

El debido proceso, una aproximación al ámbito tributario

Tesis presentada para obtener el título de
Magister en Tributación
Universidad de Manizales, Manizales

Luis Alfonso Castrillón Sánchez y Germán García Restrepo

4 de septiembre de 2018

TABLA DE CONTENIDO

Capítulo I: El Problema	1
Planteamiento del Problema.....	1
Formulación del Problema	4
Objetivos de la Investigación.....	4
<i>Objetivo general.....</i>	<i>4</i>
<i>Objetivos específicos</i>	<i>5</i>
Justificación	5
Delimitación	8
<i>Delimitación Conceptual.....</i>	<i>8</i>
<i>Delimitación espacial y temporal.....</i>	<i>8</i>
Capitulo II: Metodología	9
Propuesta Metodológica.....	9
Método de la investigación.....	9
Capítulo III: Marco de Referencia.....	10
Marco Teórico.....	10
Antecedentes	13
Capitulo IV: El Debido Proceso.....	19
El debido proceso en el Estado de Derecho.....	20
Los principios del debido proceso en los instrumentos internacionales.....	21
Alcance del derecho fundamental al debido proceso	23
Principios constitucionales del debido proceso.....	25

Capítulo V: El debido proceso en las actuaciones administrativas tributarias	32
Etapas del Procedimiento Tributario.	34
Mecanismos de defensa del debido proceso por parte de los contribuyentes.	51
<i>La acción de tutela como mecanismo de defensa a la vulneración del debido proceso. ..</i>	<i>51</i>
<i>La acción contenciosa de nulidad y restablecimiento del derecho como mecanismo de corrección a la vulneración del debido proceso.....</i>	<i>55</i>
Capítulo VI. Análisis de las Sentencias Sobre el Debido Proceso.....	62
Análisis.	62
Sentencias analizadas	62
<i>Sentencias proferidas por la Corte Constitucional</i>	<i>64</i>
<i>Sentencias proferidas por el Consejo de Estado</i>	<i>76</i>
Vulneración del debido proceso por la administración tributaria	127
<i>Sentencias proferidas por la Corte Constitucional:</i>	<i>127</i>
<i>Sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado</i>	<i>128</i>
Conclusiones	136
El debido proceso, un derecho connatural.	136
El debido proceso en el estado de derecho como garantía de legalidad.	137
El debido proceso tributario.....	139
Las acciones jurisdiccionales como defensa del debido proceso	140
Recomendaciones	142
Frente a la Administración Tributaria.....	142
Frente a los usuarios.....	142

Bibliografía / Referencias 144

Capítulo I: El Problema

Planteamiento del Problema

El Estatuto Tributario en el Libro Quinto tiene previsto el Procedimiento Tributario que se concreta en las siguientes etapas:

-Declaración por parte de los administrados, (excepción hecha de aquellos tributos que no están asociados a un deber formal de declarar, caso en el cual, no se agota propiamente esta etapa, pues la Administración tiene la facultad legal de determinar el tributo a través de un acto administrativo)

-Procedimiento de gestión que comprende tres sub etapas: fiscalización, determinación o liquidación de los impuestos y recaudo (pago voluntario o cobro coactivo).

-Procedimiento de discusión o impugnación administrativa de los actos de la administración tributaria (Vía Gubernativa).

En cumplimiento de dicho procedimiento, en muchos casos la administración impone sanciones a los usuarios que les vulnera el derecho fundamental al debido proceso; tales sanciones están dadas, entre otros, por: a) no declarar; b) por inexactitud en las declaraciones tributarias; c) por no enviar información; d) por irregularidades en la contabilidad; e) por gastos no explicados; f) por no expedir certificados; g) por improcedencia en devoluciones; h) por incumplimiento de deberes; i) violación manifiesta de la ley. También se da el caso de la discusión por la deferencia entre las partes sobre las sanciones autoimpuestas o autoliquidadas, como por ejemplo la de extemporaneidad y la de corrección en las declaraciones tributarias

Se observa que las decisiones administrativas que tienen la virtualidad de lesionar los

derechos a los usuarios de la administración tributaria, se profieren de manera especial en el Procedimiento de gestión que comprende tres sub etapas: fiscalización, determinación o liquidación de los impuestos y recaudo (coactivo), respecto de las cuales pueden solicitar la declaratoria de ilegalidad de las referidas decisiones con el consecuente restablecimiento de sus derechos.

