

**LA DOCTRINA TRIBUTARIA DE LA U.A.E. DIAN Y SU AFECTACIÓN A LA
TUTELA JUDICIAL EFECTIVA: UNA VISIÓN DESDE EL RECURSO DE
RECONSIDERACIÓN CONTRA LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS**

ESTUDIANTE

GUSTAVO ADOLFO MOSQUERA ABELLO

DIRECTOR

GRENFIETH DE JESÚS SIERRA CADENA

COLEGIO MAYOR NUESTRA SEÑORA DEL ROSARIO

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

MAESTRÍA EN DERECHO ADMINISTRATIVO

BOGOTÁ 2020

Contenido

INTRODUCCIÓN	6
Problema de investigación, hipótesis e importancia del tema analizado	6
Marco teórico de la tutela judicial efectiva	9
1. Una revisión de la relación existente entre el Estado y el deudor tributario	9
2. La tutela judicial efectiva como mecanismo de control del poder en la relación existente entre el Estado y el deudor tributario	15
3. La tutela judicial efectiva y las prerrogativas que incorpora	21
4. La tutela judicial efectiva: su dimensión de acceso a la justicia y su vulneración en el procedimiento administrativo tributario.....	25
Plan de la investigación	28
PRIMERA PARTE. Los conceptos emitidos por la DIAN como doctrina obligatoria y su imposición a los particulares	34
Introducción	34
Capítulo 1. Los conceptos	36
1.1. Análisis de la razón de ser de los conceptos de la DIAN a partir de la reserva de ley en materia tributaria	36
1.2. Imposibilidad de desconocer las actuaciones tributarias hechas por los deudores tributarios bajo el amparo de un concepto emitido por la DIAN	47
1.2.1. La buena fe como límite al desconocimiento de los conceptos tributarios	49
1.2.2. La confianza legítima como límite al desconocimiento de los conceptos tributarios	51
Capítulo 2. La obligatoriedad	58
2.1. Los conceptos y su obligatoriedad para la DIAN como mecanismo de autorregulación de la función administrativa	58

2.2. Los conceptos y la extensión de sus efectos a los particulares..... 61

Conclusión 66

SEGUNDA PARTE. Los conceptos de la DIAN dentro del procedimiento administrativo tributario..... 67

Introducción 67

Capítulo 3. Debido proceso.....63

3.1. Los procedimientos administrativos tributarios 71

3.1.1. Procedimiento de determinación de impuestos 76

3.1.2. El procedimiento sancionatorio en materia tributaria 81

3.1.3. El procedimiento de devolución y/o compensación..... 83

3.2. El recurso de reconsideración y su exigencia en los procedimientos administrativos tributarios: ¿Límite justificable para acceder a la justicia? 85

3.2.1. El recurso de reconsideración como garantía del derecho de defensa 91

3.2.2. El recurso de reconsideración como privilegio de revisión previa 93

3.2.3. El recurso de reconsideración como herramienta para evitar la congestión judicial 97

Capítulo 4. Derecho sustancial.....92

4.1. Los conceptos de la DIAN: afectación a la tutela judicial efectiva 101

4.2. Un caso concreto: Alpina Productos Alimenticios S.A. vs DIAN. Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho. Radicación 25000-23-37-000-2013-01124-01 (22603)..... 106

Conclusión 115

CONCLUSIONES. Superar la vulneración a la tutela judicial efectiva en los procedimientos administrativos tributarios 117

La tutela judicial efectiva como un derecho de naturaleza prestacional 118

Exigencias al legislador	121
Exigencias al ejecutivo.....	135
Reflexiones para el debate.....	139
Referencias.....	144

Índice de anexos

Anexo 1:	Concepto DIAN No. 098797 de 28 de diciembre de 2010	1555
Anexo 2:	Actos administrativos que sustentan el caso objeto de estudio presentado.....	1600
Anexo 3:	Derecho de petición ante la U.A.E DIAN para obtener información estadística.....	161
Anexo 4:	Oficio No. 100208223-072 del 27 de julio de 2020, por medio del cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN, resolvió los cuestionamientos cuyos datos son plasmados en las tablas 1, 2 y 3.....	166
Anexo 5:	Sentencia del 30 de agosto de 2016, Radicado 18636, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.....	167

Introducción

Problema de investigación, hipótesis e importancia del tema analizado

La tutela judicial efectiva es una creación del derecho administrativo. Surgió para igualar las cargas entre la autoridad administrativa y los particulares, a través del control de las actuaciones de aquella. Este derecho nació para responder a los cuestionamientos de *¿Cómo evitar el abuso del poder?* Y en caso de darse, *¿Cómo garantizar que el mismo se controle?* y, por lo tanto, *¿cómo evitar que esté inmunizado total o parcialmente?* Esta prerrogativa entonces busca controlar y evitar válvulas de escape que impidan el control de los actos de autoridad.

Al revisar la literatura en materia tributaria nacional, no se encontró ningún análisis que evidencie si respecto de los actos administrativos expedidos por la autoridad tributaria nacional - U.A.E. DIAN¹, se materializa la tutela judicial efectiva. Por lo tanto, el problema de investigación que se estudia en éste trabajo es analizar si el procedimiento administrativo tributario nacional contiene barreras irrazonables que obstaculicen o impidan el control judicial de los actos que expide la U.A.E. DIAN².

Específicamente se analizará si es necesario exigir, como requisito previo y obligatorio para acudir ante el juez competente, la interposición del recurso de reconsideración contra los actos administrativos de carácter tributario de la DIAN y, por lo tanto, esa exigencia vulnera la tutela judicial efectiva.

¹ Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia.

² En adelante la DIAN.

Como hipótesis se plantea que si la discusión entre una persona y la DIAN se enmarca en la aplicación e interpretación de una norma que ya ha sido objeto de estudio por parte de la autoridad tributaria nacional a través de un concepto contrario los intereses del particular, es innecesario y, por lo tanto, vulnerador de la tutela judicial efectiva exigir como requisito obligatorio, para acudir a la jurisdicción, la interposición del recurso de reconsideración.

Se resalta que con la hipótesis propuesta no se quiere indicar que la interpretación oficial de la DIAN es fuente de derecho y, por lo tanto, es obligatoria su aplicación tanto para los operadores jurídicos como para los deudores tributarios en sede administrativa, haciéndose por ello innecesaria la impugnación administrativa. Lo que se persigue con lo planteado, a partir del análisis de la razón de ser y necesidad de dicha doctrina, es verificar sus efectos en la tutela judicial efectiva, teniendo en cuenta el análisis de la utilidad del recurso de reconsideración cuando existe una interpretación oficial que no se comparte por quien resulta afectado con la decisión administrativa basada en la doctrina tributaria.

El problema analizado es importante para el derecho administrativo por las siguientes razones:

- a) La DIAN tiene la competencia para establecer un procedimiento administrativo tributario contra cualquier potencial contribuyente, agente retenedor o declarante. Por lo tanto, no puede haber zonas, de ese procedimiento, inmunes al control judicial. Ello es así por cuanto las decisiones administrativas de esa entidad administrativa, en caso de ser inadecuadas o abusivas, pueden implicar una expropiación ilegal de facto, en la medida en que limitarían la propiedad privada de manera antijurídica.
- b) La DIAN fue dotada con el poder administrativo sancionatorio. Las sanciones tributarias que puede imponer esa autoridad administrativa en muchos casos contiene

porcentajes cuantiosos³ que, en caso de imponerse erróneamente afecta gravemente a la persona contra la que se dirige. Por ello los actos sancionatorios deben poder ser sometidos al control judicial de manera pronta y sin trabas injustificadas.

- c) El hecho de que la DIAN sea una de las diez entidades más demandadas en Colombia por número de procesos⁴, sugiere que las decisiones tomadas por esa organización no siempre son las más adecuadas o, por lo menos, el sustento de las mismas deja dudas en el afectado por la decisión. De allí que es de suma importancia establecer si existe una barrera irrazonable en el procedimiento administrativo tributario que impida el control judicial ágil de tales decisiones.
- d) De la literatura revisada, no existe ninguna que de manera expresa analice si se materializa la tutela judicial efectiva al exigirse, para acudir a la jurisdicción, la interposición del recurso de reconsideración contra el acto administrativo tributario, cuando la discusión en sede administrativa se basa en la aplicación de una norma que ya ha sido interpretada a través de un concepto emitido por esa entidad administrativa. Tampoco existe mucha literatura que analice las razones perseguidas con la exigencia del recurso de reconsideración.
- e) Resulta interesante desde el punto de vista académico contrastar la importancia y los efectos de la doctrina tributaria de la DIAN con las funciones y la importancia de la exigencia del recurso de reconsideración. Esa actividad permite entender: (i) por qué los conceptos son obligatorios para los funcionarios de esa entidad, (ii) por qué los conceptos tributarios extienden sus efectos, en sede administrativa a los deudores

³ Así, por ejemplo, la sanción por inexactitud establecida en los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, equivale al 100% del mayor impuesto o menor saldo a favor determinado.

⁴ Durante el 2019 y el primer trimestre del 2020, la DIAN fue la décima entidad más demandada por proceso. (Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, 2020)

tributarios, (iii) por qué los particulares pueden actuar al amparo de la doctrina oficial de la DIAN a pesar de que el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 indica que, entre otras cosas, las personas podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley sin mencionar para tal efecto los conceptos tributarios emitidos por esa entidad administrativa y (iii) cuáles son los objetivos buscados con el recurso de reconsideración en materia tributaria.

Marco teórico de la tutela judicial efectiva

En la introducción de la investigación, además de plantear el problema a estudiar, la hipótesis objeto de comprobación y la importancia del tema analizado, resulta esencial hacer referencia a los fundamentos teóricos de dicho problema. Es por ello que a continuación se estudiará el significado de la tutela judicial efectiva, resaltando la prerrogativa en ella incorporada consistente en el acceso a la justicia. A partir de ese entendimiento se indicará la metodología y los objetivos de la investigación.

1. Una revisión de la relación existente entre el Estado y el deudor tributario

Cualquier Estado necesita recursos para ejecutar sus programas y para financiar el mantenimiento de las instituciones políticas y militares. “Para obtener los recursos los gobiernos pueden recaudar impuestos o emitir deuda pública” (Ferguson & Suárez, 2014, pág. 1)⁵.

⁵ Vista como la obligación de cobrar impuestos en el futuro, la deuda pública es sólo otra forma de tributación. Por lo tanto, el cadente debate sobre cómo financiar el gasto público se traduce en la pregunta de *cuándo recaudar impuestos*. (Ferguson & Gustavo, 2014, pág. 1)

Recaudar impuestos ha sido el camino más fácil que han seguido los gobernantes para tal propósito. En contraste, la imposición de gravámenes siempre ha encontrado una difícil resistencia entre quienes deben sacrificar⁶ parte de su patrimonio: los deudores tributarios. Por lo tanto, a diferencia de muchas otras relaciones de cooperación existentes entre la autoridad y los particulares a la hora de ejecutar acciones públicas, la que se genera entre el Estado y el deudor tributario, más que cooperativa, es de tensión, de contraste.

En esa relación de intereses opuestos, quien tiene el poder de decisión es el Estado. A través del órgano legislativo establece los tributos. Mediante el Ejecutivo reglamenta aquello que el legislativo no pudo precisar y, también, desarrolla toda la actividad tendiente al recaudo de los gravámenes⁷. Por eso la relación que surge entre el Estado y el deudor tributario es asimétrica. Al respecto Rodríguez expresa que “la evidencia histórica señala que los tributos expresan una relación de dominio de la sociedad política sobre la sociedad civil o de un Estado sobre otro. Si alguien tributa es porque reconoce una autoridad o fuerza superior que lo obliga al pago, sin que de por sí espere algo a cambio; por eso es una relación asimétrica”. (Rodríguez, 2005, pág. 119)

El deudor tributario se encuentra en el lado débil de la balanza porque debe someterse a los tributos que crea el legislativo, así como a la coacción del ejecutivo, quien es el encargado de recaudar el gravamen.

Ahora, el hecho de que exista una relación asimétrica no implica el reconocimiento de un poder arbitrario en cabeza del Estado quien está sometido a reglas previamente establecidas

⁶ *Tributación es el arte de desplumar a un ganso, obteniendo en el proceso el mayor número de plumas con la menor cantidad de protestas.* Atribuido a Jean Baptiste Colbert, ministro de finanzas de Luis XIV.

⁷ En consecuencia, en este escrito se acoge lo planteado por el profesor Mauricio Plazas, cuando distingue cuatro expresiones de la actividad estatal tributaria así: el *poder tributario* implica la facultad de crear tributos en cabeza del órgano de representación popular, la *potestad tributaria* “es la facultad de reglamentar las leyes que crean los tributos y, como tal, reside en la rama ejecutiva del poder público”. La *competencia tributaria*, por su parte, es el derecho que tiene el ente público de que se trate a reclamar el pago del tributo y la *función tributaria* es la actividad que despliega para obtener el recaudo”. (Plazas, 2005, págs. 482, 483)

justamente para evitar cualquier extralimitación. Así, por ejemplo, en sociedades democráticas el órgano de representación popular es el competente para establecer tributos quitándole dicha facultad al gobernante de turno⁸. Además, existen principios como el del debido proceso⁹ y el espíritu de justicia¹⁰ que guían las actuaciones de las autoridades tributarias con el propósito de proteger a quienes se dirigen dichas actuaciones.

En ese sentido, el problema *per se* no es estar en esa situación de desventaja, precisamente porque ya existe en el ordenamiento jurídico herramientas para contener a quien se encuentra en la posición de ventaja, igualando de esa manera a las partes vinculadas a la relación que surge de la obligación tributaria sustancial¹¹. El problema realmente surge cuando una de las ramas del Estado abusa del poder extralimitando las reglas fijadas.

En materia de impuestos nacionales, la U.A.E. DIAN¹², es la autoridad de la rama ejecutiva encargada de administrar los tributos¹³. Una manera para controlar que esta autoridad

⁸ De manera clara y contundente Plazas indica:

“Pero afortunadamente con mayor insistencia, y al amparo de grandes obras políticas de vigencia eterna, la historia ha registrado una permanente preocupación por la posible arbitrariedad del gobernante que aboga por un principio de hondo y fundamental contenido político: no puede establecerse tributos sin mediar la voluntad de los asociados expresada directamente o a través de sus representantes. Y en la medida que el órgano de representación, Congreso o Parlamento, expresa sus determinaciones mediante *leyes*, la proclama en mención suele ser descrita en función del instrumento que materializa la decisión de crear el tributo. Por mucho tiempo, y hoy con mayor razón, se repite sin cesar: *nullum tributum sine lege*, para advertir que no es válido el tributo establecido por medio distinto de la ley.” (Plazas, 2005, pág. 468)

⁹ El artículo 29 de la Constitución Política colombiana eleva el debido proceso a la categoría de derecho fundamental el cual se aplica a todas las actuaciones judiciales y administrativas e implica, entre otras cosas, que “nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas de cada juicio”

¹⁰ Conforme con el artículo 683 del Estatuto Tributario, el espíritu de justicia implica que “los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve con las cargas públicas de la Nación”

¹¹ Conforme con el artículo 1 del Estatuto Tributario “La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.

¹² En adelante “la DIAN”.

¹³ Así se desprende de los decretos-ley 1071 de 1999 y 4048 de 2008. Según el artículo 1° del Decreto-Ley 1071 de 1999, la DIAN es una unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Conforme con el artículo 2° *ídem*, la DIAN tiene como objetivo coadyuvar

administrativa no abuse de sus competencias es el establecimiento de reglas previas a las cuales se debe someter cuando ejerce sus facultades.

La función de la DIAN se materializa mediante la expedición, en el marco de un proceso reglado, de liquidaciones oficiales, sanciones administrativas, actos administrativos reconociendo o rechazando saldos a favor o pagos en exceso y actos administrativos tendientes a cobrar coactivamente títulos ejecutivos tributarios. No obstante, ese proceso reglado no es suficiente para garantizar que el poder de la administración tributaria esté controlado.

Aunque pueden ser más, la razón de ello es explicable por dos supuestos fundamentales. El primero por la dispersión y variabilidad normativa en materia tributaria¹⁴, lo cual puede conllevar a errores al momento de decidir casos puntuales. El segundo porque las normas tributarias no son de fácil comprensión para quien las debe operar¹⁵. Esa dificultad permite hacer de las normas varias interpretaciones posibles y, por lo tanto, la administración en muchos casos podrá optar por aquella que implique un mayor recaudo dado que, al fin y al cabo, la función principal de la autoridad tributaria es recaudar impuestos.

Una fórmula de disminuir la diversa interpretación normativa del ordenamiento jurídico tributario, consiste en la expedición de conceptos -doctrina- por parte de la autoridad tributaria

a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional. Y conforme con el artículo 1° del Decreto 4048 de 2008, su función es la administración de los impuestos los impuestos de orden nacional cuya competencia se le haya asignado expresamente o aquellos cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado.

¹⁴ Muy dicente es el hecho de que, en los últimos 10 años, han existido en Colombia 6 reformas tributarias. Las reformas desde el 2010 han sido materializadas a través de: Ley 1430 de 2010, Ley 1607 de 2012, Ley 1739 de 2014, Ley 1819 de 2016, Ley 1943 de 2018 y Ley 2010 de 2019.

¹⁵ González y Calderón sostienen que “La búsqueda de recursos fiscales para saldar los déficit sistemáticos del sector público, en las últimas décadas, ha generado la necesidad de llevar a cabo reformas tributarias, cada vez con mayor periodicidad. Esto ha convertido a Colombia en uno de los países con mayor variabilidad en las reglas impositivas y gravámenes más elevados del contexto latinoamericano. Sin embargo, en la práctica no se han logrado los resultados esperados debido a las múltiples exenciones y a los diferentes mecanismos de evasión y elusión. Este comportamiento tiene su origen en la intrincada estructura tributaria que se fue formando a través de los años, que ha constituido un reto para la eficiencia técnica de los organismos encargados del recaudo. (González & Calderón, 2002, pág. 9)

nacional. A la DIAN le compete actuar como autoridad doctrinaria en materia tributaria, en relación con los asuntos de su competencia (artículo 1 del Decreto-Ley 4048 de 2008).

La doctrina tributaria garantiza, por un lado, que todo el órgano administrativo se autorregule y, por lo tanto, actúe de una misma manera. Ello es así dado que los conceptos de la DIAN deben ser aplicados por sus funcionarios de manera obligatoria. Así se garantiza la coherencia administrativa y, en ese sentido, se genera confianza y seguridad jurídica en los deudores tributarios porque, de ante mano, saben cuál es la postura administrativa de la DIAN respecto de una norma puntual.

La interpretación de las normas tributarias realizada por la autoridad administrativa tiene entonces, por lo menos, esas dos características positivas -coherencia administrativa y previsibilidad de las decisiones.

Sin embargo, ello no permite afirmar que el control al abuso del poder se encuentra garantizado. Al ser la propia administración la que interpreta la norma tributaria, puede analizarla a su favor, es decir, puede razonar de manera tal que la interpretación dada esté dirigida a recaudar más impuestos. Una interpretación en ese sentido, puede encontrar resistencia en el análisis normativo asumido por el contribuyente, agente retenedor o declarante, el cual tenderá a dirigirse a la opción de pagar menos impuestos.

Dada la anterior tensión, el papel de la jurisdicción es fundamental. El control judicial es en última instancia el que ordena cualquier incoherencia creada en el trámite administrativo del recaudo de impuestos. Debe ser de fácil acceso, con el respeto al debido proceso y debe culminar con una decisión de fondo que sea cumplible y cumplida por la administración. Ello garantiza que no haya zonas exentas de control, logrando así la tutela judicial efectiva.

Por regla general en materia tributaria en Colombia, para que los actos administrativos definitivos puedan ser controlados por la jurisdicción, se debe interponer previamente el recurso de reconsideración. Entonces el recurso en sí mismo es una barrera *ex ante* para acceder a la jurisdicción. Si esa barrera es irrazonable deberá considerarse que su exigencia vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva porque impide que la justiciabilidad de la actuación tributaria sea de fácil acceso.

Con la exigencia de los recursos en sede administrativa se pretende: (i) que la autoridad revise su decisión con el propósito de modificarla, aclararla, adicionarla o revocarla -autotutela administrativa-; (ii) que se materialice el derecho de defensa del afectado con la decisión y (iii) descongestionar la jurisdicción. Sin embargo, si con la interposición de la reconsideración no existe ninguna posibilidad de cumplir alguno de esos objetivos, su exigencia será desproporcionada y, por lo tanto, violatoria de la tutela judicial efectiva.

Desde ya se resalta que el procedimiento tributario permite obviar la interposición del recurso de reconsideración en un sólo evento, esto es, cuando en el trámite del proceso de determinación de impuestos dirigido a la modificación de las declaraciones privadas, se ha atendido en debida forma el requerimiento especial; en este caso, conforme el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, no será necesario recurrir la liquidación oficial de revisión que se expida con posterioridad al mencionado requerimiento y, por lo tanto, se podrá acudir directamente a la jurisdicción contencioso para que ejerza el control judicial sobre el acto administrativo.

No obstante, si no se atiende en debida forma el requerimiento especial será obligatorio, si se quiere cuestionar la actuación judicialmente, interponer el recurso de reconsideración. Adicionalmente, debe resaltarse que existen otros actos administrativos que se expiden en el marco

del procedimiento tributario que deben ser recurridos en sede administrativa para que su control judicial sea posible.

2. La tutela judicial efectiva como mecanismo de control del poder en la relación existente entre el Estado y el deudor tributario

El derecho a la tutela judicial efectiva surgió en el derecho administrativo alemán con posterioridad a la segunda guerra mundial, como respuesta a las experiencias autoritarias del periodo de entreguerras, en donde la actividad jurisdiccional no servía para controlar la legalidad de las actuaciones de la autoridad ni para defender al individuo frente los desmanes del poder.

Barnés afirma lo siguiente:

“La idea dominante que surca el constitucionalismo occidental no es otra que la de fortalecer la tutela de los derechos y libertades, habida cuenta de la inmediata historia precedente: procesos que no pasaban de ser simples simulacros y zonas de actividad administrativa inmunes o exentas del control jurisdiccional.” (Barnés, 1993, pág. 430).

Uno de esos derechos que arribó con gran fuerza es el de la Tutela Judicial Efectiva. Sommermann sostiene que “como reacción a las experiencias del III Reich, se preocuparon [los alemanes] especialmente por garantizar una jurisdicción independiente y ofrecer una tutela judicial efectiva que defendiera al individuo frente a las violaciones de los poderes públicos en su esfera jurídica” (Barnés, 1993, pág. 44 y ss).¹⁶

¹⁶ Díez y Giménez indican que el derecho a la tutela judicial efectiva surge:

A partir del final de la Segunda Guerra Mundial, en alguna medida como consecuencia o como reacción frente a las experiencias autoritarias y totalitarias del período de entreguerras, en las que la manipulación y la utilización de los órganos jurisdiccionales como instrumento de opresión constituyeron moneda común. (Díez y Giménez, 2006, p.p.24 a 38).

Araújo explica que:

Es entendible entonces que este derecho se relacione, en la doctrina internacional, especialmente la alemana¹⁷, con los actos del poder, como quiera que el mismo constituye una reacción a la inmunidad que gozaron dichos actos en el periodo de entreguerras.

Igualmente es entendible la razón de por qué en Europa se comenzó a hablar de un derecho que permitiera controlar la totalidad de las actuaciones desplegadas por quien detentara el poder— para evitar el autoritarismo- que igualmente garantizara de una manera real y efectiva los derechos de quienes no tuvieran dicho poder.

Es por ello que se comprende por qué la mayoría de textos académicos relacionados con la tutela judicial efectiva son de dicho continente. Al respecto, Araújo reconoce que éste derecho ha sido definido principalmente en el derecho constitucional alemán, italiano y español¹⁸ (Araújo, 2011, pág. 250)

También es comprensible que una de las garantías que se insertan en el núcleo del derecho analizado se presente como la eliminación de las zonas de inmunidad en tanto que, justamente, esa

“Con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ha querido el derecho europeo, seguido por los organismos internacionales de la Comunidad Europea, ampliar la esfera de garantías de los derechos e intereses legítimos de las personas, debido a la (...) trágica experiencia jurídica de la época inmediatamente anterior (...) a la Segunda Guerra Mundial y a la dictadura del nacional-socialismo, en la medida en que existían actuaciones del Estado que se encontraban inmunes frente al control jurisdiccional o apariencia de procesos, donde las garantías previstas no eran reales ni efectivas. (Araújo, 2011, pág. 258)¹⁶

¹⁷ Ver al respecto: (Barnés, 1993, pág. 44 y ss)

¹⁸ Resulta importante resaltar que en estos tres países el derecho a la tutela judicial efectiva se encuentra inserto en los textos constitucionales. En efecto, el artículo 19(4) de la Ley Fundamental de la República Federal de Alemania establece que “toda persona cuyos derechos sean vulnerados por el poder público, podrá recurrir a la vía judicial. Por su parte, el artículo 24 (1) de la Constitución Española señala que “todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”. Por su parte, “una de las primeras manifestaciones constitucionales que prevén el derecho a la tutela judicial efectiva se encuentra en la Constitución italiana de 1947, que en su artículo 24 estableció la tutela *giurisdizionale*, en el sentido de que todos tienen el derecho de actuar en juicio para tutelar sus propios derechos e intereses legítimos, lo cual significa que persigue la defensa no de la legalidad objetiva, sino de los derechos subjetivos e intereses legítimos del individuo, que sean susceptibles de ser conocidos por la jurisdicción, independientemente de la clase de proceso del cual se trate... El artículo 113 de la Constitución italiana complementa esta disposición, pues cubija la tutela judicial de los derechos e intereses legítimos que se hubieren vulnerado por los actos de la administración pública, por lo que es la jurisdicción la que se encarga de controlar el acto administrativo, sin que se puedan permitir exclusiones” (Barnés, 1993, págs. 251-255).

inmunidad en cabeza de quien detentaba el poder restaba efectividad y realismo a los intereses y derechos subjetivos de las personas por cuanto el abuso no era controlado, por lo menos, realmente.

El derecho aludido permitió ampliar el control judicial a la totalidad de las actuaciones de la administración, pues como bien lo indica Cassagne, “ese derecho impide que, como consecuencia de los formalismos procesales, queden ámbitos de la actividad administrativo inmunes al control judicial” (Cassagne, 2011, pág. 57). En igual sentido el profesor Sommermann plantea que la tutela judicial “comprende todos los actos del ejecutivo que sean susceptibles de generar una lesión jurídica sobre los derechos y libertades, por lo tanto, no pueden existir, actos excluidos *per se* de la revisión jurisdiccional”¹⁹ (Barnés, 1993, pág. 48).

No cabe duda entonces que una de las manifestaciones más importantes de la tutela judicial efectiva consiste en “La ampliación del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa: la eliminación de actuación administrativa exenta de control jurisdiccional” (Galera, 2005, pág. 84).

Se puede decir que la tutela judicial efectiva consiste en evitar la existencia de zonas de inmunidad²⁰ del poder o válvulas de escape que impidan su control judicial, entendiendo, obviamente, que dicho control sea tan eficaz y efectivo que desemboque en una decisión de fondo ajustada a derecho y no se convirtiera en un mero simulacro de procesos jurisdiccionales.

En lo relacionado con la ampliación del control judicial a todas las formas en que se manifiesta la administración²¹, Cassagne sostiene que:

¹⁹ Varios han sido los autores que reconocen que el derecho a la tutela judicial efectiva lleva inmersa la eliminación de zonas de inmunidad del poder. Al respecto véase: (Cassagne, 2011, pág. 57); (García de Enterria & Fernández Rodríguez, 2008, pág. 581); (Reneman, 2010, pág. 416); (Mora Espinoza, 1998, pág. 3); (Araújo, 2011, pág. 276); (Casás, 2011, págs. 54-55).

²⁰ De manera categórica Ruíz afirma que:

El derecho a la tutela judicial efectiva, en cuanto trata de impedir la existencia de zonas de inmunidad del poder no controlables judicialmente, supone la necesidad de que dichas actuaciones queden también sujetas a la fiscalización de los Tribunales de justicia. (Ruíz, 2008, p.84).

²¹ Ampliar el control judicial a la totalidad de las actuaciones de la administración, lo cual, de suyo, trae como consecuencia la superación del modelo exclusivo de control contencioso administrativo objetivo, derivado del carácter revisor de la jurisdicción (proceso a la legalidad del acto) a una nueva tendencia conocida como el modelo subjetivo.

“La tutela judicial efectiva apunta a la eliminación de las trabas que obstaculizan el acceso al proceso, tanto como a impedir que, como consecuencia de los formalismos procesales, queden ámbitos de la actividad administrativa inmunes al control judicial y, por último, tiende a asegurar el ejercicio pleno de la jurisdicción”. (Aberastury y Blanke, 2011, p.57)

En ese sentido, una de las manifestaciones más importantes de la tutela judicial efectiva consiste en “la ampliación del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa: la eliminación de actuación administrativa exenta de control jurisdiccional” (Galera, año, p. 84).

Cassagne considera que la tutela judicial efectiva:

“Se caracteriza por la mayor amplitud no solo en el plano garantístico sino también en cuanto a la protección del interés general en procurar una buena administración. Y manifiesta que ese derecho impide, como consecuencia de los formalismos procesales, queden ámbitos de la actividad administrativa inmunes al control judicial”. (Cassagne, 2011, p.57)

Por su parte, Sommermann plantea que la tutela judicial comprende:

“Todos los actos del ejecutivo que sean susceptibles de generar una lesión jurídica sobre los derechos y libertades, por lo tanto, no pueden existir, actos excluidos, per se de la revisión jurisdiccional, con la excepción de aquellos que carezcan de eficacia externa y, por consiguiente, de influencia sobre la esfera jurídica del ciudadano”. (Barnés, 1993, p.48)

El profesor García de Enterría sostiene que:

“Los parámetros de intensidad y efectividad que del derecho a la tutela judicial efectiva se deducen rigen por igual en el proceso contencioso-administrativo, no obstante que se trate de la relación de la administración pública y los ciudadanos, pues para esta relación jurídica no existen excepciones ni atenuaciones”. (García, 2008, p.581)

En un interesante artículo relacionado con el procedimiento de solicitud de asilo en la comunidad europea, Reneman considera que el derecho bajo estudio:

“Requiere de los tribunales nacionales interpretar y aplicar las normas de procedimiento nacional que rigen el derecho de accionar, de una manera que permita tanto a personas físicas como jurídicas, impugnar ante los tribunales la legalidad de cualquier decisión u otra mediad nacional, es decir, la autora considera que la tutela judicial efectiva irradia toda la actuación administrativa y permite el control total sobre las actuaciones de la administración”. (Reneman, 2010, p.416)

Mora, considera que la inactividad material de la administración “supone una transformación negativa en el conjunto de principios jurídicos tales como la igualdad, la libertad, la seguridad jurídica, la participación y el pluralismo, y configura el desarrollo de la ilegalidad administrativa al no cumplirse con eficacia las actuaciones de tipo positivo que exige la acción del poder público” (Mora, 1998, p.3). También plantea que el administrado, frente a tal inactividad, debe encontrar pleno reparo en la vía jurisdiccional, es decir, que la inactividad de la administración que produce una lesión jurídica debe tener pleno control jurisdiccional para garantizar la efectiva tutela judicial.

Con base en ello, sostiene que la tutela judicial efectiva “implica el pleno sometimiento de la Administración Pública al derecho, en donde ningún área de actuación o de omisión administrativa escape al control de la justicia” (Mora, 1998, p.3).

Igualmente, Araújo expresa que la “tutela judicial efectiva incluye un mandato al legislativo para que regule el control jurisdiccional especializado de todos los ámbitos de la actuación administrativa, sin que sea posible la existencia de lagunas” (Araújo, 2011, p.276).

Casás, en la misma línea considera que el principio bajo revisión pretende:

“Alcanzar una mayor intensidad y efectividad en las técnicas de control sobre la acción administrativa. Se trata de hacer frente al poder público en amplias zonas de la actividad de la Administración que, hasta épocas cercanas, se encontraban inmunes o exentas de revisión judicial, consagrando, a tal respecto, lo que ha dado en denominarse derecho a la tutela judicial en sentido estricto”. (Casás, 2011, p.54)

Y más adelante sostiene que éste derecho implica “otorgar un plus de protección judicial para que ésta se torne “real y efectiva”, ya que de lo que se trata es de intensificar la densidad del control sobre la acción administrativa y proteger al ciudadano de posibles desviaciones en el ejercicio de prerrogativas exorbitantes” (Casás, 2011, p.-55).

La eliminación de las zonas grises de control judicial implica la superación del modelo único de control contencioso administrativo objetivo, derivado del carácter revisor de la jurisdicción (proceso a la legalidad del acto) a una nueva tendencia conocida como el modelo subjetivo. En este modelo el control no sólo se ejerce sobre los actos administrativos, sino que también se realiza sobre cualquier tipo de actuación-omisión de la administración que afecte derechos subjetivos e intereses legítimos.

En ese sentido, el control contencioso judicial de la administración no tiene como característica exclusiva la revisión de la legalidad de los actos administrativos, sino que propende por atender la pretensión de las partes cuyos derechos e intereses han sido afectados ya sea por una acción u omisión de quien ejerce el poder.

Al respecto, claro fue Sommerman cuando indicó que “después de la segunda guerra mundial, se optó definitivamente en favor de un sistema subjetivo: los tribunales, organizados en tres instancias, tienen la misión de proteger a los individuos en el ejercicio de sus derechos de manera completa y efectiva” (Barnés, 1993, pp.5-6.)

Araújo reconoce que en Colombia el control judicial de la administración debe propender porque “no solo cobije el control objetivo o de legalidad de la administración pública, sino que también comprenda un sistema subjetivo, cuya función es la de proteger íntegramente en la jurisdicción contenciosa administrativa a los individuos en el ejercicio de sus derechos de una manera plena y efectiva” (Araújo, 2011, p.276).

De esa manera, la visión que trae inmersa la tutela judicial efectiva es clara: no se trata simplemente de establecer un sistema que controle los actos del poder, se trata de fijar unas reglas que propendan por la protección de todos los derechos subjetivos e intereses legítimos del individuo frente a las acciones u omisiones del poder con lo que se universaliza el control.

