vinculan a la administración.

Posteriormente la función de la DIAN de actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, es asignada a la Subdirección Jurídica en el literal b del artículo 57 del Decreto 2117 de 1992, el cual expresa "*b) Actuar como autoridad doctrinaria en materia aduanera y tributaria nacional y territorial*", y en su párrafo establece la posibilidad de sancionar disciplinariamente al funcionario que desconozca los conceptos en los actos administrativos que emita.

Lo anterior, guarda concordancia con lo expresado dentro de las funciones del Comité de Dirección consagradas en el artículo 76 del citado decreto, que en su literal b determina “*b) Dirimir las diferencias técnicas, administrativas y jurídicas que se presenten entre las distintas dependencias de la Dirección, cuando así lo amerite la naturaleza y complejidad del caso...*” y el párrafo del mismo artículo establece “*Los conceptos o decisiones adoptados por el Comité serán de obligatorio acatamiento para todos los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales...*”.

No obstante, la fusión entre la Dirección de Impuestos Nacionales - DIN y la Dirección de Aduanas Nacionales - DAN, el 1º de junio de 1993 y las posteriores reestructuraciones de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, mediante los decretos 1071 de 1999 y 4048 de 2008, la facultad de expedir conceptos siempre se ha mantenido.

Ya en 1994 el Consejo de Estado en auto de Mayo 6 de la Sección Primera, señaló a las circulares e instrucciones y no a los conceptos, como los actos administrativos procedentes para que el superior jerárquico indique a sus funcionarios subalternos la manera como deben aplicar las normas legales.

En el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 denominada de Racionalización Tributaria, se hace la diferencia opcional de acatamiento de los conceptos DIAN para los contribuyentes, quienes podrán sustentar sus actuaciones

tanto en sede administrativa como en la jurisdiccional con base en los conceptos durante el tiempo de su vigencia, es así como las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por la administración, que cuando cambie un concepto previamente emitido, deberá publicarlo. Lo anterior en amparo de la buena fe y la lealtad.

La Corte Constitucional en sentencia C-487 de 1996, en el estudio de constitucionalidad del citado artículo, argumentó su exequibilidad, en que los conceptos, son actos de carácter interno, no ejecutorios y que carecen de efectos decisorios frente a los administrados, pero si eventualmente los tuvieren, se entenderán como actos administrativos reglamentarios, en el nivel último de ejecución de la ley, por sus aspectos técnicos y operativos, sujetos al control de legalidad, ante la jurisdicción.

La obligatoriedad de acatamiento de los conceptos de la DIAN que son publicados -para sus funcionarios-, se mantiene a través del párrafo del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, que expresa que los conceptos emitidos por la oficina de doctrina tributaria, sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias que sean publicados, se tendrán como interpretación oficial para los funcionarios de la DIAN, su desconocimiento podrá acarrear sanción disciplinaria, ratificando las normas anteriormente expedidas. Es lo que se llama facultad Instructora o de circularización.

Ya en conceptos expedidos por la DIAN en 1998 (No. 80073) y confirmado en el año 2000 (No. 17064), prescribía que “(...) *no existe obligación por parte de los particulares de dar cumplimiento a los conceptos emitidos por esta oficina, como sí existe para los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuando el mismo ha sido publicado*”.

La DIAN bajo la dirección del Dr. Santiago Rojas Arroyo, con la circular 0175 del 29 de octubre de 2001 denominada “*Seguridad Jurídica*”, determina que conforme a la jerarquía de las normas, la constitucional prevalece sobre la norma legal, recuerda la obligatoria aplicación de la jurisprudencia constitucional en estudios de exequibilidad y de la emitida por el Consejo de Estado en acciones de nulidad. Así mismo, definió que las sentencias del Consejo de Estado de carácter particular, de los tribunales contenciosos administrativos, la doctrina oficial contenida en los conceptos (de carácter obligatorio para los funcionarios DIAN), son herramientas de estudio.

Prescribió el artículo 1º del Decreto 4048 de 2008, frente a la competencia de la DIAN como autoridad doctrinal y estadística en temas tributarios, aduaneros, de control de cambios y en el numeral 11 del artículo 3º del mismo decreto, en cuanto a las funciones, que puede interpretar y actuar como autoridad doctrinal y estadística en las mismas materias, ya citadas.

En la estructura de la DIAN expuesta en el art. 5 del Decreto 4048 de 2008, se observa una dirección general y luego las direcciones técnicas, entre ellas la Dirección de Gestión Jurídica responsable de dirigir el procedimiento para absolver consultas, como se lee en los numerales 2 y 8 del artículo 19, en donde se prevé que podrá fijar y adoptar criterios para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias nacionales, en materia aduanera y de control cambiario, al momento de absolver consultas escritas, en lo de competencia de la DIAN. De ella depende la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, como lo prescriben los numerales 1 y 3 del artículo 20, dependencia responsable de absolver las consultas escritas en materia aduanera, tributaria, de control cambiario, disciplinaria, de personal, de presupuesto y de contratación administrativa, que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en lo de competencia de la DIAN. En el párrafo de este artículo, reitera como los conceptos sobre la interpretación y aplicación de leyes tributarias que sean publicados, constituyen interpretación oficial, para los funcionarios de la DIAN, quienes están obligados a su observancia.

En el año 2009, la entidad emitió las directrices internas para absolver consultas en la orden administrativa No. 06, que indica los requisitos que deben contener, tales como la fecha en que se formula, la autoridad o dependencia a quien se dirige, los nombres y apellidos, el documento de

identidad y la dirección del domicilio de quien la solicita, el objeto de la petición, las razones en que apoya la solicitud.

Señala que las Divisiones de Gestión Jurídica, deben verificar si ya hay conceptos emitidos sobre el tema consultado, para proceder a remitirlo al solicitante; si no lo hay se envían a la subdirección de Gestión de Normativa y doctrina y deben ser resueltas en el término máximo de 30 días, luego de ser sometidas a reparto entre los abogados ponentes quienes deben absolverlas en forma general y abstracta y no referirse a ningún caso en particular, identificando las fuentes formales, para pasar luego a los abogados revisores para presentación ante el comité de Doctrina. Reitera el contenido del párrafo del art. 20 del Decreto 4048 de 2008, sobre la obligatoriedad para los funcionarios de la entidad y añade *“Sin perjuicio del trámite de solicitudes de modificación y de la decisión que se adopte, ningún empleado público de la DIAN puede abstenerse de observar la interpretación fijada a través de los conceptos vigentes expedidos por la Dirección Jurídica...”*

La Corte Constitucional en sentencia C-634 de 2011, en el examen de exequibilidad del artículo 10 de la ley 1437 de 2011, explicó que las autoridades tendrán en cuenta, junto con las sentencias de unificación jurisprudencial proferidas por el Consejo de Estado, y de manera preferente, las decisiones de esta Corte, cuando interpreten las normas constitucionales

aplicables a la resolución de los asuntos de su competencia, esto sin desconocer el carácter obligatorio erga omnes de las sentencias, que efectúan el control abstracto de constitucionalidad.

El tema de la unidad doctrinal es vital para la DIAN, por lo cual se adoptó el modelo de Gerencia Jurídica con la resolución 090 del 27 de septiembre de 2012, que retoma la obligatoriedad de los conceptos, en uno de sus apartes, expresa el carácter prevalente de los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica frente a las discrepancias que existan entre una dependencia de la DIAN y un ciudadano, contribuyente o usuario, que se derive del alcance o interpretación de una norma tributaria contenida en él.

Esta fue modificada con la resolución 174 del 3 de septiembre de 2013 para tomar en consideración la ley 1437 de 2011 también llamado CPACA, para incorporar como objetivo el de garantizar la aplicación de las normas constitucionales, legales y reglamentarias y las sentencias de unificación del Consejo de Estado, en todas las dependencias de la entidad.

La Corte Suprema de Justicia Sala Penal con Sentencia SP-2650 de 2015, determina que un fallo judicial que desconoce una norma clara, configura prevaricato, como se destaca en la parte motiva de la providencia en cita, el doctor DE ÁVILA FERNÁNDEZ, actuó con conocimiento y voluntad de apartarse del ordenamiento jurídico, ya que en decisión del 8 de febrero de

2006, sin argumento alguno, se sustrajo del claro mandato, contenido en el artículo 91 del Código de Procedimiento Civil, el funcionario fue arbitrario, al abstenerse de aplicar la ley, cuando debió acatarla.

Es pertinente proponer otro punto de reflexión, en torno a la responsabilidad del Estado, cuando cualquiera de los actores, actúe conforme a los conceptos y esto ocasione un daño. Valga decir un concepto que pueda afectar el recaudo de un determinado impuesto porque los contribuyentes se acogen a él, o el contribuyente que sufre un desgaste en tiempo y en dinero para defenderse de una interpretación doctrinal y al final, la jurisdicción le da la razón. Lo anterior, en el marco de los artículos 6 y 90 de la C.P. y bajo los principios constitucionales de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica, legalidad e igualdad.

De todas maneras es necesario dejar claro que los conceptos de la DIAN, por la presunción de legalidad de los actos administrativos, lo son hasta tanto no se declare la nulidad de los mismos, como resultado del medio de control de nulidad simple. Este aspecto también está contemplado para el contribuyente, que por el principio de seguridad jurídica del art. 264 de la ley 223 de 1995, goza también de esta presunción de legalidad ya que no se podrán desconocer las actuaciones de los contribuyentes que fundamenten sus actuaciones en dichos conceptos. En cuanto a la confianza legítima, se ubica en los doctrinantes alemanes su origen, que busca proteger al

administrado, según Marín (2008) *“la autoridad pública no puede adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones”* (p: 137).

Considerando que del estudio de los principios constitucionales del derecho tributario, se concluye que el deber ser de la tributación, es que tanto el operador de los impuestos nacionales (la DIAN), como el contribuyente, estén en un mismo plano de igualdad frente a la ley; es que resulta cuestionable que la doctrina emitida por este operador, sea obligatoria para sus funcionarios y no para los contribuyentes, de donde nace la primera desigualdad. Y más cuestionable aún, que en algunos casos esta doctrina se distancie de pronunciamientos de las altas cortes. La experiencia en otros países ha mostrado que una opción más sana, es que estos conceptos sean solo una referencia, no obligatoria para ninguna de las partes y que en el caso de consultas particulares lo sean para los implicados solamente.

Por lo polémico del tema, es que merece el análisis juicioso de la obligatoriedad de la doctrina tributaria, de cara a la Constitucionalización del Derecho y que ya alguna vez fue cuestionada por las altas cortes, cuando en 1984 dijo que adolece la Administración de facultades legislativas y es hasta peligroso para el principio de legalidad, la expedición de circulares y demás.

2. ¿QUÉ TRAJÓ EL CPACA EN MATERIA DE PRELACIÓN DE LAS FUENTES DEL DERECHO Y CÓMO AFECTA EL PROCESO DE DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES EN COLOMBIA?

