



**Universidad del
Rosario**

**Aspectos Probatorios que Evidencian Fallos en el Debido Proceso: Vía
gubernativa.**

Autor

Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez

**Artículo de investigación desarrollado en el marco de la línea de
investigación Justicia tributaria en Colombia: Vía gubernativa durante el
año 2011-2012 bajo el auspicio del Fondo de Investigaciones de la
Universidad del Rosario FIUR**

Director

**Esperanza Buitrago Díaz
Julio Fernando Álvarez**

Facultad de Jurisprudencia

Universidad del Rosario

**Ciudad - País
2012**

Aspectos Probatorios que Evidencian Fallos en el Debido Proceso: Vía gubernativa.

Rodriguez Gutierrez, Camilo Ernesto

La relación del Estado y el contribuyente en el momento de la determinación y cobro de la obligación tributaria actual, moderna, como la conocemos hoy día, es el resultado de un proceso que puede ser observado de manera evolutiva, que responde a la búsqueda de explicaciones a los cambios y transformaciones ya del establecimiento en sí, como de su aparato de ejecución, la administración, buscando la elaboración de nuevos criterios de interpretación y aplicación del Derecho que rige esa relación (Pérez de Ayala, 1969), las siguientes líneas son una austera propuesta de comprender ese desarrollo.

I. Dinámica de la relación entre la Administración y el contribuyente.

Los extremos de tal dinámica pueden ser identificados desde el concepto de la relación de poder, como su inicio, y los últimos estados de la discusión, en la cual se entiende a la administración como una colaboradora activa del contribuyente, los cuales acuden ante la jurisdicción en condiciones de igualdad efectiva, y en donde se teoriza una baja tasa de discusión judicial.

A pesar que las bases conceptuales de la relación entre el Estado y el contribuyente, entendida como una relación de poder, explican una amplia esfera de la historia del tributo, en el entendido de no estar sujeto a control y ejercerse de manera discrecional, increíblemente sus inicios se encuentran en la dogmática administrativista alemana de finales del siglo XIX, cuando ya el Estado de Derecho se identificaba como un claro escenario distinto a sus antecesores, lo cual implica una contradicción que se mostrara mas adelante.

La doctrina señala a Mayer como parcialmente responsable de los primeros resultados del enfoque condensado de la relación de poder (José Luis Pérez de Ayala, 1969), sin embargo también se señalan a autores incluso anteriores como Stahl, Vanni, Baldo, Büler, Voguel y Schneider (Tapia, 2005).

La teoría de la relación de poder sin embargo no surge por generación espontánea, es la respuesta a la doctrina que aunque se expone inicialmente en la época de la revolución, no se identificó con ese momento, sostenida por Montesquieu y mayormente conocida como la teoría del beneficio, en la cual el tributo es un precio que el ciudadano reconoce al Estado como retribución de los beneficios que recibe a través de los servicios públicos que aquel le presta, Tapia citando a Vanoni señala cómo en ésta doctrina solo el goce concreto de la utilidad brindada por la actividad pública es la que justifica ese precio, que tiene connotaciones de cambio, pues de esa manera se financian los costos de dichos servicios y beneficios de los que se sirve el ciudadano para poder realizar las actividades de producción que le generan riqueza (Tapia, 2005).

Se acusa ésta doctrina de falencias tales que no permiten su adopción como fundamento de la imposición, en ese sentido sostienen sus contradictores que la relación entre el Estado y los particulares, en el ámbito de la imposición, no se encuentra ubicado en un plano de equivalencia cuantitativa entre el tributo y el beneficio recibido, por lo que dicha relación no puede ser de cambio, que sumado a la imposibilidad fáctica de dividir, siquiera en grado cercano, el beneficio realmente obtenido por cada ciudadano identificado como un ente aislado de la sociedad hace imposible medir su precio debido al Estado (Tapia, 2005).