Entonces, si lo que se pretende con la tutela judicial efectiva es proteger los derechos subjetivos en intereses legítimos de las persona a través de un sistema que evite que el poder esté exento de control judicial eliminando con ello al arbitrariedad, lógico es concluir que dicho control judicial debe ser de fácil acceso y también debe culminar con una decisión que garantice el efectivo control del poder, lo cual se asegura si existe un juicioso juicio de legalidad de las actuaciones u omisiones de la administración. Esa decisión debe ser el resultado de un proceso ágil, adelantado bajo los estándares del debido proceso, y, además, debe existir la garantía de que la misma se va a cumplir.

3. La tutela judicial efectiva y las prerrogativas que incorpora

Lo que se acaba de precisar es lo que significa, en parte, el derecho a la tutela judicial efectiva, como quiera que en ella se fusionan varias prerrogativas que le dan vida, sin olvidar que su esencia

es evitar que alguna manifestación del poder se encuentre inmunizada del control judicial proscribiendo la arbitrariedad. Gómez y Pérez, resumen claramente las prerrogativas en cita así:

“Derecho de acceso a la justicia el cual reconoce a toda persona de forma sumamente amplia el derecho de libre acceso a los tribunales; derecho a una sentencia de fondo fundada en derecho si concurren todos los requisitos procesales para ello, razonada y congruente; derecho a la ejecución, pues resulta desde todo punto insuficiente el simple dictado de la sentencia si ésta no se lleva a efecto de modo coactivo en los casos en que voluntariamente no se cumpla el pronunciamiento contenido en ella; y derecho a un proceso con todas las garantías, es decir, la prohibición de que en ningún caso se produzca indefensión”.²² (Gómez de Liaño González, 1992, pág. 200 y ss).

La anterior afirmación toma sustento en el ámbito local si se tiene en cuenta que la jurisprudencia constitucional y la contencioso administrativa han consolidado líneas jurisprudenciales que indican claramente que el derecho a la tutela judicial efectiva se constituye en un derecho de contenido general y múltiple que incorpora las prerrogativas de acceder a la justicia, obtener un trámite judicial que se adelante sin dilaciones injustificadas y con respeto de todas las garantías procesales, lo cual, debe derivar en una decisión de fondo que se encuentre ajustada al ordenamiento jurídico y que la misma sea acatada, cumplible y cumplida²³.

²² En el mismo sentido los siguientes autores reconocen a la tutela judicial efectiva como un derecho de contenido múltiple que otorga las garantías descritas: (Díez, 2006, pág. 37); (Figueruelo Burrieza, 1990, págs. 72-74); (Gómez de Liaño González, 2002, pág. 200 y ss); (Montero Aroca, Gómez Colomer, & Barona Vilar, 2000, pág. 249); (Campo Cabal, 1989, pág. 2); (Cano Mata, 1984, pág. 13 y 21); (Alonso Ibáñez, 1996, pág. 377 y ss); (González Pérez, 1998, pág. 17); (Pico Junoy, 2011, pág. 57); (Landa, 2002, pág. 453 y ss); (Casás, 2011, pág. 53); (Vallespín Pérez, 2002, págs. 142-143); (Shaw, 2000, pág. 121 y ss); (Faúndez Ugalde, pág. 2); (Araújo, 2011, pág. 271 y 272).

²³ En las siguientes providencias la Corte Constitucional precisó que la tutela judicial efectiva se vulnera si se afecta el derecho de acceso a la justicia: C-318 de 1998, C-426 de 2002, T-678 de 2003, C-207 de 2003, T-424 de 2004, Auto 004 de 2004, T-272 de 2005, T-328 de 2005, Auto 222 de 2006, Auto 227 de 2006, T-1015 de 2006, T-070 de 2007, T-247 de 2007, Auto 100 de 2008, T-051 de 2009, C-520 de 2009, Auto 095 de 2009, T-594 de 2009, T-128 de 2010, T-146 de 2010, Auto 059 de 2010, T-739 de 2010, T-957 de 2010, SU-195 de 2012, C-250 de 2011, T-649 de 2011, Auto 132 de 2012, T-062 de 2013, T-283 de 2013, Auto 248 de 2013, C-279 de 2013, SU-131 de 2013, SU-132 de 2013, SU-198 de 2013, T-445 de 2013, T-901 de 2013, Auto 306 de 2013, SU-230 de 2013, T-103 de 2014, C-180 de 2014, C-500 de 2014.

Una de las sentencias es la identificada como la C-318 de 1998²⁴, con ponencia del Dr. Carlos Gaviria Díaz, en la que la Corte Constitucional sostuvo que el derecho a la tutela judicial efectiva se constituye en una prerrogativa “que implica, entre otros: (i) el derecho de acceso a un juez o tribunal imparcial, (ii) a que se produzca en un término razonable un fallo ajustado a las normas vigentes, (iii) a que el fallo judicial efectivamente se cumpla”.

Por su parte, el Consejo de Estado indicó:

“Este plurimencionado derecho está compuesto de tres elementos esenciales; el primero de ellos referente al acceso a la administración de justicia, lo que se traduce en el acceso a la jurisdicción competente para proponer un conflicto; el segundo, integrado por el derecho a obtener una resolución de fondo de la Litis para que se haga un estudio profundo de las pretensiones, el cual se verá reflejado en la obtención de una sentencia motivada, razonable, congruente y fundada en derecho; y por último, pero no de menor importancia, el derecho a la ejecución de la sentencia que se profiera, pues exige que el fallo proferido se cumpla y el actor sea reparado en su derecho y compensado, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido, de lo contrario sería convertir las decisiones judiciales y el reconocimiento de

En los siguientes pronunciamientos la Corte Constitucional ha vinculado al núcleo de la tutela judicial efectiva, el derecho de obtener un proceso sin dilaciones injustificadas: T-030 de 2005, Auto 037 de 2008, T-747 de 2009 y C-795 de 2014.

Respecto de la prerrogativa de obtener una decisión de fondo como una garantía que se desprende del derecho a la tutela judicial efectiva, encontramos las siguientes manifestaciones de la Corte Constitucional: T-678 de 2003, Auto 004 de 2004, T-272 de 2005, T-328 de 2005, Auto 222 de 2006, Auto 227 de 2006, T-1015 de 2006, T-070 de 2007, C-180 de 2014, Auto 100 de 2008, T-051 de 2009, Auto 095 de 2009, T-594 de 2009, T-128 de 2010, T-146 de 2010, Auto 059 de 2010, T-739 de 2010, T-957 de 2010, SU-195 de 2010, Auto 132 de 2012, T-062 de 2013, SU-131 de 2013, SU-132 de 2013, SU-198 de 2013, T-445 de 2013, T-901 de 2013, Auto 306 de 2013, SU-230 de 2013, T-103 de 2014.

Como se precisó, uno de los componentes del derecho a la tutela judicial efectiva, es la garantía de que las decisiones judiciales se cumplan. En las siguientes providencias la Corte Constitucional se puede observar lo afirmado: T-204 de 2002, T-463 de 2011, T-653 de 2012, Auto 064 de 2013, T-509 de 2013, Auto 248 de 2013, Auto 259 de 2013, C-180 de 2014, T-529 de 2014, C-795 de 2014.

²⁴ Posición que fue reiterada en la Sentencia T-283 de 2013, con ponencia del Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, en la que se indicó que el derecho a la “tutela judicial efectiva implica (i) la posibilidad de los ciudadanos de acudir y plantear un problema ante las autoridades judiciales, (ii) que éste sea resuelto y, (iii) que se cumpla de manera efectiva lo ordenado por el operador jurídico y se restablezcan los derechos lesionados.”

derechos que ellas comportan, en simples declaraciones de buenas intenciones”. (Sentencia del 28 de mayo de 2012, proferida dentro de la radicación No. 08001-23-31-000-2011-01174-02(AC), con ponencia del doctor Gustavo Eduardo Gomez Aranguren)

A pesar de lo anterior, también se debe precisar que la jurisprudencia constitucional y la promulgada por el Consejo de Estado, han tenido una posición poco consolidada al momento de abordar el derecho a la tutela judicial efectiva desde el punto de vista del acceso a la justicia, ello por cuanto en ocasiones han precisado que se trata del mismo derecho, otras veces han indicado que aquel hace parte de este o, que el acceso a la justicia hace parte de la tutela judicial efectiva.

No obstante, entender el derecho a la tutela judicial efectiva como el mismo derecho de acceso a la justicia o como una manifestación de éste, implicaría dejar de lado la característica esencial de su nacimiento, esto es, la necesidad de eliminar las zonas de inmunidad del poder, eliminar las trabas para acceder a su justiciabilidad y evitar la interdicción de la arbitrariedad, rasgos que no son propios del acceso a la justicia visto aisladamente.

Ello es así por cuanto de manera específica la Corte Constitucional también ha indicado que la tutela judicial efectiva implica la eliminación de las zonas de inmunidad del poder y la proscripción de la arbitrariedad, como quiera que, partiendo de la doctrina Española²⁵, sostuvo que la misma resulta afectada si la administración no motiva sus decisiones, y si dichas resoluciones se constituyen en arbitrarias como quiera que ello elimina la justiciabilidad de los actos que desarrollan la función administrativa²⁶.

Al igual que la máxima autoridad judicial en materia constitucional, el Consejo de Estado, en la sentencia mencionada anteriormente precisó que la tutela judicial busca la eliminación de

²⁵ Específicamente se mencionó lo dicho por Tomás Ramón Fernández, “*De la arbitrariedad de la administración*”. Madrid, Civitas, p.1994, p.84.

²⁶ Ver al respecto las providencias de la Corte Constitucional: SU 917 de 2010 y Auto 273 de 2013.

zonas de inmunidad y arbitrariedad del poder como quiera que “en un Estado de Derecho todos los poderes, son jurídicos, y están subordinados a la ley como expresión de la voluntad popular, por lo que no existe dentro de este modelo de Estado, poderes autónomos o autoinmunes al derecho”.

Normativamente hablando, la tutela judicial efectiva en Colombia se deduce de los artículos 228²⁷, 229²⁸ y 230²⁹ de la Constitución Política, del artículo 2^o³⁰ de la Ley 270 de 1996 y de los artículos 8 y 25 (1) de la Convención Americana de sobre Derechos Humanos de San José de Costa Rica de 1969³¹.

4. La tutela judicial efectiva: su dimensión de acceso a la justicia y su vulneración en el procedimiento administrativo tributario

²⁷ La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo.

²⁸ Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. La ley indicará en qué casos podrá hacerlo sin la representación de abogado.

²⁹ Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley.

La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial.

³⁰ El Estado garantiza el acceso de todos los asociados a la administración de justicia. Será de su cargo el amparo de pobreza y el servicio de defensoría pública. En cada municipio habrá como mínimo un defensor público.

³¹ De conformidad con el artículo 93 de la Constitución Política, este instrumento, que consagra derechos humanos y que ha ratificado por Colombia mediante la Ley 16 de 1972, forma parte del bloque de constitucionalidad. En la sentencia C-252 de 2001, la Corte Constitucional señaló que los derechos fundamentales no son sólo los que se encuentran en la Constitución, sino también los consagrados en instrumentos internacionales que vinculan al Estado colombiano, que conforman el bloque de constitucionalidad y que, por tanto, son parte inescindible de la Constitución en sentido material.

Justamente la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo que el artículo 25 de la Convención permite (...) identificar dos responsabilidades concretas del Estado. La primera, consagrar normativamente y asegurar la debida aplicación de recursos efectivos ante las autoridades competentes, que amparen a todas las personas bajo su jurisdicción contra actos que violen sus derechos fundamentales o que conlleven a la determinación de los derechos y obligaciones de éstas. La segunda, garantizar los medios para ejecutar las respectivas decisiones y sentencias definitivas emitidas por tales autoridades competentes, de manera que se protejan efectivamente los derechos declarados o reconocidos.

Si bien la tutela judicial efectiva es un derecho omnicomprendido, el alcance de ésta investigación hace referencia sólo a la garantía inmersa en él denominada acceso a la justicia. Ello es así porque el problema de investigación se concentra en analizar si el procedimiento administrativo tributario nacional, ejercido por la DIAN, contiene alguna barrera *ex ante*, para controlar judicial y efectivamente el poder.

Ahora bien, el acceso a la justicia es un derecho fundamental que encuentra soporte constitucional en el artículo, 229³² de la Constitución Política y en el artículo 2^o³³ de la Ley 270 de 1996.³⁴ La definición constitucional del mencionado derecho nos llevaría a concluir, *prima facie*, que su contenido se agota o se protege si el Estado garantiza en cabeza de toda persona el acceso a la administración de justicia para hacer valer sus derechos. Sin embargo, esa definición no abarca lo que realmente significa el derecho de acceso a la justicia.

El derecho analizado es aplicable en todos los ámbitos de las relaciones sociales, es decir, que el acceso a la justicia no está restringido para una materia especial-civil, laboral, familia o para alguna persona específica. Ello por cuanto la justicia, y por lo tanto el acceso a ella, es el mecanismo para solucionar pacíficamente los conflictos que surgen en la comunidad. Con este derecho se garantiza el orden público, económico y social

Sin embargo, cuando el acceso a la justicia se observa como garantía que se desprende de la tutela judicial efectiva adquiere una dimensión especial, porque no solo implica la posibilidad de tener acceso y obtener una decisión fundada en derecho que sea cumplida, sino que es necesario

³² Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. La ley indicará en qué casos podrá hacerlo sin la representación de abogado.

³³ El Estado garantiza el acceso de todos los asociados a la administración de justicia. Será de su cargo el amparo de pobreza y el servicio de defensoría pública. En cada municipio habrá como mínimo un defensor público.

³⁴ Estatutaria de la Administración de Justicia.

que previamente a que la persona dirija sus pretensiones al órgano judicial exista un camino libre de obstáculos y trámites irrazonables.

Y es que los requisitos innecesarios o desproporcionados para que el órgano judicial conozca del asunto, claramente conllevan a crear procedimientos cuya duración e implantación es irrazonable³⁵, “perjudicando al actor que tiene la razón y beneficiando en la misma proporción al demandado que no la tiene y viceversa” (Parra Quijano, 2012, pág. 20). Considero firmemente que el “tiempo señalado para resolver, contribuye a la humanización de la justicia, el ser humano no puede distraer su misión, en atender con ansiedad e incertidumbre un proceso, sin tener claro cuándo terminará.” (Parra Quijano, 2012, pág. 21)

Así las cosas, el derecho a la tutela judicial efectiva se protege si se evitan las restricciones innecesarias para que la jurisdicción controle a la administración por lo que la pronta resolución de las controversias en sede administrativa garantiza igualmente el derecho en mención.

Se comparte lo dicho por Sánchez cuando precisa que la tutela judicial efectiva “no se traduce solo en el ámbito de lo contencioso administrativo, sino que implica, incluso, evitar las restricciones innecesarias para que la jurisdicción controle a la administración”. Se plantea que una ágil y pronta resolución de las controversias en sede administrativa, protege igualmente el derecho a la tutela judicial efectiva.

Es por lo anterior que afirma que los recursos en “vía gubernativa no deben ser obligatorios sino optativos y excepcionales como requisito previo para acceder al control judicial (Sánchez Rubio, 2003, págs. 601-616).³⁶ En materia tributaria existe esa posibilidad de cuestionar

³⁵ Guilherme opina que no hay como negar que el tiempo del proceso perjudica al actor que tiene razón, beneficiando en la misma proporción al demandado que no la tiene. De esa forma es eliminada la creencia del tiempo del proceso. A partir del momento en que el tiempo del proceso pasa a ser admitido como carga, surge la consecuencia lógica que no puede ser soportado por el actor, pues esto sería lo mismo que el derecho de acción constituye una carga que recae sobre aquel que accede al Poder Judicial. (Guilherme, 2007, pág. 255)

³⁶ Se insiste en que lo cuestionable es la inclusión de barreras que resulten innecesarias o desproporcionadas, por cuanto según la cláusula general de competencia, el legislador se encuentra habilitado para establecer el

judicialmente uno de los actos proferidos dentro de los procedimientos administrativos tributarios, posibilidad que se suele llamar demanda *per saltum*. En efecto, el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, dispone que “cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa”.

En ese sentido, se produce indefensión a la persona y se conculca su derecho a la tutela judicial efectiva si además de soportar una actividad administrativa gravosa, también debe realizar un trámite, en esa misma sede administrativa, lento e innecesario, pues con ello el control judicial del poder se postergaría sin justificación alguna.

Plan de la investigación

La presente investigación se concentrará en analizar si el procedimiento administrativo tributario nacional contiene barreras irrazonables que obstaculizan en control judicial de los actos que expide la DIAN.

Específicamente se analizará si es innecesario exigir, como requisito previo y obligatorio para acudir ante el juez competente, la interposición del recurso de reconsideración contra los actos administrativos de carácter tributario de la DIAN y, por lo tanto, esa exigencia vulnera la tutela judicial efectiva desde la dimensión del acceso a la justicia.

A partir del análisis de los efectos de la doctrina que emite la DIAN, se tratará de comprobar la siguiente hipótesis que delimita el problema planteado:

procedimiento y trámite que debe surtirse cuando se realizan actuaciones ante las autoridades administrativas. Empero, dicha cláusula “en favor del Congreso y la libertad de configuración que en virtud de esta tiene, no pueden interpretarse en forma tal que conduzcan a la desprotección o al desconocimiento de valores superiores”. (Corte Constitucional, Sentencia C-1441 de 2000, M.P. Fabio Morón Díaz).

Si la discusión entre el contribuyente y la DIAN se enmarca en la aplicación e interpretación de una norma que ya ha sido objeto de estudio por parte de la autoridad tributaria nacional a través de un concepto tributario, es innecesario y, por lo tanto, vulnerador de la tutela judicial efectiva exigir como requisito, para acudir a la jurisdicción, la interposición del recurso de reconsideración, salvo la ya anotada excepción que surge cuando se ha dado respuesta en debida forma al requerimiento especial dentro del procedimiento de determinación de impuestos.

Para ello, a partir del análisis del contenido del derecho a la tutela judicial efectiva realizado en esta introducción, donde se resalta la prerrogativa relacionada con el acceso a la justicia, se presentará el trabajo en dos partes.

La primera parte se divide en dos capítulos: uno en el que se hace un análisis de la razón de ser de los conceptos emitidos por la DIAN y otro en el que se estudian los motivos para que su aplicación sea obligatoria para los funcionarios de esa entidad administrativa. En este segundo capítulo se ausculta cómo tales conceptos extienden sus efectos a los particulares.

Resulta fundamental lo plasmado en ésta primera parte teniendo en cuenta que justamente el problema de investigación gira en torno al efecto de los conceptos tributarios en el recurso de reconsideración y, por lo tanto, en la tutela judicial efectiva.

Al finalizar esta primera parte se habrán resuelto las siguientes preguntas: (i) ¿Por qué a partir de la buena fe y la confianza legítima los conceptos proferidos por la DIAN son de obligatorio cumplimiento para la entidad administrativa? (ii) ¿Por qué a partir de la buena fe y la confianza legítima los conceptos de la DIAN sirven de autorreguladores de la función administrativa? y (iii) ¿Por qué esos conceptos, al autorregular la función administrativa, extienden sus efectos a los deudores tributarios cuando en sede administrativa se les impone la interpretación realizada en los mismos?

Esos cuestionamientos se estudiarán a través de un proceso deductivo pues desde la generalidad de los principios de buena fe y confianza legítima se establece un marco teórico que permite entender por qué los conceptos de la DIAN autorregulan la función administrativa y extienden sus efectos a los deudores tributarios, imponiendo a ellos, en sede administrativa, la interpretación asumida en la doctrina tributaria.

A partir de lo anterior, se abordará **la segunda parte** del trabajo que también contendrá dos capítulos: uno relacionado con el análisis de los procedimientos tributarios que adelanta la administración para la expedición de los actos administrativos y el recurso de reconsideración. Es fundamental realizar dicho análisis si se tiene en cuenta que la finalidad misma de la tutela judicial efectiva es fijar procedimientos que permitan la protección de los derechos sustantivos y el interés legítimo de las personas, es decir, un debido proceso. Se pretende dejar claro en este capítulo que las normas de procedimiento son la “mejor garantía del cumplimiento del cumplimiento del principio de la igualdad ante la ley” (Corte Constitucional, Sentencia C-029 de 1995, M.P. Jorge Arango Mejía) y sirve de instrumento para proteger los derechos establecidos en normas sustanciales, evitando de esa manera la arbitrariedad.

En el otro capítulo se analizará justamente el recurso de reconsideración al constituir un trámite dentro del debido proceso. Se estudiará si la razón de ser del recurso de reconsideración se cumple cuando la discusión se enmarca en un problema jurídico cuya solución ya se dio en un concepto emitido por la DIAN. Éste capítulo se aborda desde lo sustancial como quiera que se plantea que el recurso en mención, bajo el contexto analizado es un trámite innecesario para someter los actos administrativos tributarios al control judicial. Ello necesariamente implica que el derecho sustancial de las personas que son sometidas a dicho trámite se ve afectado, al no poder proteger libre y efectivamente sus intereses legítimos.

Mediante un caso concreto, en este capítulo se muestra cómo es innecesario el recurso de reconsideración, al no tener vocación de prosperar, cuando la discusión ya ha sido analizada en la doctrina administrativa de la DIAN.

La manera de presentación del texto busca, entre otras cosas, evidenciar que el problema de investigación no permite plantear alternativas jurídicas sencillas para garantizar la tutela judicial efectiva. Ello es así por cuanto se resalta por un lado la importancia de los conceptos tributarios expedidos por la DIAN y su necesidad en el esquema de auto determinación del tributo que opera en Colombia y, por el otro, se recalca el efecto negativo que tales conceptos tienen en la tutela judicial efectiva, con lo que se genera una tensión de derechos, entre lo sustantivo y lo procedimental.

Al finalizar la segunda parte se tendrá claridad en la respuesta de los siguientes interrogantes: (i) ¿Cuál es el fundamento legal que sustenta la exigencia de la interposición de recurso de reconsideración como requisito previo para acudir al control judicial y contra qué actos administrativos es procedente? (ii) ¿Cuál es el propósito buscado con la exigencia, previa al control judicial, de la interposición del recurso de reconsideración? (iii) ¿Se cumplen los objetivos buscados con la exigencia, previa al control judicial, de la interposición del recurso de reconsideración en aquellos eventos en los que la discusión se enmarca en un problema jurídico cuya solución ya se dio en un concepto emitido por la DIAN?

La parte segunda también se abordará mediante un análisis deductivo pues desde la generalidad de los procedimientos administrativos tributarios, se analiza la razón de ser del recurso de reconsideración y, aterrizando a un caso concreto y real, se evidencia la irrazonabilidad de exigir dicho recurso como una obligación para someter los actos de la DIAN al control judicial. Adicionalmente, se complementará el análisis documental mediante una investigación de campo

realizada directamente en la U.A.E DIAN, la cual tiene como propósito evaluar el efecto de un concepto tributario en la totalidad de los recursos de reconsideración interpuestos y fallados en la vigencia del mismo. Con base en ello, se plantea de esa manera que exigir el recurso de reconsideración es una barrera innecesaria en la medida que, en el contexto analizado, no tendrá la vocación de que la decisión administrativa sea modificada o revocada. Por lo tanto, se confirma la hipótesis establecida, esto es, que sí existe una vulneración a la tutela judicial efectiva.

Después de lo anterior, **como conclusión** se proponen algunas soluciones a la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. A partir de explicar el carácter prestacional de ésta prerrogativa, las propuestas están dirigidas a exigir del legislativo y ejecutivo acciones de carácter normativo y administrativo. Como punto final, se expondrán algunas reflexiones para enriquecer el debate que puede surgir con ocasión del presente trabajo.

Dado que al respecto no existe en la literatura relacionada con el derecho administrativo y tributario un análisis con el enfoque planteado, **se pretende como objetivo principal** aportar al estado del arte un estudio que visibilice el impacto que los conceptos tributarios expedidos por la DIAN tienen en el derecho a la tutela judicial efectiva cuando, para ejercer el control judicial de los actos administrativos tributarios, se exige la interposición del recurso de reconsideración.

Para lograr el objetivo principal, se deben alcanzar los siguientes objetivos secundarios:

- Evidenciar la importancia de los conceptos tributarios para el sistema fiscal, analizando la razón de ser de los mismos en un sistema, como el colombiano, que se caracteriza por permitir que los deudores tributarios autoliquiden sus impuestos a través de declaraciones privadas.

- Auscultar los motivos para que la doctrina tributaria sea de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN y la extensión de sus efectos a los deudores tributarios.
- Analizar la razón de ser de la exigencia del recurso de reconsideración dentro de los procedimientos administrativos tributarios como requisito previo para someter las actuaciones de la DIAN al control judicial.
- Determinar si la razón de ser del recurso de reconsideración se materializa cuando la discusión administrativa se centra en la aplicación de una norma que ha sido objeto de interpretación por parte de la DIAN mediante un concepto tributario.
- Proponer algunas posibles soluciones para superar la vulneración a la tutela judicial efectiva en caso de que la hipótesis planteada sea confirmada.

Se resalta que para lograr los objetivos trazados la información recolectada derivó de diversas fuentes bibliográficas, principalmente libros, artículos de revistas científicas, jurisprudencia local de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Adicionalmente, los datos analizados en la segunda parte de éste texto, se obtuvieron directamente de la U.A.E DIAN mediante una investigación de campo.

Primera parte

Los conceptos emitidos por la DIAN como doctrina obligatoria y su imposición a los particulares

Introducción

En materia de impuestos, Colombia optó por el sistema de autodeterminación del tributo. Los contribuyentes, agentes de retención o responsables son quienes tienen la obligación legal de liquidar en las declaraciones su obligación fiscal. En ejercicio de ese deber los particulares se encuentran que las normas del ordenamiento jurídico tributario, en la mayoría de los casos, son difusas, complejas y vertiginosamente cambiantes.

De esa manera, es necesario que exista un organismo del Estado que interprete las disposiciones jurídicas en materia de impuestos. La interpretación sirve para darles coherencia y certeza y, por lo tanto, garantizar la seguridad jurídica. En nuestro país esta función, respecto de los tributos del orden nacional, está en cabeza de la DIAN. En ejercicio de esa potestad emite doctrina, en la mayoría de los casos, como respuesta a derechos de petición de consulta³⁷.

Los conceptos así expedidos son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de esa entidad administrativa pero no para los contribuyentes, agentes de retención o responsables. Entonces, surge una pregunta que debe responderse y se abordará en esta primera parte ¿Qué ocurre cuando un particular no está de acuerdo con la interpretación normativa realizada por la DIAN y, al autoliquidarse el impuesto, decide aplicar la norma de manera diferente?

³⁷ La consulta es una modalidad de derecho de petición. Conforme con el artículo 14 de la Ley 1437 de 2011, las peticiones mediante las cuales se eleva una consulta a las autoridades en relación con las materias a su cargo deberán resolverse dentro de los treinta (30) días siguientes a su recepción. No obstante, nada impide que la DIAN, igualmente, profiera doctrina de manera oficiosa.

Como hipótesis se planteará que a pesar de que los conceptos no son obligatorios para los deudores tributarios en sede administrativa sus efectos se extienden a ellos y, por lo tanto, la interpretación que los particulares hagan de las normas tributarias en contra de la doctrina administrativa no será tenida en cuenta por la DIAN en los procedimientos tributarios que ésta adelante.

Para comprobar esa hipótesis se absolverán los siguientes temas presentados en forma de cuestionamientos, que se resolverán en dos capítulos:

- (i) ¿Cuál es la razón de ser de los conceptos de la DIAN a partir de la reserva de ley en materia tributaria? (Capítulo 1)
- (ii) ¿Por qué a partir de la buena fe y la confianza legítima la DIAN no puede desconocer las actuaciones tributarias que los deudores tributarios realizan según la interpretación de un concepto emitido por esa entidad administrativa? (Capítulo 1)
- (iii) ¿Por qué los conceptos de la DIAN autorregulan la función administrativa y, por lo tanto, deben ser acatados por todos los funcionarios de la DIAN? (Capítulo 2)
- (iv) ¿Por qué los conceptos de la DIAN, al autorregular la función administrativa, extienden sus efectos a los deudores tributarios cuando en sede administrativa se les impone la interpretación realizada en los mismos? (Capítulo 2)

Capítulo 1

Los conceptos

1.1. Análisis de la razón de ser de los conceptos de la DIAN a partir de la reserva de ley en materia tributaria

Desde el punto de vista teórico, en la relación jurídico tributaria establecida entre el Estado y los deudores tributarios del pago de los tributos, los principios de buena fe y confianza legítima adquieren una importancia inusitada. En efecto, la administración espera de buena fe que los contribuyentes, responsables o agentes de retención cumplan con sus obligaciones formales y sustanciales³⁸, pues de no hacerlo así el interés general se podría ver afectado en la medida que los tributos esperados no se recaudarían.

Muestra de la buena fe y confianza depositada en los deudores tributarios es que por regla general en Colombia se permite que las declaraciones tributarias sean autoliquidadas voluntariamente por los particulares. Es decir, es la propia persona natural o jurídica la que liquida su impuesto y lo pone a disposición del fisco.

Para constatar que el contribuyente ha obrado de buena fe, esto es de manera leal y conforme con lo que se espera de él, la administración tributaria se encuentra investida de amplias

³⁸ Según lo estipulado en el artículo 1 del Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario- “La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”. La obligación sustancial “apareja en muchos casos una serie de deberes formales, que, por lo general, comportan una obligación de hacer o no hacer, cuyo fin es asegurar el pago del tributo, facilitando la labor de la administración tributaria, mediante el acceso “...a la información sobre la existencia del hecho generador, su responsable y magnitud.” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, M.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez, Sentencia del 17 de julio de 2014, Exp. 19053).

facultades de fiscalización e investigación, para lo cual, en los términos establecidos en el Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario Nacional-, podrá:

- Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.
- Sin perjuicio de las facultades de supervisión de las entidades de vigilancia y control de los deudores tributarios obligados a llevar contabilidad; para fines fiscales, la DIAN cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos.
- En desarrollo de las facultades de fiscalización, la administración tributaria podrá solicitar la transmisión electrónica de la contabilidad, de los estados financieros y demás documentos e informes, de conformidad con las especificaciones técnicas, informáticas y

de seguridad de la información que establezca el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En desarrollo de esas facultades de fiscalización e investigación, la DIAN puede incluso reconfigurar actos o negocios jurídicos estructuralmente correctos que se hayan celebrado con el único propósito de obtener provecho tributario, por considerar que constituyen un verdadero abuso en materia fiscal, imponiendo las sanciones que de ello se derive³⁹.

En ese contexto, y si bien las relaciones entre autoridad-ciudadano deben estar enmarcadas bajo los principios de la buena fe y la confianza legítima que se depositan en el contribuyente, lo cierto es que a la administración se le han otorgado competencia para, en ejercicio de sus funciones, analizar si esa buena fe y confianza han sido honradas.

Las facultades a las que se hace referencia sitúan al Estado, representado en la administración tributaria, en una posición que se traduce, al final de cuentas, en:

³⁹ El artículo 869 del Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario establece “La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

PARÁGRAFO 1. Se entiende por recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a “diferentes consecuencias tributarias.

PARÁGRAFO 2. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

PARÁGRAFO 3. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias”.

- La posibilidad de modificar la declaración privada del contribuyente mediante la Liquidación Oficial de Revisión⁴⁰.
- La posibilidad de liquidar o determinar la obligación tributaria sustancial del contribuyente mediante la expedición de la Liquidación Oficial de Aforo⁴¹.
- La posibilidad de imponer sanciones por el incumplimiento de deberes formales o por la inadecuada liquidación voluntaria de los tributos⁴².
- La posibilidad de retener sumas de saldos a favor o pagos en exceso a favor del contribuyente⁴³.

⁴⁰ En los términos del artículo 703 del Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario- Previamente a la notificación de la liquidación oficial de revisión, “la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta”. Y el artículo 712 *ídem* establece como puntos que debe contener la liquidación de revisión, entre otros, los siguientes: periodo gravable a que corresponda; nombre o razón social del contribuyente; número de identificación tributaria; bases de certificación del tributo; monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente; explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración.

⁴¹ Conforme con los artículos 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario, cuando el obligado a declarar omite dicho deber, será emplazado por la Administración de Impuestos para que lo hagan en el término de un (1). Vencido el término en mención sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, se procederá a aplicar sanción por no declarar, luego de lo cual se determinará mediante liquidación de aforo la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

⁴² Un ejemplo de esta potestad administrativa se encuentra incluida en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Norma que sanciona a las personas y Entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado,

⁴³ Conforme con el artículo 857 del Estatuto Tributario, “Las solicitudes de devolución o compensación se rechazarán en forma definitiva:

1. Cuando fueren presentadas extemporáneamente.
2. Cuando el saldo materia de la solicitud ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior.
3. En el caso de los exportadores, cuando el saldo a favor objeto de solicitud corresponda a operaciones realizadas antes de cumplirse con el requisito de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores (Hoy Registro Único Tributario RUT Art. 555-2) previsto en el artículo 507.
4. Cuando dentro del término de la investigación previa de la solicitud de devolución o compensación, como resultado de la corrección de la declaración efectuada por el contribuyente o responsable, se genera un saldo a pagar.
5. Cuando se compruebe que el proveedor de las Sociedades de Comercialización Internacional solicitante de devolución y/o compensación, a la fecha de presentación de la solicitud no ha cumplido con la obligación de efectuar la retención, consignar lo retenido y presentar las declaraciones de retención en la fuente con pago, de los períodos cuyo plazo para la presentación y pago se encuentren vencidos a la fecha de presentación de la solicitud”.

Este artículo establece igualmente que “Cuando sobre la declaración que originó el saldo a favor exista requerimiento especial, la solicitud de devolución o compensación solo procederá sobre las sumas que no fueron

- La posibilidad de exigir mediante el procedimiento administrativo de cobro el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, esto es, el pago del tributo⁴⁴.

Para la ejecución de las funciones otorgadas a la autoridad competente, y que se acaban de enunciar, la administración se manifiesta, después de un procedimiento fijado, a través de actos administrativos.

Ello no quiere decir que la entidad administrativa pueda ejercer las facultades de manera desbordada. Para ello debe acogerse al principio de reserva de ley en materia tributaria. Éste principio tiene como propósito esencial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de quien detenta el poder⁴⁵, y surge de lo dispuesto en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política.