Para muchos, el hecho de que se haya expedido un nuevo código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo, que reemplaza el que traíamos desde 1984, es un hecho positivo. Se tiene la idea y la esperanza, de que en la práctica, sea un aporte en la corriente de la Constitucionalización del Derecho, al darse en el marco de la Nueva Constitución Política de 1991. La idea en este capítulo es ubicar cuáles son esos aportes, en el tema del Derecho Tributario.

En el año 2011 se expidió la ley 1437, llamada el CPACA, Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo, publicada en el diario oficial No. 47.956 del 18 de enero de 2011, que vino a reemplazar desde el 2 de julio de 2012, el antiguo código contencioso administrativo que venía desde 1984 con el decreto 01.

En el inciso final del artículo 2º del nuevo código, se mantiene la misma excepción que preveía la legislación anterior, sobre el ámbito de aplicación, excluyendo expresamente los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales, como es el caso del procedimiento administrativo tributario.

El lapso transcurrido entre la expedición de la Constitución Política y la expedición de este nuevo código administrativo -21 años-, solo sirvió para reiterar la necesidad de adecuar esta normatividad con la nueva visión constitucional, dado que sus preceptos son obligatorios y sus principios permean la totalidad de la normatividad nacional ofreciéndole un contexto mucho más garantista que permita al ciudadano acercarse a la Administración Pública.

Los estudiosos del tema, han visto como objetivos de la reforma al código contencioso administrativo, entre otros:

- a. Concretar la Constitucionalización de la función pública.
- b. Realizar los derechos fundamentales en sede administrativa.
- c. Garantizar la seguridad jurídica con la aplicación unificada de la jurisprudencia.
- d. Efectividad de los derechos como condición para la convivencia pacífica, el desarrollo de la modernidad y el bienestar general.

Antes de la Constitución Política de 1991, se vivía un culto casi obsesivo por la ley como la única desarrolladora de los principios y postulados en ella

contenidos. Es así, que con la llegada de la nueva y vigente Carta Política, los ciudadanos tienen claro que si algo está contenido en ella, es exigible y/o obligatorio; es decir, se retomó la preponderancia de la Constitución como fuente de fuentes. Es lo que se ha llamado la Constitucionalización del derecho, que aún no se daba en el derecho administrativo a pesar de su estrecha relación con el derecho Constitucional, como acertadamente afirmaba Fritz Werner, presidente del Tribunal Supremo Administrativo de Alemania entre 1958 y 1969, “*el derecho administrativo es derecho constitucional concretizado*” (Martin, 2006, p: 1).

2.1. CAMINO A LA CONSTITUCIONALIZACIÓN

Con la Constitucionalización del derecho administrativo se logra desmitificar al Estado, acercarlo al ciudadano, permitir que este lo vea como algo alcanzable, sentirse como un interlocutor válido, tener una relación más igualitaria, ser considerado un cliente de la administración pública y no un simple “*administrado*” que puede defenderse de los posibles abusos, errores u omisiones de las autoridades.

Es muy significativo leer en las memorias del XVIII Encuentro de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, realizado en Neiva durante los días 19, 20 y 21 de septiembre de 2012, bajo el lema de “Una Jurisdicción moderna garante de los derechos”, que según Hernández (2012)

expresiones como: *“la intangibilidad de los actos políticos, la discrecionalidad entendida como actividad administrativa no reglada”, la expresión “vía gubernativa”, la denominación del ciudadano como “administrado”, el concepto de “justicia rogada”* (p: 21), son conceptos que bajo la influencia de la Carta Política del 1991 han sido modificados en el nuevo Código Administrativo.

Ya en el contexto de la Constitucionalización del derecho administrativo, es necesario concretar qué cambios se dan en el proceso administrativo tributario, con la entrada en vigencia del nuevo CPACA, específicamente en las etapas de determinación y discusión de los impuestos nacionales.

2.2. ASPECTOS GENERALES

Sea lo primero, recordar que los cambios empiezan con la utilización de vocablos más apropiados a la nueva realidad del derecho administrativo, de suerte que ya no hablamos de acciones, sino de pretensiones y medios de control; de vía gubernativa, sino de actuación administrativa o sede administrativa.

Empezamos con los principios orientadores de la administración pública, tema en el que se retomaron los que estaban en el anterior código y se sumaron otros de rango constitucional. Los que orientan desde el 2 de julio

de 2012, la función administrativa son: el debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad. Que por ser generales, aplican en el proceso administrativo tributario.

En el art.1 del CPACA, se indica que la finalidad de esta nueva normatividad administrativa, es la proteger y garantizar los derechos y libertades de las personas, la primacía de los intereses generales y la sujeción a la Constitución y el ordenamiento jurídico. Es así que la primera parte del Nuevo Código Administrativo, se ha considerado como una carta ciudadana de derechos ante la administración, en el marco de un ESTADO SOCIAL DE DERECHO que privilegia la dignidad humana, por lo que de ella se puede concluir según Hernández (2012), que la Constitucionalización es el logro de una efectiva protección de los derechos de todas las personas, una expansión del derecho de petición, desarrollo del concepto de ciudadanía y utilización de las TICs y preponderancia de la jurisprudencia administrativa, para buscar la seguridad jurídica, confianza legítima e igualdad.

En una de las últimas reformas tributarias, la ley 1607 de 2012 se contempló en el art. 193 que las autoridades tributarias deben brindar a las personas plena protección de los derechos establecidos en el CPACA, como se lee en el art. 5, en las relaciones entre éstas y las autoridades, donde se mencionan entre otros, el derecho a presentar cualquier tipo de petición y obtener su

respuesta oportuna, salvo que la información tenga alguna reserva; a ser tratado con respeto, a tener trato preferencial cuando adolezca de alguna discapacidad o tenga alguna condición especial, etc.

Estos derechos del ciudadano, constituyen exigencias para los servidores públicos, que deben conocerlos, interiorizarlos y observarlos en su diario contacto con él. Por lo que se lee, el trato de los servidores públicos además de la consideración normal del trato entre seres humanos, debe tener en cuenta todas las circunstancias expresadas en el precitado artículo.

Pero también contempla el CPACA, los deberes que los ciudadanos deben observar, en una relación de respeto con las autoridades y los servidores públicos que las representan. En el art. 6, encontramos los deberes que el servidor público puede exigir de aquellos que acuden en procura de su servicio, sin que implique que su desconocimiento sea excusa para negarlo, tales como acatar la Constitución y las leyes, obrar de buena fe, absteniéndose de emplear maniobras dilatorias en las actuaciones, abstenerse de reiterar solicitudes evidentemente improcedentes, observar un trato respetuoso con los servidores públicos entre otras.

También se ha ocupado el nuevo CPACA de aspectos prácticos, como la atención al público, como ha detallado en el art. 7, y que constituyen pautas que todas las entidades del Estado Colombiano, deben acatar y por ende

acondicionar su servicio, entre otras dar trato respetuoso y diligente, garantizar atención personal al público, como mínimo durante cuarenta (40) horas a la semana, estableciendo un sistema de turnos, tramitar las peticiones que lleguen vía fax o por medios electrónicos.

2.3. EN MATERIA TRIBUTARIA

Otra precisión relevante, está relacionada con la generalidad en el uso del CPACA, en la relación ciudadano-autoridades como lo dispone el art.34 de la precitada ley. En materia tributaria sucede todo lo contrario, la excepción es acudir al CPACA, por cuanto para adelantar los procesos administrativos se aplica el Estatuto Tributario por ser norma especial y solo cuando se controvierten los actos definitivos ante la jurisdicción contenciosa administrativa, se aplica la segunda parte del CPACA, en cuanto a medios de control: de nulidad simple, de nulidad y restablecimiento del derecho o reparación del daño.

Teniendo claro que la aplicación del CPACA en materia tributaria, es mínima, abordamos algunos temas que significan cambios en el procedimiento administrativo o sugieren al menos nuevas actitudes de los servidores públicos de la DIAN así como del resto de servidores del Estado.

2.3.1. Uso de tecnologías de la información. Frente a esta pretensión del CPACA de la utilización en el derecho administrativo de las Tics, podemos afirmar que en materia tributaria, ya el Estatuto Tributario contemplaba esta posibilidad en acciones como la dirección electrónica para las notificaciones, contemplado en el art. 565 y el CPACA lo menciona como opción válida cuando un ciudadano hace uso de un medio de control.

2.3.2. Notificaciones. En materia de notificaciones, ha dicho la DIAN en concepto 50375 del 8 de agosto de 2012, frente al procedimiento aplicable, al tenor de lo establecido por la Ley 1437 de 2011, en sus artículos 2 y 34, que consagran la primacía del Código en todos los procedimientos, esto es sin perjuicio de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales. Tal es el caso en el Estatuto Tributario, donde encontramos desarrollado el tema en los artículos 563 y siguientes, que regula las formas de notificación, dirección procesal, corrección de actuaciones enviadas a dirección errada y notificaciones devueltas por el correo, entre otros, normas aplicables en consecuencias a las actuaciones surtidas por la DIAN. En materia aduanera, las formas de notificación están reglamentadas en los Decretos 2685 de 1999 y 2245 de 2011, en su artículo 562 y siguientes, en su artículo 13 y siguientes, respectivamente.

Así se confirma que en materia de notificaciones, el procedimiento establecido en la Ley 1437 de 2011, aplica en los asuntos no contemplados por las normas especiales precitadas.

Frente a una consulta en el marco de lo establecido por la Ley 1437 de 2011, de cuál era el procedimiento aplicable cuando el correo hace devolución de la citación para una notificación personal, la DIAN expuso que conforme al artículo 68 del CPACA, si no hay otro medio más eficaz de informar al interesado, se le enviará una citación dentro de los cinco (5) días siguientes a la expedición del acto *"a la dirección, al número de fax o al correo, electrónico que figuren en el expediente o puedan obtenerse del registro mercantil, para que comparezca a la diligencia de notificación personal"*.

Y que en caso de devolución por el correo del escrito de citación, debe observarse si obedece a: Error de la administración, debe corregir la dirección y enviar nuevamente la citación a la dirección correcta; circunstancias del destinatario, la administración insistirá nuevamente con el envío de la citación a otras direcciones que logre ubicar.

Y de no ser posible encontrar una dirección correcta dará aplicación a lo establecido en el segundo inciso del artículo 68 de la Ley 1437 de 2011, que prescribe que *"Cuando se desconozca la información sobre el destinatario señalada en el inciso anterior, la citación se publicará en la página*

electrónica o en un lugar de acceso al público de la respectiva-entidad por el término de cinco (5) días".

2.3.3. Figura de la consulta en materia administrativa. Es importante destacar la radical diferencia en los efectos de las respuestas dadas por las autoridades a las consultas de los ciudadanos y las que da la DIAN en los llamados conceptos; que venían ya con un trato diferencial en el anterior código y que sigue vigente en el art. 28 del CPACA que prescribe frente a la fuerza vinculante de estas, que no son obligatorias, salvo normas especiales.