En ese orden, el presente trabajo se plantea desde la perspectiva de la lesión de los derechos a los contribuyentes por parte de la administración tributaria, con los actos administrativos ilegales que les imponen cargas que legalmente no están llamados a soportar, de manera especial se les vulnera el derecho fundamental al debido proceso por presentarse errores o fallas en el proceso que tiene la finalidad definir la carga impositiva a los contribuyentes, trámite que está revestido de diferentes etapas como se anotó de forma antelada, destacándose como el punto principal de esa trasgresión de derechos en las sub etapas del procedimiento de gestión. Precisamente es allí donde se profiere la mayoría de decisiones que generan controversia ante la administración tributaria, que al no ser resueltas de manera adecuada, esto es, observando el cumplimiento estricto de la constitución y de la ley, así como de las demás fuentes del derecho, de manera particular la jurisprudencia constitucional y contenciosa administrativa, terminan siendo demandadas ante los jueces constitucionales en acciones de tutela, o a través de acciones de nulidad y restablecimiento del derecho ante los jueces y tribunales administrativos, algunos de cuyos fallos alcanzan a ser conocidos en instancias superiores por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.

Bajo ese contexto se tiene entonces, que la acción de tutela fue instituida por el constituyente (art. 86 C.P), como un mecanismo preferente, sumario y residual, para la defensa

de los derechos fundamentales, entre ellos, el debido proceso. Esta prerrogativa constitucional está sujeta al cumplimiento de ciertos requisitos de procedibilidad, que de no satisfacerse deviene en improcedente el amparo a través de esta vía jurisdiccional especial, quedándole al interesado el camino de la acción propia instituida para juzgar la conducta de la actividad de la administración tributaria, como es la nulidad y el restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contenciosa administrativa, que goza de amplios términos y oportunidades procesales para la defensa de sus derechos.

Ante la jurisdicción contenciosa administrativa, los contribuyentes no solo tienen la oportunidad de buscar que se expulsen del ordenamiento jurídico los actos de la administración tributaria viciados de legalidad, sino también que se les repare los perjuicios o se restablezca el derecho vulnerado. A esto ha de agregarse, que en criterio del Consejo de Estado también resulta factible que el contribuyente busque la reparación de los daños que le ha causado la administración tributaria con la expedición de actos administrativos que aunque lícitos les causa un calificado como anormal, superior al que deben sufrir otros colocados en idénticas condiciones, que por lo mismo excede el sacrificio que el común de los ciudadanos debe soportar y entraña el rompimiento de la equidad que debe reinar ante los sacrificios que importa para los administrados la existencia del Estado y compromete así la responsabilidad patrimonial de la administración pública ; señalándose igualmente que para que proceda en este caso la acción de reparación directa es menester que se reúnan fundamentalmente las siguientes condiciones: i) que se trate de un acto administrativo legal, esto es, de una actuación legítima de la administración; ii) que se acredite que la carga impuesta al administrado sea anormal o desmesurada (rompimiento de la igualdad ante las cargas públicas o violación de la justicia

distributiva).

En ese sentido se observan decisiones de la administración tributaria vulneradoras del debido proceso en aspectos como:

El derecho de defensa al pretermitir etapas del procedimiento tributario e imponer sanciones por no declarar y liquidación de aforo, sin que previamente hubiere agotado el emplazamiento para declarar; sanciones por no declarar no obstante haberse presentado la declaración aunque hubiese sido extemporánea.

El principio de legalidad al imponer sanciones sin la previa existencia de una norma que la facultara para ello.

Aplicación indebida de la ley al haber aplicado una norma nacional para dirimir un asunto de un impuesto local, existiendo norma de esta categoría para ello, tal es el caso del impuesto del ICA.