En la primera de esas disposiciones se establece que corresponde al Congreso hacer las leyes y por medio de ellas puede establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Por su parte, en el artículo 338 constitucional se lee:

En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. la ley, las

materia de controversia. Las sumas sobre las cuales se produzca requerimiento especial serán objeto de rechazo provisional, mientras se resuelve sobre su procedencia.”

⁴⁴ En el artículo 823 del Estatuto Tributario se encuentra la competencia otorgada a la administración tributaria nacional, para cobrar de manera coactiva las deudas fiscales por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones. Dentro de este procedimiento coactivo, se podrá, entre otras cosas, decretar el embargo o secuestro preventivo de los bienes del deudor que se hayan establecido como de su propiedad (artículo 837 *ídem*).

⁴⁵ En la Sentencia C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero, la Corte Constitucional indicó que “la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática sus elementos esenciales para ser válido”. En igual sentido pueden revisarse las sentencias C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-776 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa; C-018 de 2007, M.P. Nilson Pinilla Pinilla; y C-018 de 2007, M.P. Nilson Pinilla Pinilla.

ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. (Subrayas fuera de texto)

Estas normas constitucionales establecen dos mandatos centrales. De un lado, consagra lo que la doctrina ha denominado los principios de representación popular y reserva de ley en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación⁴⁶. Históricamente surge a la vida jurídica como garantía política con la inclusión en la Carta Magna Inglesa de 1215 del principio “*no taxation without representation*”, el cual constituye uno de los pilares del Estado democrático⁴⁷.

En ese sentido, el principio de reserva de ley del impuesto enuncia que el ejercicio del poder de imposición sólo corresponde a las corporaciones públicas que ostentan la representación popular. Se concibe como una garantía en favor de los deudores tributarios, a quienes se les reconoce el derecho ejercido a través de sus elegidos, de verificar la necesidad de las contribuciones públicas y de consentirlas⁴⁸.

En ese sentido precisa Plazas que según el principio bajo análisis “los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad soberana emitida por el órgano colegiado de representación popular competente”

De manera muy atinada llama la atención en el hecho de que “el principio de reserva de la ley no solo no se puede confundir con el principio de legalidad, conforme al cual la actividad de los funcionarios públicos está sujeta a lo que disponga la ley, sino que es una expresión fundamental de la separación de poderes y, bien concebido, representa una garantía para los

⁴⁶ Sentencia C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero, Corte Constitucional.

⁴⁷ Así lo ha reconocido la Corte Constitucional en las sentencias C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-569 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz; C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-873 de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

⁴⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

asociados ante las eventuales arbitrariedades a que podrían estar sometidos si la rama ejecutiva del poder público pudiera crear o modificar tributos, con algún grado de amplitud, al amparo de la fuerza legislativa de los actos que profiera⁴⁹ (Plazas, 2005, págs. 459-471)

El otro mandato central que se desprende de los artículos mencionados con anterioridad es el principio de predeterminación de los tributos⁵⁰, ya que fija los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas⁵¹.

De esa manera, cuando la autoridad competente va a exigir el cumplimiento de una obligación tributaria, tiene que hacerlo basado en la ley previa que haya sido expedida por el órgano de representación popular respectivo y, en todo caso, teniendo en cuenta los elementos del tributo que dicha ley debió establecer.

Sin embargo, esa ley previa no siempre es suficientemente clara. No se puede pasar por alto que la dispersión e inflación normativa en materia tributaria y la especialidad de la materia pueden hacer difícil su comprensión y aplicación.

De manera clara Piza indica que la “dispersión, prolijidad, creciente complejidad y tecnicismo de la normatividad tributaria ameritan que a la administración se le imponga la tarea

⁴⁹ Vale la pena resaltar la diferencia, que se comparte en su totalidad, que Plazas realiza entre poder tributario, principio de reserva de ley, potestad tributaria, competencia tributaria y función tributaria. Al respecto indica que el poder tributario se concreta en la facultad de crear tributos; la reserva de ley implica que solo en el órgano colegiado de elección popular puede crear tributos; la potestad es la facultad de reglamentar la ley que regula los tributos ya creados; la competencia es la titularidad sobre los tributos; y la función tributaria es la gestión para la aplicación y recaudo de los tributos. (Plazas, 2005, págs. 458-459)

⁵⁰ Fundada en el aforismo “*nullun tributum sine lege*” Al respecto se puede consultar las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-873 de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra; C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-155 de 2003, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; y C-287 de 2009, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁵¹ Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

de esclarecer su sentido frente a todos los posibles destinatarios de las normas tributarias” (Piza R. J., 2014, pág. 258).

La necesidad de que las reglas sean claras y organizadas adquiere relevancia si se tiene en cuenta lo dicho por Abella, así:

“Gran parte de las funciones de aplicación y ejecución de la ley tributaria, originalmente radicadas en cabeza de las autoridades de la rama Ejecutiva del poder público, ha sido trasladada a los particulares, quienes se convierten en los principales ejecutores de la ley tributaria y destinatarios directos; de ahí que deban conocerla, interpretarla y aplicarla para cumplir con sus obligaciones. Por lo tanto, necesitan tener certeza sobre los términos precisos en que deben hacerlo”⁵² (Abella, 2006, págs. 37, 38).

Entonces, si los deudores tributarios necesitan tener claridad de la manera en que deben aplicar el ordenamiento tributario para cumplir con sus obligaciones fiscales, y dicho ordenamiento no es de fácil comprensión, surge la necesidad de que el Estado atienda las consultas que los particulares realicen con el objetivo de aclarar cualquier duda que surja al momento de auto determinarse el tributo⁵³. De esa manera el Estado debe estar en la capacidad de organizar e

⁵² Piza también sostiene lo siguiente:

“Derecho Tributario se caracteriza porque un número masivo de ciudadanos debe aplicar directamente las normas tributarias para cumplir con la obligación de liquidar sus impuestos cuando el marco legal para esta aplicación siempre será susceptible de un proceso de calificación de los hechos y de interpretación de las normas, que es profuso confuso y difuso...En el caso colombiano, este ejercicio que cada año enfrentan los contribuyentes con esta situación se hace más evidente, puesto que nuestra legislación es una compilación elaborada hace 17 años, con disposiciones de más de cincuenta años y que desde entonces se ha engrosado con las frecuentes reformas de este periodo y la abundante reglamentación. Lo cual, aun para un especialista, constituye una labor dispendiosa que no en pocos casos ofrece distintas calificaciones e interpretaciones normativas.

3. Por ello, el volumen de consultas que los contribuyentes y demás usuarios del sistema tributario formulan a la DIAN supera las cinco mil anualmente.” (Piza J. , La consulta tributaria, 2008, pág. 115)

⁵³ La propia Corte Constitucional indicó al respecto que:

“Los conceptos ..., bien desde la óptica del desarrollo práctico del derecho de petición, o de las necesidades administrativas, fundadas en la conveniencia de propugnar la interpretación uniforme de la ley, cumplen una función didáctica y orientadora no sólo ajustada a la Constitución, sino que se justifica en razón de las dificultades que para los contribuyentes entraña el manejo de la materia impositiva”. (Sentencia C-487 de 1996, M.P. Antonio Barrera Carbonell)

interpretar la norma impositiva para dar un grado de coherencia, certeza y unidad a través de conceptos.

Al respecto Díaz expresa:

“El fundamento de la consulta aparece como muy claro, especialmente, cuando el derecho positivo obliga a los sujetos pasivos a formular auto-declaraciones y liquidaciones. En esas circunstancias y con las complejidades de la propia legislación tributaria, aparece como necesario que la Administración comunique al consultante cuál es la posición oficial que se sustenta y que servirá de base a la determinación de su pretensión, es decir, facilita la aplicación de la ley tributaria, cumpliendo una función preventiva.” (Díaz, 2003, pág. 45)

En ese sentido, cuando los conceptos entregan claridad a los deudores tributarios previniendo errores, anticipan a los obligados tributarios la postura administrativa y el tratamiento jurídico tributario que dará a determinada norma, garantizando así la seguridad jurídica⁵⁴.

Y es que si la norma tributaría es difusa la inseguridad jurídica se acentuaría por dos razones fundamentales. La primera porque los deudores tributarios, al auto-determinar su tributo, no sabrían la manera correcta de aplicar la norma dada su dificultad de interpretación. La segunda, porque después de aplicar la norma, no se sabría si la interpretación adoptada es la correcta o es la que va a asumir la administración. La sensación de incertidumbre en ese sentido sería de tal magnitud que, incluso, los contribuyentes, agentes de retención o responsables, tendrían dificultad para acometer inversiones pues sabido es que un punto fundamental para desplegar la actividad comercial es el efecto tributario de los negocios⁵⁵.

⁵⁴ Ha sido pacífica la jurisprudencia de la sección cuarta del Consejo de Estado al indicar que los conceptos tributarios garantizan la seguridad jurídica. Al respecto, revisar entre otras: Sentencia del 27 de octubre de 2005, radicado 14699, C.P. Maria Ines Ortiz Barbosa; Sentencia del 18 de julio de 2018, radicado 20607, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 14 de noviembre de 2019, radicado 22093, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵⁵ Por su parte, el contribuyente cauteloso ante una duda razonable en la interpretación y aplicación de la ley, podría entender justificado asegurarse antes de, por ejemplo, hacer un negocio o una inversión y, para estimar los

Como bien lo dice Fuentes:

“La función doctrinal es una tarea estratégica de la Administración de Impuestos que tiene por objeto dar a conocer la posición oficial sobre los distintos problemas que surgen en torno a la aplicación de las disposiciones legales en materia tributaria. Su objeto es señalar el alcance de las normas impositivas y aportar elementos para su aplicación por parte de los contribuyentes y de los funcionarios públicos, a fin de brindar seguridad jurídica”.

(Fuentes, pág. 119)

En el mismo sentido Piza indica que:

“La interpretación efectuada en la respuesta a las consultas avanza un paso más en el proceso de concreción de la normativa al seleccionar una de esas interpretaciones posibles: aquella que el órgano competente para contestar considera más acorde con la situación de hecho propuesta por el consultante, pasando del esclarecimiento del sentido de la norma abstracta a su individualización en la decisión de un caso, por lo que es, sin connotación peyorativa alguna, una interpretación particularizada que se adelanta en garantía de la seguridad jurídica del consultante”. (Piza J. , 2014, pág. 259)

Conscientes de la necesidad de depositar en alguna autoridad la función de interpretar la norma tributaria, en Colombia se entregó dicha función a la DIAN. En el inciso 6° del artículo 1° del Decreto-Ley 4048 de 2008⁵⁶ se indica que una de las competencias de esa entidad

costos tributarios, formular una consulta a la DIAN, con el objeto de asegurar un grado de certeza. (Piza J. , La consulta tributaria, pág. 116)

⁵⁶ Decreto que modificó el Decreto-Ley 1071 de 1999, por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones. El Decreto 4048 ha sido parcialmente modificado por los artículos 1° de los Decretos Nos. 1321 de 2011, 1292 de 2015, 1335 de 2019 y 760 de 2020, pero en ninguna de esas modificaciones se ha alterado la competencia de la DIAN para actuar como autoridad doctrinaria.

administrativa es la de actuar como autoridad doctrinaria en materia tributaria, aduanera y de control de cambios, en relación con los asuntos de su competencia⁵⁷.

No obstante lo anterior, se resalta que la doctrina oficial no es fuente obligatoria de derecho. El hecho de que los conceptos emitidos por la DIAN sean necesarios, por lo menos desde el punto de vista dogmático, para dar claridad a las normas tributarias y para otorgar seguridad jurídica a los deudores tributarios, no significa que los mismos sean de obligatorio cumplimiento para los particulares como si de una ley en sentido material se tratara. Ello es así porque como se precisó con anterioridad, conforme con el principio de reserva legal, únicamente las corporaciones públicas que ostentan la representación popular pueden fijar los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido, puesto que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas⁵⁸.

En ese sentido, el Consejo de Estado desde 1984 acogió la siguiente postura:

“Indudablemente la doctrina es fuente de derecho pero no es fuente obligatoria; la doctrina es la interpretación que por vía general se hace de las leyes; sirve para orientar a

⁵⁷ Los asuntos de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se encuentran establecidos en el artículo ibídem y son, entre otros: “La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.

La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La administración de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior, comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones aduaneras. La dirección y administración de la gestión aduanera comprende el servicio y apoyo a las operaciones de comercio exterior, la aprehensión, decomiso o declaración en abandono de mercancías a favor de la Nación, su administración, control y disposición.”

⁵⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

funcionarios y particulares, pero, repetimos, no es imperativa. De manera que la interpretación que por vía general hace el Director General de Impuestos, como doctrina, no es obligatoria para los particulares”. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de junio de 1984, C.P. Enrique Low Murtra. Expediente: Sin.)

Al respecto, claramente indica Piza:

“Tal valor normativo de la doctrina oficial de las autoridades de impuestos en ninguna medida riñe con el principio de reserva de ley, toda vez que con la interpretación dada en la contestación a la consulta no se sustituye la voluntad de la ley. Para apreciarlo basta desplegar un análisis dual, como el que propone y efectúa la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1996: desde el punto de vista de los obligados tributarios, la doctrina oficial constituye una opinión sobre la forma como la ley debe ser entendida, pero no obliga a actuar conforme a lo que se expresa en aquella doctrina, por lo cual no puede admitirse que tenga igual fuerza que la ley”. (Piza R. J., 2014, págs. 258, 259)

Ahora, si bien la doctrina oficial de la DIAN no es fuente obligatoria de derecho, lo cierto es que a partir de la buena fe y confianza legítima, su observancia es obligatoria para los funcionarios administrativos de esa autoridad administrativa tal como se analiza a continuación.

1.2. Imposibilidad de desconocer las actuaciones tributarias hechas por los deudores tributarios bajo el amparo de un concepto emitido por la DIAN

Si bien los conceptos sirven para concretar la norma tributaria y para garantizar la seguridad jurídica, surgen las siguientes preguntas: ¿Si se tiene en cuenta que un concepto no es la ley en sí

misma, puede la administración cuestionar la actuación que una persona realizó teniendo como base la doctrina oficial de la DIAN? De ser negativa la respuesta a la anterior pregunta ¿Cuál es el fundamento para que la administración no pueda cuestionar la actuación que un deudor tributario realizó con base en un concepto de la DIAN?

La doctrina asevera que en Colombia la administración tributaria no puede desconocer una actuación que un particular haya realizado con base en la doctrina oficial de la DIAN. El fundamento de esa afirmación es que así lo dispone la ley; específicamente el artículo 264 de la Ley 223 de 1995-ya derogado por la Ley 2101 de 2019. Es decir, el fundamento es legal.

Abella afirma que justamente, teniendo en cuenta esa disposición normativa, “los conceptos de la DIAN confieren a los particulares la garantía de no poder ser objetadas las actuaciones hechas a su amparo”. (Abella, 2006, pág. 42)

En el mismo sentido Piza sostiene que:

“Desde el punto de vista de los funcionarios de la administración, la obligación de no objetar las actuaciones adelantadas por el contribuyente al amparo de la doctrina oficial no se deriva de que sea dotada de fuerza de ley, sino de que es la propia ley (art. 264 de la Ley 223 de 1995) la que reconoce efectos a esos pronunciamientos oficiales”. (Piza J. , La función de fiscalización tributaria en Colombia, 2014, pág. 260)

A juicio de quien realiza ésta investigación, no solo se trata de que la norma en mención haya establecido que durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Se trata realmente del respeto de los principios de la buena fe y la confianza legítima.

Dicho de otra manera, es por estos principios que la administración no puede desconocer la actuación que se realicen al amparado en un concepto tributario y no porque el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 así lo disponga⁵⁹.

Sostener lo contrario, es decir que el fundamento exclusivamente es el artículo en cita sería aceptar que en este momento la DIAN puede objetar las actuaciones tributarias realizadas al amparo de un concepto como quiera que por virtud de la Ley 2010 de 2019 el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 fue derogado y la nueva disposición contenida en el artículo 131 de aquella ley, no indica que los funcionarios de esa organización deban reconocer las actuaciones que los particulares hayan realizado en esas condiciones. Ello desconocería claramente la buena fe y la confianza legítima.

1.2.1. La buena fe como límite al desconocimiento de los conceptos tributarios

La buena fe constituye un pilar fundamental del Estado Social de Derecho. Se trata de un principio que exige de las autoridades y de los particulares ceñirse en sus actuaciones a una conducta transparente, honesta, leal y fiel. De esa manera, la buena fe permite vivir pacífica y tranquilamente en sociedad, pues la única manera de hacerlo, es esperar que el otro actúe de manera correcta.

Se constituye en una verdadera garantía⁶⁰, de tal manera que “ha pasado de ser un principio general del derecho para convertirse en un postulado constitucional...Este trascendental principio

⁵⁹ Sostener lo contrario, es decir que el fundamento exclusivamente es el artículo en cita sería aceptar que en este momento la DIAN puede objetar las actuaciones tributarias realizadas al amparo de un concepto como quiera que por virtud de la Ley 2010 de 2019 el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 fue derogado y la nueva disposición contenida en el artículo 131 de aquella ley, no indica que los funcionarios de esa organización deban reconocer las actuaciones que los particulares hayan realizado en esas condiciones.

⁶⁰ Corte Constitucional, T-469 de 1992, M.P., Alejandro Martínez Caballero.

exige de los particulares y de las autoridades ceñirse en sus actuaciones a una conducta honesta, leal y acorde con el comportamiento que puede esperarse de una persona correcta (“vir bonus”). La buena fe supone la existencia de una relación entre personas y se refiere fundamentalmente a la confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada”. (Corte Constitucional, C-071 de 2004, M.P., Álvaro Tafur Galvis)

Ello permite afirmar que, si un deudor tributario al momento de auto determinar su tributo toma como referencia de todas las posibles interpretaciones de la norma tributaria, la realizada por la DIAN, lo esperado es que la autoridad administrativa actúe de manera leal y honesta respetando ese actuar y, contrario a la postura doctrinal, no vaya a desconocer la actuación del particular.

Aceptar una postura diferente sería tanto como sostener que los conceptos emitidos por la DIAN no tienen efecto alguno y que la labor de interpretación no sirve para que los particulares aclaren sus dudas y se garantice la seguridad jurídica, función esencial de los mismos como se precisó con anterioridad⁶¹.

Que no quepa duda entonces de que, como principio que es, la buena fe permea el ordenamiento jurídico tributario y, por lo tanto, las relaciones entre la DIAN y el deudor tributario. En situaciones particulares en las que entre en contradicción el interés del ciudadano y la autoridad administrativa, este principio sirve para argumentar y otorgar la razón a uno u otro.⁶² Ello quiere

⁶¹ Al respecto del principio de la buena fe Karl Larenz plantea que:

“La salvaguardia de la buena fe y el mantenimiento de la confianza forman la base del tráfico jurídico y, en particular, de toda la vinculación jurídica individual. Por eso, el principio no puede limitarse a las relaciones obligatorias, sino que es aplicable siempre que exista una especial vinculación jurídica, y en este sentido puede concurrir, por tanto, en el Derecho de cosas, en el Derecho procesal y el Derecho Público”. (Larenz, 1958, pág. 144)

⁶² Bonorio y Peña, a partir de la distinción conceptual realizada por Ronald Dworkin en su publicación “Los derechos en serio”, indican que justamente lo que diferencia un principio de una regla es “el carácter de la dirección que imprimen las decisiones. Las reglas son aplicables “a todo-o-nada”. Si se dan los hechos que estipulan como condición para su aplicación, existen dos posibilidades: (1) si la regla es válida, entonces la respuesta que determina debe ser aceptada, (2) si la regla no es válida, entonces no contribuye en nada a la decisión.

Los principios, en cambio, no actúan de esta manera. Un principio no pretende establecer las condiciones necesarias para su aplicación. Enuncian la existencia de una razón que permite argumentar en cierto sentido, pero no determina el contenido de una decisión en particular. (Bonorio & Peña, 2006, págs. 58, 59).

decir que si la administración cuestiona la decisión asumida con base en un concepto, lo cierto es que con base en el principio de la buena fe se deberá otorgar la razón al particular⁶³.

Entonces, dado que la doctrina de la DIAN sirve de guía para la actuación de los particulares, en virtud del principio de la buena fe, la Administración debe acatarla y, por lo tanto, no puede desconocer, en perjuicio del particular, su propia doctrina.⁶⁴.

1.2.2. La confianza legítima como límite al desconocimiento de los conceptos tributarios

Es apenas lógico afirmar entonces que el particular puede confiar válidamente que la DIAN no le cuestionará su actuación si la misma estuvo soportada en un concepto tributario emitido por esa organización. Esa es una legítima confianza que se deposita en la administración y permite actuar con tranquilidad.

En palabras de Robert Alexy, los principios son mandatos de optimización, que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diferente grado pues son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible. Por el contrario, para Alexy las reglas son mandatos definitivos, es decir, normas que solo pueden ser cumplidas o no, esto es que si una regla es válida entonces debe cumplirse, ni más ni menos. (Alexy, 1997, págs. 81-98)

⁶³ Este principio no solo tiene consagración constitucional. El legislador también lo incluyó en una norma de rango inferior. En efecto, en el artículo 3 de la Ley 1437 de 2011, se indicó:

“(…) PRINCIPIOS. Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales.

Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad.

...

4. En virtud del principio de buena fe, las autoridades y los particulares presumirán el comportamiento leal y fiel de unos y otros en el ejercicio de sus competencias, derechos y deberes... (Negrilla fuera de texto)

⁶⁴ Ver al respecto: Consejo de Estado, Sentencia del 15 de abril de 2015, radicado 20167, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; Sentencia del 5 de junio de 2008, radicado 16233, C.P. Ligia López Díaz, Sentencia del 18 de febrero de 2016, radicado 18429, C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

La confianza legítima es un principio que, si bien no se encuentra expresamente en el texto constitucional, se desprende de la buena fe y también hace parte de las relaciones entre la administración tributaria y las personas.

La Corte Constitucional precisó:

“La buena fe incorpora el valor ético de la confianza. En razón a esto tanto la administración como los administrados deben actuar conforme a las exigencias de la buena fe, sin olvidar *“Que el derecho nunca debe ser manejado de espaldas a su funcionamiento ético que debe ser el factor informante y espiritualizador”*⁶⁵. Lo anterior implica que la administración pública no puede ejercer sus potestades defraudando la confianza debida a

⁶⁵ Respecto del principio de confianza legítima y su íntima relación con el principio de buena fe ha indicado la Corte Constitucional Colombiana:

En la Sentencia T- 722 de 2012, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, se precisó que la buena fe se trata de un pilar fundamental de nuestro ordenamiento jurídico, que orienta las relaciones entre particulares y entre éstos y la administración, buscando que se desarrollen en términos de confianza y estabilidad.

Por su parte, en la Sentencia C-131 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández⁶⁵.se lee que la buena fe se entiende como un mandato de *“honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que acompaña la palabra comprometida (...) permite a las partes presumir la seriedad en los actos de los demás, dota de (...) estabilidad al tránsito jurídico y obliga a las autoridades a mantener cierto grado de coherencia en su proceder a través del tiempo”*.

En ese sentido, la buena fe pretende evitar los abusos del poder pues busca que las actuaciones del Estado y los particulares se ciñan a un considerable nivel de certeza y previsibilidad, en lugar de dirigirse por impulsos caprichosos, arbitrarios e intempestivos” (Sentencia T-845 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva).

La buena fe genera expectativas a los particulares pues las personas válidamente pueden esperar que las autoridades actúen con rectitud y conforme con la línea de acción que previamente han seguido, de tal manera que en Sentencia T-458 de 2017, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo, se indicó que los procedimientos y actuaciones administrativas tienen como uno de sus fines garantizar que las expectativas que legalmente le surgen al particular se concreten de manera adecuada y efectiva.

Ahora bien, en la Sentencia T-453 de 2018, M.P. Diana Fajardo Rivera, la Corte Constitucional indicó que de la buena fe se desprende el de confianza legítima. Dicha afirmación se realizó al indicar, conforme se había dicho en la Sentencia T-180 A de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, que este principio pretende que la Administración se abstenga de modificar “situaciones jurídicas originadas en actuaciones precedentes que generan expectativas justificadas (y en ese sentido legítimas) en los ciudadanos, con base en la seriedad que -se presume-informa las actuaciones de las autoridades públicas, en virtud del principio de buena fe y de la inadmisibilidad de conductas arbitrarias, que caracteriza el estado constitucional de derecho”.

En esa misma sentencia T-453 de 2018, se precisó que:

“El principio de confianza legítima funciona entonces como un límite a las actividades de las autoridades, que pretende hacerle frente a eventuales modificaciones intempestivas en su manera tradicional de proceder, situación que además puede poner en riesgo el principio de seguridad jurídica. Se trata pues, de un ideal ético que es jurídicamente exigible. Por lo tanto, esa confianza que los ciudadanos tienen frente a la estabilidad que se espera de los entes estatales, debe ser respetada y protegida por el juez constitucional”.

quienes con ella se relacionan”. (Corte Constitucional, Sentencia T-671 de 1995, M.P., Alejandro Martínez Caballero)

Como bien lo indica Castillo Blanco, “La actuación de los individuos requiere, en una sociedad como en la que vivimos, del comportamiento de otros sujetos de derecho que con sus comportamientos y actuaciones marcan y determinan necesariamente el nuestro. No hay mercado sin confianza”. (Castillo, 1998, pág. 109)

A diferencia de las relaciones entre particulares, en donde el marco de acción viene dado por las reglas contractuales y las mismas garantizan el cumplimiento de las obligaciones, la relación existente entre el ciudadano y las autoridades tributaria viene marcada por una evidente asimetría.

Es por ello que se comparte lo dicho por Bermúdez cuando indica que:

“El ciudadano debe contar, de algún modo, con herramientas que el permitan hacer frente a los poderes unilaterales de la Administración Pública. Uno de ellos lo aportará la protección de la confianza legítima, o la seguridad de que su confianza en la actuación pública no será traicionada”. (Bermúdez, 2005)

En similar sentido, la Para la Corte Constitucional la confianza legítima protege las razones objetivas con las que cuenta un ciudadano que le permiten inferir la consolidación de un derecho que no ha adquirido. Por ello, no resulta constitucionalmente admisible que la administración quebrante de manera intempestiva la confianza que había creado con su conducta en los ciudadanos, más aún, cuando con ello puede afectar derechos fundamentales⁶⁶.

⁶⁶ Ver al respecto las sentencias T-053 de 2008, M. P. Rodrigo Escobar Gil; T-722 de 2012, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva; T-049 de 2014, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y T- 458 de 2017, M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo.

Desde el caso de “la viuda de Berlín”⁶⁷ el principio de confianza legítima ha tomado gran relevancia al servir de bastión para que la administración no sorprenda al destinatario de la decisión con un cambio abrupto de la línea decisional que con anterioridad ha ejercido su función.

De esta manera, cuando el ciudadano, dadas las decisiones y circunstancias previas que enmarcan un caso concreto, válidamente espera que la administración actuará de determinada manera, y dicha expectativa es defraudada abruptamente, el principio de confianza legítima servirá para proteger la expectativa válidamente fundada⁶⁸.

Entonces, si la DIAN como máxima autoridad doctrinaria en materia tributaria tiene la función de aclarar las normas fiscales, es razonable que los deudores tributarios, en caso de acoger la interpretación dada por ese organismo, esperen válidamente que la doctrina no cambiará súbitamente⁶⁹ o que su actuación no será cuestionada en un proceso de fiscalización tributaria.

⁶⁷ El origen de este principio se encuentra en la postguerra, cuando en Alemania el Tribunal Administrativo de Berlín decidió el caso conocido como “la viuda de Berlín”. “En este caso, a una viuda de avanzada edad la Consejería del Interior de Berlín le había reconocido un derecho a recibir una específica pensión si es que se trasladaba desde la República Democrática de Alemania a Berlín occidental. Sobre la base de este reconocimiento, la viuda hizo efectivo el traslado, gastando fuerzas y dinero en realizar esa mudanza. Luego de algún tiempo, la Administración se percató que la viuda no tenía derecho a tal pensión pues no cumplía los requisitos legales para ser beneficiada. De acuerdo a esto, le exigió la devolución de las sumas pagadas ordenándose también no seguir pagando la referida pensión. El tribunal administrativo superior decidió en 1956 que en el caso referido no procedía la devolución de las cantidades ya pagadas ni tampoco la revocación del acto que asignó la pensión. La Administración no solo no podía recuperar lo que había concedido de manera ilegal, sino que debía seguir pagando la asignación, Debía así protegerse la confianza legítima de la viuda de Berlín”. (Letelier, 2014, págs. 609-634)

⁶⁸ La protección de la confianza, en un sentido jurídico, significa, por tanto, una garantía en el ámbito público, consistente en la defensa de los derechos del ciudadano frente al Estado y en la adecuada retribución a sus esperanzas en la actuación acertada de éste. De esta forma su ámbito de actuación se extiende tanto al campo de la Administración como de la legislación, como, por último, de la jurisprudencia. (Bermúdez, 2005, págs. 83-105)

⁶⁹ Interesante resulta observar como el Consejo de Estado en la Sentencia del 27 de octubre de 2005, radicado 14699, C.P. Maria Ines Ortiz Barbosa, hace un llamado a la DIAN para que su facultad de interpretación brinde seguridad y confianza, dado los cambios rápidos y repentinos de la doctrina oficial. Al respecto, dijo esa corporación: “No obstante lo de octubre de anterior, esta Corporación considera que frente a los continuos cambios de interpretación como el que se presenta con el Concepto No. 47433 de mayo 20 de 1999, que tuvo una vigencia inferior a un año por cuanto fue revocado con ocasión del Concepto No. 020727 de marzo 6 del 2000, resulta oportuno y necesario hacer un llamado a la DIAN para que su facultad interpretativa brinde a los contribuyentes seguridad jurídica y certeza en las actuaciones que deben adelantar ante la Administración de Impuestos”.

Y es que este principio es necesario para poder confiar en los que toman las decisiones, pues permite actuar de una forma u otra al considerar que las reglas del juego se mantendrán.

Entonces, si la función esencial de los conceptos surge para esclarecer y unificar normas complejas para que al momento de auto liquidar los tributos se tengan parámetros claros para realizar dicha labor de manera más fácil, no sería entendible que la DIAN cuestione la actuación que se realice soportado en la doctrina por ella misma expedida. Un cuestionamiento en ese sentido atentaría contra la seguridad jurídica. Además, vulneraría la buena fe y la confianza legítima. En ese sentido, estos principios convierten en obligatorios para la DIAN los conceptos proferidos⁷⁰.

Dado lo anterior, resulta desafortunado que la Ley 1943 de 2019⁷¹ haya derogado el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Y es desafortunado porque en esa disposición se encontraba establecido de manera expresa que durante el tiempo en que los conceptos escritos de la DIAN se encontraran vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrían ser objetadas por la autoridad tributaria. Dicha exigencia justamente reconocía y protegía la confianza legítima, la buena fe y la seguridad jurídica de las personas que tomaran decisiones basados en la doctrina tributaria.

Además, resulta paradójico que concomitantemente con la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, se haya aprobado otra norma cuyo propósito era evitar, entre otras cosas, que

⁷⁰ Así lo sostuvo la Corte Constitucional en la Sentencia C-487 de 1996, M.P. Antonio Barrera Carbonell cuando afirmó que:

“La obligatoriedad para la administración de dichos conceptos, obedece al propósito de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes, desconociendo los criterios que sentó en la materia y que adoptaron aquéllos como guía de sus actuaciones frente a la autoridad, con lo cual se violaría el principio de la buena fe consagrado en el art. 83 de la Constitución e igualmente el principio de la confianza debida que, con fundamento en éste, ha construido la doctrina administrativa”. (Sentencia C-487 de 1996. M.P. Antonio Barrera Carbonell)

⁷¹ Pertinente resulta aclarar que mediante Sentencia C-481 de 2019, M.P. Alejandro Linares Cantillo, la Corte Constitucional declaró inexecutable la Ley 1943 de 2019. Sin embargo, en dicho fallo se estableció que la inexecutableidad surtiría efectos a partir del 1 de enero de 2020 a fin de que el Congreso expidiera un régimen que ratificara, derogara, modificara o subrogara el contenido de la Ley 1943 de 2019. Así, mediante la Ley 2010 de 2020 se expidió, en esencia, el mismo contenido de la Ley 1943 de 2019.

los particulares pudieran basar sus actuaciones en los conceptos emitidos por la DIAN. En efecto, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, reiterado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 eliminó cualquier referencia al respecto como se observa a continuación:

“Artículo 113. Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.” (Subrayas fuera de texto)

Sin embargo, de manera acertada la Corte Constitucional condicionó la exequibilidad de ésta disposición al indicar que la palabra ley comprende todas las fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional. (Sentencia C-514 de 2019, M.P. Cristina Pardo Schlesinger)

Esa sentencia justamente se profirió, respecto del artículo analizado, porque el demandante consideró que no permitir utilizar los conceptos emitidos por la DIAN contraría el principio de seguridad jurídica, la buena fe y la confianza legítima.

Al respecto la Corte Constitucional precisó que las fuentes y los principios generales del derecho sirven como criterios de interpretación del derecho legislado y, por lo tanto, no puede aceptarse que la palabra ley de que trata el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, en el sentido restringido de la palabra, sea la acepción correcta y aplicable.

“En suma, considerando (i) que por encima de la libertad de configuración legislativa está la aplicación directa del sistema de fuentes que prevé el artículo 230 de la Carta; y (ii) que la confianza legítima en los actos de la Administración y el precedente judicial son valores constitucionales que (a) exigen que los procesos judiciales y administrativos que enfrenten

a los particulares con la Administración de Impuestos sean lo suficientemente garantes de los derechos fundamentales de las personas y, (b) de este modo, favorecen la toma de decisiones ajustadas a derecho, la Corte concluye que el aparte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 amerita su inexecutableidad”.

En ese sentido, se puede afirmar que quien se enfrenta a la DIAN en un litigio administrativo o judicial, puede sustentar su actuación en un concepto emitido por ese organismo. Ello es así porque si la Autoridad Administrativa rechaza una actuación o decisión tributaria así tomada, vulneraría la buena fe y confianza legítima que son principios generales del derecho como quedó expuesto con anterioridad.