Es aquí donde los conceptos de la DIAN, siguen otra suerte, dado que tienen norma especial que los define como doctrina oficial con fuerza vinculante para los servidores públicos de esta entidad y que pueden o no, ser utilizados por los contribuyentes para respaldar sus actuaciones, por los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

Esta fuerza vinculante de la doctrina tributaria, despierta reacciones encontradas, por un lado quienes la defienden tienen como argumento la seguridad jurídica en la entidad; sus detractores tienen el mismo argumento "*la guarda de la seguridad jurídica*" para sugerir incluso que se incluya en la reforma tributaria que se está analizando por estos días, la eliminación de la posibilidad de que la DIAN expida conceptos porque a juicio de Figueroa (2016), es necesario expedir un "*Código o Estatuto Único... que evite la*

nociva práctica de la expedición de decretos ilegales y de conceptos de la DIAN que dejen al arbitrio de los funcionarios y no de la ley... la determinación de las obligaciones tributarias” (p: 2), ya que corresponde al Congreso establecer los tributos.

Se tienen ejemplos de falta de uniformidad en los mismos conceptos emitidos por la DIAN que dan al traste con la unidad de criterio, la seguridad jurídica y el debido proceso y denotan la imperiosa necesidad de intervenir este tema. Vgr.:

2.3.3.1. En el tema de retención en la fuente en indemnizaciones de retiro de trabajadores. Crítica hecha en *Ámbito Jurídico* (2014) cuando denota la discrepancia de los planteamientos hechos por la DIAN en los conceptos 45542 de jul. 28/14, 54164 de sep. 9/14 y 2732 de sep. 15/2014.

2.3.3.2. Comentario hecho por Cote (2016), exdirector DIAN, cuando afirma que los procesos de fiscalización de la DIAN se fundamentan en sus conceptos, que tilda como desacertado comportamiento reflejado en el volumen de procesos que en los últimos años ha conocido la jurisdicción de lo contencioso administrativo y urge a que la DIAN regrese al rigor jurídico, respeto a la jerarquía normativa y pronunciamientos de las cortes.

2.3.3.3. Crítica hecha en la página de Gerencie.com, acerca del tema de la renta líquida por recuperación de deducciones en el CREE, el concepto 063408 de 2013, al ser comentado por Lee (2014) indica que *“contraría todos los preceptos, tanto técnicos como prácticos, y considerar que sin deducción alguna puede existir renta por recuperación de deducciones es legislar”* (p: 3), el fin de los pronunciamientos de la DIAN es guiar al contribuyente en sus dudas, no acrecentarlas.

2.3.3.4. En algunos casos, como en el concepto 001 de 2003, la casuística que se ve en los conceptos es exagerada, como sucedió con el beneficio tributario para promover el uso de las TICs en el país, cuando la DIAN dijo que la preinstalación del software solo la puede realizar el fabricante del PC, lo que dejaría por fuera a los equipos que se ensamblan en el país a partir de la importación de partes o componentes, en contravía de la política de Estado de masificar las nuevas tecnologías y el uso de la Internet, contemplados en la agenda de conectividad del Ministerio de Comunicaciones (Alvarez, 2003).

En algunas ocasiones el funcionario de la DIAN deberá desconocer posiciones del Consejo de Estado (la jurisprudencia) frente a un tema, y dar aplicación estricta a la posición oficial (la doctrina). Esto genera necesariamente actuaciones administrativas, porque el contribuyente muy seguramente no estará satisfecho cuando se encuentre en situaciones

similares y que han obtenido un fallo favorable; lo cual desemboca en desgaste del aparato estatal, deslegitimación del Estado y mengua por el contrario el objetivo de crear cultura tributaria (Castilla, 2002).

Entra también al escenario de la incertidumbre entre la fuerza vinculante de la doctrina DIAN y la extensión de jurisprudencia, el contenido del art. 680 del Estatuto Tributario, donde se les condena a los funcionarios del área de Liquidación, por VIOLACIÓN MANIFIESTA DE LA LEY, cuando de acuerdo con la decisión definitiva de los recursos interpuestos por los contribuyentes, hubieren violado manifiestamente las disposiciones sustantivas de la legislación tributaria y que se extiende a los funcionarios que confirmen en sede administrativa la mala liquidación y la reincidencia en ella por más de tres veces será causal de destitución del empleo.

Se enfrentan los funcionarios de la DIAN a una gran disyuntiva, deben tomar una decisión, expedir actos administrativos que deben fundarse prima fase, en el acatamiento a la Constitución, la ley, las sentencias de unificación, las sentencias de las altas cortes, etc; pero también están obligados a dar aplicación a los conceptos que la misma entidad emite.

2.3.4. Recursos. Una de las precisiones que se hacen en el CPACA y que toca el procedimiento administrativo tributario, se refiere a los recursos, que como lo prescribe el art. 74 son por regla general en el proceso

administrativo, los de reposición, apelación y queja; sin embargo el estatuto tributario contempla como norma especial en su art. 720 que el «recurso de reconsideración» será el recurso general en sus actuaciones y solo en la expedición de actos administrativos que no estén reglados en su articulado, procederán los recursos generales del CPACA, y en aquellos donde la norma hace remisión a estos de manera expresa, como ocurre por ejemplo en los artículos 260-9, 579-1, 662, 671-3, 678, 682, 722, 726, 728, 732, 735, 739, 814-3 y 834 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, en algunas actuaciones de la DIAN se tendrá que fijar como recurso los contenidos en el art. 74 del CPACA.

También se modificó para ampliar, con el nuevo ordenamiento, el término de interposición de los recursos antes mencionados, pasando de 5 a 10 días, tal y como se indica en el art. 76 del CPACA, término que empezará a correr a partir de la notificación (por aviso o por publicación) del acto administrativo, cuando es personal, se hace por escrito en la misma diligencia.

2.3.5. Los actos a demandar en el contencioso. Otro inconveniente que se presentaba con el anterior Código Contencioso Administrativo y que llevó a que muchos ciudadanos no obtuvieran sus pretensiones al acudir a la jurisdicción, era la imprecisión en los actos a demandar. Afortunadamente el CPACA a salvado dicha circunstancia y precisó en su art. 163, que cuando

se demanda el acto principal también quedan incluidos los actos que deciden los recursos. Llevado este contenido al proceso administrativo tributario, quiere decir que cuando se demande en nulidad y restablecimiento del derecho, una liquidación oficial de revisión por ejemplo, se entienda que cobija la de la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

2.3.6. La figura de la extensión de la jurisprudencia. Una novedad muy relacionada con la presente investigación, es la extensión de la jurisprudencia, que será posible cuando se extiendan los efectos de una sentencia de unificación a alguien que no fue parte de un proceso, pero que está en la misma situación de hecho y de derecho que el demandante. Esta interesante institución nació del respeto a los principios de igualdad y confianza legítima, con el fin de desmotivar la congestión de la jurisdicción de lo contencioso administrativo y por ende bajar costos y para preservar la seguridad jurídica.

Siendo tan necesario y loable el objetivo propuesto con la extensión de la jurisprudencia y reconociendo que esta figura pertenece a la corriente de la Constitucionalización del derecho administrativo, es menester preguntarnos ¿qué va a pasar con el efecto vinculante de la doctrina de la DIAN?

El mantener el carácter vinculante de tal doctrina, no corresponde a los objetivos propuestos por la Carta Política ni al objetivo propuesto con la

figura de la extensión de la jurisprudencia. Recordemos que la norma que trajo como vinculantes para los funcionarios de la entidad, los conceptos emitidos, data de 1982, con otra constitución política vigente, otros principios y postulados y un Estado de Derecho, ahora Estado Social de Derecho.

Ha dispuesto el art. 102 del CPACA, sobre la Extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado a terceros por parte de las autoridades, que procederá cuando en ella se haya reconocido un derecho y se acredite los mismos supuestos del caso fallado, el interesado presentará la petición al funcionario competente para reconocer el derecho, siempre que la pretensión judicial no haya caducado, esto dentro de los 30 días siguientes a su recepción, esta suspende los términos para la presentación de la demanda que procediere ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Ya la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado ha tenido la oportunidad de referirse a esta figura, como lo hizo con el Concepto 11001030600020150010900 (2258) del 12 de julio de 2015, ante una consulta elevada por el Ministerio de Agricultura, cuando reiteró que los mecanismos de unificación jurisprudencial previstos en el ordenamiento jurídico tienen fundamento constitucional en la medida que son expresión del derecho a la igualdad, a la seguridad jurídica, la unidad y la coherencia del ordenamiento y su finalidad es brindar a la sociedad cierto nivel de certeza respecto de los comportamientos aceptados dentro de la comunidad.

2.3.7. Efecto vinculante de la jurisprudencia no unificada. No podemos descartar de plano las demás sentencias proferidas por el Consejo de Estado que no son de unificación, frente a su valor como precedente y al contrario se debe analizar el carácter de vinculante para las autoridades administrativas, máxime en cumplimiento de los principios que condensó el nuevo CPACA en el ordenamiento administrativo en general.

Sin embargo, no es dable pensar que las demás sentencias que no son de Unificación, pueden ser desconocidas por las autoridades, ya que es un deber tener en cuenta las decisiones del Consejo de Estado como órgano de cierre de la jurisdicción y Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo, cuando se deba solucionar en sede administrativa, asuntos que ya han sido dirimidos por aquel y más en los casos en que ya se tiene un precedente claro e indiscutible, una reiterada jurisprudencia de la solución del caso.

No se pueden desconocer los planteamientos hechos por la Corte Constitucional en sentencias como la C-588 de 2012, en la que declaró exequible el art. 270 del CPACA y manifestó que las sentencias de unificación jurisprudencial, cumplen la función especial y específica de ordenar y clarificar el precedente aplicable, razón por la cual son estas sentencias y no otras del Consejo de Estado, las llamadas a ser aplicadas en el mecanismo de extensión de jurisprudencia, las demás sentencias siguen

teniendo su valor como precedente del órgano de cierre de lo contencioso-administrativo, a ser tenidas en cuenta por la Administración al tomar sus decisiones y garantizar el principio de legalidad.

Con anterioridad, la Corte había revisado el tema y fijó su posición en sentencias como las C-539, C-634 y C-816 de 2011, donde recordó el deber general de sujeción de la Administración a la jurisprudencia de los órganos de cierre de las distintas jurisdicciones.

Es por esto que se tienen unas reglas generales, independientemente de que se trate o no de una sentencia de unificación:

- Las autoridades administrativas están obligadas a observar las sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado en las que se han interpretado las normas aplicables al caso concreto, al respecto dijo la Corte en sentencia C-539 de 2011, que las autoridades están obligadas a acatar el precedente judicial dictado por las Altas Cortes de la jurisdicción ordinaria, contencioso administrativa y constitucional.