Se acusa también a esta teoría de ser contraria a los criterios de solidaridad, de manera insuficiente a nuestro parecer, ya que se sostiene que son las personas de menores recursos e ingresos las que más requieren de la ayuda estatal por lo que deberían aportar de mayor manera que quienes disfrutan menos de esos beneficios (Tapia, 2005). A nuestro parecer, si bien la crítica no niega el que todos los integrantes del grupo social se beneficien del actuar del Estado sino que resalta el cómo algunos lo hacen de manera más directa, el punto de que sean los más desprotegidos los que deban aportar más, si requiere cierta objeción en la

medida que incluso los que generan grandes rentas –y prioritariamente éstos últimos- se sirven y en gran medida del aparato estatal, a tal punto que ese gran volumen de recursos que generan no se darían sin la intervención ya sea directa o indirecta del Estado. El sector financiero, reconocido por las utilidades que reporta, el sector agrícola –generalmente en pocas manos-, el sector minero y tantos otros generan la riqueza que producen en gran medida por las condiciones que el Estado ambienta, las condiciones de mercado –que no dependen exclusivamente de los particulares-, los marcos normativos, la seguridad tanto institucional como jurídica, la infraestructura ya en redes, vías o en el mero espectro electromagnético son medios de los cuales esos generadores de grandes rentas se valen para lograr su objeto comercial y si bien en alguna medida corresponden vía tributos ese beneficio logrado, si vale la pena preguntarse si lo hacen en la medida justa, ya que algunos de ellos gozan sino de exenciones a largo plazo si de tarifas y regímenes diferenciales –sin reseñar el cómo se logran-, con la excusa de que debe estimularse esa clase de actividades, lo que lleva a una reducción en la contraprestación por los beneficios recibidos, oportunidad que el trabajador –aquel afortunado, de los que no encuentran una oportunidad y son llamados a ser emprendedores incluso a su propia suerte- no necesariamente tiene.

Ante la señalada, inaceptable, doctrina del beneficio, se formula la teoría de la relación de poder que señala Tapia, citando a Büler, Voguel y Schneider, se fundada en las bases de la sujeción de los ciudadanos al soberano, en donde el tributo es un derivado directo de la soberanía de éste, de su poder de imperio, al cual no se le puede anteponer objeción alguna, donde el poder de imposición es una cualidad que le pertenece sin necesidad de norma jurídica que lo habilite para ello (Tapia, 2005), señala el Conde de Cedillo como el súbdito debe obedecer pura y simplemente las órdenes del príncipe y de sus funcionarios (José Luis Pérez de Ayala, 1969).

De las explicaciones que el derecho administrativo alemán va a empezar a diseñar resaltan las de Mayer, las cuales serán las que den lugar al apuntalamiento de sus ya existentes iniciativas. Dice así el Conde de Cedillo que el profesor alemán, refiriéndose no solo a las desiciones de la administración sino también a

las leyes que establecen el recaudo, las cuales identifica como normas de policía, diferentes a las normas civiles, no son Derecho, y que las mismas no vinculan al príncipe –y por ello tampoco a su aparato administrativo-, diferente de las normas de *justicia* las cuales si son Derecho y vinculan totalmente tanto al príncipe como a su aparato de ejecución (José Luis Pérez de Ayala, 1969).

Así entonces las normas impositivas se originan en una orden discrecional de poder, basadas en una relación de poder, que no es una relación jurídica, por cuanto no son Derecho (José Luis Pérez de Ayala, 1969). Tapia subraya como las palabras e ideas de Mayer se contextualizan en el estado de policía alemán de finales del siglo XIX y comienzos del XX (Tapia, 2005), que conlleva toda una serie de detalles que no es del caso particularizar en el presente, más allá de la advertencia, que señalará D'Amati en cuanto que el derecho administrativo alemán será una derivación de la ciencia de la policía, la cual da vida a una idea de sistema jurídico basado en una concepción absoluta del poder del soberano y a un establecimiento de las relaciones entre la administración y el administrado en términos autoritarios (D'Amati N., *Il Diritto tributario e la tradizione giuridico-finanziaria italiana. En "studi in onore" di A.D. Gianini, Milan, Giuffrè, 1961*, ps. 407, 422-423, citado por (José Luis Pérez de Ayala, 1969), donde el deber tributario tiene su origen en la subordinación del ciudadano a la autoridad del Estado (José Luis Pérez de Ayala, 1969).