Debido proceso y derecho de defensa por notificación indebida de un acto administrativo a un contribuyente.

Formulación del Problema

El problema de investigación del presente trabajo se concreta en dar respuesta a la siguiente pregunta:

¿Cómo desde el marco constitucional y legal, la administración tributaria ha vulnerado el debido proceso a los contribuyentes?

Objetivos de la Investigación

Objetivo general.

Analizar desde el marco constitucional y legal las actuaciones de la administración

tributaria que han vulnerado el debido proceso de los contribuyentes, en sentencias emitidas por la corte constitucional y del consejo de estado

Objetivos específicos

- 1.Describir el debido proceso como pilar fundamental donde descansa el sistema jurídico del Estado Social y desde el que se garantizan los derechos del ciudadano.
- 2.Establecer la relación entre el debido proceso del Estado Social de Derecho y el debido proceso en las actuaciones administrativas en el orden tributario colombiano.
- 3.Examinar el derecho fundamental al debido proceso de los usuarios, su regulación constitucional así como el alcance jurisprudencial, de las sentencias emanadas de la corte constitucional y del consejo de estado en materia tributaria

Justificación

El trabajo de investigación sobre el debido proceso con aproximación al tema tributario encuentra justificación y por ende importancia, en varios aspectos:

1°. En el recorrido del estudio de la Maestría en Tributación se abordaron diferentes temáticas y dentro de ellas la referente al procedimiento tributario, esto es, la actividad que iniciada a instancia del contribuyente o ante la omisión de éste, de manera oficiosa por la administración tributaria, tiene la finalidad de definir el tributo a cargo del contribuyente y finalmente su recaudo para solventar los gastos del Estado, a cuya tarea por mandato constitucional y legal estamos llamados los administrados, se observó que en ese itinerario

procedimental administrativo se profieren diferentes actos administrativos respecto de los cuales los contribuyentes no están de acuerdo porque lesionan sus derechos, bien de estirpe fundamental o porque pueden estar viciados de nulidad al quebrantar diferentes normas, de manera especial las contenidas en el Estatuto Tributario, y de paso les vulneran otros derechos, que necesariamente afectan su esfera patrimonial.

Para corroborar ello, se realizará un recorrido por la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado con el fin de constatar las diferentes decisiones de la administración tributaria que a pesar de haber sido cuestionadas o impugnadas por los contribuyentes ante la propias autoridades que las profirieron, no lograron que éstas corrigieran los yerros en que incurrieron y terminan siendo demandadas en acciones de tutela y de nulidad y restablecimiento del derecho, para constatar así que, en efecto, les vulneraron los derechos invocados, de manera particular el debido proceso.

2°. Constatado lo anterior, esto es, la vulneración de los derechos de los contribuyentes por parte de la administración tributaria, de manera especial el debido proceso, ese resultado se torna importante no solo para quienes nos dimos a la tarea de realizar el trabajo, sino también para los actores mismos de las controversias administrativas, en este caso la propia administración tributaria y los contribuyentes; la administración de justicia; la academia, y la salvaguarda de la seguridad jurídica; tal como a continuación se expone:

Como egresados de la Maestría en Tributación, representa un complemento a la formación académica que se ha recibido en la Universidad e invita a este nivel de maestría a despertar el interés por otros temas no menos importantes que subyacen en el tema tributario y pueden ser

complemento del presente trabajo. En efecto, además de la vulneración del debido proceso por razón de las decisiones de la administración tributaria, se pueden presentar otros daños antijurídicos para los contribuyentes al imponérseles cargas que no están legalmente obligados a soportar, que surgen de otros aspectos no menos importantes como la aplicación de normas que han sido declaradas inconstitucionales, entre otros.