- El deber de observar las interpretaciones hechas por la Corte Constitucional y por el Consejo de Estado como órgano de cierre de la jurisdicción contenciosa, forma parte del debido proceso y del principio de legalidad al que se encuentran sujetas las autoridades administrativas; por tanto, su

inobservancia afecta directamente la validez de las decisiones administrativas.

Ha dicho la Corte (C-539 de 2011), que las autoridades administrativas deben respetar el precedente judicial, como parte del debido proceso y principio de legalidad, ya que se encuentran sometidos al imperio de la Constitución y la ley en el contenido y alcance de sus decisiones, que no pueden ser arbitrarias y deben fundamentarse de manera objetiva y razonable.

- El deber de motivación adecuada de los actos administrativos (artículos 29 C.P. y 42 CPACA), conlleva para las autoridades administrativas la obligación de considerar expresamente no solo la normatividad aplicable al caso concreto, sino también la jurisprudencia de los órganos de cierre en que dichas normas se han interpretado, especialmente al momento de motivar los actos administrativos, obligación de toda autoridad administrativa, con esto se garantiza a los ciudadanos una estabilidad social, certeza y seguridad jurídica (C-539 de 2011).

- Las autoridades administrativas no pueden invocar el principio de autonomía judicial del artículo 230 de la Constitución Política, para defender una facultad de libertad interpretativa de las normas. Por tanto, en su caso la vinculación a las sentencias de los órganos de cierre de la jurisdicción

constitucional y contenciosa administrativa, es aún más estricta que para los propios jueces, quienes en ejercicio del principio de autonomía e independencia pueden eventualmente apartarse del precedente judicial. (C-539 de 2011)

- La posibilidad de apartamiento del precedente judicial por las autoridades administrativas, solo procede de manera excepcional y exige una carga rigurosa de argumentación que debe ser suficiente y motivada, como se ha señalado en sentencias como la C-588 de 2012, en el mismo sentido la sentencia C-816 de 2011, indicó que la posibilidad de abstenerse de aplicar el precedente contenido en una sentencia de unificación del Consejo de Estado (apartamiento administrativo) debe ser razonado y expreso.

- En los casos en que aún no exista una interpretación aplicable al asunto, o existan interpretaciones judiciales disímiles que no han sido unificadas, la Administración está obligada en todo caso, a optar de manera motivada por la interpretación que mejor desarrolle los principios y valores constitucionales y la protección de los derechos reconocidos a las personas, es decir, que carecen de un margen de apreciación absoluto, ya que se encuentran obligados a interpretar y aplicar las normas al caso en particular ajustada a la Constitución, la Ley y el sistema axiológico fijado por la Altas Cortes. (C-539 de 2011).

En síntesis, el margen de interpretación normativa de las autoridades administrativas está delimitado a su vez por la interpretación de los órganos de cierre de las distintas jurisdicciones, en relación con la normatividad aplicable al caso concreto, lo cual incide también en la reducción de su discrecionalidad. (Consejo de Estado, 2014, p. 46)

Es decir, como concluye el Consejo de Estado, las entidades estatales al momento de adoptar una decisión deben identificar las normas aplicables al caso, las sentencias de los órganos de cierre aplicables (según sea el caso, motivar su apartamiento), verificar si existe sentencias de unificación y si no existiere una interpretación judicial previa debe preferirse aquella que contenga de la mejor manera los principios y valores constitucionales.

Si bien es cierto, que en el CPACA se hace una exclusión en la aplicación, para aquellos temas regulados en leyes especiales y ese es el caso del procedimiento tributario que esta normado en el Decreto 624 de 1989, también lo es, que se trata de una norma mucho mas garantista en el trato entre Estado y ciudadano y es un principio que permea a todo el Derecho Administrativo, incluyendo el tributario. No en vano es uno de los objetivos de la reforma que lo dio a la luz: *“concretar la constitucionalización de la función pública”*.

Es así que encontramos desde un vocablo más cercano al ciudadano y la eficaz atención a sus peticiones, el uso de las TIC's, la demanda del acto principal que conlleva los anteriores, la extensión de la jurisprudencia; hasta

la importante figura del precedente judicial de las Altas Cortes. Lo que constituyen herramientas que aportan a la seguridad jurídica y a la Constitucionalización del derecho.

3. CANTIDAD Y CUANTÍA DE LOS FALLOS DEL CONSEJO DE ESTADO ADVERSOS A LA DIAN, EN LA DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS NACIONALES DE 2001 A 2014

Dado el abultado volumen de conceptos que emite la DIAN anualmente, ocurre que en su mayoría, los procesos tributarios se sustentan con la normatividad y con los conceptos emitidos por la entidad, máxime considerando que para el funcionario que está frente a la decisión, el concepto es obligatorio. Esto haría pensar que cualquier caso que llegue a la jurisdicción administrativa, debería terminar en un alto porcentaje favorable a la DIAN al estar soportado en la estricta aplicación de la norma y en el concepto que la interpreta; sin embargo lo que ocurre es lo contrario, los fallos son en gran cantidad, desfavorables para la DIAN. ¿Dónde queda entonces la interpretación oficial, la unidad de criterio, la seguridad jurídica?.

En este capítulo se pretende analizar la cantidad y cuantía de los fallos de la Sección IV del Consejo de Estado adversos a la DIAN, emitidos entre los años 2001 a 2014, período en el que empieza a tener incidencia la Nueva Constitución de 1991, debido a que normalmente un proceso administrativo de determinación del impuesto, que se decide por la jurisdicción contenciosa administrativa, en Colombia, se falla en promedio en una década. Término que ha venido disminuyendo por fenómenos de descongestión y de la aplicación del sistema oral conforme al CPACA.

3.1. EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA.

¿Cuál es la función administrativa pública de la DIAN? La Carta Política Colombiana, consagra el deber de tributar, en el numeral 9 del art. 95 de la Constitución Política que estipula los deberes y obligaciones de todas las personas y ciudadanos ante la Constitución y la ley: “*contribuir al funcionamiento de los gastos e inversión del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad*”, es decir, como fuente de la obligación tributaria y por ende, cuando una persona natural o jurídica presenta una declaración tributaria y/o paga un impuesto, está simplemente cumpliendo con lo preceptuado por la Constitución, con un fin solidario, cual es que todos los nacionales están en el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Los Impuestos, son las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado -en virtud de su poder-, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos generadores y que se justifica en la necesidad de atender requerimientos de interés social. Es, sin duda, el más importante de los ingresos que percibe el Estado para el desarrollo de sus fines.

Según Fino y Vasco. (1999), los impuestos se clasifican en directos e

indirectos, entendidos los primeros como aquellos en los cuales coincide el sujeto jurídico responsable de la obligación y el sujeto económico que soporta el tributo. Por el contrario los indirectos, son aquellos donde el sujeto jurídico (repercutido) no es el mismo sujeto económico (incidido), quien paga el monto respectivo.

Es fundamental para el Estado, verificar que lo pagado por los contribuyentes corresponda a los preceptos legales, para eso acude a las normas de procedimiento tributario nacional que se encuentran en el Estatuto Tributario o Decreto 624 de 1989, en los artículos 555 a 869, comprendidos en 11 títulos y entre otras, en algunas normas del código contencioso Administrativo y del procedimiento civil. El procedimiento tributario incluye un conjunto de normas para la fiscalización, determinación, discusión y cobro del tributo y para el reconocimiento de los derechos, debido proceso y el derecho de defensa de los ciudadanos. Evita la evasión y garantiza la correcta determinación voluntaria del impuesto.

Uno de los principios de la tributación que busca incentivar el cumplimiento voluntario, es la certeza, que se evidencia según Fino y Vasco (1999) “(...) *cuando es claro el conocimiento sobre los elementos del tributo y demás aspectos referidos al mismo, tanto para los servidores públicos que tienen a su cargo la administración de los impuestos como para el contribuyente*” (p: 107).

Para cumplir con el deber de tributar, la ley ha establecido figuras como las declaraciones o liquidaciones privadas, la expedición de facturas –hoy electrónicas- y certificados, el suministro de información, la contabilidad, la conservación de soportes, etc., cuyo incumplimiento genera sanciones tributarias y hasta penales. Para verificar que los contribuyentes aporten lo que les corresponde, se hace la fiscalización, por medio de actos administrativos de trámite y preparatorios, que constituyen el procedimiento tributario, con el fin de determinar mediante liquidaciones oficiales los valores correctos; lo que genera luego la discusión de dichos valores, haciendo uso de los recursos que la ley ofrece a los contribuyentes tanto en sede administrativa como en el contencioso administrativo, para terminar con una decisión o fallo que dará por terminada la discusión dejando en firme la liquidación privada, si es a favor del contribuyente o que prestará mérito ejecutivo si es a favor de la DIAN.

La fiscalización se justifica por la existencia de la evasión, la elusión fiscal y el incumplimiento de obligaciones formales. Entendiendo la primera –la evasión- como el uso de maniobras fraudulentas para pagar un impuesto menor al que corresponde y la segunda –la elusión-, como el aprovechamiento de vacíos normativos para lograr el mismo fin. El Estado ha venido evolucionando mediante el incremento de la base tributaria, de las tarifas, disminución de beneficios, acrecentando su capacidad de control,

presunciones, retenciones, cruces de información, utilización de índices, selección rigurosa y técnica de los seleccionados a auditar, incremento del riesgo subjetivo, etc., el objetivo ha sido lograr el cumplimiento voluntario de los obligados, para incrementar los tributos en la participación de los ingresos corrientes y la disminución de la brecha de la evasión y la elusión. Sin embargo, desde la expedición de la ley 1607 de 2012 la normatividad tributaria ha sido profusa y confusa en demerito de la seguridad jurídica y de la simplificación de la tributación.

En la legislación tributaria vigente se contempla una mayor delegación de las funciones de fiscalización en la profesión del Contador Público, al establecer la certificación de las declaraciones tributarias, así como las sanciones severas para los profesionales que incumplan. Con el agravante de la desaparición del registro de los libros de contabilidad en las Cámaras de Comercio, haciendo más volátil la consistencia de los registros contables, certificada actualmente por los representantes legales y obligados a llevar contabilidad.

Es importante resaltar el papel de la revisoría fiscal como garante de los intereses de la comunidad en general, quien asegura a los propietarios que la administración está sometida a las normas vigentes, la seguridad y conservación de los activos sociales y la fidelidad de los Estados Financieros.

El procedimiento tributario incluye las normas que regulan la relación Estado-ciudadano en el ejercicio de derechos y deberes de uno y otros. Estas normas procesales son de orden público y por ende de aplicación obligatoria, de carácter abstracto, porque se dictan para regular casos generales e hipotéticos. Afirmación basada en el contenido del Artículo 6° del Código de procedimiento civil (Modificado ley 794 de 2003, art. 2º) que además preveía que estas no podrán ser derogadas, modificadas o sustituida por un particular o funcionario.