Las razones por las cuales los administrativistas alemanes negaban el contenido jurídico de las normas impositivas se fundaban en que desde su punto de vista la norma tributaria no regula derechos subjetivos ni obligaciones propiamente dichas; realizan entonces observaciones desde el derecho civil relativas a los derechos individuales en los cuales el Derecho otorga una ventaja que, en ausencia de la norma reguladora, no se tenía, razón por la cual el individuo ha ganado algo que no tenía, diferente situación a la del Estado, donde sus “pretendidos derechos” no son más que manifestaciones de su poder preexistente que es superior y que no requieren reconocimiento por la Ley para el establecimiento ni para el recaudo, tanto así que ni siquiera es necesaria su publicación (José Luis Pérez de Ayala, 1969).

En este punto el Conde de Cedillo retoma palabras de Orlando que en la introducción italiana de la obra de Jellinek *System der subjektiven rechte* de 1911 reeditada en el *Diritto pubblico generale, Scritti varri* de 1954, se refiere a que *las razones que explican la indicada concepción* –refiriéndose así a la relación de poder- *pueden resumirse así: ...la persistencia de una serie de factores históricos, políticos y sociales que conducen a la perpetuación de una ideología absolutista en el pensamiento jurídico alemán, que se mueve así a través de unas coordenadas históricas muy diversas de las que presidían la evolución de los países latinos por el mismo tiempo, ...la doctrina alemana a partir de la obra de Gerber está orientada por una construcción de las relaciones entre el individuo y el Estado, que tratan de eliminar toda fundamentación del derecho natural... el precio a pagar por éste planteamiento es claro: un excesivo formalismo jurídico que conduce, rápidamente, al positivismo;* ello lo lleva a concluir como la relación entre el ciudadano y el Estado es *formalmente* jurídica, pero cuyo contenido no es de Derecho, ni de Justicia (José Luis Pérez de Ayala, 1969).

Las reacciones a esta postura extrema donde los contribuyentes no tenían recursos oponibles a la administración, evidentemente des balanceada, logran el otorgamiento de facultades y derechos a los contribuyentes oponibles ante la administración en defensa de las arbitrariedades y abusos que se pudieran llegar a presentar en la etapa de recaudo, el primer paso para esta hipótesis sería la vinculación a la administración del propio ordenamiento jurídico, seguido de una concepción del tributo mediado como obligación jurídica, igual a la ya conocida en el derecho civil (Tapia, 2005).

Será Giannini a quien se le reconoce el merito de haber construido el concepto de la relación jurídico tributaria (José Luis Pérez de Ayala, 1969), el cual requiere para su concepción de un contenido de legalidad completo, no solo formal, lo cual permite ajustar el comportamiento de la administración en los términos del ordenamiento.

Es reconocida la importancia que tiene el actuar de la administración, no sólo antes sino incluso también después de la realización del presupuesto de hecho contenido en la norma, del cual nace específicamente el deber de declarar, el cual

se surte mediante un procedimiento administrativo que es necesario como presupuesto para una correcta aplicación del deber tributario, manera mediante la cual se libera el contribuyente de su obligación (Micheli, 1974) y (José Luis. Pérez de Ayala, 1974).

El identificar como la administración cuando persigue el pago del crédito tributario no actúa bajo intereses propios y exclusivos de recaudo, *sino que vela por el cumplimiento de los fines que afectan al bien común y al bienestar de toda la comunidad* dio otro argumento para diferenciar su ejercicio en el ámbito de la relación de poder y de la relación jurídico tributaria, aunque advierte la doctrina como deben enmarcarse una serie de valores superiores recogidos con anterioridad en la legislación (José Luis. Pérez de Ayala, 1974).

Se resalta así el carácter *ex-lege* de la obligación tributaria en tanto la participación de la administración se constituye luego de la realización de la hipótesis contenida en el hecho gravado (José Luis. Pérez de Ayala, 1970).

La concepción del deber tributario por parte del contribuyente como una obligación jurídica originó la actual terminología empleada en su contenido ya en los sujetos, elementos de *an*, como en la base gravable y tarifa *quantum*; y permitió hasta nuestros días explicar el fenómeno dentro del marco del Estado de Derecho.