Para la administración tributaria se constituye en un referente para mejorar sus procesos, no es de recibo que ante un cúmulo de decisiones judiciales, tanto a nivel constitucional como contencioso, que vienen poniendo en evidencia los yerros que cometen las autoridades tributarias en el proceso administrativo de determinación y recaudo de los tributos, éstos se sigan cometiendo con las consecuencias que de ello se derivan tanto para los contribuyentes como para el propio Estado, los primeros al verse abocados a soportar largos trámites con altos costos; el segundo creando inseguridad jurídica y de paso verse expuesto a condenas innecesarias, que bien pueden evitarse con una mayor diligencia y ajustando sus procesos con base en los precedentes judiciales.

Los usuarios de la administración tributaria tendrán una fuente de consulta y aprendizaje, también para mejorar sus reclamos tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional.

También será importante para algunos operadores de justicia, quienes tendrán una herramienta útil para diferenciar las acciones constitucionales y contenciosas que proceden en las controversias que se suscitan por razón de las decisiones de la administración tributaria, y bajo ese entendido podrán actuar de una manera más diligente en la resolución de las controversias, lo cual conduce al cumplimiento del postulado constitucional de una pronta y cumplida justicia, anhelo permanente de la sociedad.

Docentes y alumnos, de manera especial de las áreas del derecho constitucional, administrativo y tributario, podrán gozar de una nueva herramienta que les permita agilizar su proceso enseñanza – aprendizaje en la temática tratada, y acometer estudios que tengan la virtualidad de complementar y mejorar el presente.

Por último, una de las finalidades más importantes es la contribución a la seguridad jurídica. En la medida que la administración tributaria se retroalimente de estos trabajos que ponen al descubierto sus falencias y las consecuencias que de ellas se generan, irá ajustando sus procesos hasta llegar a un nivel de certeza en sus decisiones que generen confianza y tranquilidad en sus usuarios, y de paso evitará que muchas de ellas sean controvertidas ante la jurisdicción con las consecuencias que de ello se derivan.

Delimitación

Delimitación Conceptual. El marco teórico de esta investigación tal como se ha expuesto, estará delimitado por las diferentes formas de vulneración del derecho fundamental del debido proceso por parte de la Administración Tributaria a los usuarios, y los correctivos gubernativos y jurisdiccionales a esa vulneración.

Delimitación espacial y temporal. El estudio teórico se hará en relación con la legislación Colombiana, específicamente la Constitución Política de 1991, el Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), las sentencias de tutela proferidas por la Corte Constitucional en sede de constitucionalidad y revisión, así como las sentencias de Nulidad y Restablecimiento del Derecho proferidas por el Consejo de Estado, de manera selectiva a partir de la constitución de 1991.

Capítulo II: Metodología

Propuesta Metodológica

Diseño metodológico. La presente investigación se ubica en el modelo socio jurídico, puesto que se aplica al análisis de un fenómeno normativo y hermenéutico, con amplia connotación social, toda vez que se pregunta sobre la vulneración del debido proceso por parte de la administración tributaria a los usuarios, y la eficacia de los mecanismos de corrección con que cuentan los usuarios frente a la entidad.

La investigación socio jurídica, tiene por objeto un fenómeno jurídico complejo y sus connotaciones sociales, considerando la norma como producto de las necesidades concretas de una comunidad determinada, partiendo de su estructura, intereses y condiciones, sometiendo a un análisis crítico el problema de su eficacia y adecuación a los fenómenos sociales.

Para mejor comprensión del trabajo realizado se presenta en tres partes: la primera, este documento; el Anexo 1, cada una de las sentencias objeto de estudio, en su texto completo y el Anexo 2, las normas a las que se hace alusión repetidamente

Método de la investigación

El método que se utilizará en este proyecto investigativo, será el documental bibliográfico, a fin de desarrollar un estudio jurídico crítico sobre la vulneración del debido proceso por parte de la Administración Tributaria a los usuarios, mediante el análisis de las diferentes sentencias de tutela proferidas por la Corte Constitucional y Contenciosas Administrativas expedidas por el Consejo de Estado contra dicha entidad, con la finalidad de establecer las formas cómo se vulnera el debido proceso a los usuarios, y la eficacia de los mecanismos correctivos de ello.