Las Fuentes del Derecho Procesal tributario, según la Escuela Nacional de Impuestos (1992) son:

INMEDIATAS	MEDIATAS
<p>- La Constitución: es la fuente jurídica de mayor jerarquía que contiene los principios fundamentales del ordenamiento jurídico.</p> <p>- La Ley: es un acto emanado del poder legislativo, cuyas formas y control están dados por la Constitución.</p>	<p>- Los decretos, resoluciones, ordenanzas, acuerdos: Son fuentes directas o de producción.</p> <p>- La jurisprudencia: Comprende los pronunciamientos de los órganos jurisdiccionales (Corte Constitucional, Consejo de Estado y Corte Suprema de Justicia).</p> <p>- Los principios generales del derecho.</p>
<p>Fuente: Escuela Nacional de Impuestos 1992.</p>	

Cualquier análisis del sistema normativo tributario colombiano debe partir de la Constitución, por lo que constituye parte integrante del sistema normativo tributario, como lo indican Muñoz y Zornoza (2015) los preceptos referidos a

la tributación que componen la llamada Constitución fiscal o financiera, constituyen un instrumento de garantía y de control ciudadano, especialmente frente a la Administración tributaria.

Dentro de las fuentes del derecho tributario, se encuentran los actos administrativos de carácter general de la DIAN como son las resoluciones, órdenes administrativas, instrucciones, memorandos, oficios, actas, circulares y los conceptos. A juicio de Fino y Vasco (1999) estas reglamentaciones constituyen fuente principal del derecho tributario y aduanero por su injerencia directa en la relación Estado - Contribuyente, están debidamente regulados en cuanto a su definición y alcance para su expedición mediante Resolución 3560 de mayo 9 de 1998, que en su artículo 1° define a los conceptos como escritos de carácter general que precisan, aclaran o resuelven aspectos de carácter técnico, ya sea de manera oficiosa o por solicitud de los funcionarios o particulares interesados en algún tema en especial.

3.2. COMPETENCIA DE LA DIAN EN COLOMBIA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, es una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, constituida como Unidad Administrativa Especial con el decreto 2117 de 1992 desde el 1° de junio de 1993, Entidad que se ha sometido a varias reestructuraciones siendo la

última la contenida en el decreto 1321 del 26 de abril de 2011.

Tiene jurisdicción en todo el territorio nacional con presencia en 49 ciudades y puntos de contacto en lugares como Pitalito, Ocaña, Magangué, la Dorada y Buga y su domicilio principal es la ciudad de Bogotá, D.C.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en su página WEB presenta su Plan Estratégico 2014-2018, en el que se infiere que la misión de la DIAN incluye coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano, la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad. (DIAN, 2014).

También en su página WEB la DIAN establece que le competen como funciones entre otras: la administración de los impuestos del orden nacional interno y de comercio exterior, las actividades relacionadas con la gestión aduanera, control, vigilancia y cumplimiento del régimen cambiario, los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional. La administración comprende: recaudación, fiscalización, discusión, cobro etc, todos los aspectos relacionados con el

cumplimiento de las obligaciones tributarias. (DIAN, 2015).

El Dr. Juan Ricardo Ortega, exdirector DIAN, en el marco del ciclo de conferencias sobre la Ética y la defensa de lo público, expresaba que la cultura tributaria en Colombia es de las más bajas, lo que se ve reflejado en el nivel de tributación, “(...) *somos verdaderamente vulnerables en nuestra capacidad de generar recursos fiscales*” (Ortega, 2014, p: 229), y agregó que en Colombia se vive una crisis ética en donde los diálogos de cómo vamos a hacer transacciones con el único objetivo de no ser solidarios, son frecuentes, no son cuestionados, no generan ningún tipo de incomodidad, ni de quien lo recibe ni de quien lo pronuncia y si se paga en efectivo se le cobra menos, esto en el ámbito comercial (Ortega, 2014).

Expuso que Colombia se ubica como el séptimo país más inequitativo del mundo y refiriéndose a la relación Estado - Contribuyente, por cuanto se construyen garantías mínimas para la gente con dos pilares: el recaudo de impuestos sin cometer abusos y el respeto a las reglas, procedimientos a través de los cuales se recauda (Ortega, 2014).

En las reflexiones finales invitaba a cambiar el lenguaje con el cual se viola una de las acciones más básicas de solidaridad que es pagar impuestos, para tener el espacio de legitimidad de sanción moral por parte de todos nosotros, especialmente en lo relacionado con la obligación de expedir

factura (Ortega, 2014).

3.3. PROCESOS TRIBUTARIOS

Los procesos que surte la DIAN para hacer la fiscalización en materia tributaria, son:

- DE AFORO
- DE REVISION
- SANCIONATORIO

El proceso de AFORO, se cumple cuando una persona sea jurídica o sea natural, no ha presentado una declaración a la cual estaba obligada y en la cual debía determinar el valor correcto de sus impuestos a pagar al país.

El proceso de REVISIÓN, se lleva a cabo cuando se tienen indicios de que una persona natural o una jurídica han presentado una declaración en la cual no se ha determinado correctamente el valor de los impuestos que debe pagar al país.

El proceso SANCIONATORIO, se ejecuta cuando cualquiera de los ciudadanos, deja de cumplir con una de sus obligaciones formales, muchas de las cuales no están ligadas con una declaración tributaria específica.

Como se puede observar las etapas de determinación (establecer la verdad real del aporte al Estado) y discusión (utilización de recursos) se dan en los 2 primeros procesos tributarios, de AFORO y de REVISIÓN, ya que en el sancionatorio no hay determinación de impuestos, sino verificación de cumplimiento de obligaciones formales, no está en juego una liquidación privada de impuestos, sino conductas de los ciudadanos, como por ejemplo facturar, llevar contabilidad, dar información, etc.

Generalmente los 3 procesos de determinación y discusión de los impuestos nacionales, Aforo, Revisión y sancionatorio, generan expedientes que terminan después de ser ampliamente discutidos en sede administrativa; en el contencioso administrativo, bien sea tribunal o Consejo de Estado, para dirimir quién tiene la razón, el particular que defiende su actuación o el Estado que actuó por intermedio de la DIAN.

3.4. ETAPAS DE DETERMINACION Y DISCUSION DE LOS IMPUESTOS NACIONALES

3.4.1. Proceso de aforo. Lo más importante, es tener claro quiénes son los obligados a presentar el denunciario rentístico o liquidación privada, del impuesto que se esté analizando, llámese renta, ventas, retención en la fuente, Gravamen a los movimientos financieros, Patrimonio, etc; de acuerdo

con lo establecido por el legislador. Situación que debería ser la más fácil de determinar, pero que con la expedición de normas confusas como las contenidas en las últimas reformas tributarias, se ha tornado excesivamente compleja.

Una vez detectado un incumplimiento de estas características y una vez seleccionado el contribuyente por cualquiera de los niveles de la entidad, Central o local, se inicia el proceso con lo que se llama un auto de apertura, se envía un oficio persuasivo para garantizar el derecho a la defensa, se reciben pruebas, se evalúan y se determina si realmente persiste el incumplimiento o no, de ser así se emplaza para declarar lo que hace que la sanción se duplique, de no ser así se archivara el proceso.

El seleccionado puede declarar como respuesta al emplazamiento lo que hará finiquitar el proceso o puede permanecer en el incumplimiento, lo que hará que se le notifique una resolución sanción por no declarar, la gravedad de esta actuación es que la sanción por extemporaneidad una vez notificada, no podrá ser inferior en ningún caso a la fijada en dicha resolución, en esta etapa el auditado puede declarar, lo que hará archivar el proceso, presentar recurso a la resolución sanción o persistir en el incumplimiento, lo que hará que se confirme en sede administrativa la resolución sanción por no declarar, que pasará a Cobranzas por ser un título ejecutivo claro, expreso y exigible; allí se buscará el pago del título sea por la vía persuasiva o la coactiva

pudiendo llegar al remate de los bienes. Los actos definitivos dentro de estos trámites administrativos, están sujetos al medio de control judicial de nulidad y restablecimiento del derecho.

Adicionalmente la DIAN seguirá el proceso tendiente a hacer de oficio la declaración del incumplido, lo que le generará otra obligación de pagar el monto del impuesto y los intereses que de allí se deriven, lo que se consigna en un acto administrativo denominado LIQUIDACION DE AFORO.

El término con el que cuenta el Estado para hacer que un obligado que no ha cumplido su obligación de declarar lo haga, es de 5 años contados a partir del plazo que tenía para declarar. Términos que el Estado establece según la clase de impuestos (anual, mensual, bimestral, cuatrimestral, semestral, etc).

3.4.2. Proceso de revisión. En este proceso al contrario del aforo, se parte de una declaración presentada que a pesar de la presunción de veracidad, está siendo revisada, generalmente porque existe algún indicio de inexactitud. En este proceso son muy útiles los indicadores por sectores económicos.

Una vez detectado un indicio de inexactitud, surgido sea de una denuncia de terceros o de un cruce de información y una vez seleccionado el contribuyente por cualquiera de los niveles de la entidad, central o local, se

inicia el proceso con lo que se llama un auto de apertura, se envía un oficio persuasivo para garantizar el derecho a la defensa en el que se menciona al contribuyente cual es el indicio de inexactitud para que proceda a corregir su declaración y/o a desvirtuar el indicio encontrado, se reciben pruebas, se evalúan y se determina si realmente persiste la inexactitud o no, de ser así se emplaza para corregir, lo que hace que la sanción se duplique del 10% al 20%, de no ser así se archivara el proceso.

El seleccionado puede corregir como respuesta al emplazamiento, lo que hará finiquitar el proceso o puede permanecer en la inexactitud, lo que hará que se le notifique si es necesario un auto de inspección tributaria (auto que ordena práctica de pruebas con inmediación) y/o un auto de inspección contable (examen de la contabilidad); el primero suspende el termino de revisión por 3 meses. De persistir la situación, se le notificará un requerimiento especial (dentro del término de revisión) lo que conlleva generalmente una sanción de inexactitud que equivale al 160% del mayor valor propuesto, lo que hace que en caso de corregir con posterioridad a su notificación solo se pueda disminuir a la cuarta parte, en esta etapa el auditado puede corregir, lo que hará archivar el proceso, o aportar pruebas que desvirtúen lo propuesto, lo que dará el mismo resultado o continuar en la inexactitud lo que provocará que se le notifique una liquidación oficial de revisión que reemplazará a la declaración privada sometida a revisión, este acto puede ser recurrido o no y al final será confirmado en sede

administrativa y pasará a Cobranzas por ser un título ejecutivo claro, expreso y exigible, allí se buscará el pago del título sea por la vía persuasiva o la coactiva pudiendo llegar al remate de los bienes.