Capítulo 2

La obligatoriedad

2.1. Los conceptos y su obligatoriedad para la DIAN como mecanismo de autorregulación de la función administrativa

Los funcionarios al servicio de la DIAN no solo deben acatar los conceptos tenidos en cuenta por los deudores tributarios en sus actuaciones tributarias. Están obligados a acatar y aplicar toda la doctrina emitida y, por supuesto, que esté vigente.

Ello es así porque los conceptos autorregulan la función administrativa de la DIAN. La doctrina de la DIAN no cae en la categoría de simples opiniones que puede acogerse o no por la entidad administrativa.

El artículo 20 Decreto-Ley 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011, dispone que la dependencia interna de la DIAN con competencia para emitir conceptos de interpretación normativa de la ley tributaria, es la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina. También dispone que la doctrina emitida por dicha dependencia, **que haya sido publicada**, se reviste como obligatoria para los funcionarios de la entidad administrativa bajo análisis. En el párrafo del artículo *ibídem*, se lee:

“Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, de la legislación aduanera, en materia cambiaria o de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional en asuntos de competencia de la Entidad, que sean

publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia”.

El artículo 131⁷² de la Ley 2010⁷³ de 2019, reiteró que los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica o la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Sin embargo, según esta última disposición normativa, todos los conceptos, independientemente de su publicación o no, tendrán carácter obligatorio para los empleados públicos de la DIAN.

Así las cosas, la expedición de la doctrina oficial a través de conceptos por parte de la Autoridad Tributaria tiene eficacia interna, pues la misma impacta el actuar administrativo porque los funcionarios tienen la obligación de observar, acatar y cumplir los conceptos emitidos. La doctrina oficial entonces constituye una autorregulación administrativa.

La razón práctica de hacer obligatorios los conceptos tributarios para los funcionarios de la DIAN es garantizar la armonía administrativa y evitar decisiones contradictorias en casos similares. Desde esa perspectiva, la facultad de expedir conceptos en la DIAN “debe entenderse por tanto, circunscrita al orden interno de la dirección con finalidad exclusiva de orientar a los funcionarios subordinados en la aplicación de la ley y mantener criterios unificados que eviten la aplicación anárquica de las reglas generales a los casos individuales” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de junio de 1984, C.P. Enrique Low Murtra. Expediente: Sin.).

⁷² ARTÍCULO 131. Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.

⁷³ Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

Pacíficamente se ha aceptado que la doctrina emitida por la DIAN es obligatoria para sus funcionarios, obligación que viene dada por la ley como se precisó con anterioridad y “desarrolla el principio de igualdad porque los diferentes órganos de gestión quedan sometidos a aplicar de manera unificada e igualitaria, las normas impositivas a todos los contribuyentes que se encuentren en idénticas circunstancias” (Piza R. J., 2014, pág. 260)

Desde 1984 la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha aceptado esa postura cuando en la Sentencia proferida el 18 de junio de ese año⁷⁴, con ponencia del Consejero Ponente Enrique Low Murtra, acogió las siguientes razones:

“La determinación y mantenimiento de la doctrina constituye una labor imprescindible para la correcta y armónica aplicación de la ley en todas las dependencias de la Dirección de Impuestos, diseminada por todo el territorio nacional, pues mediante ella se estudia con detenimiento la ley, se revisan las distintas interpretaciones de los funcionarios y particulares y en muchos casos se acoge la jurisprudencia de Tribunales y Consejo de Estado, en orden a una mejor aplicación de las disposiciones tributarias. Sin embargo, la doctrina como tal, por las razones que ya anotamos en el punto anterior, es simplemente orientadora, **a menos que como comúnmente ocurre en la Dirección, la opinión de la Subdirección se 'circularice' convirtiéndose en instrucción obligatoria para los funcionarios**”. (Negrilla fuera de texto)

⁷⁴ Así mismo lo ha entendido la DIAN. En la Circular No. 1 del 21 de julio de 19821 suscrita por el Director General de Impuestos Nacionales, indicó que “...Lógicamente el ejercicio de esta potestad se desarrolla a través de los actos idóneos para ello, los cuales, dentro de un sistema que establece el principio de la escritura como primordial en los procesos, serán instrucciones o interpretaciones escritas dirigidas a los funcionarios o a los particulares, circularizadas o no, según el interés más o menos general de los temas.

El ejercicio de la mencionada competencia lo desarrolla la Dirección de Impuestos a través de circulares cuyo carácter es obligatorio por vía general para todos los funcionarios y contribuyentes, y la Subdirección Jurídica por medio de conceptos que se emiten en cada caso concreto, como respuesta a las consultas escritas que formulan los particulares y funcionarios a esta oficina, cuya obligación está circunscrita a la persona y al caso concreto consultado...” (Negrilla fuera de texto)

La Corte Constitucional, al analizar la constitucionalidad del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, norma sustituida por el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, que establecía igualmente la obligatoriedad de los conceptos para los servidores de la DIAN indicó que:

“La norma acusada, es una forma de autorregulación o autodisposición de la administración tributaria, que en lugar de censura más bien merece el reconocimiento de la Corte, porque materializa el deber que se postula frente a quien formula su opinión o interpretación oficial con respecto a la ley, de limitarse en el ejercicio del poder administrativo, en el sentido de ser el primer obligado a acatarla o a respetarla”. (Sentencia C-487 de 1996. M.P. Antonio Barrera Carbonell).

2.2. Los conceptos y la extensión de sus efectos a los particulares

El hecho de que los conceptos tributarios sean obligatorios para los funcionarios de la DIAN, hace que los mismos surtan efectos frente a los deudores tributarios. En principio el Consejo de Estado consideraba que la doctrina de la administración de impuesto era de orden interno y, por lo tanto, no afectaba a los particulares. Con ese argumento negaba el control judicial de las opiniones emitidas por la autoridad tributaria⁷⁵.

⁷⁵ En ese sentido, ver el Auto del 9 de abril de 1997, Exp. 8231, en el que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, con ponencia German Ayala Mantilla, indicó:

“Al respecto la Corporación ha sentado el siguiente criterio jurisprudencial:

“Como puede observarse, la norma transcrita que, como atrás se expresó, data de 1989, no consagra por parte alguna la acción de nulidad contra actos como el acusado, es decir contra “conceptos”, emitidos por cualquier agencia del Estado, sea cual ella fuere, lo que hace pensar que el accionante fundamentó su demanda con base en el texto original del artículo 84 del Decreto 01 de 1984, que consagraba la mencionada acción contra “...los conceptos y circulares que la administración quiera aplicar de modo general”.

“Consecuencia de lo expresado es que al pretender fundamentar la demanda en una norma que jurídicamente dejó de existir, la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo carece de jurisdicción para acometer su conocimiento, lo cual será declarado en la parte dispositiva de esta providencia.

“Además de lo anterior y sin perjuicio de la decisión que habrá de adoptarse, aún bajo la vigencia del texto original del artículo 84 del C.C.A. tampoco sería viable la acción intentada, pues mediante su ejercicio se

Sin embargo, desde 1997 varió su posición indicando que el hecho de que los conceptos fueran obligatorios para los funcionarios hacía que sus efectos se extendieran a los particulares.

En esa trascendental decisión, que permitió el control judicial de la doctrina de la DIAN, indicó:

“Sobre la posibilidad de control jurisdiccional en relación con el concepto acusado, precisa la Sala su viabilidad, en atención a que el Concepto General Impuesto Sobre las Ventas Servicio de Hospedaje, expedido por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, contiene una verdadera manifestación de voluntad (sienta el criterio de interpretación oficial sobre el tema), capaz de producir efectos jurídicos frente a los administrados, toda vez que aparte de haber sido publicado en el Boletín del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, su observancia es obligatoria para los funcionarios a quienes fue dirigido”. (Sección Cuarta, Consejo de Estado, Expediente CE-SEC4-EXP1997-N8309, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo)

A partir de esa manifestación, el Consejo de Estado ha afirmado que los conceptos de la DIAN constituyen actos administrativos demandables toda vez que contienen una verdadera manifestación de voluntad capaz de producir efectos jurídicos frente a los administrados porque

solicita la nulidad de un concepto que de modo alguno reviste las características de aquellos contra los cuales procedía la acción, es decir, “Los conceptos y circulares que la administración quiera aplicar de modo general”, dado que el emitido por la Oficina Jurídica del Ministerio de Gobierno el 19 de noviembre de 1991 se refiere al caso particular de la aplicación del artículo 40 transitorio de la nueva Constitución Política, a la Ordenanza de 30 de noviembre de 1984, expedida por la Asamblea Departamental del Quindío, por la cual se creó el Municipio de Barcelona, y que fue declarada nula mediante sentencia proferida por esta Corporación el 25 de noviembre de 1988.

“En los comentarios que el Tratadista de Derecho Administrativo y actual Consejero de Estado Miguel González Rodríguez hace al artículo 14 del Decreto - Ley 2304 de 1989, y para el caso particular que ocupa la atención de esta Sala Unitaria, expresa:

“Con la subrogación del artículo 84 del C.C.A. se procuró: 1º)...2º) impedir la posibilidad de que se accione contra los conceptos y circulares de los funcionarios administrativos, por considerar que, simple y llanamente, ellos no constituyen actos administrativos: manifestación de voluntad en ejercicio de una función administrativa, y que en relación con ellos lo que se debe es pregonar o proponer su inaplicabilidad y falta de obligatoriedad” (Código Contencioso Administrativo, Concordado, Comentado, Doctrina y Jurisprudencia, Parte Primera, Librería Jurídica Wilches, Bogotá, 1990, Pág. 412).”

...

Conforme a la jurisprudencia transcrita el concepto demandado no es objeto de control por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa razón por la cual se inadmitirá la demanda interpuesta”.

son aplicados por parte de los funcionarios administrativos en los actos que en relación se expidan.⁷⁶.

Lo anterior muestra que los conceptos tributarios se constituyen en instrucciones administrativas con efectos externos. Al respecto el profesor Maurer indica:

“Las instrucciones administrativas son, en cualquier caso, regulaciones jurídicas. Su carácter jurídico ya viene indicado por la circunstancia de que son vinculantes para órganos y servidores públicos, y este alcance vinculante sólo puede establecerse mediante el Derecho. Dado que las instrucciones administrativas se dirigen a órganos y empleados públicos, regulando su comportamiento, constituyen regulaciones *internas de la Administración* y, como tales, vienen referidas a la esfera interior del Estado (...) La calificación como Derecho interno no quita que, en determinadas circunstancias, **puedan producir efectos en la relación Estado-ciudadano, en las relaciones externas, y, por consiguiente, puedan desplegar, cuando menos indirectamente, una cierta eficacia exterior (...)**

(...) numerosas instrucciones administrativas determinan precisamente cómo han de desempeñar los órganos y funcionarios sus funciones en dicha esfera, frente a los ciudadanos. Al ser aplicadas por los órganos administrativos, **dichas instrucciones logran una eficacia externa fáctica**”.⁷⁷ (Maurer, 2011, págs. 512,518). (Negrilla fuera de texto)

⁷⁶ Al respecto ver la Sentencia expedida por la Sección Cuarta de esa corporación, dentro del Expediente 11001-03-27-000-1999-036-00-9609. C.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

En igual sentido el Consejo de Estado también sostuvo que cuando los conceptos interpretan las normas tributarias y dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa y producen efectos frente a los administrados, su naturaleza es la de actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución de la ley, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa. (Sentencia de 27 de octubre de 2005. C.P. Maria Ines Ortiz Barbosa. Radicado No. 14699)

⁷⁷ Podríamos decir que, en los términos propuestos por este autor, los conceptos emitidos por la U.A.E. DIAN, son “*instrucciones administrativas interpretativas de la ley y otras normas (directrices interpretativas)* que determinan la interpretación y la aplicación de normas jurídicas”. (Maurer, 2011, pág. 513 y 514)

Entonces, si bien se puede afirmar que la emisión de un concepto de la administración no obliga al deudor tributario a actuar de conformidad con lo que en él se expresa⁷⁸, también se puede decir que de manera tácita lo someten, por lo menos en sede administrativa, a la interpretación que la administración haga de las normas tributarias. Si bien es cierto que no está obligado a cumplir la interpretación, también es cierto que los funcionarios de la administración si lo están y, por lo tanto, la decisión administrativa que dependa de la interpretación oficial tendrá que expedirse con base en ella así existan razonables fundamentos exhibidos por el particular que sugieran que la doctrina emitida es errónea.

De esa manera, si una persona considera que la interpretación que de una norma ha hecho la DIAN no es la correcta, puede optar por no acatar dicha interpretación y por lo tanto adecuar su actuación a la interpretación personal que de la norma haga. Sin embargo, ese actuar incorpora la lógica conclusión de que va en contravía de la doctrina oficial. En este caso, en los términos del párrafo del artículo 20 del decreto 4048, los funcionarios de impuestos deberán objetar la actuación de los particulares como quiera que los conceptos de la DIAN son de obligatoria observancia para los mismos.

⁷⁸ Interesante ver cómo la administración tributaria ha querido desde muy temprano que también los contribuyentes se sometan a la interpretación doctrinal que ese organismo realizara de las normas fiscales. En efecto, en la Circular General No. 1 **del 21 de julio de 1982**, el Director General de Impuestos Nacionales indicó que “...Dichas Instrucciones, Circulares y Conceptos, contiene, por lo tanto, la interpretación autorizada de la ley y el reglamento y **se entienden incorporados a la disposición explicada pues el intérprete no hace más que dar la definición de la norma materia de estudio...**” (Se resalta). Esa postura administrativa, al entender que la interpretación se incorporaba a la ley o el reglamento, implicaba su obligatoria observancia. Por suerte, también desde muy temprano el Consejo de Estado indicó que “...No puede el Director de Impuestos, en uso de esa facultad, abrogarse funciones de carácter legislativo o reglamentario pues unas y otras, por norma expresa de la Constitución, están reservadas bien al Congreso (las legislativas) bien al Gobierno (las reglamentarias)” (Colombia, Consejo de Estado, Sentencia de 18 de junio de 1984, Radicado N210545 410CE-SEC4-1984-06-18, C.P. Enrique Low Murtra.

Dicho de otro modo, para efectos de cualquier actuación administrativa que se inicie con base en ese obrar, el concepto emitido por la entidad tributaria será prevalente para sus funcionarios y por lo tanto no podrán aceptar la interpretación realizada por el ciudadano.

Quiere decir lo anterior que en el procedimiento administrativo que adelante la administración siempre aplicará su interpretación previa y los argumentos, en contrario, dados por el deudor tributario, serán estériles. Ello implica que los conceptos de la DIAN también extienden sus efectos a los terceros.

Con mucho tino, al respecto, Bravo manifiesta que:

“Un concepto emitido por el Subdirector jurídico de la DIAN en la práctica siempre tiene una fuerza decisiva en contra del contribuyente, pues difícilmente los funcionarios subalternos se apartan en sus fallos de los indicado por sus superiores jerárquicos. En tales condiciones, no se puede decir que los conceptos administrativos de que se trata no tengan una fuerza decisoria, pues en la práctica si la tienen”. (Bravo, 1997, pág. 165)

Lo anterior adquiere más sustento si se observa la Resolución No. 000204 de 23 de octubre de 2014⁷⁹, proferida por la DIAN, que en el inciso 4° dispone:

“En caso de presentarse discrepancia entre una dependencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, y un ciudadano, (contribuyente, usuario), derivada de un concepto respecto del alcance o interpretación de una norma tributaria, aduanera o cambiaria; el concepto que emita la Dirección de Gestión Jurídica tendrá carácter prevalente”.

⁷⁹ Constitutiva igualmente de una instrucción administrativa, a través de la cual se adopta el Modelo de Gestión Jurídica para la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Conclusión

Los conceptos tributarios expedidos por la DIAN constituyen una importante herramienta para clarificar la norma tributaria otorgando seguridad jurídica a las personas. Esos conceptos también garantizan la buena fe y la confianza legítima, pues los particulares pueden planear su actividad tributaria con base en la doctrina administrativa sin que esas actuaciones puedan ser desconocidas por la administración de impuestos. Además, sirven como autorreguladores de la función administrativa, con lo que se busca garantizar la aplicación coherente e igualitaria de las normas tributarias.

Ello hace que, paradójicamente, así no sean de obligatoria observancia para los deudores tributarios, los conceptos extiendan sus efectos a ellos. Al ser obligatorios para los servidores de la DIAN, ninguna actuación de los particulares ejecutada bajo una interpretación contraria a la doctrina, será aceptada en sede administrativa.

Dado lo anterior surgen las siguientes preguntas:

¿Es necesario exigir al contribuyente la interposición del recurso de reconsideración para someter la actuación de la administración al control judicial, si en los procedimientos administrativos tributarios los funcionarios de la DIAN aplicarán obligatoriamente la interpretación tributaria que haya realizado esa entidad administrativa respecto de alguna disposición tributaria?

¿Qué sentido tiene esa exigencia si el contribuyente, de antemano, como lo plantea claramente Cruz ya sabe que tiene perdida esa causa en la vía gubernativa y se tiene que ir al tribunal administrativo y al Consejo de Estado? (Rojas, 2005, pág. 8)

Segunda parte

Los conceptos de la DIAN dentro del procedimiento administrativo tributario

Introducción

En la primera parte se planteó que, al tramitar los procedimientos tributarios, en el marco de las facultades otorgadas a la administración tributaria frente a los deudores tributarios, una manera de evitar que se desborde el poder es aplicando el principio de legalidad en materia tributaria.

Dejando claro que la doctrina oficial de la DIAN no constituye fuente obligatoria de derecho, se expuso la importancia de la función orientadora de los conceptos emitidos por esa entidad administrativa, los cuales (i) sirven para que las personas puedan tomar decisiones basadas en los principios de buena fe y confianza legítima, lo cual garantiza la seguridad jurídica; (ii) sirven para auto regular la actividad administrativa de la autoridad tributaria y (iii) extienden sus efectos a los contribuyentes.

Ahora bien, la prerrogativa contenida en la tutela judicial efectiva consistente en el acceso a la justicia, no se garantiza simplemente con el establecimiento de un juez independiente que controle los actos del poder. Para que sea efectivo ese derecho, es importante que se establezca un camino libre de obstáculos **irrazonables para acceder a él**.

Los trámites o trabas innecesarias en el procedimiento administrativo desestimulan y disuaden la interposición de demandas. Transitar un camino demorado e innecesario en sede gubernativa dificulta el control judicial, generando con ello inmunidad del poder.

En ese sentido, el procedimiento previo al control judicial debe garantizar la materialización del derecho analizado.

Vale la pena recordar que en la parte introductoria de esta investigación se precisó que la tutela judicial efectiva busca la protección de los derechos subjetivos e intereses legítimos de las personas. Es por ello que a través de la adopción de esta prerrogativa se busca extender el control judicial a todos los ámbitos del poder, evitando así la arbitrariedad. Con ello se pasa de un control objetivo -al acto- a un control subjetivo -en función de los derechos de la persona-, garantizando el ejercicio de cualquier acción ante lo contencioso administrativo. Con lo anterior se quiere resaltar que el derecho analizado busca, en últimas, el establecimiento de reglas que protejan, en todos los casos, efectivamente el derecho subjetivo de las personas que los actos u omisiones de la administración puedan afectar.

Dado lo anterior, ésta segunda parte del trabajo se divide en dos capítulos, uno relacionado con los procedimientos tributarios y recursos, y otro con el derecho sustancial.

En el primer capítulo (tercero de todo el trabajo) al hacer parte del debido proceso, se analizarán los procedimientos que el ordenamiento jurídico tiene previstos para la expedición de los actos administrativos tributarios que expide la DIAN con el objetivo de resolver el siguiente cuestionamiento ¿El recurso de reconsideración que se exige para controlar tales actos es irrazonable si la discusión versa sobre la interpretación de una norma tributaria que ya ha sido objeto de análisis a través de un concepto por la DIAN y el mismo será aplicado obligatoriamente por los funcionarios de esa entidad?

El debido proceso y el análisis de los procedimientos tributarios y del recurso de reconsideración es esencial si se tiene en cuenta que, como se acabó de precisar, “la finalidad del derecho procesal en general, y de los procesos en particular, es la realización de los derechos que en abstracto reconoce el derecho objetivo, realización que supone la solución de los conflictos” (Corte Constitucional, Sentencia C-029 de 1995, M.P. Jorge Arango Mejía).

Se pretende dejar claro que las normas de procedimiento son la “mejor garantía del cumplimiento del cumplimiento del principio de la igualdad ante la ley” (Corte Constitucional, Sentencia C-029 de 1995, M.P. Jorge Arango Mejía) y sirve de instrumento para proteger los derechos establecidos en normas sustanciales, evitando de esa manera la arbitrariedad.

Al finalizar éste capítulo se habrán resuelto las siguientes preguntas: (i) ¿Cuál es el acto administrativo que la DIAN expide en cada uno de los procedimientos administrativos y cuál es el fundamento que sustenta la exigencia de la interposición del recurso de reconsideración? Y (ii) ¿Cuáles son los objetivos buscados con la exigencia, previa al control judicial, de la interposición del recurso de reconsideración?

En el segundo capítulo (cuarto de todo el trabajo) se absolverán los siguientes interrogantes: ¿Se cumplen los objetivos buscados con la exigencia, previa al control judicial, de la interposición del recurso de reconsideración en aquellos eventos en los que la discusión se enmarca en un problema jurídico cuya solución ya se dio en un concepto emitido por la DIAN? ¿Dicha exigencia protege los derechos sustantivos e interés legítimos de los particulares?

Si la respuesta es que dichos objetivos no se cumplen, se confirmará la hipótesis planteada en la presente investigación, esto es, que se vulnera la tutela judicial efectiva al constituirse, el recurso de reconsideración, en un trámite innecesario para someter los actos administrativos tributarios al control judicial. Ello necesariamente implica que el derecho sustancial de las personas que son sometidas a dicho trámite se ve afectado, al no poder proteger libre y efectivamente sus intereses legítimos.

Mediante un caso concreto, en este capítulo segundo se muestra cómo es innecesario el recurso de reconsideración, al no tener vocación de prosperar, cuando la discusión ya ha sido analizada en la doctrina administrativa de la DIAN mediante una interpretación que no es

compartida por los particulares o sujetos pasivos de la obligación tributaria por ir en contra de sus intereses. Y, adicionalmente, para confirmar lo expuesto en este caso concreto, como parte de la presente investigación se presentarán los resultados que arrojó una investigación de campo realizada en la U.A.E. DIAN. Dicha investigación consistió en recolectar y analizar estadísticamente el efecto que, en casos similares al analizado en este capítulo, tuvo la doctrina tributaria en la resolución de los recursos de reconsideración.

Capítulo 3

Debido proceso

3.1. Los procedimientos administrativos tributarios

El acto administrativo es la principal herramienta con la que cuenta la administración para ejercer las funciones que le han sido determinadas. Es una clara expresión del poder en cabeza del Estado. Se expide, y en la mayoría de los casos se ejecuta, aún en contra de la opinión de quien sufre sus efectos. Es una evidencia de la asimetría existente entre la relación administración-particular. La manera de equilibrar esa relación asimétrica es (i) mediante la incorporación de reglas procedimentales previas a la emisión del acto administrativo, a las que se debe someter la autoridad administrativa con la participación de la persona afectada⁸⁰ y (ii) permitiendo que el acto administrativo pueda ser revisado y juzgado por un juez independiente, que tenga el poder y las herramientas para exigir a la administración el cambio de postura asumida en el acto administrativo

Las reglas previas son una expresión de los principios de legalidad y debido proceso en la medida que la administración no podrá expedir el acto administrativo sin que haya seguido el procedimiento para ejercer determinada competencia. Así se otorga seguridad jurídica y protección al destinatario de la actuación.

Al respecto, el Consejo de Estado ha considerado:

⁸⁰ Al fin y al cabo, como destinataria de la decisión tiene derecho a ser oído como garantía de su derecho de defensa.

“La exigencia de formalidades en la toma de decisiones por parte de la Administración Pública, obedece a la necesidad de rodear de seguridad tanto al administrado como a la propia Administración, en la medida en que:

De un lado, se garantiza al primero que la autoridad estatal que actúa en ejercicio de la función administrativa, seguirá un trámite objetivamente dispuesto para esa clase de actuación, que impedirá arbitrariedades de su parte a la hora de tomar una decisión que pueda afectar al particular, permitiéndole a su vez a éste, participar activamente y ejercer los derechos a ser oído y de defensa y contradicción, antes de resolver.

Y de otro lado, se le brinda así mismo a la Administración, un sendero claro y concreto a seguir, que le permita actuar de manera eficaz y eficiente, evitando dudas, demoras, contradicciones y dilaciones, provenientes de la incertidumbre respecto de su actuación y la forma como la misma debe ser adelantada, es decir que se le otorga certeza a la misma”. (Colombia. Consejo de Estado. Sentencia del 13 de mayo de 2009. Expediente 27832. C.P. Ramiro Saavedra Becerra)

La legislación colombiana ha establecido, como regla general, un procedimiento para la expedición de los actos administrativos incorporado en la Ley 1437 de 2011 –en adelante C.P.A.C.A.- y reconoce la existencia de procedimientos especiales para el mismo efecto. Así se desprende de los artículos 2^o⁸¹ y 34⁸² *ídem*.

⁸¹ Dispone, entre otras cosas, que “Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este código, **sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales. En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este código**” (Se resalta)

⁸² Establece que las “actuaciones administrativas se sujetarán al procedimiento administrativo común y principal que se establece en este código, sin perjuicio de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales”

No obstante, así se trate del general o el especial, dependiendo de la norma que lo contenga, lo cierto es que el procedimiento culmina con el acto administrativo como una construcción que se hace durante el trámite respectivo y expresa la voluntad final de la administración.

La función tributaria del Estado es una de aquellas actividades administrativas que tienen carácter especial, como quiera que existe una regulación distinta a la incorporada en el C.P.A.C.A. para la producción de los actos a través de los cuales se ejecuta dicha labor.

El Decreto 624 de 1989, que contiene el Estatuto Tributario Nacional⁸³ acoge no solo las normas sustantivas sino también las procedimentales en materia impositiva. De las disposiciones en él contenidas se puede decir que la autoridad tributaria⁸⁴ debe observar con rigurosidad las garantías procesales de los destinatarios de sus actuaciones, de manera previa, para poder expedir el acto administrativo tributario.

⁸³ Se debe aclarar que este decreto ha sido objeto de múltiples modificaciones y reglamentaciones desde su expedición, por lo que no es fácil sostener que la totalidad de la actuación administrativa se rija por las normas en él incorporadas. Sin embargo, si es dable decir que contiene el régimen general sustantivo y procedimental en materia impositiva para Colombia.

⁸⁴ En el presente asunto entenderemos que la autoridad tributaria Nacional es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, como quiera que de conformidad con el artículo 1° del Decreto 4048 de 2008, le compete:

“La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.

La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La administración de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior, comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones aduaneras. La dirección y administración de la gestión aduanera comprende el servicio y apoyo a las operaciones de comercio exterior, la aprehensión, decomiso o declaración en abandono de mercancías a favor de la Nación, su administración, control y disposición.

Le compete actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera y de control de cambios, en relación con los asuntos de su competencia.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrollará todas las actuaciones administrativas necesarias para cumplir con las funciones de su competencia”.

El trámite previo para emitir actos administrativos de carácter tributario es el ritual que debe seguir la autoridad administrativa para determinar, modificar, cobrar y/o retener o devolver los tributos.

Éste procedimiento tributario se desarrolla en un ciclo que, en caso de ser perfecto, comienza con la autoliquidación del tributo mediante la presentación de la liquidación privada, luego con la expedición de la liquidación oficial de revisión a través de la cual la autoridad tributaria modifica los valores incluidos en la autodeterminación del impuesto y termina con el pago u otra forma de extinguir la obligación tributaria. (Yacolca, y otros, 2008, pág. 36)

Sin embargo, no siempre ese ciclo se cumple de manera perfecta. Puede ocurrir que el obligado a hacerlo no presente la declaración privada, caso en el cual el acto administrativo que expedirá la administración es la liquidación oficial de aforo en la que se determina la administración la obligación tributaria sustancial, previamente a la imposición de la sanción por no declarar.

Ahora bien, una vez expedida la liquidación oficial de revisión, o la liquidación oficial de aforo, el afectado con esos actos administrativos puede discutirlos o no en sede administrativa mediante la interposición del recurso de reconsideración, luego de lo cual, al ser desatado, se consolida el acto administrativo tributario culminando el procedimiento administrativo.

Cuando los actos administrativos de liquidación de impuestos adquieren firmeza, el deudor tributario debe proceder al pago del mayor valor determinado y, si no lo ha hecho, realizar el pago del valor auto determinado en su declaración privada. Si no realiza el pago de manera voluntaria, la administración cuenta con la competencia de exigirlo coactivamente.

Por otra parte, y como una razón para asegurar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los obligados tributarios, la administración también ha sido dotada del poder sancionatorio. De manera general, la Corte Constitucional ha indicado que este procedimiento se activa por:

“El incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones. Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos”. (Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C-1201 de 2003. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

Como se observa, en materia tributaria no existe un único procedimiento. Entonces, la decisión de la administrativa tributaria no es producto de un solo trámite, como quiera que las actuaciones de la administración de impuestos se dirigen a:

- Determinar correctamente el impuesto cuando el deudor tributario lo ha hecho de manera imprecisa;
- Determinar oficiosamente el impuesto cuando el obligado no lo ha hecho *motu proprio*.
- Realizar las devoluciones y/o compensaciones de saldos a favor o pagos en exceso de impuestos;
- Exigir coactivamente la obligación tributaria, compuesta por el capital, intereses y sanciones si hay lugar a ello. y;
- Sancionar la omisión en la declaración tributaria, el incumplimiento de otras obligaciones tributarias y la infracción de las normas tributarias;

A continuación, se expondrán las reglas establecidas en cada uno de los procedimientos descritos con anterioridad para entender cuál es el acto administrativo que se expide en cada uno

de ellos y su importancia para luego, entender cuál es el fundamento legal que sustenta la exigencia de la interposición del recurso de reconsideración dentro de dichos trámites⁸⁵.

3.1.1. Procedimiento de determinación de impuestos

El procedimiento de la Liquidación Oficial de Revisión

El procedimiento de determinación de impuestos culmina con el acto administrativo denominado Liquidación Oficial de Revisión⁸⁶ o Liquidación Oficial de Aforo.

La Liquidación Oficial de Revisión es el acto administrativo por virtud del cual la administración modifica la liquidación privada presentada por el contribuyente, responsable o agente retenedor y si es del caso, se impone la sanción por inexactitud correspondiente por el yerro cometido..

Este acto administrativo supone una relación administración-ciudadano enmarcada por dos actuaciones. Por un lado, el deber del ciudadano consistente en presentar la declaración de

⁸⁵ No se analizará el procedimiento de cobro coactivo como quiera que los recursos que se interponen en dicho trámite escapan al estudiado en el presente trabajo de investigación.

⁸⁶ Evidentemente el procedimiento también puede culminar con una providencia de archivo. Empero, para efectos del presente escrito y por constituir el acto administrativo que centra el interés de quien realiza la investigación, dentro del procedimiento de determinación de impuestos, se hace referencia a la Liquidación Oficial de Revisión.

impuestos a la que está obligado⁸⁷ y por el otro, la facultad⁸⁸ de la administración para fiscalizar e investigar las declaraciones tributarias con el objetivo de garantizar el adecuado cumplimiento de las normas fiscales.

Para adelantar esa fiscalización el legislador ha establecido reglas de procedimiento. En efecto de manera obligatoria “antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta” (artículo 703 del Estatuto Tributario). “El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada”. (artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario).

Una vez notificado el requerimiento especial, “el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, podrá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que

⁸⁷ El artículo 574 del Estatuto Tributario dispone:

“Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:

1. Declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes, estén obligados a declarar.
2. Declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, para los responsables de este impuesto que pertenezcan al régimen común.
3. Declaración mensual de retenciones en la fuente, para los agentes retenedores del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, y del impuesto de timbre nacional.
4. Declaración del impuesto de timbre, para los documentos y actos sometidos a dicho impuesto.

* **-Adicionado-** 4. Declaración anual del Impuesto Mínimo Alternativo Simple "IMAS".

****-Adicionado-** 5. Declaración anual de activos en el exterior.

Igualmente la administración podrá exigir una declaración resumen de retenciones y del impuesto sobre las ventas.

PAR 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los numerales 2 y 3 del presente artículo, las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, deberán presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio, salvo que hayan sido expresamente exceptuadas en el artículo 598.”

⁸⁸ Dicha facultad se enmarca dentro de una prerrogativa amplia en cabeza de la administración en tanto que se encuentra investida de la competencia para modificar las declaraciones tributarias presentadas por los obligados a ello, en el marco de amplias facultades de investigación y fiscalización, las cuales le permiten exigirle al ciudadano explicaciones, exhibición de libros y documentos y desarrollar todas las diligencias necesarias para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales (Artículo 684 del Estatuto Tributario).

reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas”. (artículo 707 del Estatuto Tributario).

“El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones”. (artículo 708 del Estatuto Tributario)

Luego de seguir el anterior procedimiento la administración deberá proferir la liquidación oficial de revisión. (artículo 710 del Estatuto Tributario)⁸⁹.

Una vez notificada la liquidación oficial de revisión el afectado con la decisión, de no estar de acuerdo con la misma, puede⁹⁰ interponer el recurso de reconsideración dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto administrativo.

⁸⁹ Ahora bien, el procedimiento indicado con anterioridad no puede ser indefinido, de tal manera que la autoridad fiscal **se encuentra limitada en el tiempo para desarrollarlo**. En efecto, el requerimiento especial, según lo dispuesto por el artículo 705 del Estatuto Tributario, debe notificarse “a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”.

En ese sentido, la declaración privada se tornará inmodificable si dentro de los términos indicados con anterioridad la autoridad administrativa no notifica el acto administrativo en mención.

Entre tanto, según lo indicado en el artículo 707 del Estatuto Tributario, la respuesta al requerimiento especial debe realizarse dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del mismo.

La ampliación del requerimiento especial a que hace referencia el artículo 708 *ídem*, debe realizarse a más tardar dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento del plazo para responderlo y el plazo para dar respuesta a la ampliación no puede ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6).

Luego de lo anterior, según lo dispuesto en el artículo 710 del Estatuto Tributario, la administración cuenta con un término de seis (6) meses para notificar la liquidación oficial de revisión.