Capítulo III: Marco de Referencia

Marco Teórico

Desde la antigüedad los gobernantes han debido acudir a los asociados para solventar los gastos con fundamento en varios principios, entre ellos, el de solidaridad con las cargas públicas, el cual adquirió un mayor desarrollo con la obra del célebre economista inglés Adam Smith (1985) al señalar que:

La primera obligación del Soberano, que es la de proteger a la sociedad de la invasión y violencia de otras sociedades independientes, no puede desempeñarse por otro medio que el de la fuerza militar. Pero los gastos, tanto para preparar esta fuerza militar en tiempo de paz como para emplearla en tiempo de guerra, son muy diferentes en los diversos estados de la sociedad y en períodos distintos de adelanto y cultura (p. 1 vol. 3)

Explica el pensador la imposibilidad del auto mantenimiento de quienes participen en una campaña bélica, por dos razones fundamentales: los progresos de la industria y el perfeccionamiento del arte de la guerra, agregando que tanto el mantenimiento del magistrado supremo como los gastos de defensa de la comunidad, son realizados en beneficio de toda la sociedad, por tal motivo deben ser sufragados por todos quienes en ella participen y que cada uno de sus integrantes, atendiendo a su capacidad, contribuya en esa misma proporción. En nuestro medio así lo ha reconocido la Corte Constitucional en cabeza del Magistrado Jaime Araujo Rentería en la sentencia C-459 de 2004.

En Colombia la función de determinar y recaudar los impuestos está radicada por mandato legal en la Administración Tributaria, esto es, las autoridades tanto nacionales como locales que por virtud de disposición legal y reglamentaria se les ha deferido esa función, través de un

procedimiento reglado que debe sujetarse a los principios que integran la garantía constitucional del derecho fundamental al debido proceso contenido en el artículo 29, de acuerdo con el cual, el Derecho Fundamental al Debido Proceso comprende no solo la observancia de los pasos que la ley impone a los procesos y trámites, sino también el respeto a las formalidades propias de cada juicio, que se encuentran en general contenidas en los principios que los inspiran, sobre ese derecho ha explicado la Honorable Corte Constitucional que se encuentra compuesto por principios integradores , entre los que se encuentran: El derecho al juez natural; derecho de presentar y controvertir pruebas; derecho de defensa y defensa técnica; derecho a apelar; predeterminación de las reglas procesales (principio de legalidad); publicidad de los procesos y decisiones judiciales, lo que hacen del debido proceso un derecho fundamental complejo.

A lo anterior se agrega, que el debido proceso se aplica tanto en las actuaciones jurisdiccionales como administrativas, y respecto de estas últimas ha dicho la Corte Constitucional que el debido proceso administrativo se ha entendido como la regulación jurídica que tiene por fin limitar en forma previa los poderes estatales así “que ninguna de las actuaciones de las autoridades públicas dependa de su propio arbitrio, sino que se encuentren sujetas siempre a los procedimientos señalados en la ley” (Rodríguez, 1992).

Desde la perspectiva antes señalada, este derecho no es más que una derivación del principio de legalidad con arreglo al cual toda competencia ejercida por las autoridades públicas debe estar previamente señalada en la ley, como también las funciones que les corresponden y los trámites a seguir antes de adoptar una determinada decisión (artículos 4º y 122 C. N.). De este modo, las autoridades sólo podrán actuar en el marco establecido por el sistema normativo y, en tal sentido, todas las personas que se vean eventualmente afectadas conocerán de antemano

los medios con que cuentan para controvertir las decisiones adoptadas y estarán informadas respecto del momento en que deben presentar sus alegaciones y ante cuál autoridad.