El término con el que cuenta el Estado para el proceso de revisión, es generalmente, de 2 años contados a partir de la fecha de presentación de la declaración, este término puede ser ampliado hasta por 4 meses, si se emplaza para corregir y si se decreta la inspección tributaria (no concomitantes), es lo que se denomina “*término de firmeza de la declaración tributaria*”.

3.5. UNIVERSO DE SENTENCIAS PROFERIDAS POR LA SECCIÓN IV DEL CONSEJO DE ESTADO DE 2001 A 2014, CON PARTE DEMANDADA: DIAN

Es el artículo 230 de la Constitución el que cita a la jurisprudencia, junto con los principios generales del derecho, la doctrina y la equidad, como criterios auxiliares de la actividad judicial, por lo tanto complementan la normatividad.

Tratándose de temas tributarios, el Consejo de Estado es el máximo tribunal que evalúa la constitucionalidad y la legalidad de las normas con rango inferior al legal, es decir los actos administrativos generales y particulares, por lo que sus fallos sobre los primeros tienen efecto erga omnes (generales)

y en el segundo para las partes interesadas. Sin embargo, los fallos de casos particulares también tienen cierto efecto general, ya que incorporan la interpretación en situaciones de realidad y son emitidas por el órgano de cierre de lo contencioso.

El trabajo de campo realizado para este estudio, comprendió las sentencias proferidas por la sección cuarta del Consejo de Estado en donde el demandado fue la DIAN entre los años 2001 a 2014, encontrándose un total de 1.764 , cifra que comprende 1.588 en materia tributaria y 176 en materia aduanera, se analizó en consecuencia, el 100% de la muestra.

3.6. SENTENCIAS DE CARÁCTER TRIBUTARIO DE 2001 A 2014

Conforme a los criterios de búsqueda indicados: año, demandado y tema se describe cada uno de los valores en la siguiente tabla:

Consulta relatoria Consejo de Estado Criterio de búsqueda: Sección IV demandado DIAN			
Fecha consulta: 01/10/2015			
año consultado	# de sentencias	Tipo tributo	# de sentencias
2001	118	Tributario	105
		Aduanero	13
		Total	118
2002	182	Tributario	163
		Aduanero	19
		Total	182
2003	123	Tributario	113
		Aduanero	10
		Total	123
2004	82	Tributario	62
		Aduanero	20
		Total	82
2005	104	Tributario	91
		Aduanero	13
		Total	104

Consulta relatoría Consejo de Estado Criterio de búsqueda: Sección IV demandado DIAN			
Fecha consulta: 01/10/2015			
año consultado	# de sentencias	Tipo tributo	# de sentencias
2006	20	Tributario	19
		Aduanero	1
		Total	20
2007	35	Tributario	30
		Aduanero	5
		Total	35
2008	69	Tributario	63
		Aduanero	6
		Total	69
2009	116	Tributario	103
		Aduanero	13
		Total	116
2010	185	Tributario	162
		Aduanero	23
		Total	185
2011	231	Tributario	207
		Aduanero	24
		Total	231
2012	139	Tributario	130
		Aduanero	9
		Total	139
2013	279	Tributario	266
		Aduanero	13
		Total	279
2014	81	Tributario	74
		Aduanero	7
		Total	81
TOTAL	1764	Tributario	1588
		Aduanero	176
		Total	1764

Fuente: Consulta relatoría Consejo de Estado y análisis equipo de la presente investigación.

Es decir que en el período que se tomó para evaluar, de 2001 a 2014, se profirieron por el Consejo de Estado, sección cuarta, 1.764 sentencias en las cuales el demandado fue la DIAN y para afinar en nuestro propósito, se separaron las tributarias que serán objeto de nuestro estudio, de las cuales quedaron 1.588.

En el próximo punto, veremos de esas 1.588 tributarias, cuales se refieren al proceso de determinación y discusión de los impuestos nacionales que es el tema que queremos analizar.

3.7. SENTENCIAS ADVERSAS A LA DIAN EN LAS ETAPAS DE DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN DE 2001 A 2014

Una vez determinado el universo de las sentencias del Consejo de Estado, del orden tributario nacional, en 1.588, se separan aquellas que tengan relación con el proceso de determinación y discusión que fueron 888 y de esas, las pretensiones de la DIAN no prosperaron en 534.

Consulta relatoria Consejo de Estado (Criterio búsqueda Sección IV demandado DIAN, Fecha 01-10-2015)							
Año	# sentencias	Tipo tributo	# sentencias	Tipo Proceso	# sentencias	Fallo CE	# sentencias
2001	118	Tributario	105	Determinación	35	A favor DIAN	12
				Otros	70	En contra DIAN	23
		Aduanero	13	-----	-----	-----	-----
		Total	118	-----	105	-----	35
2002	182	Tributario	163	Determinación	49	A favor DIAN	14
				Otros	114	En contra DIAN	35
		Aduanero	19	-----	-----	-----	-----
		Total	182	-----	163	-----	49
2003	123	Tributario	113	Determinación	57	A favor DIAN	23
				Otros	56	En contra DIAN	34
		Aduanero	10	-----	-----	-----	-----
		Total	123	-----	113	-----	57
2004	82	Tributario	62	Determinación	37	A favor DIAN	15
				Otros	25	En contra DIAN	22
		Aduanero	20	-----	-----	-----	-----
		Total	82	-----	62	-----	37
2005	104	Tributario	91	Determinación	47	A favor DIAN	20
				Otros	44	En contra DIAN	27
		Aduanero	13	-----	-----	-----	-----
		Total	104	-----	91	-----	47
2006	20	Tributario	19	Determinación	10	A favor DIAN	4
				Otros	9	En contra DIAN	6
		Aduanero	1	-----	-----	-----	-----
		Total	20	-----	19	-----	10
2007	35	Tributario	30	Determinación	21	A favor DIAN	3
				Otros	9	En contra DIAN	18
		Aduanero	5	-----	-----	-----	-----
		Total	35	-----	30	-----	21
2008	69	Tributario	63	Determinación	43	A favor DIAN	13
				Otros	20	En contra DIAN	30
				-----	-----	-----	-----

Consulta relatoría Consejo de Estado (Criterio búsqueda Sección IV demandado DIAN, Fecha 01-10-2015)							
Año	# sen- tencias	Tipo tributo	# sen- tencias	Tipo Proceso	# sen- tencias	Fallo CE	# sen- tencias
		Aduanero	6	-----	-----	-----	-----
		Total	69	-----	63	-----	43
2009	116	Tributario	103	Determinación	82	A favor DIAN	27
				En contra DIAN	55	-----	-----
		Aduanero	13	-----	-----	-----	-----
		Total	116	-----	103	-----	82
2010	185	Tributario	162	Determinación	124	A favor DIAN	50
				En contra DIAN	74	-----	-----
		Aduanero	23	-----	-----	-----	-----
		Total	185	-----	162	-----	124
2011	231	Tributario	207	Determinación	182	A favor DIAN	80
				En contra DIAN	102	-----	-----
		Aduanero	24	-----	-----	-----	-----
		Total	231	-----	207	-----	182
2012	139	Tributario	130	Determinación	108	A favor DIAN	48
				En contra DIAN	60	-----	-----
		Aduanero	9	-----	-----	-----	-----
		Total	139	-----	130	-----	108
2013	279	Tributario	266	Determinación	49	A favor DIAN	31
				En contra DIAN	18	-----	-----
		Aduanero	13	-----	-----	-----	-----
		Total	279	-----	266	-----	49
2014	81	Tributario	74	Determinación	44	A favor DIAN	14
				En contra DIAN	30	-----	-----
		Aduanero	7	-----	-----	-----	-----
		Total	81	-----	74	-----	44
Total	1764	Tributario	1588	Determinación	888	A favor DIAN	354
				En contra DIAN	534	-----	-----
		Aduanero	176	-----	-----	-----	-----
		Total	1764	-----	1588	-----	888

Fuente: Consulta relatoría Consejo de Estado y análisis equipo de la presente investigación.

De las 1.764 sentencias proferidas por la Sección IV del Consejo de Estado, entre los años 2001 a 2014, 1.588 corresponden a temas tributarios que representan el 90%, evidenciando que es en ésta área donde se presentan los mayores conflictos en la relación Estado – Contribuyente. Dentro del período objeto de estudio se observa que los años con mayor número de sentencias proferidas en donde la Demandada fue la DIAN, son: 2013 con 279 sentencias, 2011 con 231 y 2010 con 185 providencias.

Las 1.588 sentencias tributarias, contienen 888 de determinación y discusión de impuestos nacionales que representan el 55.9%, lo que refleja que es en éstas etapas del proceso tributario donde más se presentan controversias.

El porcentaje de fallos adversos a la DIAN es del 60.13%, al comparar las 534 sentencias en su contra de las 888 del proceso de determinación y discusión, siendo los años 2011 con 102 fallos en contra y 2010 con 74 fallos adversos, los de más impacto en cuanto a número de decisiones en el porcentaje indicado. De igual manera, se observa que los años en donde la DIAN obtuvo el mayor número de decisiones a su favor fueron los años 2011 con 80 y 2010 con 50.

Es decir, que el universo que interesa a nuestros propósitos son las 534 sentencias de temas tributarios nacionales, de aspectos de determinación y discusión, que fueron falladas en contra de la DIAN, para establecer la cuantía pretendida por la entidad.

Muchas de las decisiones en sede administrativa que llegan hasta el contencioso administrativo, están soportadas en la llamada interpretación oficial, hecha por la DIAN al emitir conceptos, que son respuestas a consultas en temas de su competencia, en los que anticipa la interpretación que considera aplicable, el tratamiento previsible para los hechos

consultados, facilitando el conocimiento y comprensión de las normas.

Es la individualización en la decisión de un caso, una interpretación particularizada, en pro de la seguridad jurídica del consultante. Propósito difícil de conseguir, considerando que se conceptúa prácticamente sobre todos los temas, como lo muestran las estadísticas de Abella. (2006), según las cuales de junio de 1998 a agosto de 2005, pudo recopilar 10.400 conceptos tributarios; aseveración compartida por Piza (2008), quien tasa la producción anual de conceptos DIAN en 5.000.

En este punto es importante recordar que en sentencias con número interno 28.741 del 26 de marzo de 2014 y la número 30.212 del 11 de junio de 2014, se condenó por el Consejo de Estado – sección tercera a devolver a las sociedades demandantes el monto de una tasa pagada, con fundamento en la primacía de la Carta Política. (Salcedo, 2015).

De lo que se trata es de rescatar lo sustancial sobre lo formal, lo esencial sobre lo meramente superficial, la verdad real y superar los antagonismos entre la literalidad de la ley y la justicia. Sobre el concepto de verdad real en la jurisprudencia, Abella (2015) siempre defendió el principio de la prevalencia de la verdad real, pues este principio es común a las partes y siempre está a favor de la esencia y espíritu de la ley.