⁹⁰ Se utiliza el verbo “poder” como facultad que tiene quien se encuentre en litigio con la administración tributaria. Ello porque como se establecerá más adelante, en caso de haber dado respuesta en debida forma al requerimiento especial, se tiene la posibilidad de no hacer uso del recurso y acudir directamente ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Teniendo en cuenta el artículo 732 de la misma normatividad, la misma Administración resolverá dentro del término de un (1) año la reconsideración. Resolución que, junto con la liquidación oficial de revisión, es pasible de control judicial a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

El procedimiento de la Liquidación Oficial de Aforo

Por otro lado, el objeto del procedimiento de aforo, que culmina con el acto administrativo denominado Liquidación Oficial de Aforo, es: “Que la Administración determine la obligación tributaria a cargo del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuando éste no ha cumplido el deber de declarar, estando obligado a ello.” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de octubre de 2012, Expediente 18425, M.P. Martha Teresa Briceño).

Al respecto, el artículo 717 del Estatuto Tributario, dispone que “Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado”.

Se entiende que una persona no ha declarado cuando (i) el denuncia no fue presentado; (ii) se presentó, pero la administración tributaria lo declaró como no presentado en los términos del

artículo 580 del Estatuto Tributario⁹¹ o, (iii) cuando es ineficaz de conformidad con el artículo 580-1 *ídem*.⁹².

En ese contexto, el legislador estableció unos pasos que se deben seguir para proferir el aforo, los cuales deben ejecutarse en un término de 5 años. De esa manera, el primer paso es, después de determinar que se omitió el deber de declarar, expedir un emplazamiento para que el obligado lo haga en el término de un (1) mes.

Si el contribuyente, responsable agente retenedor o declarante, presenta la declaración en respuesta al emplazamiento, caso en el cual deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previsto en el artículo 642 del Estatuto Tributario.

Si la declaración no es presentada lo procedente es que la Administración aplique la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 *ibídem*⁹³. Nótese que en este momento aún no se ha

⁹¹ Art. 580. Declaraciones que se tienen por no presentadas.

No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a. Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.
- b. Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada.
- c. Cuando no contenga los factores necesarios para identificar las bases gravables.
- d. Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal”.

Para tener una declaración como no presentada, la administración debe (i) garantizar el ejercicio del derecho de defensa y contradicción del afectado y (ii) proferir un acto administrativo, en donde así lo determine, dentro del término de firmeza de la declaración tributaria. Al respecto se pueden revisar las sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 8 de marzo de 1996 (Exp. 7471, CP: Julio Eduardo Correa R.), del 5 de junio de 1996 (Exp. 7770, CP: Consuelo Sarria Olcos) y del 12 de junio de 1998 (Exp. 8735, CP: Germán Ayala Mantilla), entre otras providencias. Así mismo, en la Sentencia de la Corte Constitucional C-844 de 1999, M.P. Fabio Morón Díaz, se dijo que “cuando las omisiones y vicios señalados en las normas acusadas, que se declaran exequibles [se refiere a las letras b y c del artículo 580 del ET], impliquen la no presentación oportuna de la declaración y acarreen las sanciones correspondientes es necesario la actuación administrativa sujeta al principio de la legalidad y a las reglas del debido proceso, para oír en descargos al contribuyente y garantizar el derecho de defensa.”

⁹² Ver al respecto: Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2018, Expediente 21374, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

A diferencia de las declaraciones que se tienen como no presentadas, las declaraciones ineficaces no requieren de acto administrativo que así las califique, pues si se enmarcan dentro de lo establecido en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, no producen, de pleno derecho, efecto alguno.

⁹³ Este artículo contiene la estructura de la sanción por omisión en la presentación de las declaraciones tributarias.

proferido la Liquidación Oficial de Aforo, pero ya se ha expedido un acto administrativo definitivo consistente en la sanción por la omisión de declarar.

Contra éste acto administrativo procede igualmente el recurso de reconsideración establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

Después de proferida y notificada la resolución sanción, será procedente la expedición de la liquidación oficial de aforo, en la cual, en los términos del artículo 717 mencionado con anterioridad, se determinará la obligación tributaria del contribuyente, agente retenedor o declarante, acto que igualmente cuenta con el recurso de reconsideración y, para poder ser demandado ante lo contencioso administrativo, también debe agotarse de manera obligatoria.

Así entonces, se puede afirmar que el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo⁹⁴, que son independientes y, en el caso de la sanción y el aforo, cuentan con el recurso de reconsideración⁹⁵.

3.1.2. El procedimiento sancionatorio en materia tributaria

El procedimiento sancionatorio culmina con la imposición de una sanción si la administración encuentra que el destinatario de la misma cometió una conducta que encuadra dentro del supuesto de hecho que da lugar a la misma. De conformidad con el artículo 637 del Estatuto Tributario las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales⁹⁶. Si el trámite de la sanción se surte mediante la cuerda procesal de la liquidación oficial,

⁹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 19967, M.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez,

⁹⁵ *Ídem*.

⁹⁶ Aclarando que la sanción por no declarar y la liquidación oficial de aforo no pueden expedirse en el mismo acto administrativo. En efecto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en la Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 19967, M.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez, indicó que:

la administración deberá atenerse a lo indicado con anterioridad “procedimiento de liquidación oficial de revisión”.

Pero, en los términos del artículo 638 *idem*, cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas, y la administración tributaria deberá expedir la correspondiente sanción dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo que tiene el afectado para dar respuesta al pliego de cargos.

El procedimiento sancionatorio ocupa un lugar preponderante en el actuar administrativo tributario, como quiera que a través del mismo la administración en uso del *ius puniendi* castiga las infracciones fiscales y trata de desestimular la omisión en el cumplimiento de las obligaciones tributarias⁹⁷. “En el Derecho Tributario son abundantes, dado que el legislador impone

Como se advirtió antes, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo, pero en el caso concreto la Administración Municipal en un solo acto realizó la liquidación de aforo, impuso la sanción por no declarar y la sanción por responder en forma extemporánea, cada una de las cuales, además de ser independientes, cuenta con el recurso de reconsideración, por lo que la actuación de la demandada violó a la sociedad actora sus derechos al debido proceso y a la defensa y así transgredió lo dispuesto en los artículos 643, 715 y 717 del Estatuto Tributario que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, el emplazamiento previo por no declarar y la liquidación de aforo, respectivamente.

⁹⁷ Al respecto, la Corte Constitucional indicó:

En materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. Obviamente, no se trata de reducir los espacios para la discusión concreta de estas obligaciones en cabeza de los ciudadanos, pero sí de dotar a la Administración de cierta fuerza coactiva destinada a lograr la recaudación. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado

obligaciones formales con el fin de asegurar que el contribuyente cumpla cabalmente con su función de autoliquidación del impuesto y; a su vez, la configuración como infracción representa una herramienta para forzar su cumplimiento” (Piza R. J., 2014, pág. 258).

Como se mencionó con anterioridad, previamente a la imposición de la sanción tributaria se debe expedir un acto previo denominado pliego de cargos⁹⁸, y si con ocasión a la respuesta dada al mismo por parte del sujeto pasivo del procedimiento sancionatorio no se desvirtúan los cargos, la administración impondrá la sanción correspondiente⁹⁹.

El acto sancionatorio puede ser objeto del recurso de reconsideración en los términos establecidos en el artículo 720 del Estatuto Tributario, pues se constituye en obligatorio para activar el aparato jurisdiccional.

3.1.3. El procedimiento de devolución y/o compensación

En lo que hace referencia al procedimiento de devoluciones y/o compensaciones, el Estatuto Tributario establece diferentes opciones para quienes e liquiden en sus declaraciones saldos a favor o generen pagos en exceso o de lo no debido. Así, conforme los artículos 815, 850 a 865 del Estatuto Tributario se puede hacer uso de las siguientes figuras: (i) compensación, (ii) devolución

para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario. El mecanismo además resulta proporcionado de cara a los derechos de los asociados, pues el principio de legalidad del tributo (C.P art. 338) y la aplicación de las garantías del debido proceso a la actividad sancionatoria de la Administración (C.P art. 29), permiten armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, legalidad de la falta y de la sanción, etc”. Colombia. Corte Constitucional.

⁹⁸ Dicho pliego de cargos debe contener todos los elementos de juicio, de derecho y fácticos, que llevan a la administración a proponer la sanción respectiva; esa propuesta activa el mecanismo de defensa del contribuyente, quien tiene “el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad” (Corte Constitucional, sentencia del 3 de julio de 2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra)

⁹⁹ Las sanciones tributarias se encuentran establecidas en los artículos 637 y ss. del Estatuto Tributario.

o, (iii) imputación.

De esa manera, el artículo 815 *ejúsdem* determina que los saldos a favor pueden ser pedidos en compensación o se pueden imputar dentro de las liquidaciones privadas del mismo impuesto, correspondiente al siguiente periodo gravable.

Por su parte, el artículo 850 de la misma normatividad, dispone que los saldos a favor, pagos en exceso y de lo no debido también pueden ser solicitados en devolución. Empero, ésta norma debe leerse en concordancia con lo incorporado en el parágrafo del artículo 816 del Estatuto Tributario, el cual indica que, en todos los casos, la compensación se efectuará oficiosamente por la Administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante.

Así, no hay duda de los mecanismos existentes para hacer uso de los saldos a favor que arrojen las declaraciones tributarias presentadas.

Ahora bien, puede darse el hecho de que se pague más valor del adeudado a la administración o se paguen sumas por obligaciones que en realidad son inexistentes, caso en el cual surgen los llamados pagos en exceso o pagos de lo no debido, respectivamente. Para esos efectos, lo que se debe realizar es una solicitud, ante la administración, de devolución de dichos pagos en exceso o pagos de lo no debido conforme con el artículo 850 *ídem*. Ello se deriva de los dispuesto en el Decreto 2277 de 2012.

De conformidad con el artículo 855 del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 2277 de 2012, por regla general la administración cuenta con un término de 50 días¹⁰⁰ para

¹⁰⁰ De conformidad con el artículo 855 del Estatuto Tributario, Cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un (1) mes para devolver.

Para efectos de la devolución establecida en el parágrafo primero del artículo 850 de este Estatuto, para los productores de los bienes exentos a que se refiere el artículo 477 de este Estatuto, para los responsables de los bienes y servicios de que tratan los artículos 468-1 y 468-3 de este Estatuto y para los responsables del impuesto sobre las ventas de que trata el artículo 481 de este Estatuto, que ostenten la calidad de operador económico autorizado de

pronunciarse respecto de la devolución o compensación solicitada por los contribuyentes y/o responsables, la cual puede ser, **negando y/o aceptando lo solicitado**, obviamente a través de un acto administrativo¹⁰¹.

El acto administrativo que niegue o rechace lo solicitado también puede ser objeto del recurso de reconsideración de que trata el artículo 720 del Estatuto Tributario.

3.2. El recurso de reconsideración y su exigencia en los procedimientos administrativos tributarios: ¿Límite justificable para acceder a la justicia?

El anterior análisis normativo evidencia el camino que debe recorrer la DIAN para la expedición de los actos administrativos tributarios. Ese recorrido muestra que en materia tributaria la autoridad tributaria tiene competencia para modificar las situaciones particulares de los deudores tributarios sin necesidad de la intervención judicial, garantizando, eso sí, la participación de los particulares en la construcción del acto administrativo.

En ese sentido, la facultad de la administración tributaria se encuentra limitada por el debido proceso. Ello porque antes de afectar con sus decisiones a las personas, la DIAN debe

conformidad con el decreto 3568 de 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Naturales deberá devolver previa las compensaciones a que haya lugar dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de solicitud presentada oportunamente y en debida forma.

¹⁰¹ Se resalta que la declaración privada en la que se encuentra el saldo solicitado en devolución y/o compensación, puede ser objeto de revisión durante el término que tiene la administración para devolver¹⁰¹. Si producto de esa revisión se encuentra que existe algún indicio de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, el trámite de la solicitud se suspenderá hasta por un máximo de noventa (90) días, tiempo durante el que la administración adelantará el procedimiento de determinación (liquidación oficial de revisión) mencionado en el numeral 3.1.1.1 del Capítulo 3 de la presente investigación. Ver al respecto el artículo 857-1 del Estatuto Tributario

someter su poder tributario a las reglas establecidas en el ordenamiento jurídico¹⁰² dentro de las que se encuentra la de garantizar el derecho de defensa de los particulares. Como se evidenció anteriormente, en todos los procedimientos tributarios existe el derecho a oponerse a la decisión mediante la interposición del recurso de reconsideración contra los actos administrativos tributarios definitivos.

Ese recurso administrativo debe interponer dentro del término de dos meses siguientes a la notificación del acto recurrido, y se encuentra incorporado en el artículo 720 *ibídem*, que dispone:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial¹⁰³ Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de

¹⁰² El Consejo de Estado ha encontrado que la autotutela administrativa tributaria encuentra un límite en el debido proceso. En Sentencia del 25 de junio de 2015, Radicado 21113, con ponencia de Jorge Octavio Ramirez Ramirez, dijo:

Pero, aún si se considerase que no es aplicable el Estatuto Tributario, mirada la actuación del Municipio de Cagua a la luz del procedimiento establecido en el Código Contencioso Administrativo, se concluye, igualmente, que el procedimiento aplicado por la Administración no afecta de validez de los actos de determinación de la obligación, ya que se le garantizó a la CAR el debido proceso legal: Se tomó la decisión mediante un acto administrativo motivado, que fue debidamente notificado, y se otorgó la oportunidad de interponer el recurso de reconsideración.

Todo, porque la potestad de autotutela es connatural a la Administración Pública, más cuando se trata del ejercicio de potestades públicas relacionadas con la percepción de ingresos para realizar los cometidos que le son propios.

¹⁰³ Según el artículo 1° del Decreto-Ley 1071 de 1999, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales está organizada como una unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En los términos del artículo 82 de la Ley 489 de 1989, las unidades administrativas especiales y las superintendencias con personería jurídica, son entidades descentralizadas, con autonomía administrativa y patrimonial, las cuales se sujetan al régimen jurídico contenido en la ley que las crea y en lo no previsto por ella, al de los establecimientos públicos.

Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”.

A pesar de lo expuesto, el párrafo de dicho artículo dispone que cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial¹⁰⁴ y no obstante se practique liquidación oficial, se puede prescindir del recurso de reconsideración y acudir *per saltum* ante la jurisdicción contencioso administrativa.

De esa manera, no interponer el recurso de reconsideración o interponerlo de manera extemporánea “contra la liquidación oficial de revisión y su consecuente inadmisión abre la posibilidad de que el contribuyente acuda *per saltum* en demanda del acto administrativo definitivo ante esta jurisdicción, siempre que se cumplan los presupuestos señalados en el párrafo del artículo 720 del ET, esto es, atender en debida forma el requerimiento especial e interponer la demanda dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión”. (Consejo de Estado. Sentencia del 10 de octubre de 2016, Exp. 20311, C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez)¹⁰⁵

La razón de ser para que se acepte la demanda *per saltum* en aquellos casos en los que se ha respondido en debida forma el requerimiento especial es que con dicha respuesta se está dando

¹⁰⁴ Para entender el significado del requerimiento especial ha de comprenderse el contexto de su expedición. Así, en los términos del artículo 702 del Estatuto Tributario, la “Administración de Impuestos podrá modificar por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión”. Sin embargo, antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración debe enviar al afectado **un requerimiento especial**, que contenga todos los puntos que se proponga modificar con la explicación de las razones en que se sustenta. El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada. (artículos 703 y 704 *ibidem*).

Una vez notificado el requerimiento especial, el destinatario del mismo puede, dentro de los tres (3) meses siguientes a su expedición, formular por escrito sus observaciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias. (artículo 707 *ibidem*).

¹⁰⁵ Postura reiterada por el Consejo de Estado, mediante la Sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20372, C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez)

la oportunidad a la administración de que revise su actuación con el propósito de que la modifique, revoque o aclare. Así lo entendió el Consejo de Estado en la sentencia que se acabó de referenciar:

“La excepción a la regla general –la interposición obligatoria de los recursos-, prevista en el párrafo del artículo 720 del ET, tiene su razón de ser en el hecho de que si se atiende en debida forma el requerimiento especial, no es indispensable impugnar el acto administrativo, pues por vía de la respuesta al requerimiento, el contribuyente pudo exponer sus argumentos y la Administración estudiarlos, por lo que es claro, tuvo la oportunidad de revisar su actuación con el fin de modificarla, revocarla o aclararla”.

(Consejo de Estado. Sentencia del 10 de octubre de 2026, Exp. 20311, C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez)

Lo anterior quiere decir que, salvo la única excepción ya indicada, el recurso de reconsideración se deberá interponer contra los actos proferidos por la administración tributaria, si el afectado con la decisión pretende que dichos actos se sometan al control judicial¹⁰⁶.

Para su debida interposición se debe formular por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad, dentro de la oportunidad legal –dos meses-, y debe interponerse directamente por el afectado, de conformidad con el artículo 722 *ibidem*¹⁰⁷. Después de interpuesto

¹⁰⁶ En este punto vale la pena poner de presente que cuando el propio artículo 720 de la normatividad en mención, indica que el recurso de reconsideración procede contra los actos de la administración de impuestos “sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del Estatuto Tributario”, implícitamente deja entrever la existencia de otros recursos distintos al de reconsideración incorporados en el procedimiento Tributario. Un ejemplo de ello, no el único, se encuentra en el artículo 735 del Estatuto Tributario, que indica que “Contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento de que trata el artículo 657, procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación, quien deberá fallar dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición.

¹⁰⁷ Art. 722. Requisitos del recurso de reconsideración y reposición.

El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.
- c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante.

en debida forma, la administración de impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración.¹⁰⁸

El recurso de reconsideración en materia tributaria entonces constituye una barrera para someter a la administración tributaria al control judicial, barrera en cuanto al trámite y en cuanto al tiempo. Es un obstáculo en cuanto al trámite por cuanto su interposición, **salvo una excepción**, es obligatoria para acudir ante el juez competente y someter a la administración al control judicial¹⁰⁹, y en cuanto al tiempo por cuanto la autoridad administrativa cuenta con un (1) año para decidir dicho recurso, lapso que si se compara con el otorgado a la administración en el procedimiento general de que trata la ley 1437 de 2011, luce desproporcionado, ello por cuanto en éste procedimiento, los recursos interpuestos deben ser resueltos en un término no mayor a dos (2) meses¹¹⁰.

Ahora, si bien es cierto el recurso de reconsideración constituye un obstáculo para acudir a la jurisdicción y someter al poder tributario al control judicial, no es menos cierto, de conformidad con lo que se ha venido asegurando, dicho obstáculo sólo vulnera el derecho a la *tutela judicial efectiva* si se encuentra que no tiene razón que justifique su interposición.

Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

PAR. Para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes. No obstante, el hecho de presentarlos o empezar a llevarlos, no invalida la sanción impuesta.

¹⁰⁸ Tal como lo dispone el artículo 732 del Estatuto Tributario. La norma también hace referencia al recurso de reposición; sin embargo, el artículo 67 de la Ley 6 de 1992, eliminó el recurso de reposición contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas, por lo que la mención de dicho recurso en el artículo 732 del Estatuto Tributario, debe entenderse derogada de manera tácita.

¹⁰⁹ En efectos, de conformidad con el numeral 2° del artículo 161 del C.P.A.C.A., cuando se pretende la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.

¹¹⁰ Éste término se deduce de lo plasmado en el artículo 86 de la Ley 1437 de 2011, el cual indica que “salvo lo dispuesto en el artículo 52 de este código, transcurrido un plazo de dos (2) meses, contados a partir de la interposición de los recursos de reposición o apelación sin que se haya notificado decisión expresa sobre ellos, se entenderá que la decisión es negativa...”

Y en este punto es donde se centra nuestra atención, porque si la discusión planteada se basa en una o varias normas tributarias que ya han sido objeto de análisis por parte de la autoridad tributaria, es fácil prever que el acto administrativo que resolverá el recurso también se apoyará en dicho concepto.

Al respecto, con cierto grado de frustración indica Cruz que “para un litigante o un contribuyente es difícil ver cómo la liquidación oficial y el requerimiento ya no citan la ley, sino que transcriben conceptos, páginas enteras con las afirmaciones de la DIAN, como si fuera la ley” (Rojas, 2005, pág. 8).

En similar sentido indica Piza que:

“En cualquier caso, el dato que en este punto más nos interesa destacar es que en la etapa de fiscalización es frecuente que en los actos administrativos se invoquen estos conceptos más que las normas mismas, como sustento de las glosas propuestas por los funcionarios en una investigación”. (Piza, 2014, pág. 260)

Entonces ¿Cuál es el sentido de interponer el recurso de reconsideración si el funcionario que conoce del mismo no tendría camino diferente a confirmar la decisión porque, como quedó claro, el concepto tributario sobre el que gravita la discusión es de obligatoria observancia para los servidores públicos de esa entidad administrativa?

Para resolver esa pregunta necesariamente se debe saber cuáles son las razones que justifican la interposición del recurso de reconsideración en materia tributaria y, luego, determinar si esas razones se cumplen cuando la discusión se encuentra basada en una norma ya interpretada oficialmente por la DIAN.

Los objetivos del recurso de reconsideración son los mismos de cualquier recurso en sede administrativa, esto es, (i) garantizar el derecho de defensa y, por lo tanto, el debido proceso de las

personas porque permite oponerse a las decisiones de la administración y poner de presente los errores cometidos con el acto administrativo; (ii) desarrolla el privilegio de revisión previa a favor de la autoridad pública. Prerrogativa que implica que, previamente a que los actos sean sometidos al control judicial, la administración pueda revisarlos con el propósito de modificarlos, revocarlos o aclararlos. Esta prerrogativa deviene de otra denominada autotutela administrativa y (iii) es una herramienta para la descongestión judicial.

3.2.1. El recurso de reconsideración como garantía del derecho de defensa

El recurso de reconsideración, como impugnación en sede administrativa que es, constituye una garantía y límite al poder de la administración. El afectado con una decisión emitida a través de un acto administrativo puede oponerse a él expresando las razones que justifican su inconformidad. Visto así, es una garantía y materialización del derecho de defensa¹¹¹ que no es solo judicial sino también administrativo. Penagos afirma que se protege el derecho de defensa cuando se ejercen los recursos propios de la vía gubernativa¹¹² (Penagos, 2005, pág. 278).

En un interesante artículo, Benavides y Ospina afirman que:

¹¹¹ Al respecto, Gordillo indica que, además de ser un derecho y un acto, el recurso se constituye en un “remedio procesal considerado objetivamente. En tal sentido el recurso es un medio, concretamente, un medio de defensa de los derechos del individuo ante las autoridades públicas. Por ello, señala MARIENHOFF, que los recursos administrativos se dan principalmente a favor de los administrados; en igual sentido ya había dicho PUCHETTI del recurso jerárquico que es “un instituto jurídico querido y dispuesto para asegurar un remedio, *sui generis*, a favor del ciudadano contra los actos administrativos”. (Gordillo, págs. 497, 498)

¹¹² La Ley 1437 de 2011 reemplazó el término de vía gubernativa por el de sede administrativa.

“Esta perspectiva constitucional implica una concepción del procedimiento administrativo, determinada por la presencia constante del derecho de defensa del administrado y no solamente referido a una defensa posterior y posible ante los jueces. En este sentido, los recursos de que dispone el administrado para solicitar la modificación o la revocación de los actos administrativos son necesariamente instrumentos del derecho de defensa, y para ello resulta indiferente si se trata de un medio de defensa administrativo o jurisdiccional.”¹¹³ (Benavides & Ospina, 2012, pág. 90).

Tan claro es el entendimiento de los recursos en sede administrativa como un medio de defensa, que la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado ha indicado que la acción de tutela es improcedente si existe la posibilidad de ejercer otros medios de defensa como son los recursos en sede administrativa¹¹⁴.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado lo ha reconocido como tal al indicar que el recurso de reconsideración constituye el mecanismo de defensa con el que cuenta el administrado para controvertir las decisiones de la administración tributaria, en relación con aspectos de carácter tributario¹¹⁵

Algunas disposiciones del Estatuto Tributario refuerzan el carácter de medio de defensa que tiene el recurso de reconsideración. En el artículo 722 se indica que el recurrente debe exponer los motivos de inconformidad que no es nada distinto a los argumentos con los que debe presentar su defensa. En el artículo 731 *ídem* se estableció que recurso de reconsideración era el momento

¹¹³ El recurso en sede administrativa es visto como un medio de defensa por, entre otros: Rodríguez, Libardo, *Derecho Administrativo General y colombiano*, TEMIS S.A., 2001. Lampreda, Pedro, *ANULACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, doctrina y ley Ltda, 2004. Santofimio, Jaime, *Tratado de Derecho Administrativo Tomo II, Universidad Externado de Colombia*, Bogotá, 2006. Betancur, Carlos, *Derecho Procesal Administrativo. En concordancia con la nueva Constitución, 3ª Edición, Bogotá 1992*.

¹¹⁴ Ver al respecto, entre otras, sentencias de la Corte Constitucional T-013/18; T-923/11; T-1086/05; C-319/02 y C-739/06.

¹¹⁵ Ver al respecto, entre otras, sentencia del 29 de agosto de 2019, Expediente 22217, C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez y sentencia del 18 de agosto de 2019, Expediente 22530, M.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez.

para alegar las nulidades¹¹⁶ del acto impugnado. Los artículos 732 y 734 disponen que si el recurso no se resuelve en el término de 1 año se entenderá fallado a favor del impugnante.

Ahora bien, a juicio de quien realiza ésta investigación, el medio de defensa no se garantiza por el simple hecho de poder interponer el recurso en mención. La garantía es aceptable si con su interposición existe la vocación de que el acto administrativo impugnado sea aclarado, modificado, adicionado o revocado¹¹⁷.

Entonces, el recurso interpuesto es una garantía del derecho de defensa si con su interposición se analizarán, por parte de la autoridad, los argumentos en él planteados y, por lo tanto, existe la posibilidad de que la decisión impugnada sea, de alguna manera, modificada, aclarada, adicionada o revocada.

3.2.2. El recurso de reconsideración como privilegio de revisión previa

Con anterioridad se dejó claro que la interposición del recurso de reconsideración constituye un trámite previo y obligatorio para controlar los actos administrativos tributarios¹¹⁸. Esa exigencia deviene del principio de revisión previa el cual, a su vez, deriva del privilegio de autotutela administrativa.

La jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sido unánime en aceptar esa postura. Al respecto ha indicado lo siguiente:

“La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración

¹¹⁶ Las nulidades se encuentran descritas en el artículo 730 del Estatuto Tributario.

¹¹⁷ Así se desprende de lo dispuesto en los artículos 75 y 76 del C.A.P.A.C.A.

¹¹⁸ Salvo en el ya comentado evento en que se haya dado respuesta en debida forma al requerimiento especial dentro del procedimiento de determinación

revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”. (Consejo de Estado. Sentencia del 21 de junio de 2020, Exp. 12382, C.P. María Ines Ortiz Barbosa).¹¹⁹.

Tan es así que ésta autoridad judicial encuentra como fundamento de la excepción a la regla de exigir el recurso de reconsideración como requisito para cuestionar judicialmente los actos de la administración tributaria, demanda *per saltum*, el hecho de que atender en debida forma el requerimiento especial implica que la administración puede estudiar los argumentos expuestos en la respuesta al acto previo con el fin de modificarlo, revocarlo o aclararlo¹²⁰.

Ahora bien, la revisión previa es una expresión de la autotutela administrativa que se ha otorgado a las autoridades públicas para que, con eficiencia, cumplan los fines para los que fueron instituidas. Permite que la Administración por sí misma y sin necesidad de intervención del juez, alcance y ejecute sus pretensiones. Esto la diferencia de los particulares, quienes necesitan que sea la jurisdicción la que declare y ejecute sus requerimientos.

El establecimiento de la autotutela administrativa ha sido reconocido como necesario para que la administración pueda contribuir con el cumplimiento de sus funciones de una manera ágil y sin dilaciones perjudiciales a los fines del Estado.

¹¹⁹ En igual sentido se puede acudir a la revisión de: Sentencia del 9 de marzo de 2017, Expediente 21511, C.P., Hugo Fernando Bastidas Barcenás; sentencia del 27 de marzo de 2014, Expediente 19713, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 16 de noviembre de 2016, Expediente 20463, C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás; sentencia del 15 de agosto de 2018, Exp. 21971., C.P., Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹²⁰ “La excepción a la regla general —la interposición obligatoria de los recursos—, prevista en el párrafo del artículo 720 del ET, tiene su razón de ser en el hecho de que si se atiende en debida forma el requerimiento especial, no es indispensable impugnar el acto administrativo, pues por vía de la respuesta al requerimiento, el contribuyente pudo exponer sus argumentos y la Administración estudiarlos, por lo que es claro, tuvo la oportunidad de revisar su actuación con el fin de modificarla, revocarla o aclararla”. (Consejo de Estado. Sentencia del 10 de octubre de 2026, Exp. 20311, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez)

De esa manera, la administración, por sí misma, puede controlar sus propias situaciones administrativas y jurídicas¹²¹. Puede someter a su propia revisión sus actos administrativos y, si es del caso, modificarlos, adicionarlos, revocarlos o aclararlos.

La autotutela administrativa implica entonces, entre otras cosas, que las autoridades cuentan con el privilegio de revisar, a través de los recursos interpuestos, sus actos administrativos para enmendar sus decisiones.

García de Enterría de manera clara nos enseña que la autotutela administrativa implica que la “Administración está capacitada como sujeto de derecho para tutelar por sí misma sus propias situaciones jurídicas, incluso sus pretensiones innovativas del statu quo, eximiéndose de este modo de la necesidad, común a los demás sujetos, de recabar una tutela judicial” (García, 1974, pág. 82)

En ese sentido ha precisado la Corte Constitucional:

“Y es que del ejercicio de la función administrativa pueden generarse diferentes situaciones jurídicas que producen en los administrados beneficios, desventajas o indiferencia. Por consiguiente, debe existir un control para que las potestades de la administración respondan tanto a la Constitución como a la ley. Así las cosas, dicho control se ve vertido en la tutela judicial y en la autotutela de la administración.

A través de la segunda, es la misma administración quien controla o corrige sus decisiones provenientes de la potestad mencionada.

Así las cosas, el legislador ha dotado a la administración de una serie de potestades, con el propósito de que corrija los errores u omisiones en que esta hubiere incurrido en la toma de sus decisiones, son ejemplo de ello la vía gubernativa -ahora sede administrativa- y la revocatoria directa de los actos administrativos. Es decir, mecanismos de autotutela de

¹²¹ Ver al respecto: Colombia. Corte Constitucional. Sentencia T-260 de 1994. M.P. Alfredo Martínez Caballero.

la administración”. (Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2005. M.P. Jaime Araújo Rentería).

Lo que nos importa en el presente trabajo, es resaltar que lo que se busca con la interposición del recurso en sede administrativa, como un paso previo y obligatorio para acudir a la vía judicial y como expresión de la autotutela administrativa, no es de ninguna manera que sea un paso insustancial.

Lo que busca son dos cosas fundamentales, por un lado, que en caso de encontrarse errores en la actuación, la administración por sí misma los corrija modificando, adicionando, revocando o aclarando el acto administrativo y, por el otro, que el afectado con la decisión pueda obtener a través de esa vía una resolución más rápida y oportuna a su problema.

Muy clara fue la Corte Constitucional al respecto, cuando en la Sentencia C-060 de 1996, con ponencia de Antonio Barrera Carbonell indicó:

“Con dicha institución se le da la oportunidad a la administración de ejercer una especie de justicia interna, al otorgársele competencia para decidir, previamente a la intervención del juez sobre la pretensión del particular y lograr de este modo la composición del conflicto planteado. Por su parte, para el particular se deriva una ventaja o beneficio consistente en que puede obtener a través de la referida vía, en forma rápida y oportuna, el reconocimiento de sus derechos, sin necesidad de acudir a un largo, costoso y engorroso proceso judicial.

La vía gubernativa se constituye en un mecanismo, que muchas veces es sustituto del judicial, en la medida en que contribuye a satisfacer plenamente la pretensión del interesado y, además, es una institución que garantiza su derecho de defensa en cuanto le permite impugnar la decisión administrativa, a través de los recursos de ley”.

La misma corporación indicó:

“El agotamiento de la vía gubernativa¹²² como requisito de procedimiento establecido por el legislador, permite que el afectado con una decisión que considera vulneradora de sus derechos, acuda ante la misma entidad que la ha proferido para que ésta tenga la oportunidad de revisar sus propios actos, de suerte que pueda, en el evento en que sea procedente, revisar, modificar, aclarar e inclusive revocar el pronunciamiento inicial, dándole así la oportunidad de enmendar sus errores y proceder al restablecimiento de los derechos del afectado, y, en ese orden de ideas, se da la posibilidad a las autoridades administrativas de coordinar sus actuaciones para contribuir con el cumplimiento de los fines del Estado (art. 209 C.P.), dentro de los cuales se encuentran entre otros los de servir a la comunidad y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo (C.P. art. 2)”. (Sentencia C-319 de 2002. M.P. Dr. Alfredo Beltrán Sierra).

Ahora bien, existe una tendencia doctrinal que anima a entender que en todos los casos el privilegio previo y, por lo tanto, los recursos como obligatorios para el control judicial, implican una carga irrazonable. Dicha postura que, además de no compartirla conforme quedó claro anteriormente, no tiene en cuenta que la exigencia del agotamiento de la sede administrativa también tiene como propósito **evitar la congestión judicial**.

3.2.3. El recurso de reconsideración como herramienta para evitar la congestión judicial

Establecer los recursos administrativos como obligatorios se ha convertido en una técnica legislativa para evitar la congestión judicial. Le han dado a los mismos una naturaleza

¹²² Si bien es cierto que el término vía gubernativa desapareció del procedimiento administrativo, los argumentos expuestos en la sentencia aquí indicada, son plenamente aplicables al requisito establecido en el artículo 161-2 del C.P.A.C.A.

instrumental. Al respecto, vale la pena resaltar lo dicho por la Comisión que estableció los parámetros para la reforma del Código Contencioso Administrativo:

“Se ha puesto de presente a la Comisión de Reforma la antigua discusión sobre si es procedente eliminar la vía gubernativa como requisito obligatorio, y por ende de procedibilidad, de algunas acciones contencioso administrativas (“privilegio de lo previo”).