Ha subrayado la Corte Constitucional que la garantía del debido proceso en asuntos administrativos supone que el Estado se ajuste a las reglas previstas en el ordenamiento jurídico y ello no sólo cuando se trata de adelantar trámites a partir de los cuales sea factible deducir responsabilidades de orden disciplinario o los atinentes al control y vigilancia. Esta garantía debe hacerse efectiva del mismo modo en los trámites que las personas inician con el objeto de ejercer sus derechos ante la administración o con el fin de cumplir con una obligación y abarca el estricto cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Dentro de las modalidades de las actuaciones administrativas en las que puede verse vulnerado el derecho fundamental al debido proceso están las desarrolladas por la Administración Tributaria, y en ese sentido encontramos una gran cantidad de decisiones que han sido objeto tanto de acciones constitucionales (tutela), como de nulidad y restablecimiento del derecho ante la justicia contenciosa administrativa; circunstancia que amerita el análisis de los diferentes fallos judiciales, con el fin de determinar las causas específicas de vulneraciones del debido proceso, y si en efecto, dichas acciones resultan ser eficaces en orden a corregir los yerros que conculcan tan sacramental derecho a los usuarios que propende además por la garantía del derecho de defensa

Por ello, el tema de las obligaciones tributarias se debe estudiar desde una perspectiva constitucional como derecho sustancial que es, frente a aquellas exigencias que en cada caso el legislador le ordena cumplir a los contribuyentes y que se establezcan los mecanismos necesarios para cumplir con esas obligaciones, las que tienen su origen en los deberes que las personas han

de satisfacer, con el fin de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, mecanismos que indudablemente se deben plasmar en normas de carácter procedimental, que contengan todas las garantías del debido proceso que se desprende de la relación Estado-administrado.

Desde esa perspectiva, es importante desarrollar los postulados y avances que desde la propia Constitución reguló el constituyente del 91 en estas materias tan importantes, pues si bien es cierto los impuestos hacen parte de los tributos con los cuales el Estado debe financiar sus gastos e inversiones, el estudio está dirigido exclusivamente al tema de las garantías del derecho fundamental al debido proceso que la administración tributaria debe garantizar a los usuarios.

En ese entendido, la esencia del trabajo está basada en demostrar que, en efecto, en muchas ocasiones la administración tributaria le vulnera a los usuarios el debido proceso, y que en orden a restablecer esa garantía constitucional, no resultan suficientes los recursos legales de la vía gubernativa ante la misma autoridad, y que por el contrario, tal correctivo deben buscarlo ante las autoridades jurisdiccionales constitucionales y contencioso – administrativas, y en ese sentido también el trabajo propende por establecer si igualmente son eficaces esos remedios jurisdiccionales para ello, tales como la acción de tutela, nulidad y nulidad y restablecimiento del derecho.

Antecedentes

Como marco específico de referencia se tendrán algunos trabajos que se han desarrollado sobre el debido proceso, que nos permitirán ilustrar de una mejor manera el contenido y alcance del derecho al debido proceso, de manera particular en las actuaciones administrativas y dentro de éstas la tributaria como una subespecie de aquella.

En ese sentido podemos observar en las referencias, algunas de carácter internacional, que el análisis del derecho al debido proceso parte de la existencia de esta garantía desde los tiempos más remotos, y el desarrollo que ha alcanzado con el paso del tiempo y la adopción de las diferentes formas de gobierno por los Estados, hasta alcanzar su mayor esplendor en el Estado de Derecho en el que prevalece el respeto por la ley y las formas propias de los juicios, complementado con una visión moderna del Estado Constitucional, con predominio del respeto por la persona; es decir, hoy el Estado está al servicio de la persona y no al contrario, y desde esa perspectiva, ha de garantizársele el efectivo goce de sus libertades y derechos, constituyéndose uno de los de mayor trascendencia el debido proceso, en la medida que su respeto es garantía del respeto y disfrute de otros derechos, no en vano tanto un gran número de tratadistas como de tribunales de diferentes jurisdicciones, de manera especial la Constitucional, lo han calificado como un derecho transversal a todos los demás derechos.

Así tenemos entonces:

1-El debido Proceso. Un estudio comparativo de la doctrina procesal penal y la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales Autora: Constanza María Fernanda Toro Justiniano Universidad de Chile. Facultad de Derecho. Departamento de Derecho Procesal. Profesor guía: Sr. Cristián Maturana Miquel. Director del Departamento de Derecho Procesal. Santiago, Chile. 2008.