Blanco (2003) en entrevista a Jaime Abella Zarate, ex magistrado de la sección cuarta del Consejo de Estado, para la Revista de Impuestos, obtuvo de éste la apreciación de que la administración incurre en injusticias. No hay interpretaciones de la ley para analizar los casos con verdadera justicia tributaria, se piensa en el mayor recaudo. Los funcionarios no desvirtúan liquidaciones de sus compañeros, las confirman así estén erradas. Lo anterior, por cuanto existe una organización jerárquica y de disciplina, es decir, una organización piramidal que obviamente impide una independencia de criterio. Los abogados que trabajan en secciones de recursos tributarios no pueden manifestarse independientes de los criterios de su jefe, no cambian criterios.

El problema es cómo armonizar unos principios constitucionales que hablan de certeza, de seguridad jurídica, de debido proceso, entre otros; con otros como la transparencia en el ejercicio del Estado, la eficiencia, la relación costo-beneficio con un ordenamiento que en aspectos como la interpretación de las normas tributarias, se han ido quedando rezagados y lo peor de todo, el costo que esto le trae al Estado, en últimas, a todos los colombianos.

Es defender unos postulados en sede administrativa porque un concepto lo dice así y tiene efectos vinculantes aun en contra de lineamientos emitidos por el Consejo de Estado en sus providencias.

Al analizar las sentencias tributarias, de las etapas de determinación y discusión, que han sido falladas en contra de la DIAN, encontramos en cuanto a valores, lo siguiente:

Las 534 sentencias adversas a la DIAN, provienen de procesos tributarios de determinación y discusión de impuestos nacionales, donde las pretensiones de la DIAN sumaban \$1.470.449.111.372 y que terminaron en fallos cuantificados por el Consejo de Estado en \$479.303.341.422, que representa un 32% de efectividad. Es decir que la pretensión inicial disminuyó en \$991.145.769.950, redondeando cifras, en 534 sentencias hay una diferencia de un billón de pesos. Cuantía que justifica una revisión de fondo del tema y nuestra preocupación porque se regule lo concerniente a la doctrina como fuente del derecho tributario.

A continuación las cifras resultantes del análisis de las sentencias de la sección IV del Consejo de Estado, entre el 2001 a 2014, hecho por el equipo investigador:

Análisis jurisprudencial Consejo de Estado desde 2001 a 2014 donde la DIAN es demandada					
Año	No. Sentencias	Pretensiones DIAN	Tribunal	Consejo de Estado	Diferencia DIAN VS CE
2001	23	1.263.525.989	261.742.770	278.857.587	991.145.769.950
2002	35	9.028.111.488	500.303.000	1.761.253.000	
2003	34	13.223.757.646	3.466.808.532	3.448.452.532	
2004	22	20.525.295.138	3.951.020.901	3.431.871.901	
2005	27	39.269.209.502	848.532.000	11.674.748.000	
2006	6	5.766.644.898	337.515.000	505.349.000	
2007	18	88.417.036.905	10.555.813.000	47.277.536.000	
2008	30	27.845.725.525	5.713.573.000	3.774.248.000	
2009	55	126.996.562.416	48.767.078.909	48.262.936.191	
2010	74	125.288.768.518	57.965.947.132	49.131.264.000	

Análisis jurisprudencial Consejo de Estado desde 2001 a 2014 donde la DIAN es demandada					
Año	No. Sentencias	Pretensiones DIAN	Tribunal	Consejo de Estado	Diferencia DIAN VS CE
2011	102	849.336.112.000	644.199.264.000	266.950.982.013	
2012	60	109.535.448.258	30.221.206.158	34.585.342.235	
2013	18	30.131.041.000	1.995.084.000	390.619.000	
2014	30	23.821.872.090	19.453.390.000	7.829.881.963	
	534	1.470.449.111.372	828.237.278.402	479.303.341.422	
Fuente: Consulta relatoría Consejo de Estado y análisis equipo de la presente investigación.					

Las cuantías en discusión, también muestran el desgaste que los contribuyentes han tenido que soportar para poder cuestionar los planteamientos hechos por la DIAN y expuestos en su doctrina. Es una situación que genera conflictos, que erosiona la credibilidad y la confianza de los ciudadanos en la entidad, por la proliferación de conceptos, sin una línea clara, distanciándose a veces y desconociendo otras, la posición del Consejo de Estado y la dicotomía entre la obligatoriedad de dichos conceptos para los funcionarios de la DIAN y la libertad para los contribuyentes de observarlos o no.

En conclusión, muchos de los procesos tributarios, superan la sede administrativa y pasan al Consejo de Estado, donde son conocidos por la sección IV; ocurre que allí los fallos son más amplios en cuanto a la aplicación de la norma, ya que no hay obligación de observar los conceptos de la DIAN y se hace una aplicación integral del derecho, con la Constitución Política como telón de fondo. Es por esto que muchos fallos son adversos al Estado y sin embargo, al parecer, no hemos prestado atención a este fenómeno para empezar a revisar ¿qué está pasando?, ¿Por qué los fallos

en sede administrativa en un gran porcentaje no se sostienen en el Consejo de Estado? Es necesario regular el tema de las consultas y su efecto vinculante. En este capítulo observamos como en 534 sentencias, el valor adverso a la DIAN fue de un billón de pesos.

4. CONCLUSIONES

La Constitucionalización del derecho, es la irradiación de los postulados constitucionales en todas las ramas del derecho, incluidos el administrativo y el tributario, respetando las normas especiales; es imperioso evaluar ¿qué está pasando en el derecho tributario?, que tiene unas raíces anteriores a la Constitución Política vigente, contenidas en el Decreto 624 de 1989 y el Código Contencioso Administrativo de 1984. Especialmente en estos momentos de expedición del nuevo CPACA y del fenómeno de la Constitucionalización. Las cifras analizadas en este trabajo, que dan cuenta del bajo éxito de los fallos de los procesos de la DIAN, en el Contencioso Administrativo; son una invitación a hacerlo.

La autoridad tributaria en materia de impuestos nacionales en Colombia, es desde la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, a través de la oficina de Doctrina Tributaria, que tiene dentro de sus facultades emitir conceptos sobre los temas de su competencia que son por ministerio de la ley, obligatorios para sus funcionarios, so pena de efectos disciplinarios; pero no para los contribuyentes.

La naturaleza de “*vinculantes*” que tienen los conceptos de la DIAN, para sus funcionarios, incentiva el ejercicio de la «acción de nulidad», ante el Consejo de Estado; por los ciudadanos afectados por dicha interpretación. Y en el

caso de los funcionarios, es constante fuente de tensión por el riesgo de investigaciones disciplinarias (situación que se deriva de la obligatoriedad de los conceptos para ellos); por el ejercicio de encuadrar apropiadamente un caso particular en una teoría general, que puede no haber sido suficientemente expuesta por el consultante con los riesgos que esto implica; puede crear conflictos entre el interés general y el particular, afectando de paso la buena fe y la confianza legítima. Al final el damnificado es el Estado por la pérdida de credibilidad, confianza, legitimidad y seguridad jurídica, como se evidencia con los fallos objeto de la muestra.

Los ciudadanos extrañan el estricto cumplimiento del principio de seguridad jurídica, ya que se ven enfrentados a la maraña de normas tributarias por un lado, pero además por la profusa doctrina de la DIAN que si bien es cierto, no los obliga, si al funcionario que está tomando decisiones en su investigación (en sede administrativa) y que por más que como profesional no comparta la tesis del concepto, debe aplicarlo; sometiendo al contribuyente a desgaste y trámites para tratar de demostrar su realidad económica, aun sabiendo que no le darán la razón, por la unidad de cuerpo establecido por los conceptos de la DIAN, desequilibrando la relación procesal y en consecuencia, generando en nuestro entender, una vulneración al debido proceso, en relación con el derecho de contradicción y defensa que le asiste al contribuyente.

De acuerdo con el período objeto de estudio 2001-2014 y las sentencias tomadas en la muestra (1.764 sentencias tributarias y aduaneras, 100% del escenario), se tiene que en 1.588 ocasiones se acudió al medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, para controvertir las decisiones tributarias de la administración fundadas en la mayoría de los casos, en su doctrina.

Que no obstante la existencia de los principios Constitucionales de la tributación en la Carta Política Colombiana, en muchos casos dichas garantías no son otorgadas al ciudadano, porque la entidad que administra el recaudo de los impuestos nacionales, emite doctrina obligatoria para sus funcionarios, negando la libre apreciación, la sana crítica, dentro de los procesos de determinación y discusión, en donde el recurrente sabe de antemano cual va a ser el sentido de la decisión administrativa. Luego ¿dónde están los derechos a la contradicción, a la defensa, al debido proceso?.

Con la expedición del CPACA y las figuras de la extensión de la jurisprudencia y el precedente judicial; surge la inquietud de su aplicación, cuando el funcionario operador de la DIAN, esté ante la fuerza vinculante de los conceptos y sus consecuencias disciplinarias.

Entre los años 2001 al 2014, la DIAN perdió en sede judicial 534 procesos, dejando de ingresar a las arcas del estado un billón de pesos aproximadamente. La razón, procesos administrativos en su mayoría fundados en conceptos emitidos por la Administración tributaria – Oficina de Doctrina Tributaria-, lo que demuestra que este esquema debe ser reorientado para lograr mayor eficiencia en los fines de la entidad.

Como consecuencia de lo anterior, coincidimos con lo planteado por algunos exponentes de la comunidad científica tributaria, referenciados a lo largo del presente estudio, en relación con la posibilidad de aplicar mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria; figuras existentes en otros países como los conceptos vinculantes en temas específicos a cambio de una tarifa regulada; el tribunal fiscal independiente de la Administración tributaria, la posibilidad de que la doctrina sea referencia sin efectos vinculantes; es decir, avanzar para lograr una eficiencia tributaria real, dejando atrás la fuerza vinculante de los conceptos de la DIAN.

En igual sentido, el país debe adoptar un sistema de absolución de consultas tributarias, que respete la jerarquía de las fuentes del derecho que la Constitución y la ley establecen, bien podría ser un grupo interdisciplinario por la especialidad del conocimiento, que divulgue lo que podríamos llamar “*Líneas doctrinales*” de referencia para todos, que encontrarían respaldo en la ley -el legislador tiene la facultad de interpretación auténtica -. (Ley 153 de

1887), es decir, las consultas y sus respuestas, en materia tributaria, deben ser solo una referencia.