....

Quienes tal piensan estiman que, al eliminarse la vía gubernativa como requisito de procedibilidad, se da cumplimiento al artículo 229 de la Constitución Política, que garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia, derecho que no debe quedar en suspenso mientras la administración decide los recursos.

Al recordar que la vía gubernativa otorga a la administración la oportunidad de subsanar sus yerros sin necesidad de poner en funcionamiento el engranaje judicial, la Comisión considera que se debe sopesar la conveniencia de volverla optativa o facultativa para el administrado, **porque la medida podría congestionar más la justicia...**

Se defiende esta tesis con argumentos pragmáticos, ya que el agotamiento de la vía gubernativa evita la congestión judicial. Además se estima que no puede permitirse que la Administración traslade su ineficiencia a la jurisdicción, pues la vía judicial debe ser la última opción para el administrado”. (Comisión de Reforma del Código Contencioso Administrativo, 2008, pág. 8) (Negrilla fuera de texto)

La Corte Constitucional ha estimado que las medidas de descongestión tienen un fin constitucionalmente válido, siempre y cuando cumplan con su objetivo. Uno de los propósitos de la descongestión es reducir el número de casos que llegan a los estrados judiciales¹²³. Si la

¹²³ Ver entre otras, Sentencias C-037 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-713 de 2008 y C-154 de 2016 con ponencia de Gloria Stella Ortiz Delgado.

interposición de los recursos en sede administrativa como requisito obligatorio no coadyuva con ese propósito, sino que retrasa el arribo de los casos al trámite judicial, no podría afirmarse que el mismo constituye una medida de descongestión¹²⁴.

Ese tribunal constitucional estableció claramente que uno de los fines de los recursos administrativos, como exigencia obligatoria para demanda, es evitar justamente acudir a la vía judicial. Textualmente indicó el alto tribunal:

“La ley ha establecido un mecanismo ágil y efectivo de solución de los conflictos entre los usuarios y las entidades prestatarias de los servicios, en la propia sede de la administración, que busca, en lo posible, evitar que aquéllos acudan de ordinario a la vía jurisdiccional”. (Sentencia C-236 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz)

Restrepo indica de manera clara que la búsqueda de soluciones al problema de la congestión implica encontrar mecanismos para reducir la demanda sin afectar el derecho de acceso a la justicia y aumentar la productividad de los juzgados y tribunales.

Como uno de dichos mecanismos propone involucrar a las entidades estatales, como justiciables que son, para que tomen decisiones basadas en, por ejemplo, líneas jurisprudenciales consolidadas, que se saben van a generar la presentación de demandas. Ello implicaría devolverle a la vía gubernativa su auténtico valor como instrumento de autocontrol y autocorrección de la administración. (Restrepo-Medina, 2010, pág. 267 y 273)

De esa manera, entender la exigencia de interponer, previamente a la demanda, los recursos administrativos en general y el recurso de reconsideración en particular, como un mecanismo que

¹²⁴ En la Sentencia C-713 de 2008, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, la Corte asoció la descongestión judicial con la reducción del número de controversias que es llevado a las instancias judiciales. La Corte afirmó: “(...) no resulta claro cómo la medida pueda incidir significativamente en la descongestión del aparato judicial, cuando en teoría el número de controversias laborales será el mismo”. Por esta razón la Corte declaró inexecutable el literal b del artículo 23 del proyecto de ley estatutaria No. 023 de 2006 Senado y No. 286 de 2007 Cámara, “por la cual se reforma la Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia”.

coadyuve a la descongestión judicial, implica necesariamente que el recurso interpuesto tenga vocación de prosperidad. Ello no quiere decir que la impugnación en sede administrativa siempre tiene que resultar exitosa. Lo que se quiere resaltar es que debe tener por lo menos la vocación de serlo pues sería la única manera de entenderlo como un mecanismo que evite la llegada de demandas ante la jurisdicción.

Si el recurso de reconsideración no tiene el potencial de modificar la decisión administrativa cuestionada, lo único que se lograría con su interposición es retrasar el control judicial del acto administrativo y no disminuir la congestión judicial. Entonces no cumpliría con la función que de él se espera y, por lo tanto, no sería justificable su exigencia convirtiéndolo en un requisito innecesario y vulnerador de la tutela judicial efectiva al retrasar el control judicial sin razón justificable.

Capítulo 4

Derecho sustancial

4.1. Los conceptos de la DIAN: afectación a la tutela judicial efectiva

Contrario a la tesis que considera que los recursos en sede administrativa no deberían ser obligatorios para demandar por considerarlos como una carga para los administrados y un privilegio para la administración¹²⁵, a criterio de quien realizó ésta investigación, exigir el recurso de reconsideración tiene tres causas constitucionalmente válidas que hacen de su exigencia algo razonable:

- a) Garantiza el derecho de defensa y, por lo tanto, el debido proceso de las personas porque permite oponerse a las decisiones de la administración y poner de presente los errores cometidos con el acto administrativo (beneficio para el administrado).
- b) Desarrolla el privilegio de revisión previa a favor de la autoridad pública propio de la autotutela administrativa. Prerrogativa que implica que, previamente a que los actos sean sometidos al control judicial, la administración pueda revisarlos con el propósito de modificarlos, revocarlos o aclararlos (beneficio para la administración).

¹²⁵ García De Enterría y Tomás-Ramón Fernández indican que “el cumplimiento de esta carga de recurrir previamente en la vía administrativa, dentro , además, de plazos fugacísimos..., del que dependen tan importantes efectos..., implica un importante aplazamiento de la posibilidad de obtener una decisión en justicia a través de un verdadero proceso y ante una instancia neutral e independiente..., lo cual es especialmente grave si se tiene en cuenta que los actos administrativos comienzan a producir efectos desde la fecha en que se discutan..., sin que el recurso sirva por sí mismo para frenar o paralizar esa inmediata eficacia, que sólo excepcionalmente puede ser suspendida. La desorbitada duración que en algunos casos alcanza la vía gubernativa previa... hace especialmente dramática esta situación, que parece concebida más en beneficio de la administración, que en garantía de los administrados” Tomado de (Danós, 1998, pág. 154). Ver igualmente: Barrera, A. (2015). *La reafirmación de los recursos administrativos como requisito de procedibilidad en ley 1437 de 2011: Una posición privilegiada de la administración pública en Colombia frente a los particulares* (Tesis de Maestría). Universidad del Rosario, Bogotá.

c) Se constituye en una herramienta para la descongestión judicial (beneficio para la jurisdicción)¹²⁶

Esas tres razones, claro está, solo serían justificables si el recurso de reconsideración tiene la vocación de prosperar y, entonces, su exigencia en sí misma no vulnera la tutela judicial efectiva.

Si con la interposición de los recursos no fuera posible o, dicho de otra manera, fuera imposible que la decisión fuera aclarada, modificada, revocada o adicionada, el recurso interpuesto sería inútil por cuanto su fin esencial no se cumpliría ya que con su interposición no se garantizaría el derecho de defensa, la autotutela administrativa ni la descongestión judicial.

En este punto vale la pena retomar lo planteado en la introducción de ésta investigación: los requisitos innecesarios o desproporcionados para que el órgano judicial conozca del asunto, “perjudican al actor que tiene la razón y benefician en la misma proporción al demandado que no la tiene y viceversa (Parra Quijano, 2012, pág. 20). Creemos firmemente que el “tiempo señalado para resolver, contribuye a la humanización de la justicia, el ser humano no puede distraer su misión, en atender con ansiedad e incertidumbre un proceso, sin tener claro cuándo terminará.” (Parra Quijano, 2012, pág. 21)

Surgen entonces la siguiente pregunta ¿Cuándo la discusión tributaria se enmarca en la aplicación de una norma jurídica que ya ha sido objeto de interpretación por parte de la DIAN y de obligatorio cumplimiento para el funcionario que debe conocer de la impugnación, el recurso

¹²⁶ Barrera, al respecto, indica:

En la doctrina, principalmente la nacional, se desarrolla la naturaleza de los recursos administrativos y se sostiene que en forma simultánea, se constituyen como : (i) una garantía a los derechos de los ciudadanos por cuanto permiten que aquellos puedan controvertir las decisiones evitándose un largo proceso en la jurisdicción administrativa; (ii) un privilegio para la Administración, ya que a través de los recursos las autoridades administrativas, pueden revisar sus propias decisiones y corregir los errores en los que incurrió, sin que el juez intervenga y (iii) una herramienta que favorece la descongestión judicial.(Barrera, A. 2010, pág. 10)

de reconsideración tiene la vocación de prosperar o solo implica un requisito para acudir a la vía judicial?

Resolver esa pregunta es fundamental porque si la respuesta es negativa, la tutela judicial efectiva se vulneraría, como quiera que este derecho no se traduce solo en el ámbito de lo contencioso administrativo, sino que implica, incluso, evitar las restricciones innecesarias para que la jurisdicción controle a la administración. Una ágil y pronta resolución de las controversias en sede administrativa, protege igualmente el derecho a la tutela judicial efectiva.

En criterio del investigador, y con el apoyo de lo concluido en la parte primera de este trabajo, el recurso de reconsideración es inútil cuando la discusión jurídica entre la entidad tributaria y el afectado se enmarca en la aplicación de una norma que ha sido interpretada por la dependencia competente de la DIAN de una manera diferente a la interpretación realizada por el contribuyente -afectándolo- y, por lo tanto, se vulnera la tutela judicial efectiva.

Ello es así porque al resolver el recurso la autoridad administrativa dará aplicación a la doctrina oficial y descartará la interpretación del deudor tributario, así está última se encuentre soportada y goce de un adecuado soporte lógico jurídico. Por efecto de la obligatoriedad de aplicar los conceptos en cabeza de todos los funcionarios de la administración, la impugnación no tendrá la posibilidad de éxito en sede administrativa, y por lo tanto su único fin será el de servir de requisito para poder someter al poder tributario al control judicial.

Y es que quien se encarga de aplicar la doctrina tributaria en el marco de un procedimiento administrativo al resolver el recurso de reconsideración no es, de ninguna manera, el funcionario encargado de emitir la doctrina, por lo que es palmario que no hay posibilidades reales de que con la interposición del recurso de reconsideración se pueda modificar la interpretación normativa que, en un concepto, de manera previa ha hecho la DIAN.

Adicionalmente, no podemos pasar por alto que el funcionario administrativo de la DIAN no se expondrá a sanciones disciplinarias por desconocer la doctrina administrativa, situación que refuerza aún más nuestra conclusión.

De lo anterior se concluye que el recurso de reconsideración en materia tributaria se constituye en un requisito innecesario cuando la discusión se encuentra enmarcada en la interpretación oficial que de alguna norma ha hecho la administración tributaria, como quiera que con el mismo no se logrará que la decisión administrativa sea aclarada, modificada, revocada o adicionada. En otras palabras, no cumpliría los fines para los cuales se encuentra establecido.

Con lo dicho, reitero, no se pretende indicar que el recurso de reconsideración en todos los casos debe ser favorable al recurrente. Lo que se quiere resaltar es que el mismo debe, por lo menos, tener la vocación de garantizar el derecho de defensa y, por lo tanto, ser escuchados los argumentos del recurrente; la aptitud de constituir una verdadera autotutela administrativa y; la posibilidad de frenar la congestión judicial. Situación que no ocurre en el caso analizado porque el recurso nunca surtiría por lo menos uno de esos efectos.

Imponer a los recurrentes la carga de esperar hasta un año –término que tiene la entidad estatal para resolver el recurso de reconsideración- para que se resuelva la impugnación administrativa interpuesta, y que dicha resolución, por efectos de la doctrina oficial de la DIAN, sea en todos los casos confirmatoria de la decisión, se constituye en requisito de procedibilidad para acudir a la sede judicial desproporcionado. Ello se convierte en una carga para el administrado y un privilegio para la administración¹²⁷ que implica desincentivar el control judicial creando una manera de inmunizar el poder tributario.

¹²⁷ “De esta forma, el tiempo de duración de los procesos corre casi siempre a favor de la Administración, no sólo como institución, sino también de sus responsables políticos, que en no pocas ocasiones se verán liberados de afrontar las consecuencias de las eventuales sentencias firmes desfavorables sencillamente porque ya habrán

Esa inmunización del poder impide la defensa efectiva de los derechos subjetivos de los individuos. Visto desde este punto de vista, el recurso de reconsideración entra en una tensión directa con el derecho analizado al impedir “un proceso de efectiva tutela de los derechos del recurrente” (García, 1992, p.60). No puede olvidarse que, como bien lo afirmó Sommerman, la tutela judicial efectiva consagró la protección judicial del individuo, (Barnés, 1993, pp.38) defensa que no se materializa cuando para controlar judicialmente un acto administrativo tributario, se exige la interposición del recurso de reconsideración cuando lo cierto es que el mismo no servirá para que el acto impugnado sea aclarado, modificado, revocado o adicionado. Dicha exigencia se convierte en una válvula de escape al control judicial de los actos de la administración, válvula que la tutela judicial efectiva pretende cerrar.

Y es que no se puede pasar por alto que exigir un recurso innecesario solo puede beneficiar a la administración, nunca al afectado con la decisión. Piénsese en el evento en el que por un error al interponer el recurso, como por ejemplo, vencimiento de términos, no se agotó la sede administrativa. En ese caso, a pesar de que el error es imputable a quien debió impugnar, lo cierto es que dicha impugnación no tendría ningún propósito válido, porque el resultado sería confirmar el recurso de reconsideración. Se insiste, es una manera de inmunizar el poder.

Queda así en evidencia la vulneración a la tutela judicial efectiva en tanto que de manera tacita se crea una barrera innecesaria para someter los actos del poder tributario al control judicial.

La doctrina oficial emitida por la DIAN, a pesar de ser un importante mecanismo de autorregulación administrativa que garantiza principios como la confianza legítima y la buena fe,

abandonado sus cargos cuando éstas se dicten, quedando la ejecución de las mismas como herencia para sus sucesores” (Macho, 2015).

de manera paralela comporta un límite injustificable a la tutela judicial efectiva vista desde el punto de vista del acceso a la justicia.

4.2. Un caso concreto: Alpina Productos Alimenticios S.A. vs DIAN. Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho. Radicación 25000-23-37-000-2013-01124-01 (22603)

Para evidenciar que lo concluido anteriormente se presenta en la práctica, a continuación documentaré un caso en el que ocurrió justamente lo dicho, esto es, que la discusión planteada en sede administrativa se basó en la interpretación normativa incorporada en un concepto emitido por la DIAN, que el contribuyente no compartía al resultar afectado y, por lo tanto, al resolverse el recurso de reconsideración la decisión impugnada fue confirmada con ocasión de la doctrina oficial, lo cual hizo que el recurso se constituyera en un requisito inane.

La discusión en éste caso se desprende de los contratos de estabilidad jurídica de que tratan la Ley 963 de 2005. El artículo 1° *ibídem* dispone que, mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que, si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

La disposición en mención, para efectos de precisar qué se entiende por modificación de normas, indica que ello hace referencia a cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente.

El artículo 3° de la mencionada ley dispone que las normas que pueden ser objeto de los contratos de estabilidad jurídica son los artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos específicos de leyes, decretos o actos administrativos de carácter general, concretamente determinados, así como las interpretaciones administrativas vinculantes efectuadas por los organismos y entidades de los sectores central y descentralizado por servicios que integran la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional, a los que se refiere el artículo 38 de la Ley 489 de 1998, las Comisiones de Regulación y los organismos estatales sujetos a regímenes especiales contemplados en el artículo 40 de la misma ley, exceptuando al Banco de la República.

Pues bien, en el caso concreto, el Estado Colombiano y la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A., suscribieron un contrato de estabilidad jurídica estabilizando, entre otros, los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario, que hace referencia a la creación del impuesto al patrimonio para los años 2006 a 2010, artículos incorporados al estatuto fiscal con la expedición de la Ley 1111 de 2006.

Con posterioridad a dicha estabilización, el gobierno nacional expidió la Ley 1370 de 2009, a través de la cual, entre otras cosas, se incorporaron al Estatuto Tributario los artículos 292-1 y siguientes, que hacen referencia a la creación del impuesto al patrimonio para el año 2011.

De esa manera, la sociedad ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A. consideró que no debía pagar el impuesto al patrimonio creado para el año gravable 2011 porque era el mismo impuesto incorporado en los artículos 292 y siguientes de la normatividad en mención y, por lo tanto, se trataba de una prórroga de dicho gravamen, los cuales habían sido objeto de estabilización a través del contrato respectivo. Dado lo anterior, la sociedad solicitó la devolución del valor pagado por ese concepto al considerar que se trataba de un pago de lo no debido.

Sin embargo, para esa fecha -2011-, la DIAN había expedido el concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010¹²⁸, a través del cual realizó la siguiente interpretación jurídica:

“Ahora bien, es posible que en varios acuerdos de estabilidad jurídica se haya incluido el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010. En tal caso, los contribuyentes que suscribieron dichos acuerdos adquirieron obviamente el derecho a que ninguna modificación que llegara a efectuarse respecto de dicho gravamen les fuera aplicable durante la vigencia del contrato, teniendo en cuenta que su causación ocurría el 1° de enero de cada uno de esos años. Sin embargo, esto no los exime de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1° de enero 2011, porque este impuesto no surge de la modificación de una norma preexistente, es decir, del cambio en las reglas aplicables al impuesto que estableció la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto. **En otras palabras, aunque los contratos de estabilidad jurídica hayan incorporado las disposiciones relativas al impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes que suscribieron estos acuerdos no están exonerados del nuevo impuesto establecido por la Ley 1370 de 2009 ya que esta última no constituye una modificación de la ley anterior**”.¹²⁹ (Negrilla fuera de texto)

Teniendo en cuenta lo anterior, a través del acto administrativo respectivo, la U.A.E. DIAN negó la solicitud de devolución indicando como motivación del mismo que “...el nuevo impuesto creado por la Ley 1370 de 2009 con causación el 10 de enero de 2011, si es aplicable a los

¹²⁸ Doctrina que fue anulada por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto de 2016, Radicado 18636, C.P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹²⁹ Al presente escrito se aporta, como “Anexo 1”, el texto completo del concepto.

contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005...”.

A pesar de la existencia de la doctrina en mención y de tener claridad de que todos los funcionarios vinculados a la DIAN, deben acatar y dar prioridad a la doctrina en mención, para que ALPINA PRODUCTOS ALIMENTICIOS S.A., en el presente caso, pudiera demandar el acto administrativo que negó la solicitud de devolución realizada, debía interponer el recurso de reconsideración y esperar hasta un año la resolución del mismo, así la decisión de tal recurso fuera previsible como quiera que sería confirmatoria por cuanto esa doctrina no podía ser desobedecida.

En efecto, cuando se observa el acto administrativo que resolvió el recurso interpuesto¹³⁰, la administración citó el concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010, para confirmar su decisión.

En este caso la impugnación administrativa fue interpuesta el 23 de abril de 2012 y la resolución que la resolvió es del 18 de marzo de 2013, lo cual es a todas luces irrazonable, como quiera que el recurrente tuvo que esperar durante casi once (11) meses la expedición de una providencia que, como se observó con anterioridad, no tenía la vocación de aclarar, modificar o revocar el acto impugnado, pues la existencia de una posición oficial incorporada en el concepto transcrito parcialmente con anterioridad, exigía a los funcionarios encargados de resolver la impugnación darle aplicación.

Se evidencia entonces que en casos como el expuesto, la exigencia de la interposición del recurso de reconsideración como requisito previo para someter el poder tributario al control judicial resulta excesiva, irrazonable y desproporcionada por cuanto, extiende durante un término de casi un (1) año el control judicial de la administración, sin que esa dilatada espera tenga algún sentido distinto al de servir de requisito de procedibilidad para acudir a la jurisdicción, con lo cual

¹³⁰ Al presente escrito se aporta, como “Anexo 2”, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

se vulnera abiertamente el núcleo esencial del derecho a la tutela judicial efectiva al afectar el acceso a la administración de justicia.

Para confirmar lo expuesto en este caso concreto, como parte de la presente investigación se recolectó información relacionada con la manera en que se resolvieron por parte de la administración tributaria casos similares, es decir, aquellos en donde los supuestos de hecho y de derecho eran los mismos al caso analizado. Para tal efecto, mediante un derecho de petición se solicitó a la U.A.E. DIAN¹³¹, entre otras cosas, que indicara:

- ✓ Cuántos recursos de reconsideración se interpusieron en contra actos administrativos que negaron o rechazaron las solicitudes de devolución con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010 y/o por otras razones.
- ✓ De los recursos de reconsideración interpuestos a que hace referencia la anterior pregunta, cuántos fueron resueltos desfavorablemente al contribuyente con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010.
- ✓ De los recursos de reconsideración resueltos desfavorablemente con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010, cuál fue el término que tomó la administración para proferir las resoluciones que resolvieron los recursos respectivos.

Las respuestas a los anteriores cuestionamientos¹³² se muestran en las tablas 1, 2 y 3, aclarando que para evitar cualquier distorsión en el análisis de los datos se tendrá en cuenta que el concepto No. 098797 del 28 de diciembre de 2010, fue anulado mediante la Sentencia del 30 de

¹³¹ Al presente escrito se aporta, como “Anexo 3”, el derecho de petición elevado ante la U.A.E. DIAN.

¹³² Al presente escrito se aporta, como “Anexo 4”, el oficio No. 100208223-072 del 27 de julio de 2020, por medio del cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN, resolvió los cuestionamientos cuyos datos son plasmados en las tablas 1, 2 y 3.

agosto de 2016, Radicado 18636, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas¹³³. En esta sentencia se indicó, contrario a la tesis de la doctrina tributaria, que el impuesto al patrimonio establecido en la Ley 1370 de 2009 no era un nuevo tributo sino una prórroga del creado en la Ley 1111 de 2006. Al respecto se lee en el fallo judicial lo siguiente:

“La Sala anticipa que acogerá la interpretación que indica que la Ley 1370 no creó un nuevo impuesto al patrimonio, sino que extendió, prorrogó, la vigencia del impuesto al patrimonio que venía regulando la Ley 1111. Y la consecuencia de esa interpretación es que el impuesto al patrimonio de la Ley 1370 esté amparado por el régimen de estabilidad jurídica de la Ley 963, por el tiempo que se pacte en el contrato, siempre que en el contrato de estabilidad jurídica se hubiera identificado expresamente el impuesto al patrimonio regulado por la Ley 1111”.

Dicho lo anterior, se presentarán los datos aportados por la administración tributaria en la respuesta al derecho de petición, relacionados con aquellos recursos de reconsideración interpuestos y fallados durante el término de vigencia de la doctrina administrativa, esto es entre los años 2010 y 2016¹³⁴, periodo de vigencia del concepto tributario No. 098797 del 28 de diciembre de 2010.

¹³³ Al presente escrito se aporta, como “Anexo 5”, la sentencia de la referencia.

¹³⁴ El 28 de septiembre de 2016 fue la fecha de notificación de la Sentencia del 30 de agosto de 2016, Radicado 18636, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Datos recuperados el 12 de octubre de 2010, incluyendo el número de proceso 11001032700020110000300 en: <https://procesos.ramajudicial.gov.co/procesoscs/ConsultaJusticias21.aspx?EntryId=fkrMT078QuR0z%2bInTmqnY%2bkHr8s%3d>

Tabla 1

Cantidad de recurso de reconsideración interpuestos contra resoluciones que negaron o rechazaron las devoluciones con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010 y/o por otras razones:

Año de la interposición de los recursos de reconsideración	Cantidad de recursos interpuestos
2013	10
2014	11
2015	8
Total	29

Nota: Según la respuesta dada por la administración tributaria, en el año 2016 también se interpusieron recursos de reconsideración; sin embargo, en la tabla 1 sólo se muestran los datos de los interpuestos entre el 2013 y 2015 en la medida que los mismos debían resolverse en el término de 1 año, es decir, entre el 2014 y 2016, años en los que el concepto estuvo vigente.

Tabla 2

Cantidad de recurso de reconsideración fallados desfavorablemente durante los años 2014, 2015 y 2016, con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010:

Año de resolución de los recursos de reconsideración	Cantidad de recurso de reconsideración fallados desfavorablemente
2014	15
2015	11
2016	3

Total	29
--------------	-----------

Nota: Según la respuesta dada por la administración tributaria, en el año 2017 también se fallaron recursos de reconsideración de manera desfavorable con base en el concepto 098797 del 2010; sin embargo, en la tabla 2 sólo se muestran los datos de los fallados entre el 2014 y 2016 en la medida que los mismos fueron los resueltos durante la vigencia del mencionado concepto.

Tabla 3

Término que tomó la administración para proferir las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración fallados desfavorablemente durante los años 2014, 2015 y 2016, con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010:

Año de resolución de los recursos de reconsideración	Promedio de días
2014	314
2015	288
2016	314
Tiempo promedio de resolución de los recursos en días	305
Tiempo promedio de resolución de los recursos en meses	10

Nota: Se presenta la información a través de promedios teniendo en cuenta que de esa manera fue suministrada por la U.A.E. DIAN.

Para llegar a la cifra de 10 meses en promedio de resolución del recurso de reconsideración, se dividió 305 (promedio de días) en 30, entendiendo que 30 días equivale a 1 meses.

Al analizar los datos incorporados anteriormente, se evidencia que la totalidad de los recursos de reconsideración interpuestos y fallados durante la vigencia del concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010, fueron contrarios a los intereses de quienes los interpusieron. Y la explicación de dicho resultado es que al ser el concepto de obligatoria observancia para quien tenía la competencia de la resolución de los recursos, se dio aplicación a la interpretación contenida en él así la interpretación contraria, esto es la de los recurrentes, fuera razonable y jurídicamente viable.

Aunado a lo anterior, resulta por lo menos paradójico y cuestionable que a pesar de que desde la interposición del recurso y su admisión se tuviera clara la postura jurídica que debía asumir la U.A.E. DIAN al resolver las impugnaciones, ésta entidad administrativa se hubiera tomado en promedio 10 meses para su resolución (tabla 3). Se considera que dicho término de resolución resulta desproporcionado si se tiene en cuenta que ya existía un concepto tributario que le indicaba al funcionario competente el camino que debía seguir para definir los recursos interpuestos.

Así las cosas, no considero jurídicamente aceptable la existencia de barreras difíciles o lentas de superar que hagan compleja y más gravosa la situación del afectado que necesita la resolución de su conflicto de manera pronta. En este evento el recurso de reconsideración afecta desproporcionadamente el tiempo en el que se debe controlar judicialmente a la autoridad administrativa y por lo tanto comporta un requisito innecesario que se convierte en una barrera *ex ante* constitutiva de una carga que la persona que se siente afectada con la decisión no debe soportar.

Y es que se produce indefensión a la persona y se conculca su derecho si además de soportar una actividad administrativa gravosa, también debe realizar un trámite, en esa misma sede

administrativa, lento e innecesario, pues con ello el control judicial del poder se postergaría sin justificación alguna.

Conclusión

A pesar de que los conceptos tributarios expedidos por la DIAN constituyen una importante herramienta para clarificar la norma tributaria otorgando seguridad jurídica bajo los principios de la buena fe y confianza legítima de los obligados tributarios, igual y paradójicamente, al ser obligatorios para los servidores de la DIAN, sus efectos irradian y guían la decisión que el funcionario competente para resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos administrativos tributarios debe tomar.

Cuando la discusión administrativa planteada dentro del procedimiento tributario respectivo se refiera a la interpretación normativa de una disposición tributaria que ya ha sido analizada en un concepto de la DIAN, los argumentos expuestos por el recurrente, al ir en contravía de ese concepto, no tendrán la vocación de modificar, aclarar, adicionar o corregir el acto impugnado, haciendo su interposición innecesaria y, por lo tanto, vulneradora de la tutela judicial efectiva.

Lo anterior toma aún más sustento si se tiene en cuenta que la única excepción para interponer el recurso de reconsideración en materia tributaria, surge cuando el afectado ha dado respuesta en debida forma al requerimiento especial y a pesar de ello la administración de impuestos expide la liquidación oficial de revisión. Esa excepción se entiende válida porque con la respuesta dada al requerimiento especial la DIAN puede revisar su actuación con el propósito de modificarla, revocarla o aclararlo. Ello quiere decir que si con la interposición del recurso, no

existe esa posibilidad, esto es que se materialice la autotutela administrativa, no hay razón que justifique su exigencia.

El recurso de reconsideración así visto no cumpliría con ninguna de las tres razones, que a juicio del investigador son válidas, para su exigencia previa al control judicial, esto es: que garanticen en derecho de defensa del recurrente; que desarrollen el privilegio de revisión previa (autotutela administrativa) y que coadyuven con la descongestión judicial.

Entonces, en ese contexto, el recurso de reconsideración se constituye en una barrera irrazonable y desproporcionada para acceder a la tutela judicial.

Conclusiones

Superar la vulneración a la tutela judicial efectiva en los procedimientos administrativos tributarios

La tutela judicial efectiva se vulnera en aquellas actuaciones en las que la doctrina oficial es el apoyo o sustento del acto administrativo tributario y, para cuestionarlo en sede judicial, por regla general, es obligatorio interponer el recurso de reconsideración establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario.

En los procedimientos tributarios ese recurso se debe interponer contra la liquidación oficial de revisión (si no se ha dado respuesta en debida forma al requerimiento especial), contra la liquidación oficial de aforo, contra las resoluciones que imponen sanciones por el incumplimiento de deberes formales y contra los actos que niegan o rechazan la solicitud de devolución de saldos a favor o pagos en exceso.

En la introducción del trabajo de investigación se plasmaron las garantías que incorpora el derecho a la tutela judicial efectiva, su surgimiento y la esencia del mismo -eliminación de zonas de inmunidad del poder.

En la conclusión se hará énfasis en cómo el contenido prestacional del derecho a la tutela judicial efectiva hace surgir tres relaciones: legislador-ciudadano, administración-ciudadano y juez-ciudadano. Al analizar esas relaciones, se resaltará la obligación a cargo de todos los órganos Estatales de materializar y promover la tutela judicial efectiva. A partir de allí, se ofrecen posibles soluciones al problema de afectación del derecho analizado que exigen la participación del legislativo y de la administración. Finalmente, se plasmarán algunas reflexiones.

La tutela judicial efectiva como un derecho de naturaleza prestacional

La Corte Interamericana de Derechos Humanos sostuvo, respecto del artículo 25 de la Convención Americana de sobre Derechos Humanos de San José de Costa Rica de 1969, lo siguiente:

“Permite identificar dos responsabilidades concretas del Estado. La primera, consagrar normativamente y asegurar la debida aplicación de recursos efectivos ante las autoridades competentes, que amparen a todas las personas bajo su jurisdicción contra actos que violen sus derechos fundamentales o que conlleven a la determinación de los derechos y obligaciones de éstas. La segunda, garantizar los medios para ejecutar las respectivas decisiones y sentencias definitivas emitidas por tales autoridades competentes¹³⁵, de manera que se protejan efectivamente los derechos declarados o reconocidos”¹³⁶.

El Consejo de Estado de manera categórica ha indicado que:

“El derecho a la “tutela judicial efectiva” no es, por lo demás un derecho de libertad, sino un derecho de prestación, que exige que el Estado cree los instrumentos para que el derecho pueda ser ejercido y la administración de justicia prestada. Se trata en consecuencia de un derecho fundamental, en el que se proyecta una serie de derechos, que pueden ser ordenados en torno a la administración de justicia, la obtención de un fallo y la ejecución del mismo. A ello hay que añadir, que el valor real del derecho o el interés protegido cobra verdadera eficacia en el momento en el que se da cumplimiento a todos y cada uno de los elementos que componen el ya referido derecho fundamental”. (Consejo de Estado,

¹³⁵ *Caso Suárez Rosero Vs. Ecuador. Fondo*. Sentencia de 12 de noviembre de 1997. Serie C No. 35, párr. 65; *Caso Rosendo Cantú y otra Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 31 de agosto de 2010. Serie C No. 216, párr. 166, y *Caso Cabrera García y Montiel Flores Vs. México*, *supra* nota 5, párr. 142.

¹³⁶ *Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Competencia*, *supra* nota 76, párr. 73; *Caso Acevedo Buendía y otros (“Cesantes y Jubilados de la Contraloría”) Vs. Perú*, *supra* nota 76, párr. 66, y *Caso Abrill Alosilla y otros Vs. Perú*, *supra* nota 19, párr. 75.

Sentencia del 28 de mayo de 2012, Radicado No. 08001-23-31-000-2011-01174-02(AC), C.P. Gustavo Eduardo Gomez Aranguren). (Subrayado fuera de texto)

En igual sentido, Araújo indica:

“El derecho a la tutela judicial efectiva, ..., además de recoger las garantías que imponen la plenitud de las garantías procesales y que tienden a proteger al ciudadano frente al trámite procesal de la causa, que se resumen en el derecho de acceso a la justicia, en el debido proceso y en el derecho a la defensa, a más de estos derechos, constituye un mandato constitucional dirigido a todos los órganos del Estado para que en el seno de sus actuaciones protejan de manera efectiva los derechos de los individuos, lo que a su turno deriva en la posibilidad del titular del derecho de exigirlo ante los tribunales”. (Araújo, 2011, pág. 271 y 272).

Se puede afirmar que nace para el Estado la obligación de promover, en todos los ámbitos, las condiciones para la realización de la tutela judicial efectiva. De donde surgen tres relaciones que se deben desarrollar armónicamente para tal efecto: legislador-ciudadano, administración-ciudadano y juez-ciudadano.

En lo que concierne a la primera de las relaciones en mención, la tutela judicial efectiva se garantiza si el legislador incorpora al ordenamiento jurídico normas que desarrollen y protejan cada una de las prerrogativas que contiene el derecho. Esas normas no deben contener filtros injustificados para acceder a un trámite judicial –barreras *ex ante*-, y deben coadyuvar al desarrollo pronto del proceso judicial, evitando la mora injustificada en la toma de decisiones, permitiendo, además, que dichas decisiones se cumplan sin dilación alguna –evitando así las barreras *ex post*-.

Respecto a la relación administración-ciudadano, surgen consecuencias como la indicada por la Corte Constitucional, consistente en que los actos administrativos siempre deben ser

motivados, por cuanto dicha motivación sirve para, entre otras cosas, “darle una información al juez en el instante que pase a ejercer el control jurídico sobre dicho acto, constatando si se ajusta al orden jurídico y si corresponde a los fines señalados en el mismo” (Sentencia SU. 917 de 2010, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio).