El debido proceso, a pesar de asociarse con el ordenamiento jurídico anglosajón (ya que la constitución de Estados Unidos desde su promulgación reconoció diversas garantías procesales y en una de sus enmiendas, la V, consignó el derecho fundamental a la vida, a la libertad (?) y a la

propiedad) se remonta a principios del siglo XIII, cuando se pactó en Inglaterra el derecho al orden procesal. Cabe anotar que lo que para unos es un derecho, para otros es un principio y otros más piensan que es una garantía. Otra forma de entenderlo es como una regla o un principio jurídico.

El autor hace no solo un recuento histórico, también una explicación gramatical sobre lo que representa el debido proceso. Relata la evolución en diferentes culturas o entornos y muestra distintos puntos de vista sobre lo que puede significar o bien, como ubicarlo desde el punto de vista jurídico. Es tajante al afirmar las características que debe tener el organismo encargado de conocer y resolver los conflictos originados cuando no se aplica correctamente el debido proceso.

2-La aplicación de los principios de Celeridad y Debido Proceso en los Procesos de Cobro Coactivo en Colombia. Un análisis desde su naturaleza y la normatividad vigente. 2006-2015. Tesis de Grado para Optar por el Título de Magister en Derecho Administrativo. Autora: Laura Cristina Quintero Chinchilla. Directora: Doctora Lina Marcela Escobar Martínez. Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia Maestría en Derecho Administrativo Bogotá junio de 2015

El principio del debido proceso y el principio de celeridad tienden a enfrentarse en los casos de cobro coactivo. Ambos están estrechamente ligados en las actuaciones administrativas, pero mientras el primero busca que al demandado se le cumplan todas sus garantías, ocasionando a veces demoras y por ende una tardía justicia, el segundo pretende que los recursos públicos se recuperen en forma rápida, ya que deben ser destinados a las mismas actuaciones en forma particular y en forma general a las arcas del estado para que cumpla sus funciones.

La investigadora aclara el tratamiento jurisprudencial que se le ha dado al principio del debido proceso (comparado con el principio de celeridad) y analiza desde el amparo de dos sistemas normativos, el Código de Procedimiento Civil y el Estatuto Tributario, la aplicabilidad y la garantía que ofrecen dichos principios.

3-La Prueba en el Proceso Tributario. Tesis para optar al grado de Magíster en Tributación. Alumno: Eduardo Irribarra Sobarzo. Profesor Guía: Gonzalo Polanco Zamora. Universidad de Chile. Santiago, septiembre de 2016.

La auditoría tributaria no es solamente un derecho del contribuyente para acreditar su situación tributaria; es también un deber, está obligado a hacerlo, y por lo tanto puede así el Servicio de impuestos cumplir su función, sin necesidad que el Estado gaste innecesariamente recursos de tiempo y dinero al designar esta función a otros organismos. Por otra parte se cuestiona la posibilidad que los jueces de conocer o no las acciones de reclamación, pues mientras unos piensan que su competencia es amplia y permite calificar nuevamente para los contribuyentes su situación tributaria, el fisco opina que se debe limitar a la verificación de los aspectos formales sobre los actos que han sido impugnados.

Siendo un trabajo elaborado bajo las condiciones tributarias en otro país, permite establecer la comparación entre la legislación de Colombia y la de Chile, en lo referente al proceso administrativo y contencioso desde el punto de vista fiscal.

4- Aplicación de los Principios Constitucionales de la Prueba en el Procedimiento Administrativo Tributario. Autor: Alex Shamir Obando Castiblanco. Maestría Universidad Nacional de Colombia. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas. Bogotá, Colombia. 2014.