Giannini será acompañado de una nutrida escuadra doctrinaria en la formulación de la teoría de la relación jurídica; en la doctrina alemana estarán Hensel, Nawiasky y Blumenstein; en Italia lo acompañaran Maffezzoni, Fedele, Fantozzi, Berliri y Pugliese; en España, Pérez De Ayala, González García, Pérez Royo, Rodríguez Bereijo, Escribano López, Cortes Dominguez, Casado Ollero y Martín Queralt. El desarrollo de ésta teoría va desde la concepción misma de la obligación tributaria estática –que reconoce su centro de gravedad en el Hecho Gravado-, hasta la concepción dinámica de la misma –donde se concibe al tributo como mucho mas que el resultado de la descripción del Hecho Gravado y se reconoce como una sucesión de vínculos y etapas que se surten para lograr el buen recaudo del mismo, finalidad mecánica del tributo-, (Luchena Mozo, 2006).

Tapia señala como punto de partida de ésta teoría la expedición de la Ordenanza General de los Impuestos alemana (*Reichsabgabenordnung*) en 1919 aunque advierte que sólo hasta la década de los años 30 se podrán observar sus lineamientos (Tapia, 2005).

A pesar del contenido obligacional de la relación jurídica, el cual implica una igualdad de las partes –así como en su modelo del derecho privado-, por el contenido y finalidades del crédito tributario, se reconocen a la administración en el ordenamiento una serie de facultades discrecionales que sobrepasan los que comúnmente tiene un acreedor, que se intentan paliar con en sometimiento a control judicial del actuar de la administración, así como también con el otorgamiento de derechos y garantías del contribuyente (Lago Montero, 2002).

Aún lo estructurado del modelo recibe fuertes críticas, en ese sentido, a pesar del control judicial de las desiciones de la administración se cuestiona el retardo en la administración de justicia, que para el caso español puede llegar a sumar mas de quince años retardo éste que perjudica a todos los inmiscuidos, a la administración en cuanto alarga en el tiempo el recaudo, al contribuyente con el desgaste de un proceso de esa longitud y a la misma jurisdicción pues le resta tiempo valioso para atender otros asuntos; el contenido de los procedimientos de inspección los cuales se forman de manera secreta y sujetos a la discrecionalidad de la administración; las presunciones a favor de la administración y la inversión de la carga de prueba minan sistemáticamente el principio de igualdad, pues colocan al contribuyente en una situación de debilidad real que muchas veces ni el juez remedia; el fortalecimiento de los poderes de la administración a través de la indeterminación de los conceptos y su llamado a interpretarlos, hace necesario un legislador que proteja al contribuyente (Ferreiro Lapatza, 1998).

En ese escenario, de una administración dotada de amplias potestades y su pernicioso ejercicio, las exigencias impuestas en el ordenamiento para garantizar que el contribuyente acuda a los tribunales en alineación de igualdad frente a la administración, como lo son la independencia –ya presupuestaria, administrativa y funcional- e imparcialidad del juez, su especialización en la materia, la no exigibilidad de cauciones ni ninguna otra medida previa para el desarrollo del

proceso, hacen ver pálido cualquier medio que busque el efectivo respeto de los derechos del contribuyente (Tapia, 2005).

Por ello que se cuestione la suficiencia de una legislación, incluso garantista al contribuyente, en el Estado de Derecho sin el concurso de una administración eficiente que ejerza sus funciones antes que con afán recaudatorio con sentido de legalidad igualmente garantista (Uckmar, 1997).

II. El debido proceso.

En las épocas primitivas de la humanidad no hubo proceso, sino autojusticia, esto es vindicta. Los poderosos y fuertes disponían, a su arbitrio, de la vida, la libertad y los bienes de los débiles y subyugados, pues la historia de los derechos humanos es a grandes rasgos, la lucha incesante de los oprimidos contra los opresores, de los débiles contra los fuertes, de los explotados –que siempre han sido la mayoría-, contra los explotadores (Camargo, 2006).

La historia esta llena de referencias a lo que la doctrina especializada llama el *indebido proceso*, casos como los de Sócrates, Jesús, Galileo, Carlos I y el no menos renombrado de Nuremberg o la misma inquisición, los cuales son muestras del cómo el procedimiento –sin garantías- es un medio empleado para castigar según marcos jurídicos -para referencia ver Los Grandes Procesos de la Historia de Alexander Demandt-.