Adicionalmente, la relación en mención contiene un mandato para los que ejercen la función administrativa, consistente en respetar y acatar las decisiones judiciales en las que se reconoce un derecho. También deben entonces evitar que sus decisiones se escondan del control judicial e, incluso, facilitarlos.

Finalmente, la relación juez-ciudadano exige de la administración de justicia la proactividad necesaria para que los asuntos sometidos a su consideración sean resueltos conforme al ordenamiento jurídico. Para tales efectos, se requiere que el juez respectivo interprete las normas de tal manera que sea real y efectivo su papel dentro de la sociedad. Así, la justicia debe velar porque el derecho se interprete y aplique de tal manera que sea posible acceder a un proceso judicial en donde se respeten las garantías procesales, para obtener una sentencia de fondo y que la misma contenga mandatos claros y cumplibles.

La tutela judicial efectiva no es un derecho que se agota en sede judicial, sino que extiende sus efectos en todos los ámbitos estatales. Dicho derecho no se puede simplificar indicando que se trata del mismo derecho de acceder a la justicia ni que se agota plasmando reglas que garanticen un debido proceso que desemboque en una decisión de fondo que sea cumplible y cumplida.

Dado lo anterior, se considera importante presentar algunas alternativas que incorporan mecanismos para que el recurso de reconsideración no se convierta en un obstáculo o barrera irrazonable cuando el acto administrativo objeto de controversia se encuentre motivado en la interpretación que de una norma jurídica tributaria haya hecho la dependencia competente de la

DIAN a través de un concepto. Estas alternativas exigen del legislador y del ejecutivo la realización de actividades propias de sus competencias pues, se insiste, al ser la tutela judicial efectiva un derecho de carácter prestacional, constituye un mandato a todos los órganos estatales para que propendan por su realización.

Exigencias al legislador

- Una primera alternativa, consiste en realizar una modificación legal consistente en la introducción de un párrafo adicional al artículo 720 del Estatuto Tributario, en el que se indique que cuando el acto administrativo se encuentre motivado en la interpretación que de una norma jurídica tributaria haya hecho la dependencia competente de la DIAN, el afectado con la decisión podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación objeto de demanda.

De esa manera, además de la excepción de la interposición del recurso de reconsideración para cuestionar judicialmente la liquidación oficial de revisión cuando se ha dado respuesta en debida forma al requerimiento especial, con esta propuesta se extendería la posibilidad de acudir *per saltum*, ante la jurisdicción contencioso administrativa, a la totalidad de los actos tributarios siempre y cuando, claro está, la actuación impugnada judicialmente esté fundamentada en un concepto expedido por la DIAN cuyo contenido vaya en contra de los intereses del particular. Ello es así por cuanto como quedó claro desde la introducción de ésta tesis, la investigación tuvo en cuenta sólo aquella doctrina tributaria que al ser aplicada a un caso concreto es desfavorable a los particulares y, producto de lo cual, se genera una

discusión que, como se concluyó, afecta la tutela judicial efectiva al hacer obligatorio el recurso de reconsideración como requisito para acudir a la vía judicial.

Esta propuesta ayudaría a reducir el tiempo para controlar judicialmente los actos tributarios en el contexto planteado. Se eliminaría así una barrera que es irrazonable en cuanto al trámite -porque el recurso no tiene vocación de cumplir con sus funciones - y en cuanto al tiempo -porque su resolución puede durar un (1) año sin que tenga la capacidad de lograrla modificación, aclaración, adición o revocación de la decisión que se impugna administrativamente.

- La anterior propuesta podría tener resistencia entre quienes consideran que los recursos administrativos cumplen con las funciones anotadas en la segunda parte de la presente tesis, esto es garantizar el derecho de defensa del recurrente, desarrollar el privilegio de revisión previa (autotutela administrativa) y coadyuvar con la descongestión judicial. En ese sentido y especialmente en lo que tiene que ver con la congestión judicial, es innegable que la jurisdicción contencioso administrativa en Colombia no adelanta y culmina los procesos judiciales en el tiempo deseable, entre otras cosas, por el cúmulo de asuntos que tiene a cargo, de tal manera que establecer como optativo el recurso de reconsideración podría incrementar la congestión judicial y, con ello, la demora en la resolución de los asuntos a su cargo.

Ante ello, y para mantener la obligatoriedad de la interposición del recurso de reconsideración como requisito para cuestionar judicialmente los actos administrativos de carácter tributario, una segunda alternativa sería **la creación de un Tribunal Fiscal** especializado que haga parte de la rama ejecutiva del poder público pero que sea independiente de la DIAN. El tribunal propuesto debe actuar como superior jerárquico de

esa entidad administrativa y tener como función la resolución del recurso del recurso administrativo¹³⁷ contra los actos de carácter tributario. Al ser un tribunal independiente, la doctrina tributaria no le sería oponible y sus resoluciones obligarían a la administración de impuestos a corregir las actuaciones proferidas de manera irregular.

Con la incorporación de un tribunal que actúe de tal manera, el recurso administrativo podría continuar siendo obligatorio como previo para acudir a la vía judicial, en la medida que tendría la vocación de lograr lo que con su interposición se persigue, esto es, que se revise el acto administrativo con el propósito de que se aclarare, corrija o adicione antes de que la discusión llegue a la jurisdicción.

En ese sentido, resulta interesante la propuesta de Tribunal Fiscal incorporada en el Modelo de Código Tributario del CIAT¹³⁸ -un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. Este Modelo, que busca “orientar los esfuerzos de regulación de las relaciones fisco-contribuyentes que favorezcan el funcionamiento coordinado de los sistemas tributarios” de los países miembros, está integrado por cinco títulos. El V título “incorpora normas relativas a los procedimientos de revisión de los actos de la Administración Tributaria” (CIAT, BID, GIZ, 2015, págs. 5, 19).

Al hacer una revisión de dicho título, se observa en el artículo 191 lo siguiente:

¹³⁷ Desapareciendo el nombre de “reconsideración” si se tiene en cuenta que esta acepción supone que la misma autoridad reconsidere su decisión, pero la presente propuesta parte de la base de que no es la misma autoridad la que conoce del recurso.

¹³⁸ “Aunque el Modelo seguirá denominándose Modelo de Código Tributario del CIAT; en estricto, el Modelo a partir del 2015 es también atribuible al BID y GIZ por el soporte técnico financiero que ambas instituciones le han brindado a nuestro organismo en esta actualización. En ese sentido, el Modelo puede también denominarse Modelo de Código Tributario del CIAT, BID y GIZ”. (CIAT, BID, GIZ, 2015, pág. 6)

El CIAT es el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Se trata de un organismo internacional público que provee asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias miembros, del cual hace parte Colombia.

“Podrán crearse Tribunales Administrativos a los que corresponderá resolver los recursos contras las resoluciones administrativas de impuestos o contra la resolución del recurso de reconsideración

...

Los Tribunales Administrativos constituyen organismos administrativos independientes en su organización, funcionamiento y competencia de las Administraciones Tributarias y sus fallos agotan la vía administrativa”.

Lo que se propone en el Modelo es que contra los actos adminisitrativos tributarios se permita, en sede administrativa, interponer dos recursos, a saber: (i) el de reconsideración y (ii) el recurso ante los Tribunales Administrativos (numeral 2, artículo 188, Sección 1 del Modelo de Código Tributario). A través del recurso de reconsideración “será el mismo órgano que dictó el acto que se impugna el encargado de pronunciarse nuevamente sobre él a la luz de los argumentos y pruebas que le plantee el recurrente”. Mediante el recurso ante los Tribunales Administrativos, se busca que el afectado con la decisión impugnada lleve su caso directamente ante un órgano administrativo independiente a la Administración Tributaria, sin perjuicio de que previamente a ello intente la reconsideración.

A manera de ejemplo, al analizar el procedimiento tributario para cuestionar los actos administrativos tributarios en Argentina, se evidencia el establecimiento de un tribunal de similares características al propuesto en el Modelo de Código Tributario del CIAT.

En ese país, existe el Tribunal Fiscal de la Nación que fue creado por la Ley 15.265 de 1959, cuya regulación se encuentra actualmente en la Ley 11.683 de 1998. El tribunal se encuentra establecido para conocer, entre otros, de los recursos que se interpongan con

relación a los tributos y sanciones que aplique la Dirección General Impositiva-DGI. No es dependiente de la DGI sino que hace parte del Poder Ejecutivo nacional¹³⁹. Como muestra de su independencia, se encuentra establecido que sus miembros no podrán ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional¹⁴⁰ y que actúa como entidad autónoma en lo administrativo y financiero¹⁴¹.

Como evidencia de su especialización, se resalta que conforme con el artículo 146 *ídem*, el tribunal está dividido en siete salas; de ellas, cuatro tienen la competencia en materia impositiva y están integradas por dos abogados **y un contador público**. Aunque es valiosa la presencia de un contador público, si se crea un tribunal de similares características en Colombia, lo deseable es que se permita la presencia de más profesiones dado que los tributos regulan todas las actividades de la economía y por eso mismo, en ocasiones, las discusiones escapan de lo netamente jurídico y entran en terrenos de otras áreas del conocimiento.

Al igual que lo propuesto en el Modelo de Código Tributario del CIAT, conforme con el artículo 76 de la ley analizada, en Argentina existe la posibilidad de interponer el recurso de reconsideración ante el superior administrativo de quien emitió el acto tributario o el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, cuando fuera competente¹⁴², sin

¹³⁹ El artículo 147 de la Ley 11.683 de 1998 establece que los vocales del Tribunal Fiscal de la Nación serán designados por el Poder Ejecutivo nacional.

¹⁴⁰ Artículo 149 de la Ley 11.683 de 1998.

¹⁴¹ Artículo 154 de la Ley 11.683 de 1998

¹⁴² Puntualmente, la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina se encuentra regulada en el artículo 159 de la Ley 11.683 de 1998, así:

Art. 159 (1) – Descripción de su competencia. El Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer:

- a) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos por un importe superior a dos mil quinientos pesos (\$ 2.500) o siete mil pesos (\$ 7.000), respectivamente.
- b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que impongan multas superiores a dos mil quinientos pesos (\$ 2.500) o sanciones de otro tipo, salvo las de arresto.

que los mismos sean requisitos necesarios para el control judicial de los actos tributarios. En todo caso, la revisión de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra a cargo de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a través del recurso de revisión y apelación limitada previsto en los artículos 192 y 193 de la Ley 11.683.

Analizadas las recomendaciones de modelo CIAT y la experiencia argentina, se puede afirmar que la implantación en Colombia de un Tribunal Fiscal administrativo independiente que conozca de los recursos contra los actos proferidos por la autoridad tributaria garantizaría la imparcialidad al resolver las cuestiones de su conocimiento, pues no estaría obligado a aplicar los conceptos tributarios que emita la DIAN, superando de esa manera el problema de vulneración de la tutela judicial efectiva evidenciado en la presente investigación.

La independencia se lograría estableciendo que dicho organismo hace parte de la rama ejecutiva del poder público¹⁴³ pero no de la DIAN. El tribunal propuesto podría estar

c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos formuladas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a dos mil quinientos pesos (\$ 2.500).

d) De los recursos por retardo en la resolución de las causas radicadas ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81.

e) Del recurso de amparo a que se refieren los arts. 182 y 183.

f) En materia aduanera, el Tribunal Fiscal de la Nación será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones –excepto en las causas de contrabando–; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la Administración Federal, como también de los recursos a que ellos den lugar.

Como el caso argentino, en América Latina los tribunales administrativos que hacen parte de la propia administración resultan comunes. En efecto, en esta categoría se incluyen también los de “Bolivia (Autoridad de Apelación Tributaria), Brasil (*Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*), Costa Rica (Tribunal Fiscal Administrativo), El Salvador (Tribunal de Apelación de los Impuestos Internos y Aduaneros), México (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), Panamá (Tribunal Administrativo Tributario) y Perú (Tribunal Fiscal). En términos generales se ubican bajo la órbita del Ministerio de Hacienda, Finanzas o Economía. En el caso de Guatemala (Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero) está emplazado dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria)” (Porporatto, 2019).

adscrito al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En ese sentido, la comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria, en el informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público en el año 2015¹⁴⁴, recomendó:

“Según la experiencia que han tenido otros países como España, Perú, Argentina, México y Chile en su regulación respecto del procedimiento tributario, consideramos oportuno crear un tribunal jurídico administrativo, conformado por expertos en materia de impuestos, adscrito al Ministerio de Hacienda, pero autónomo e independiente en sus decisiones, y que constituya una última instancia en sede administrativa antes de acudir a la jurisdicción contencioso administrativa.

El Tribunal Jurídico Administrativo tendría como principal función resolver los recursos contra las liquidaciones oficiales y la aplicación de las sanciones que la DIAN realice a los contribuyentes. En todo caso, este tribunal solo atendería un recurso de apelación antes de la etapa en la jurisdicción del contencioso administrativo.

Esta instancia serviría para calificar el trabajo de la administración tributaria, especializar la calidad jurídica que asegure la garantía de los contribuyentes y la calidad de las decisiones administrativas y para descongestionar la jurisdicción administrativa”. (Bonilla, y otros, 2015, pág. 287)

La especialidad se lograría permitiendo que los miembros del tribunal no sean únicamente abogados, sino que además se incorporen otros profesionales cuyo conocimiento enriquezca la discusión y la decisión administrativa. Con ello se garantizarían, además del conocimiento jurídico, las decisiones técnicas y especializadas en asuntos que no son netamente jurídicas, como lo contable, financiero, económico, etc.

¹⁴⁴ Esta comisión se conformó de acuerdo a lo señalado por la Ley 1739 de 2014, con el objetivo de proponer reformas orientadas a combatir la evasión y elusión fiscales y a hacer el sistema tributario más equitativo y eficiente.

De igual manera, el establecimiento de un Tribunal Fiscal administrativo en las condiciones planteadas, coadyuvaría con la descongestión de la justicia pues, al establecerse como un organismo independiente y técnico, sería de esperar que se aclaren, modifiquen, corrijan o revoquen muchas más decisiones tributarias de las que actualmente son modificadas por la DIAN, lo cual disminuiría las causas tributarias que llegan a la jurisdicción.

A diferencia del Modelo de Código Tributario del CIAT y del modelo argentino, aquí se propone, con la implantación del Tribunal, que el recurso administrativo o jerárquico ante ese organismo sea obligatorio para acudir al control judicial y se elimine la posibilidad de interponer el recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria. La eliminación del recurso de reconsideración ante la DIAN tiene su justificación en el hecho de que, en casos como el analizado, ese recurso sería innecesario en la medida que existiría una entidad especializada en ese asunto¹⁴⁵ evitando la duplicidad de funciones en distintos organismos de la rama ejecutiva. Además, se lograría que la administración tributaria se concentre en su función esencial, esto es, recaudar tributos.

Como puntos a tener en cuenta con esta propuesta, desde la creación del tribunal se debe analizar la mejor manera de evitar problemas funcionales como la insuficiencia de recursos humanos, de infraestructura, de recursos financieros, la ausencia de controles, la ausencia de tecnologías, las cargas procesales muy elevadas, la falta de especialización y la falta de autonomía presupuestaria y financiera¹⁴⁶.

- En consonancia con la anterior, en este escrito hago eco de una interesante propuesta realizada por Restrepo-Medina en un estudio regional de la congestión en la jurisdicción

¹⁴⁵ Evitando así la duplicidad de funciones en distintos organismos de la rama ejecutiva.

¹⁴⁶ Estos son los principales problemas funcionales de los tribunales administrativos en Latinoamérica conforme con la base de datos sobre Tribunales Tributarios Administrativos elaborada por el CIAT. (Muñoz, 2018)

administrativa de los juzgados administrativos y tribunales administrativos localizados fuera del Distrito Capital. Allí propone para reducir la demanda de acceso a la justicia, entre otras cosas, el establecimiento de un mecanismo normativo de “desincentivación” para las entidades estatales que tomen decisiones en contravía de las líneas jurisprudenciales consolidadas. Para ello, de manera atinada sugiere que:

“Se podría establecer la condena en costas cuando en el proceso se demuestre que la decisión administrativa se profirió en abierta contradicción con jurisprudencia reiterada lo cual, a su vez, haga presumir la comisión de una falta disciplinaria gravísima por parte del servidor público que profirió el acto anulado.” (Restrepo, 2010, págs. 273, 274)

En ese sentido, si bien es cierto que, con el criterio actual de la Sección Cuarta del Consejo de Estado las costas adquirieron una connotación objetiva, es decir que la condena al pago de las mismas está supeditada al solo hecho de ser vencido en juicio, independientemente de la conducta asumida en el proceso judicial -criterio subjetivo-, siempre y cuando estén demostradas¹⁴⁷, lo que se resalta de esta propuesta es que hacer mención dentro de la condena a la abierta contradicción del acto administrativo con la jurisprudencia reiterada incluida, claro está, la correspondiente a las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional¹⁴⁸ haría presumir una falta gravísima por

¹⁴⁷ Ver al respecto la Sentencia de 6 de julio de 2016, Exp. 20486, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencias de 30 de agosto de 2016, Exp. 20508, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 9 de marzo de 2017, Exp. 21718, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E); de 26 de julio de 2017, Exp. 20647, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto (E); de 6 de septiembre de 2017, Exp. 21133, de 20 de septiembre de 2017, Exp. 20650 y de 5 de abril de 2018, Exp. 21873, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁴⁸ Conforme con el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011, “al resolver asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas”. Se precisa que en Sentencia C-634 de 2011, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada del artículo 10 que se acaba de transcribir, en el entendido 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 la Corte Constitucional que interpreten las normas constitucionales aplicables a la resolución de los asuntos de su competencia.

parte del funcionario que profirió el acto que objeto de anulación, situación que, hasta el momento, no se encuentra en ninguna norma jurídica desde su perspectiva formal.

Con ello se estimularía el autocontrol administrativo y reduciría el uso único de la doctrina tributaria como motivación de los actos administrativos. En efecto, lo sugerido serviría para que el funcionario competente para proferir el acto administrativo expida, como debe ser, su decisión administrativa no solo basado en la interpretación que de determinada norma ha hecho la DIAN y que perjudica al particular¹⁴⁹, sino soportado en líneas jurisprudenciales consolidadas.

De esa manera, al interior de la organización pública se generaría un proceso de revisión de su doctrina pues, al adelantar casos concretos, se tendría que contrastar la interpretación general realizada en un concepto con la jurisprudencia dominante con las líneas decisionales que se hayan establecido en las sentencias aplicables al caso concreto. Esto haría que en el evento en que esa doctrina no sea compatible con la línea judicial, necesariamente sea revocada o aclarada impactando con ello la resolución del recurso de reconsideración¹⁵⁰.

- Las anteriores sugerencias se complementarían, igualmente, con el establecimiento del régimen de *advance tax ruling* en Colombia. En ésta investigación se evidenció que los

¹⁴⁹ Ello es así teniendo en cuenta que cuando la doctrina favorece al contribuyente la administración no podrá expedir un acto administrativo desconociéndola conforme con los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica estudiados en la presente tesis.

¹⁵⁰ Así, por ejemplo, en un interesante estudio regional de la congestión en la jurisdicción administrativa de los juzgados administrativos y tribunales administrativos localizados fuera del Distrito Capital, Restrepo-Medina propone para reducir la demanda de acceso a la justicia, entre otras cosas, establecer un mecanismo normativo de “desincentivación” para las entidades estatales que tomen decisiones en contravía de las líneas jurisprudenciales consolidadas. Para ello, de manera atinada sugiere que se podría establecer la condena en costas cuando en el proceso se demuestre que la decisión administrativa se profirió en abierta contradicción con jurisprudencia reiterada lo cual, a su vez, haga presumir la comisión de una falta disciplinaria gravísima por parte del servidor público que profirió el acto anulado.

conceptos tributarios cumplen la necesaria función de dar claridad a las normas tributarias que, en muchos casos, son de difícil comprensión. Con ello, además, se permite a los particulares que al momento de dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, prevengan errores y conozcan cuál es la postura administrativa y el tratamiento tributario que la administración dará a determinada norma.

Una de las características del procedimiento para expedir conceptos tributarios a cargo de la DIAN y su aplicación en el contexto colombiano, es que las respuestas emitidas en los mismos son de carácter general y no atienden particularidades de casos concretos. Ello es así porque esa entidad administrativa, cuando actúa como autoridad doctrinaria en materia tributaria, tiene la competencia para absolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias entre otras, pero no le corresponde, bajo ese contexto, prestar asesoría específica para atender casos especiales, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades¹⁵¹.

El régimen de expedición de conceptos tributarios de carácter general, si bien es una labor importante y no se cuestiona en la presente investigación, entre otras cosas porque no hace parte de los objetivos de la misma, podría complementarse con un régimen de consultas de carácter específico que tengan un alcance concreto al analizar situaciones puntuales. Este régimen es conocido como “*advance tax ruling regime*”.

El *advance tax ruling* consiste “en el asesoramiento que un contribuyente puede solicitar a la autoridad tributaria en relación con la aplicación de la ley tributaria a su caso particular”.

(Waerzaggers & Hillier, 2016, pág. 1)¹⁵²

¹⁵¹ Así se desprende del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 10 del Decreto 1321 de 2011.

¹⁵² Traducción libre.

Con la posibilidad de atender casos particulares se disminuiría el conflicto con la administración tributaria y, además, se reduciría el término para la resolución de los recursos de reconsideración. Ello es así porque al elevar una consulta concreta a la DIAN supone la entrega de todas las particularidades y detalles de la operación que el consultante pretende realizar o se encuentra realizando, con base en lo cual la administración tributaria podría emitir el concepto relacionado con el impacto tributario (según las normas aplicables al caso) que tal operación tendría.

Al tener a su disposición todos los detalles de la operación es mucho más fácil tomar decisiones administrativas acertadas con lo que, naturalmente, el litigio disminuiría. Además, el conflicto se reduciría en la medida que las consultas particulares pueden ser usadas para resolver dudas antes de una disputa formal. Al respecto, en un interesante artículo elaborado por el Fondo Monetario Internacional se indicó que esta clase de conceptos ayudan a la reducción del conflicto pues parten “sobre la base de que las resoluciones tributarias anticipadas <<*advance tax ruling*>> se pueden utilizar como un medio para resolver problemas técnicos tributarios antes de que surja una disputa formal” (Waerzagers & Hillier, 2016, pág. 3)¹⁵³.

Bajo ese contexto, las consultas particulares, que se conocen como *advance tax ruling* tienen las siguientes características y beneficios ¹⁵⁴:

- ✓ Pretenden promocionar la claridad y consistencia acerca de la aplicación de las normas tributarias tanto para los sujetos pasivos como para la autoridad tributaria, en una situación de hechos particular.

¹⁵³ *Ídem*.

¹⁵⁴ Características tomadas del artículo del Fondo Monetario Internacional denominado “Introducing an *advantace tax ruling* (ATR) regime” (Waerzagers & Hillier, 2016, pág. 1)

- ✓ A diferencia de los conceptos generales -como el régimen que opera actualmente en Colombia- los *advance tax ruling* buscan que los particulares obtengan una recomendación o asesoría proveniente de la autoridad tributaria en relación con la aplicación de la ley fiscal en un caso particular o situación específica de hechos.
- ✓ El concepto emitido para el caso particular, es vinculante para la autoridad tributaria en relación con la situación concreta puesta a su disposición. En esa medida, tal vinculación sólo opera con respecto al peticionario y en relación con los hechos estudiados.
- ✓ El *advance tax ruling* se emite en el contexto de una transacción propuesta que se realizará en un futuro cercano o de manera sería el particular está contemplando su realización.
- ✓ Pueden disuadir a los particulares de celebrar ciertos acuerdos. Además, el régimen de *advance tax ruling* puede alertar a los profesionales tributarios y a las autoridades tributarias sobre cuestiones que no se habían considerado previamente.
- ✓ Además, disminuirían el tiempo de resolución de los litigios tributarios en sede administrativa y los litigios tributarios en sí mismos, dado que en caso de que el concepto sea favorable a los intereses del consultante, el particular cumpliría con sus obligaciones tributarias sin poder ser cuestionado por la administración con lo cual no se llegaría a un litigio.

En caso de ser desfavorable, se podría recurrir el concepto para que la administración lo reconsiderara. La ventaja de un recurso en esas condiciones

es que la DIAN tendría todas las pruebas y particularidades del caso puntual para resolverlo en poco tiempo, aún más si se tiene en cuenta que el peticionario estaría en la obligación de entregar, sin esconder prueba alguna, todos los por menores de la operación, situación que facilitaría la decisión del recurso y, por supuesto, disminuiría el tiempo para su resolución.

Bajo ese contexto, si el recurso confirma la decisión adoptada en la consulta, se podría, aunque no se debería, desconocer lo conceptuado por la administración. De ser así, la autoridad cuestionaría la decisión del particular lo que conllevaría a una disputa judicial sin ser necesario el recurso de reconsideración contra la decisión de la administración pues, la entidad administrativa ya habría tenido la oportunidad de revisar su decisión cuando se interpuso el recurso contra la doctrina incorporada en la consulta particular.

Por otro lado, el particular también podría aceptar la decisión en su contra emitida en la consulta concreta. De ser así simplemente no realizaría la operación económica o la realizaría con los efectos fiscales que se hayan incorporado en la doctrina, caso en el cual no habría litigio alguno.

Con lo expuesto se puede afirmar que el régimen de *advance tax ruling*, como un complemento al régimen actual de expedición de conceptos generales y de acuerdos anticipados de precios de transferencia¹⁵⁵, impactaría positivamente en el derecho a la tutela judicial efectiva, en la medida que muchas disputas se evitarían o el tiempo de su resolución

¹⁵⁵ Aunque en la presente investigación no se estudia el régimen de los acuerdos anticipados de precios de transferencia, es importante indicar que se trata de “un acuerdo entre un contribuyente colombiano y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que determina anticipadamente para las transacciones controladas, un conjunto apropiado de criterios para la determinación de las condiciones consistentes con el artículo 260-10 del ET”. (DIAN, 2019, pág. 5)

en vía administrativa se acortaría, situación que haría el control judicial más cercano a quien se sienta afectado con las decisiones de la autoridad tributaria¹⁵⁶.

Exigencias al ejecutivo

Como quiera que el cambio normativo no es una opción sencilla, otras alternativas para superar la vulneración a la tutela judicial efectiva son las siguientes:

- Dar aplicación al artículo 20 de la Ley 1437 de 2011. La disposición en cita, si bien no implica la eliminación de la obligatoriedad del recurso de reconsideración, en mi criterio puede coadyuvar para que en casos como el analizado el particular no tenga que esperar un (1) año de manera innecesaria para conocer la respuesta al recurso interpuesto.

La norma en mención indica:

Las autoridades darán atención prioritaria a las peticiones¹⁵⁷ de reconocimiento de un derecho fundamental cuando deban ser resueltas para evitar un perjuicio irremediable al

¹⁵⁶ Importante es resaltar que la Ley 1607 de 2012 incorporó el derecho a favor de todas las personas de “consultar a la administración tributaria sobre el alcance y aplicación de las situaciones de hecho concretas y actuales”. (artículo 193 numeral 15). Sin embargo, a pesar de ser un avance, lo cierto es que con esa sola disposición no se puede decir que Colombia tiene un régimen de *advance tax ruling*, en la medida que para ello es necesario que se establezca el alcance de la respuesta, si la misma es vinculante para la administración y para el solicitante, qué tipo de recurso administrativo tiene, etc...

¹⁵⁷ Los recursos interpuestos son, en esencia, una petición. En efecto, el artículo 13 de la Ley 1437 de 2011, indica que “Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades, en los términos señalados en este código, por motivos de interés general o particular, y a obtener pronta resolución completa y de fondo sobre la misma.

Toda actuación que inicie cualquier persona ante las autoridades implica el ejercicio del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política, sin que sea necesario invocarlo. **Mediante él, entre otras actuaciones, se podrá solicitar:** el reconocimiento de un derecho, la intervención de una entidad o funcionario, la resolución de una situación jurídica, la prestación de un servicio, requerir información, consultar, examinar y requerir copias de documentos, formular consultas, quejas, denuncias y reclamos **e interponer recursos.**

El ejercicio del derecho de petición es gratuito y puede realizarse sin necesidad de representación a través de abogado, o de persona mayor cuando se trate de menores en relación a las entidades dedicadas a su protección o formación”. (Negrilla fuera de texto)

petionario, quien deberá probar sumariamente la titularidad del derecho y el riesgo del perjuicio invocado.

Cuando por razones de salud o de seguridad personal esté en peligro inminente la vida o la integridad del destinatario de la medida solicitada, la autoridad adoptará de inmediato las medidas de urgencia necesarias para conjurar dicho peligro, sin perjuicio del trámite que deba darse a la petición. Si la petición la realiza un periodista, para el ejercicio de su actividad, se tramitará preferencialmente. (artículo 20 de la Ley 1437 de 2011).

El primer inciso del artículo es el que puede dar una solución al caso planteado, pues si se tiene en cuenta que la demora injustificada para someter al control judicial a la autoridad administrativa implica la vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, el particular podría indicarle a la administración en el recurso-obligatorio- interpuesto, que al estar enmarcada la discusión en una disposición normativa ya interpretada doctrinalmente por la DIAN, lo procedente es resolver de manera prioritaria la reconsideración para poder hacer uso del derecho fundamental de acceder a un juez que defina rápidamente la cuestión.

En ese sentido, se debería observar en el caso concreto cuál sería el perjuicio irremediable que, en materia de impuestos, puede ser fácilmente comprobable porque las discusiones se enmarcan en el derecho de la propiedad privada, en donde los montos en litigio en muchas oportunidades son sumamente elevados y hacen parte del patrimonio de las personas que se enfrentan ante la administración de impuestos.

Así, por ejemplo, en el caso concreto documentado en el Capítulo 3 de la presente investigación, el monto en discusión ascendía a \$\$1.231.682.000. Suma que se retuvo ilegalmente porque al final del asunto, el litigio se desató a favor del particular.

Al margen del resultado de la discusión, lo cierto es que, si al recurso se le hubiera dado la prioridad en la resolución, el control a la administración hubiera llegado mucho más rápido y, en consecuencia, el resultado se hubiera acelerado por lo menos en once (11) meses que fue lo que demoró la DIAN en desatar la reconsideración.

De esa manera la sociedad hubiera tenido por lo menos con casi un (1) año de anticipación el monto que siempre le correspondió, suma que no cabe duda le hubiera servido para atender obligaciones empresariales.

Teniendo en cuenta que la interposición y espera de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, en el caso analizado comporta una vulneración a la tutela judicial efectiva, “cuando aparezca que con la aplicación de una normatividad o reglamentación específica, y bajo la idea de un respeto estricto al debido proceso administrativo, se causa un perjuicio a quienes se encuentran en circunstancias de debilidad, riesgo o vulnerabilidad extrema y que requieren de un procedimiento o servicio, a tal punto, que de estos depende el goce efectivo de otros derechos constitucionales, la Corte ha dispuesto que en tales circunstancias se inaplique la reglamentación legal o administrativa para evitar que la misma impida el goce efectivo de las garantías constitucionales”. (Corte Constitucional, Sentencia T-293 de 2009, M.P. Clara Elena Reales Gutiérrez).

- Otra posibilidad para que se acelere la resolución del caso concreto es que la administración, de manera proactiva y con el propósito de garantizar el ejercicio de la *tutela judicial efectiva*, asuma, en aquellos casos en los que la discusión se enmarca en una disposición ya interpretada por la administración, que el recurso de reconsideración interpuesto y la respuesta al requerimiento especial (dado que permite la demanda *per saltum*), además de cuestionar el correspondiente acto administrativo particular en sí

mismo, también está cuestionando la doctrina proferida por la DIAN y, por lo tanto, está pidiendo su reconsideración.

Entender así el recurso de reconsideración y la respuesta al requerimiento especial supone darle aplicación al artículo 14 de la Ley 1437 de 2011, que entre otras cosas dice que las peticiones mediante las cuales se eleva una consulta a las autoridades en relación con las materias a su cargo deberán resolverse dentro de los treinta (30) días siguientes a su recepción.

De esa manera, si dentro de los treinta (30) días la decisión es no reconsiderar la postura incorporada en el concepto que hace parte de la discusión particular, lo procedente sería entonces entender que el recurso de reconsideración o la respuesta al requerimiento especial, según el caso, se desató de manera negativa y, por lo tanto, de un (1) año -en el caso del recurso de reconsideración o de seis (6) meses -en tratándose de la expedición de la liquidación oficial de revisión cuando se ha dado respuesta al requerimiento especial-, se reduciría a menos de (2) meses las decisiones de a cargo de la administración, acelerando la posibilidad de someter a control judicial los actos de la tributarios y, además, removiendo obstáculos innecesarios que afectan la tutela judicial efectiva.

Esta alternativa, además, conlleva a que el recurso interpuesto tenga la vocación de cumplir alguna de sus funciones. Serviría de derecho de defensa y potencializaría la autotutela administrativa. En efecto, los motivos de inconformidad planteados en el recurso serían analizados por la dependencia competente para conocer de los conceptos en la DIAN. Ello podría conllevar a la modificación de la doctrina tributaria y, por lo tanto, impactaría en la resolución del recurso de reconsideración.

- Otra posibilidad sería no pagar el componente variable de la Prima de Gestión Tributaria, Aduanera y Cambiaria a los funcionarios competentes de resolver el recurso de reconsideración. Conforme con el artículo 1 del Decreto 1746 de 2017, éste reconocimiento tiene dos componentes; uno fijo y otro variable. El componente fijo semestral equivale al 1.83 veces del salario mensual devengado. El componente variable se causa semestralmente y equivale al 17% del salario mensual devengado y se pagará siempre que el recaudo acumulado neto del periodo que corresponda, sea igual o superior al noventa y siete (97%) de la meta fijada por el CONFIS.