El propósito de evidenciar los efectos de la fuerza vinculante de la doctrina DIAN tanto en los fallos del órgano de cierre de lo contencioso, como su aplicación en sede administrativa, se cumplió; con argumentos objetivos, jurídicos y económicos. Se espera que la reforma tributaria que se radicó en el Congreso de la República para su estudio, además de contener normas que ayuden en el logro de la equidad, se subsane esta problemática. De igual manera, los retos y desafíos de la corriente de Constitucionalización (art. 4 de la Constitución) nos debe impulsar a transformar un procedimiento tributario anquilosado al que se le dificulta el reconocimiento en sede administrativa, de los derechos fundamentales.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA, M. (2006). Temas de derecho tributario contemporáneo: El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora. Universidad del Rosario, ISBN: 958-8298-2209-1. P. 36-54. Recuperado de:
https://books.google.com.co/books?id=ivkRCx3Yiq0C&pg=PA36&hl=es&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false
- ALVAREZ, J. (2003). Novedades de la nueva doctrina oficial en materia de IVA: Revista Impuestos No. 119 sep-oct. /2003, LEGIS. Recuperado de:
<http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos>
- ABELLA, M. (2015) Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria Tomo IV: El concepto de verdad real en la jurisprudencia. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT. ISBN: 978-958-58966-2-8.
- ÁMBITO JURÍDICO. (2014). Doctrina para aplicar retefuente en indemnizaciones por retiro de trabajador no es uniforme. Recuperado de:
<https://www.ambitojuridico.com/BancoConocimiento/Tributario-y-Contable/noti141014-05-doctrina-para-aplicar-retefuente-en-indemnizaciones-por-ret>
- ARRIETA, V. (2009). La Constitucionalización del derecho y su incidencia en Colombia: Revista Pensamiento Americano, Vol. 2 No. 2 enero-junio 2009 (Páginas 65-69). Recuperado de:
<http://www.coruniamericana.edu.co/publicaciones/ojs/index.php/pensamientoamericano/article/download/23/22>
- BASTIDAS, H., (2012), Competencias normativas tributarias en Colombia: Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011. Bogotá, Colombia: Consejo de Estado y Banco de la República. ISBN: 978-958-664-262-0. Recuperado de:
http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Insituaciones_del_derecho_administrativo_en_el_nuevo_codigo.pdf
- BETANCOURTH, D., (2012), Extensión de las sentencias de unificación de la jurisprudencia: Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011. Bogotá, Colombia: Consejo de Estado y Banco de la República. ISBN: 978-958-664-262-0. Recuperado de:
http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Insituaciones_del_derecho_administrativo_en_el_nuevo_codigo.pdf

- BLANCO, E. (2003). Escala de poderes vs. eficiencia: Revista Impuestos No. 118 jul-ago/2003, LEGIS. Recuperado de:
<http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos>
- BRICEÑO, M., (2012), El procedimiento contencioso administrativo tributario en la Ley 1437 de 2011: Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011. Bogotá, Colombia: Consejo de Estado y Banco de la República. ISBN: 978-958-664-262-0. Recuperado de:
http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Insituciones_del_derecho_administrativo_en_el_nuevo_codigo.pdf
- CASTILLA, C. (2002). Jurisprudencia tributaria: Instrumento de seguridad jurídica: Revista Impuestos No. 113 sep.-oct/2002, LEGIS. Recuperado de:
<http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos>
- CASTRO, B., (2014), Nulidad en los conceptos y oficios de la UAE – DIAN: Ponencia, Grupo de investigación CYNERGIA.
- CONSEJO DE ESTADO. (2014). Las Sentencias de Unificación Jurisprudencial y el mecanismo de Extensión de la Jurisprudencia. Publicación realizada por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado. Recuperado de:
<http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/biblioteca/libros/sentenciasunificacion/libro.pdf>
- CÓRDOBA, J., (2014), ambitojuridico.com: ¿Qué está pasando con los paradigmas del derecho en Colombia? Recuperado de:
<https://www.ambitojuridico.com/BancoConocimiento/Administrativo-y-Contratacion/noti-130621-12-que-esta-pasando-con-los-paradigmas-del-derecho-en-colombia>
- COTE, G. (2016). Confusiones jurídicas de la Dian: Portafolio. Recuperado de:
<http://www.portafolio.co/opinion/gustavo-h-cote-pena/confusiones-juridicas-dian-494305>
- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN. (2014). Plan estratégico 2014-2018. Recuperado de:
http://www.dian.gov.co/descargas/sobredian/direccionamiento2016/DocumentoPlanEstrategicoDIAN20142018_17042016.pdf
- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN. (2015). Sobre DIAN. Recuperado de:

<http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>

ESCOBAR, P., y Otros, (2009), La defensa técnica en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIAN: Revista jurídica PIÉLAGUS, Universidad Surcolombiana 10, p. 7). Recuperado de:
<http://www.revistapielagus.com/articulos/02.-la-defensa-tecnica-en.pdf>

ESCUELA NACIONAL DE IMPUESTOS, (1992). Introducción al derecho tributario: fuentes y principios del derecho tributario: primera unidad autoformativa / Dirección de Impuestos Nacionales - DIN – Bogotá.

FIGUEROA, A. (2016). Reforma tributaria estructural y seguridad jurídica: Ámbito jurídico, LEGIS. Recuperado de:
<https://www.ambitojuridico.com/BancoConocimiento/Tributario-y-Contable/reforma-tributaria-estructural-y-seguridad-juridica?CodSeccion=1>

FINO, G. y VASCO, R. (1999). Elementos básicos de la tributación en Colombia. Medellín, Colombia. Editorial Centro Interamericano Jurídico – Financiero – CIJUF. ISBN: 958-8081-06-8.

FUENTES, J. (2008). Doctrina tributaria oficial y problemas de la hermenéutica jurídica: Revista de derecho fiscal, Universidad Externado de Colombia 4, p. 119-127. Recuperado de:
http://190.7.110.123/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/JulioPiza2.pdf

GÓMEZ, C., (2009), La vías de hecho como generadoras del choque de trenes en la jurisprudencia constitucional (1992-2008): Revista Criterio Jurídico, Vol 9, No. 2, Pontificia Universidad Javeriana Cali. Recuperado de:
<http://revistas.javerianacali.edu.co/index.php/criteriojuridico/article/view/331/885>

HERNÁNDEZ, A., (2012), El nuevo código y la constitucionalización del Derecho Administrativo: Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011. Bogotá, Colombia: Consejo de Estado y Banco de la República. ISBN: 978-958-664-262-0. Recuperado de:
http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Instituciones_del_derecho_administrativo_en_el_nuevo_codigo.pdf

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO – ICDT, (2013), Foro Internacional de Administración de Justicia en Materia Tributaria: Relatoría.

- JIMÉNEZ, C y MOLINA, M., (2013), El principio del debido proceso y la constitucionalización del derecho administrativo. Universidad Militar Nueva Granada. Recuperado de:
<http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/11219/1/JimenezJimenezCristhianAlberto2013.pdf>
- LEE, Y. (2014). Renta líquida por recuperación de deducciones en el CREE: Gerencie.com. Recuperado de:
<http://www.gerencie.com/renta-liquida-por-recuperacion-de-deducciones-en-el-cree.html>
- LÓPEZ, G., (2006), ¿Un gobierno de los jueces?: Revista Pielagus, 4, Universidad Surcolombiana. Recuperado de:
<http://www.revistapielagus.com/articulos/02.-la-jurisdccion-const.pdf>
- LÓPEZ, L. (2008). La jurisprudencia como fuente para responder las consultas tributarias: Revista de derecho fiscal, Universidad Externado de Colombia 4, p. 121. Recuperado de:
http://190.7.110.123/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/LigiaLopez.pdf
- MARÍN, M. (2008). ¿Los conceptos proferidos por la administración generan responsabilidad para el Estado?: Revista de derecho fiscal, Universidad Externado de Colombia 4, p. 129-142. Recuperado de:
http://190.7.110.123/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/MauricioElizalde.pdf
- MARTIN, I., (2006), Pasado y presente de la relación entre el derecho constitucional y el derecho administrativo en Alemania: Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol No. 50/51, pp. 5-22. Universidad Valencia. Recuperado de:
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2538640.pdf>
- MARULANDA, H., (2012), Alternativa a la competencia de la DIAN para la emisión de conceptos en materia tributaria, Maestría en Derecho, Universidad Pontificia Bolivariana. Recuperado de:
<https://repository.upb.edu.co/bitstream/handle/20.500.11912/1501/TESIS%20DE%20MARULANDA%20OTALVARO%20HUGO%20TRABAJO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- MUÑOZ, G. y ZORNOZA, J. (2015). La obligación Tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá, Colombia. Universidad Externado de Colombia – ISBN: 978-958-772-260-4.

- ORTEGA, J. (2014). La Ética y la defensa de lo Público: La tributación como mecanismo de cohesión social en Colombia. Bogotá, Colombia. Editorial Planeta Colombiana S.A. – ISBN: 958-42-3772-1.
- PIZA, J. (2008). La consulta tributaria: Revista de derecho fiscal, Universidad Externado de Colombia 4, p. 115-117. Recuperado de:
http://190.7.110.123/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/JulioPiza2.pdf
- PRIETO, H. (1994). Fuentes del derecho tributario: Revista de derecho, Universidad del Norte, 4, p. 99 – 115. Recuperado de:
<http://rcientificas.uninorte.edu.co/index.php/derecho/article/viewFile/2497/1638>
- QUIÑONES, L. (1992). Aspectos tributarios de la nueva constitución: Revista de Derecho Público, Universidad de los Andes, DOI: ISSN1909-7778. Recuperado de:
https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub312.pdf
- RODRÍGUEZ, C. & RODRÍGUEZ, D. (2008). Entre el clientelismo y la modernización: Una etnografía institucional de la administración de impuestos de Colombia. Versión preliminar para presentación en el seminario del proyecto “*Instituciones Comparadas y Desarrollo Económico en América Latina*”, Santo Domingo, República Dominicana. Recuperado de:
<https://www.princeton.edu/cmd/working-papers/idlac08/wp0805h.pdf>
- ROJAS, J. (2005). Los conceptos tributarios: ¿una nueva forma de legislar?: Revista Impuestos No. 132 nov-dic/2005, LEGIS. Recuperado de:
<http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos>
- SALCEDO, R. (2015) Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria Tomo IV: La acción de reparación directa frente a la declaratoria de inconstitucionalidad de normas tributarias. Bogotá, Colombia. Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT. ISBN: 978-958-58966-2-8.
- SOLÍS, E., (2012), Principios fundamentales del derecho tributario y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Panamá: Primer congreso internacional de derecho tributario – Tribunal Administrativo Tributario – Panamá. Recuperado de:
<http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/464--308/file>

TAPIA, J., (2005), Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes: Revista Chilena de derecho, vol. 32, num. 2, mayo – agosto, Pontificia Universidad Católica de Chile. Recuperado de:
<http://www.redalyc.org/pdf/1770/177021336006.pdf>

TORRES, U., (2010), Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia, Tesis de grado Maestría en Derecho Administrativo, Universidad del Rosario, p. 63 – 64. Recuperado de:
<http://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/2144/19075786-2010.pdf?sequence=1>