Será a partir de esas falencias de donde se empieza a exigir una separación del juez y el verdugo, una independencia del Juez, la no aplicación de castigos físicos particularmente los que violan la dignidad de la persona, la convicción procesal residida en pruebas y no en indicios, la no necesaria concurrencia de un abogado, como elementos a corregir para que se permita una objetividad en la debida aplicación de justicia. Un ejemplo concordante con lo anterior lo ofrece la inquisición, la cual fue establecida por el Concilio de Verona (1163) y que se llevó a cabo no sólo en los dominios de la corona española sino en gran parte de Europa, sus audiencias se practicaban muchas veces en un tribunal eclesiástico, el

juez era el mismo acusador y en ocasiones verdugo también, se decretaba el castigo, la tortura, muchas veces sin plena prueba en contra del acusado, sólo meros indicios, el mismo se practicaba sin la necesidad de ser público, bastaba la comparecencia de un notario y un médico, pero sin la intervención de un defensor (Peters, Edgard. Tortura, 1986. citado por (Camargo, 2006).

Será en la Carta Magna (1215) donde se encontrarán las primeras referencias a lo que con el tiempo identificaremos como “Debido Proceso”, así en su capitulo XXIX se sostenía que el Rey Juan se comprometía a *nullus liber capitur, vel impresionitur, aut dissaisiatur, aut utlagetur, aut exultetur, aut aliquo modo destruat, nec super eum mittemus, nisi per legale iudicium parium suorum vel per legem tērrae* –ningún hombre libre será aprehendido, hecho prisionero, puesto fuera de la ley o exiliado ni en forma alguna arruinado, ni iremos, ni mandaremos a nadie contra él, excepto mediante juicio de sus pares o por la ley de la tierra- (Hoyos, 1996).

Citando a Couture, Hoyos sostiene que de aquí se pueden desligar las instituciones garantías del juez competente y la ley preexistente, las cuales no se desdibujaron incluso en las mas de treinta veces que la Carta Magna fue reexpedida por los monarcas ingleses durante dos siglos posteriores. Sería hasta 1354 cuando Eduardo III la reexpide que el documento se escribirá por primera vez en ingles y contendrá la expresión *due process of law*, la cual es la que se conoce entre nosotros como debido proceso, cláusula que se volverá a incluir en la *Petition of Right* de 1627 y el *Habeas Corpus Act* de 1640 (Jennings, Igor. Magna Carta and constitutionalism in the commonwealth, 1965. citado por (Hoyos, 1996).

El mismo Hoyos citando a Perez Luño indica como ésta figura se configuró como un reconocimiento contractual y particular para la nobleza, que con el paso del tiempo y sucesos, fue transitando del ámbito privado al del derecho público en tanto se diluían el sistema estamental feudal y se adelantaba el desarrollo de los parlamentos, donde por Ley, que ahora será la expresión del pueblo y no la voluntad del Rey, se extenderá como un derecho de todos los ciudadanos del Estado, que pasará de Estado en Estado por incorporación a los

textos constitucionales desde la Constitución de Pennsylvania de 1777, y con su posterior incorporación en los instrumentos internacionales de en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre de 1948, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 y mas recientemente en la Convención Americana sobre Derechos Humanos de 1969 a todo hombre por el solo hecho de serlo (Perez Luño, Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución, 1984, citado por (Hoyos, 1996).

Si bien las primeras aplicaciones de éste derecho fundamental se presentan en el campo penal, el conjunto de sus garantías mínimas para que se de un juicio justo, donde la finalidad es el cumplimiento del derecho sustancial luego de una secuencia escalonada y ordenada de actos, se extienden a toda la función jurisdiccional del Estado en los demás campos del ordenamiento como el Civil, Laboral, Constitucional y Administrativo, incluso se extiende hasta el actuar frente a la administración, en la vía gubernativa (Camargo, 2006) donde también se exige la satisfacción de sus mínimos: Presunción de inocencia, debida notificación, derecho de aportar y controvertir las pruebas, motivación de los actos, observancia de las normas preexistentes, publicidad, derecho de replica e impugnación y derecho de acción (Cuello Iriarte, 2004; Gallo, 2011).

III. La situación en Colombia.

A pesar que nuestra normativa, en el Estatuto Tributario acoge la teoría de la relación jurídico tributaria en los siguientes términos:

Artículo 1o. Origen De La Obligación Sustancial. 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.

Se presenta la mayoría de la sintomatología acusada por la doctrina especializada que no permite observar una plena relación jurídica obligacional que derive en una igualdad de las partes ante el juez.