Es por lo menos lógico que cualquier funcionario de la DIAN dirija todos sus esfuerzos en que las metas de recaudo se cumplan más allá del 97% pues, de ser así, ello implicaría recibir semestralmente una mayor remuneración. Justamente una manera de incrementar el recaudo es con la expedición de actos administrativos que determinan mayores impuestos o imponen sanciones. Confirmar esas actuaciones así el impugnante tenga razón implicaría, así sea en una mínima porción, incrementar el recaudo, generando un efecto perverso en contra de los particulares. Esa clase de incentivos ha generado desconfianza en la administración de impuestos al surgir la creencia de que la DIAN expide actos administrativos por el único hecho de buscar la gestión que permita el cumplimiento de las metas de recaudo y, por lo tanto, el pago de la remuneración extra.

Reflexiones para el debate

Lo planteado en éste documento permite sostener que se lograron los objetivos trazados. Utilizando el proceso deductivo se respondieron todas las preguntas planteadas desde la introducción general del texto, incluida la que se determinó como problema de investigación.

Al comprobar la hipótesis planteada como respuesta a dicho problema, se logró determinar que los fines del recurso de reconsideración no tienen la vocación de cumplirse y, por lo tanto, se convierten en letra muerta cuando la discusión se enmarca en la aplicación de una norma jurídica que ya ha sido objeto de interpretación por parte de la DIAN, generándose así una vulneración a la tutela judicial efectiva desde su perspectiva de acceso a la justicia.

En ese sentido, se considera que la investigación realizada aporta al estado del arte del derecho administrativo y tributario un análisis del impacto negativo que los conceptos tributarios emitidos por la DIAN tienen en el derecho a la tutela judicial efectiva.

Para llegar a esa conclusión, se determinó la importancia de la doctrina tributaria¹⁵⁸ así como la razón de ser de su obligatoria observancia por parte de los funcionarios de la DIAN y los efectos que ello conlleva a los deudores tributarios¹⁵⁹. Así mismo, se establecieron los principales propósitos del recurso de reconsideración determinando por qué los mismos no se materializan en el caso analizado (cuando existe un concepto tributario que ha analizado la norma que genera la discusión)¹⁶⁰.

Consideramos que los resultados obtenidos permiten continuar con estudios e investigaciones que se relacionen con los temas abordados.

Así, por ejemplo, lo estudiado evidencia las tensiones que genera la doctrina tributaria a algunas instituciones propias del ordenamiento en general (derecho de defensa) y del derecho

¹⁵⁸ Primer objetivo secundario de la investigación

¹⁵⁹ Segundo objetivo secundario de la investigación.

¹⁶⁰ Tercer y cuarto objetivos secundarios de la investigación.

administrativo en particular (autotutela administrativa) lo cual, invita a repensar acerca de si los conceptos en materia fiscal deben seguir siendo expedidos por la propia autoridad tributaria que se encarga del recaudo de los impuestos.

¿Acaso no es por lo menos cuestionable que se le permita a la DIAN interpretar las normas impositivas cuando a esa misma entidad le establecen metas del recaudo nacional? Si la función primordial de esa autoridad es la de generar la mayor cantidad posible de recursos fiscales ¿No se convierten los conceptos tributarios en una herramienta para conseguir esos ingresos dejando de lado su función de aclarar las normas y autorregular la administración?

En ese sentido ¿No sería deseable que la función interpretativa de las normas tributarias la realizara una entidad del Estado que fuera independiente de la DIAN e igualmente técnica?

Ahora bien, cuando los conceptos emitidos son abiertamente ilegales, ¿No podría pensarse en una responsabilidad extracontractual de la DIAN por inducir en error a los deudores tributarios?

Con lo que se pudo documentar en el cuerpo de este escrito respecto del derecho a la tutela judicial efectiva, también podría estudiarse si esa prerrogativa encuentra desarrollo o límites insuperables en el proceso de control judicial del acto administrativo tributario. En el contexto planteado, si la tutela judicial efectiva propende por un juez objetivo y capacitado, sería viable analizar si esa objetividad se cumple a partir de preguntarse ¿Si los jueces administrativos en Colombia tienen una estructura de conocimiento tributario sólida para abordar discusiones de hondo calado y económico? Ello porque muchas discusiones tributarias, al ser enmarcadas en temas de conocimiento técnico¹⁶¹ que escapan al *corpus* del derecho como tal, deben ser resueltas a partir de conceptos periciales, entonces ¿Estamos bajo la tutela judicial o una tutela técnica de un tercero al que solo puede acceder el demandante capaz de sufragar su costo?

¹⁶¹ Económico, contable, financiero, etc...

De igual manera, podrían estudiarse si las normas de los procedimientos tributarios se encuentran en coherencia con el derecho a la tutela judicial efectiva. Nótese, por ejemplo, que los artículos 701¹⁶², 709¹⁶³ y 713¹⁶⁴ del Estatuto Tributario permite la reducción de las sanciones a que se refieren esas normas siempre y cuando, entre otras cosas, se renuncie a interponer el recurso de reconsideración o se acepten los hechos planteados, aceptación que implica igualmente la renuncia al recurso conforme con lo dispuesto en el artículo 723 *ídem*¹⁶⁵. Renunciar a dicho recurso implicaría necesariamente la imposibilidad de acudir al medio de control y restablecimiento del derecho. Acaso ¿Es constitucionalmente válido que se incorporen disposiciones que eliminan el control judicial a cambio de reducir sanciones u obtener beneficios? Curioso resulta el artículo 590 del Estatuto Tributario, que establece justamente que, si se quieren discutir los actos a que se refieren los artículos 709 y 713 en mención, entre otros, y reducir las sanciones propuestas o

¹⁶² Este artículo dispone expresamente:

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.

El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido.

¹⁶³ Esta norma indica:

“Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida”.

¹⁶⁴ Este artículo señala:

“Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados.

Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida”.

¹⁶⁵ En la etapa de reconsideración, el recurrente no podrá objetar los hechos aceptados por él expresamente en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación.

impuestas en estos, el obligado tributario debe “pagar total o parcialmente las glosas planteadas en el pliego de cargos, requerimiento especial o liquidación de revisión, según el caso, liquidando el interés bancario corriente”. ¿Acaso ésta exigencia del pago para reducir la sanción sin que se elimine la posibilidad de discutir el acto administrativo no vulnera el principio de la tutela judicial efectiva en la medida que revive el principio del *solve et repete*?¹⁶⁶ Con lo anterior queda claro que la única manera de reducir las sanciones propuestas o impuestas y, a su vez, demandar el acto administrativo, por lo menos desde el punto de vista dogmático, es pagando los valores propuestos o impuestos como si los actos administrativos tributarios constituyeran un título ejecutivo a pesar de no estar ejecutoriados¹⁶⁷.

Los anteriores cuestionamientos, que surgen a manera de reflexión de la presente investigación y no con el propósito de abordarlos y solucionarlos en ésta tesis, evidencian que aún hay muchas preguntas por resolver y que sería interesante desarrollarlas. Ello permitiría enriquecer una literatura que aporte al derecho administrativo y tributario herramientas críticas para las adecuadas relaciones que surgen entre las personas y la autoridad tributaria.

¹⁶⁶ En este punto, para ahondar en el principio de *solve et repete* resulta interesante revisar la Sentencia C-599 de 1992, en la que se declaró la inexecutable del artículo 26 del Decreto 1746 de 1991, conforme al cual, "para ejercitar las acciones ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo deberá acompañarse a la demanda el recibo de pago de la multa correspondiente" por considerar que esa exigencia vulneraba el derecho de acceso a la justicia. (Corte Constitucional, Sentencia del 10 de diciembre de 1992, Expediente No. D-062 y D-104, M.P., Fabio Morón Díaz”.

¹⁶⁷ Importante es resaltar que conforme con los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario sólo constituyen títulos ejecutivos (objeto de cobro) aquellos actos administrativos de impuestos que se encuentren ejecutoriados. Y solo se encontrarán ejecutoriados cuando: (i) contra ellos no proceda recurso alguno, (ii) vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma, (iii) se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, (iv) los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.

Referencias

- Abella, M. d. (2006). El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora. En J. Bravo, F. Álvarez, C. Juan, & S. Erwin, *Temas de derecho tributario contemporáneo*. Bogotá : Universidad del Rosario.
- Alexy, R. (1997). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Garzón Valdés.
- Alonso Ibáñez, M. d. (1996). *Las causas de inadmisibilidad en el proceso contencioso administrativo*. Madrid: Civitas.
- Araújo, R. (2011). Acceso a la justicia efectiva. Propuesta para fortalecer la justicia administrativa. Visión de derecho comparado. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*. 13(1).
- Barnés, J. (. (1993). *La justicia administrativa en el derecho comparado*. Madrid: Civitas.
- Barrera, A. (2015). *La reafirmación de los recursos administrativos como requisito de procedibilidad en ley 1437 de 2011: Una posición privilegiada de la administración pública en Colombia frente a los particulares* (Tesis de Maestría). Universidad del Rosario, Bogotá.
- Benavides, J., & Ospina, A. (Julio-Diciembre de 2012). La justificación de los recursos administrativos. *Derecho Del Estado*. Obtenido de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/3293>
- Bermúdez, J. (2005). *El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria*. *Revista de derecho (Valdivia)*.
- Bonilla, R y otros. (2015). *Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá: Fedesarrollo.
- Bonorio, P., & Peña, J. (2006). *Filosofía del derecho*. (U. N. Colombia, Ed.).
- Bravo, J. (1997). *Nociones fundamentales de derecho tributario* (2a. ed.). Bogotá D.C.: Ediciones Rosaristas.
- Campo Cabal, J. M. (1989). *Medidas Cautelares en el contencioso administrativo*. Bogotá: TEMIS.
- Cano Mata, A. (1984). El derecho a la tutela judicial efectiva en la doctrina del tribunal constitucional (artículo 24 de la Constitución). *Revista de derecho privado*.
- Casás, J. O. (2011). El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario. En A. Altamirano, *El procedimiento tributario*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Cassagne, J. C. (2011). El procedimiento administrativo y el acceso a la justicia. En B. Aberastury y J, *Tendencias actuales del procedimiento administrativo en Latinoamérica y Europa*. Buenos Aires: Eudeba; Konrad Adenauer Stiftung.

- Castillo, F. (1998). *La protección de la confianza en el Derecho Administrativo*. Madrid: Marcial Pons.
- CIAT, BID, GIZ. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT, un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá: CIAT.
- Comisión de reforma del Código Contencioso Administrativo (2008). *Corporación Excelencia en la Justicia*. Obtenido de http://www.cej.org.co/observatoriocpayca/index.php/documentos-de-interes/doc_download/30-elementos-para-un-nuevo-codig
- Corvalan, J. (2013). Hacia una modulación razonable del acceso a la justicia. *Dereitos Fundamentais e Democracia 14 (14)*.
- Díaz, O. (2003). La consulta tributaria anticipada. *Boletín Informativo, Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF)*.
- Díez, I. G. (2006). Garantías procesales. En F. P. Fernández Segado, *Comentarios a la Constitución Española*. Madrid: Edersa.
- Faúndez Ugalde, A. (s.f.). Tutela jurisdiccional efectiva y derecho tributario ¿Una tensión permanente en el procedimiento de reclamación por vulneración de derechos? *Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile*, 2. Obtenido de <http://cetuchile.cl/images/docs/tutela.pdf>
- Fergusson, L., & Gustavo, S. (2014). *Política fiscal: un enfoque de tributación óptima*. Bogotá: Ediciones Uniandes.
- Figueruelo Burrieza, A. (1990). *Temas clave de la Constitución Española*. Madrid: Tecnos S.A.
- Fuentes, J. (s.f.). Doctrina tributaria oficial y problemas de la hermenéutica jurídica. *Revista De Derecho Fiscal*, (4). Recuperado el 15 de marzo de 2020, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2722>
- Galera, R. (2005). *Sistema europeo de justicia administrativa*. Madrid: DYKINSON.
- García de Enterría, E., & Fernández Rodríguez, T. R. (2008). *Curso de derecho administrativo*. Madrid: Thomson Civitas.
- García de Enterría, E. (1992). *Hacia una nueva justicia administrativa*. Madrid: Civitas.
- García de Enterría, E., & Fernández, R. (1993). *Curso de Derecho Administrativo T.I*. Madrid: Civitas.
- García, E. (1974). La formación histórica del principio de la autotutela de la Administración. En E. García, *Homenaje a Rubio Sacristán* Madrid: Moneda y Crédito.
- Gómez de Liaño González, F. P.-C. (2002). *Derecho Procesal Civil*. Oviedo: Forum.

- González Pérez, J. (1998). *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Madrid: Civitas.
- González, F., & Calderón, V. (2002). *Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)*. Departamento Nacional de Planeación. Bogotá: Giro Editores. Recuperado el 20 de febrero de 2020, de [https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20\(I\).pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20(I).pdf)
- Guilherme, M. (2007). *Derecho fundamental a la tutela jurisdiccional efectiva*. Lima: Palestra Editores.
- Landa, C. (2002). El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional. *Pensamiento Constitucional*. Vol. VIII (8). Obtenido de <http://dike.pucp.edu.pe>
- Larenz, K. (1958). *Derecho de obligaciones, Revista de Derecho Privado, ed. esp.*
- Letelier, R. (2014). CONTRA LA CONFIANZA LEGÍTIMA COMO LÍMITE A LA INVALIDACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS. *Revista chilena de derecho*.
- Maurer, H. (2011). *DERECHO ADMINISTRATIVO PARTE GENERAL*. MADRID: MARCIAL PONS.
- Macho, M. (26 de 02 de 2015). *Gobierno de España, Ministerio de Hacienda y Función Pública*
- Montero Aroca, J., Gómez Colomer, J. L., & Barona Vilar, S. (2000). *Derecho jurisdiccional. Parte General. Tomo I*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Mora Espinoza, A. E. (1998). *El control jurisdiccional de la inactividad material de la administración pública. Tesis Doctoral no Publicada*. Madrid: Universidad Complutense.
- Morand-Deviller, J. (2010). *Curso de Derecho Administrativo*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Muñoz, C. (2018). *Base de datos sobre Tribunales Tributarios Administrativos*. Recuperado el 8 de noviembre de 2020 de <https://www.ciat.org/tribunales-tributarios-de-iberoamerica/>
- Parra Quijano, J. (2012). XXXIII CONGRESO COLOMBIANO DE DERECHO PROCESAL. *Reflexiones sobre algunos aspectos importantes del Código General de Proceso* (pág. 20). Bogotá D.C.: Departamento de Publicaciones, Universidad Libre.
- Penagos, G. (2005). *VIA GUBERNATIVA*. Bogotá D.C.: EDICIONES DOCTRINA Y LEY LTDA.
- Pico Junoy, J. (2011). *Las garantías constitucionales del proceso*. J.M. Bosh.
- Piza, J. (2008). La consulta tributaria. *Revista De Derecho Fiscal*, (4), 116. Recuperado el 30 de julio de 2019, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2721>

- Piza, R. J. (2014). La función de fiscalización tributaria en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal* (7), 258. Recuperado el 02 de 02 de 2020, de <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3934>
- Plazas, M. (2005). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Bogotá: TEMIS S.A.
- Porporatto, P. (2019). *Mejoramiento de la administración de justicia tributaria*. Recuperado el 8 de noviembre de 2020 de <https://www.ciat.org/mejoramiento-de-la-administracion-de-justicia-tributaria/>
- Reneman, M. (2010). An EU Righy to Interim Protection during Appeal Proceedings in Asylum Cases? *European Journal of Migration and Law* 12 (4). Obtenido de <http://booksandjournals.brillonline.com/content/journals/10.1163/157181610x535764>
- Restrepo-Medina, M.-A. (2010). Estudio regional de la congestión en la jurisdicción administrativa. *Revista Estudios Socio-jurídicos* 12 (1).
- Rincón, J. (2013). Una evaluación crítica de los salarios por resultados aplicados a la administración pública. *Administración & Desarrollo* 41 (57).
- Rodríguez, I. (2005). *Teoría y Política Fiscal*. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Rojas, J. (2005). Los conceptos tributarios: ¿una nueva forma de legislar? *REVISTA DE IMPUESTOS* N° 132, 8. Recuperado el 10 de julio de 2019, de http://legal.legis.com.co/document/Index?obra=rimpuestos&document=rimpuestos_7680752a7e78404ce0430a010151404c
- Sánchez Rubio, A. (2003). Derecho a la tutela judicial efectiva: prohibición de sufrir indefensión y su tratamiento por el Tribunal Constitucional. *Anuario de la Facultad de Derecho, ISS 0213-988-X, vol. XXI*.
- Shaw, J. L. (2000). La tutela jurisdiccional en materia tributaria. *Memorias de las XXIV Jornadas Colombianas de derecho tributario*.
- Vallespín Perez, D. (2002). *El modelo constitucional de juicio justo en el ámbito del proceso civil*. Barcelona: S.A. ATELEIR LIBROS.
- Waerzaggers, C., Hillier, C. Introducing an advance tax tax ruling (ATR) regime. Tax law: Volume 2016, Issue 2 IFM. Recuperado el 25 de octubre de 2020 de: <https://www.imf.org/en/Publications/Tax-Law-Technical-Note/Issues/2016/12/31/Introducing-an-Advance-Tax-Ruling-ATR-Regime-43933>
- Yacolca, D., Gamba, C., Agüero, O., Villvicencio, D., Pacci, A., Sarmiento, D., Escalante, A. (2008). *TRATADO DE PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS*. Lima: Grijley. Recuperado el 25 de 10 de 2020, de https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/DerechoTributario/DTProcesal/ProcedimientoAdministrativo/2007_Reclamacio%CC%81n_Apelacio%CC%81n_yacolca.pdf

Jurisprudencia interna

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-469 de 1992
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-260 de 1994
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-029 de 1995
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-671 de 1995
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-037 de 1996
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-487 de 1996
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-236 de 1996
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-583 de 1996
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-060 de 1996
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-318 de 1998
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-488 de 2000
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-1441 de 2000
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-569 de 2000
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-252 de 2001
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-227 de 2002
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-319 de 2002
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-204 de 2002
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-426 de 2002
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 2002
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-873 de 2002
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-678 de 2003
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-207 de 2003
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-155 de 2003
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-776 de 2003
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 2003
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-1201 de 2003
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-424 de 2004

Colombia, Corte Constitucional, Auto 004 de 2004
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-071 de 2004
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-131 de 2004
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-030 de 2005
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-272 de 2005
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-328 de 2005
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-1086 de 2005
Colombia, Corte Constitucional, Auto 222 de 2006
Colombia, Corte Constitucional, Auto 227 de 2006
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-1015 de 2006
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-739 de 2006
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-070 de 2007
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-247 de 2007
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-018 de 2007
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-053 de 2008
Colombia, Corte Constitucional, Auto 100 de 2008
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-248 de 2008
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-713 de 2008
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-293 de 2009
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-747 de 2009
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-051 de 2009
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-520 de 2009
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-287 de 2009
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia 095 de 2009
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-594 de 2009
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-128 de 2010
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-146 de 2010
Colombia, Corte Constitucional, Auto 059 de 2010
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-739 de 2010
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-845 de 2010
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia SU 917 de 2010

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-957 de 2010
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-463 de 2011
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-250 de 2011
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-649 de 2011
Colombia, Corte Constitucional, Auto 132 de 2012
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia SU-195 de 2012
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-653 de 2012
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T- 722 de 2012
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-1078 de 2012
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-062 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Auto 064 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Auto 259 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-283 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Auto 248 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-279 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Auto 273 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia SU-131 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia SU-132 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia SU- 198 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-445 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-509 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-901 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Auto 306 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia SU-230 de 2013
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-103 de 2014
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-180 de 2014
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-049 de 2014
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-500 de 2014
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-529 de 2014
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-795 de 2014
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-154 de 2016

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-458 de 2017

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia T-453 de 2018

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-514 de 2019

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de junio de 1984, Radicado N210545.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Auto del 9 de abril de 1997, Radicado 8231.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Radicado 14699.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de mayo de 2009, Radicado 27832.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de mayo de 2012, Radicado 2011-01174.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de octubre de 2012, Radicado 18425.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de marzo de 2014, Radicado 19713.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de julio de 2014, Radicado 19053.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de junio de 2015, Radicado 21113.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Radicado 19967.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de febrero de 2016, Radicado 18429.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de mayo de 2016, Radicado 20574.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de julio de 2016, Radicado 20486.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto de 2016, Radicado 20508.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 30 de agosto de 2016, Radicado 18636.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de octubre de 2016, Radicado 20311.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de noviembre de 2016, Radicado 20463.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de marzo de 2017, Radicado 21718.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de julio de 2017, Radicado 20647.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de septiembre de 2017, Radicado 21133.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 20 de septiembre de 2017, Radicado 20650.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de marzo de 2018, Radicado 21511.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de abril de 2018, Radicado 20647.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de julio de 2018, Radicado 20607.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 15 de agosto de 2018, Radicado 21971.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de agosto de 2018 Radicado 22530.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2018 Radicado 21374.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de agosto de 2019 Radicado 22217.

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de noviembre de 2019, Radicado 22093.

Jurisprudencia internacional

Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Suárez Rosero Vs. Ecuador. Fondo*. Sentencia de 12 de noviembre de 1997. Serie C No. 35, párr. 65; *Caso Rosendo Cantú y otra Vs. México. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas*. Sentencia de 31 de agosto de 2010. Serie C No. 216, párr. 166, y *Caso Cabrera García y Montiel Flores Vs. México, supra* nota 5, párr. 142.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Competencia, supra* nota 76, párr. 73; *Caso Acevedo Buendía y otros (“Cesantes y Jubilados de la Contraloría”) Vs. Perú, supra* nota 76, párr. 66, y *Caso Abrill Alosilla y otros Vs. Perú, supra* nota 19, párr. 75.

Normatividad

Colombia, Constitución Política de 1991.

Colombia, Congreso de la República, Ley 6 de 1992.

Colombia, Congreso de la República, Ley 223 de 1995.

Colombia, Congreso de la República, Ley 489 de 1998.

Colombia, Congreso de la República, Ley 1393 de 2010.

Colombia, Congreso de la República, Ley 1437 de 2011.

Colombia, Congreso de la República, Ley 1943 de 2018.

Colombia, Congreso de la República, Ley 2010 de 2019.

Colombia, Presidencia de la República, Decreto 624 de 1989.

Colombia, Presidencia de la República, Decreto 1071 de 1999.

Colombia, Presidencia de la República, Decreto 4048 de 2008.

Colombia, Presidencia de la República, Decreto 4142 de 2011.

ANEXOS

Anexo 1: Concepto DIAN No. 098797 de 28 de diciembre de 2010



Área del Derecho

CONCEPTO 098797 DE 2010 DICIEMBRE 28

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Impuesto al Patrimonio

Problema Jurídico	¿EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, CREADO POR LA LEY 1370 DE 2009 Y QUE SE CAUSA EL 1° DE ENERO DE 2011, ES APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE ACOGIERON AL RÉGIMEN ESPECIAL DE ESTABILIDAD JURÍDICA CONSAGRADO EN LA LEY 963 DE 2005?
Tesis Jurídica	EL NUEVO IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO, CREADO POR LA LEY 1370 DE 2009 Y QUE SE CAUSA EL 1° DE ENERO DE 2011, SI ES APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE ACOGIERON AL RÉGIMEN ESPECIAL DE ESTABILIDAD JURÍDICA CONSAGRADO EN LA LEY 963 DE 2005.

▼ Descriptores

CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURIDICA
CONTRATOS DE ESTABILIDAD TRIBUTARIA

▼ Fuentes Formales

LEY 223 DE 1995 ARTICULO 169
LEY 963 DE 2005 ARTICULO 1
LEY 1370 DE 2009
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 0240-1
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. 292-1

Sea lo primero advertir que el régimen de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005 es sustancialmente distinto del régimen de estabilidad tributaria que estuvo consagrado en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario. En efecto, mientras los contratos de estabilidad tributaria le garantizaban a los contribuyentes que ningún impuesto nuevo creado durante su vigencia les sería aplicable, los contratos de estabilidad jurídica no ofrecen ese beneficio aunque sí comprometen al

Estado a seguir aplicando las normas vigentes en el momento de la suscripción del contrato, que resulten determinantes para realizar una inversión en actividades industriales, comerciales o de servicios.

Para mayor precisión es conveniente transcribir el texto del artículo 1° de la Ley 963 de 2005:

"ARTICULO 1°. CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA. Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente".

En los términos de lo dispuesto en la ley, los contribuyentes que pretendan acogerse a la estabilidad deben identificar las normas y las interpretaciones oficiales que resulten determinantes para realizar la inversión y el Estado les garantiza que si durante la vigencia del acuerdo se modifica en forma adversa a estos alguna de tales normas o interpretaciones, tal modificación no se les aplicará mientras dure el contrato. En estas condiciones, la estabilidad jurídica, aplicada en relación con las normas tributarias, está orientada principalmente a mantener incentivos o

beneficios (como la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos), sin perjuicio de la posibilidad de estabilizar otras disposiciones de alcance general como las relativas a las tarifas y bases gravables de los impuestos que se vienen aplicando en el momento de la suscripción del contrato. Lo fundamental aquí es que, conforme al tenor literal de la ley, los acuerdos de estabilidad jurídica obligan al Estado a no aplicar las modificaciones de las normas identificadas como determinantes de una inversión pero no le impiden crear y exigir el pago de nuevos tributos ya que estos, si bien crean nuevas condiciones fiscales, no conllevan un cambio de las disposiciones que se incorporan al acuerdo.

Al respecto considera este despacho que existe la imposibilidad jurídica de estabilizar normas que son inexistentes al momento de suscripción del contrato. En efecto, si conforme con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 963 de 2005 se requiere la identificación en los contratos de las normas determinantes de la inversión, no se explica este despacho como podrían ser objeto de estabilidad las normas creadas por la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, la cual adiciona al Estatuto Tributario nuevos artículos que regulan el impuesto al patrimonio creado como son el 292-1, 293-1, 294-1, 295-1 296-1, 297-1 298-4 y 298-5.

En este punto vale la pena resaltar que lo que la Ley 963 de 2005 entiende por modificación para efectos de los contratos de estabilidad jurídica es **cualquier cambio en el texto de las normas que hayan sido identificadas en los contratos como determinantes de la inversión.**

Ahora bien, es posible que en varios acuerdos de estabilidad jurídica se haya incluido el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010. En tal caso, los contribuyentes que suscribieron dichos acuerdos adquirieron obviamente el derecho a que ninguna modificación que llegara a efectuarse respecto de dicho gravamen les fuera aplicable durante la vigencia del contrato, teniendo en cuenta que su causación

ocurría el 1° de enero de cada uno de esos años. Sin embargo, esto no los exime de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1° de enero 2011, porque este impuesto no surge de la modificación de una norma preexistente, es decir, del cambio en las reglas aplicables al impuesto que estableció la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto. En otras palabras, aunque los contratos de estabilidad jurídica hayan incorporado las disposiciones relativas al impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes que suscribieron estos acuerdos no están exonerados del nuevo impuesto establecido por la Ley 1370 de 2009 ya que esta última no constituye una modificación de la ley anterior.

Finalmente, es importante señalar que el texto del proyecto de ley que se presentó al Congreso de la República y que culminó con la expedición de la Ley 1370 de 2009 fue adicionado con una proposición que incluía el siguiente párrafo:

"Parágrafo. Los contribuyentes que hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica con anterioridad a la fecha de publicación de la presente ley, en los cuales se haya estabilizado el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, conservarán las prerrogativas respecto al mismo, consagradas en la Ley 963 de 2005".

Esta norma, sin embargo, fue suprimida en la versión definitiva de la Ley 1370 de 2009, lo que evidencia la intención del legislador de aplicar sin ninguna excepción el nuevo gravamen a todas las personas y entidades calificadas por la misma ley como contribuyentes, aún a aquellas que al momento de su expedición hubieren suscrito un acuerdo de estabilidad jurídica.

En virtud de lo anteriormente expuesto es preciso concluir que el nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 con causación el 10 de enero del año 2011, si es

aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005.

Anexo 2: Actos administrativos que sustentan el caso objeto de estudio presentado



Anexo 2.pdf

Anexo 3: Derecho de petición ante la U.A.E DIAN para obtener información estadística

Bogotá D.C., 02 de julio de 2020.

Señores

Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. DIAN

Asunto: Petición sobre recursos de reconsideración. Contratos de estabilidad jurídica. Solicitud de devolución. Impuesto al patrimonio.

Gustavo Adolfo Mosquera Abello, identificado con la cédula de ciudadanía No. 80.727.896 de Bogotá, con el objetivo de que haga parte dentro de una investigación eminentemente académica que me encuentro adelantado, de manera atenta solicito que se resuelvan las peticiones que más adelante se realizarán.

1. CONTEXTO NORMATIVO DEL DERECHO DE PETICIÓN

El artículo 1° *ibidem* Ley 963 de 2005 dispuso que mediante los contratos de estabilidad jurídica el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

Algunos contribuyentes y el Estado Colombiano suscribieron un contrato de estabilidad jurídica estabilizando, entre otros, los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario, que hace referencia a la creación del impuesto al patrimonio para los años 2006 a 2010, artículos incorporados al estatuto fiscal con la expedición de la Ley 1111 de 2006.

Con posterioridad a dicha estabilización, el gobierno nacional expidió la Ley 1370 de 2009, a través de la cual, entre otras cosas, se incorporaron al Estatuto Tributario los artículos 292-1 y siguientes, que hacen referencia a la creación del impuesto al patrimonio para el año 2011.

De esa manera, muchos contribuyentes consideraron que no debían pagar el impuesto al patrimonio creado para el año gravable 2011 porque era el mismo impuesto incorporado en los artículos 292 y siguientes de la normatividad en mención y, por lo tanto, se trataba de una prórroga de dicho gravamen, los cuales habían sido objeto de estabilización a través del contrato respectivo. Dado lo anterior, los contribuyentes solicitaron la devolución del valor pagado por ese concepto al considerar que se trataba de un pago de lo no debido.

Las solicitudes de devolución fueron resueltas desfavorablemente para los contribuyentes teniendo en cuenta que la DIAN había expedido el concepto 098797 de 28 de diciembre de 2010, a través del cual realizó la siguiente interpretación jurídica:

“Ahora bien, es posible que en varios acuerdos de estabilidad jurídica se haya incluido el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010. En tal caso, los contribuyentes que suscribieron dichos acuerdos adquirieron obviamente el derecho a que ninguna modificación que llegara a efectuarse respecto de dicho gravamen les fuera aplicable durante la vigencia del contrato, teniendo en cuenta que su causación ocurría el 1° de enero de cada uno de esos años. Sin embargo, esto no los exime de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio creado mediante la Ley

1370 de 2009 y que se causa el 1° de enero 2011, porque este impuesto no surge de la modificación de una norma preexistente, es decir, del cambio en las reglas aplicables al impuesto que estableció la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto. **En otras palabras, aunque los contratos de estabilidad jurídica hayan incorporado las disposiciones relativas al impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes que suscribieron estos acuerdos no están exonerados del nuevo impuesto establecido por la Ley 1370 de 2009 ya que esta última no constituye una modificación de la ley anterior**¹⁶⁸. (Se resalta)

Teniendo en cuenta lo anterior se solicita:

PETICIONES

1. Informar cuántos contribuyentes que suscribieron contrato de estabilidad jurídica en el que estabilizaron los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario, declararon y pagaron total o parcialmente el impuesto al patrimonio de que trata la Ley 1370 de 2009.
2. De aquellos contribuyentes que cumplan las condiciones de la anterior pregunta, informar cuántos solicitaron devolución del pago por considerar que el mismo no tenía fundamento legal en la medida que el impuesto al patrimonio de la Ley 1730 de 2009 era el mismo impuesto objeto de estabilización, esto es, el establecido en los artículos 292 y siguientes del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta que el impuesto se pagaba por cuotas, por favor informar por separado las solicitudes radicadas por un mismo contribuyente.

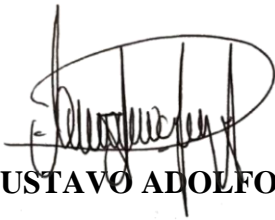
¹⁶⁸ Al presente escrito se aporta, como “ANEXO 1”, el texto completo del concepto.

3. De las solicitudes de devolución realizadas por los contribuyentes conforme a lo indicado en el numeral 2do anterior, informar cuántas fueron negadas y/o rechazadas con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010 y/o por otras razones.
4. De aquellos actos administrativos que negaron o rechazaron las solicitudes de devolución con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010 y/o por otras razones, cuántos fueron objeto de recurso de reconsideración.
5. De los recursos de reconsideración interpuestos a que hace referencia la pregunta No. 4, indicar cuantos fueron resueltos desfavorablemente al contribuyente con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010.
6. De los recursos de reconsideración resueltos desfavorablemente a los contribuyentes con fundamento en el concepto No. 098797 de 28 de diciembre de 2010, indicar cuál fue el término que tomó la administración para proferir las resoluciones que resolvieron los recursos respectivos.
7. Si algún recurso de reconsideración fue resuelto favorablemente al contribuyente, indicar las razones de la decisión.
8. Adjuntar copia de los actos administrativos que resolvieron los recursos de reconsideración correspondientes.

Como quiera que soy consciente de que la información tributaria relacionada con las bases gravables e información económica de las personas es objeto de reserva, con las 8 preguntas realizadas de ninguna manera se está solicitando que se informe el nombre de los contribuyentes o algún dato que los pueda identificar. Lo que se solicita es un informe estadístico que dé cuenta de las preguntas realizadas.

En ese sentido y en lo relacionado con la petición No. 8, solicito atentamente que se anonimicen los actos administrativos para que no se pueda identificar al contribuyente destinatario de los mismos. En ese sentido, lo importante de las resoluciones, para la investigación que estoy realizando, es conocer el fundamento de derecho o las consideraciones tenidas en cuenta por parte de la U.A.E. DIAN al momento de resolver los recursos interpuestos.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Gustavo Adolfo Mosquera Abello', enclosed within a hand-drawn oval.

GUSTAVO ADOLFO MOSQUERA ABELLO

C.C. 80727.896. Bogotá D.C.

Anexo 4: Oficio no. 100208223-072 del 27 de julio de 2020, por medio del cual la subdirección de gestión de recursos jurídicos de la dirección de gestión jurídica de la U.A.E. DIAN, resolvió los cuestionamientos cuyos datos son plasmados en las tablas 1, 2 Y 3



Oficio
100208223-072 Gust

Anexo 5 Sentencia del 30 de agosto de 2016, Radicado 18636, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



Sentencia 18636_
Consejo de Estado.c