En ese sentido como bien lo acusaba Ferreiro Lapatza, ya reseñado anteriormente, nos permitimos remitir de nuevo sus observaciones a la teoría de la relación jurídica en general para contrastarlas en el ordenamiento colombiano, en este sentido:

- a) *Retardo en la administración de justicia.* Las últimas observaciones al comportamiento de la jurisdicción contenciosa, particularmente a la sección cuarta del Consejo de Estado, permiten identificar una realidad bastante parecida a la española, con un tiempo de duración del litigio de cerca de catorce años (Lozano Rodriguez, 2011).
- b) *El contenido de los procedimientos de inspección los cuales se forman de manera secreta y sujetos a la discrecionalidad de la administración.* En este sentido la normativa aplicable no contiene un procedimiento, ni metodología, que directrice la manera en que la administración deba realizar la vigilancia y control de los contribuyentes, estos se dejan a la libre creatividad de la oficina de la Dirección de Impuestos, en la cual los criterios pueden cambiar de manera radical de un día para otro. El sentido contrario, que fuera determinado en la normativa el procedimiento y las características de los procedimientos de inspección, y no nos referimos en ese sentido a las diligencias que realiza la administración en las instalaciones del contribuyente éstas si regladas, sino a la forma como se escoge el sector económico y sus integrantes a ser auditados, de manera que de mas garantías que disminuyan las posibilidades y eventualidades en que la administración actúe de manera discrecional, al igual que ser públicos y reglados los procedimientos sospechosos que realice el contribuyente que den lugar a la apertura de investigaciones permitiría trazar una línea hoy inexistente que permitiría observar una administración más objetiva.

- c) *Las presunciones a favor de la administración y la inversión de la carga de prueba.* En éste caso en particular, si bien la normativa vigente permite una interpretación limitada de los casos de inversión de la prueba (XXX), en el caso de las presunciones a favor de la administración dejan mucho que desear por lo extensas y delicadas de las mismas (E.T. Arts. 747-749, 754,755-2,)
- d) *El fortalecimiento de los poderes de la administración a través de la indeterminación de los conceptos y su llamado a interpretarlos.*

Bibliografía

- Camargo, P. P. (2006). *El debido proceso*. Bogotá: Leyer.
- Cuello Iriarte, G. (2004). Medios de impugnación en el Derecho Administrativo. Vía gubernativa. *Universitas*, 107.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1998). Poder Tributario y Tutela Judicial Efectiva. In U. d. Barcelona (Ed.), *Tres lecciones magistrales*. Madrid: Marcial Pons.
- Gallo, F. (2011). *Las razones del fisco*. Madrid: Marcial Pons.
- Hoyos, A. (1996). *El debido proceso*. Bogotá: Temis.
- Lago Montero, J. M. (2002). El control judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria. *Boletín mexicano de derecho comparado*, XXXV.
- Lozano Rodriguez, E. (2011). Revisión jurisprudencial *Memorias XXXV Jornadas colombianas de derecho tributario* (Vol. I). Bogotá: Instituto colombiano de Derecho Tributario.
- Luchena Mozo, G. M. (2006). La relación jurídico tributaria. In Atelier (Ed.), *Derecho Tributario. Parte General*. España.
- Micheli, G. A. (1974). El procedimiento tributario de liquidación. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 114.
- Peréz de Ayala, J. L. (1969). Potestad administrativa y relación jurídica. La concepción de la relación tributaria como relación de poder. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 79.

- Pérez de Ayala, J. L. (1969). Potestad administrativa y relación jurídica. La concepción de la relación tributaria como relación de poder. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 79.
- Pérez de Ayala, J. L. (1970). Potestad de imposición y relación tributaria. *Revista de derecho financiero y tributario*, 86.
- Pérez de Ayala, J. L. (1974). Función tributaria y procedimiento de Gestión. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 114.
- Tapia, J. (2005). BASES PARA UN DEBIDO PROCESO TRIBUTARIO: TRES TEORÍAS ACERCA DELA RELACIÓN ENTRE EL ESTADO Y LOS CONTRIBUYENTES. *Revista Chilena de Derecho*, 32, No. 2.
- Uckmar, V. (1997). *La legislación tributaria en el Estado de Derecho*. Retrieved from <http://www.salvador.edu.ar/juri/ua1-4-aa.htm>