Las normas sustantivas y procedimentales regulan el procedimiento tributario, que hace

parte del derecho constitucional probatorio. La administración tributaria debe optar por dar a conocer al contribuyente las pruebas obtenidas, garantizando así el derecho constitucional al debido proceso, o bien, no ponerlas en su conocimiento, omitiendo el traslado de las pruebas. Sobre esto último la Administración Tributaria ha considerado la no vulnerabilidad al debido proceso, pues sostiene que en el expediente están demostrados los hechos y el contribuyente tiene la posibilidad de controvertir las pruebas durante el proceso.

La investigación realizada lleva al lector a conocer el respaldo que tiene el contribuyente para defenderse ante la Administración Tributaria utilizando las garantías constitucionales, en el proceso como tal y en la utilización de las pruebas.

5-El derecho de defensa y del debido proceso del contribuyente a la luz del nuevo procedimiento de determinación de la obligación tributaria costarricense. Universidad de Costa Rica. Facultad de Derecho. Wendy Rodríguez Quirós. Carné: B15619. Mariam Chacón Morera. Carné: A91641 2016.

La práctica de la prueba en los procesos contencioso-tributarios en el Ecuador. Autor: Guillermo Gonzalo Lascano Báez. Directora: Ab. Carmen Simone Lasso Pontificia Universidad Católica del Ecuador Facultad de Jurisprudencia Maestría en Derecho Tributario. Quito, 2013.

Durante el proceso contencioso-tributario la aplicación, la práctica y la valoración de la prueba son determinantes, por lo tanto deben estar bajo el amparo del derecho constitucional y este es de cumplimiento absoluto y obligatorio para las partes que intervienen, en especial para los entes estatales. La obtención de la prueba es una parte del proceso, el cual a su vez se compone de su recibimiento, la proposición y por último, la práctica., todo esto sometido a los principios constitucionales de cada país.

Los principios constitucionales son recurrentes en los diferentes países: la legalidad, la igualdad, oralidad, publicidad, intimidad, gratuidad, y lógicamente, el debido proceso. Pero con relación al sistema jurídico, las interpretaciones de las normas no pueden ser semejantes, ya que en un mismo país un cambio de los integrantes de las altas cortes, hace que de un momento a otro pueda cambiar la jurisprudencia; por consiguiente las diferencias entre países, son mayores. En todo caso la fiscalización por parte de las administraciones tributarias debe hacerse respetando los derechos fundamentales del contribuyente.

Capítulo IV: El Debido Proceso

Desde de las épocas más remotas de la historia se tiene noticia del debido proceso, es así como en la tradición cristiana en el juicio contra Sodoma y Gomorra, en una conversación entre Dios y Abraham, ya se hablaba de los principios de juez imparcial, intermediación procesal, derecho de contradicción y legalidad, equidad, o los principios para la justicia en el Antiguo testamento, en los que están inmersos los juicios justos alejados de cualquier señal de corrupción, y desde entonces igualmente se habla de la intermediación, presunción de inocencia y reglas de derecho probatorio.

En su evolución de ese período hasta el Estado Moderno, la noción de debido proceso ha avanzado hasta el punto de afirmarse que “no es nada distinto a la institucionalización de un debido proceso para el ejercicio del poder en cualquiera de sus manifestaciones”,(Bernal. 2005, p. 334) por lo que el debido proceso cobra un mayor sentido y preponderancia en el Estado Constitucional Democrático, es decir, en aquella organización social –gubernamental deliberativa, donde el discurso racional de los individuos se va formando mediante procesos y el respeto de éstos es lo que le da soporte a la democracia, y por supuesto constituye un principio de respeto por los derechos fundamentales de las personas, de allí que se diga que la democracia no se justifica en sí misma, sino que constituye el medio idóneo para el respeto de las libertades y sus correlativas contraprestaciones, entre ellas, la paz social.

Como una conquista de las sociedades modernas reguladas por las normas del derecho, los ciudadanos han encontrado en la solución de sus controversias reglas claras de respeto en los juicios en los que se determina su responsabilidad bien de orden administrativo o jurisdiccional. Tarea que se vine dando hace varios siglos cuando en Inglaterra hacia el año 1215, ante las

presiones de los barones del momento, el rey Juan Sin Tierra firmó un documento denominado la Carta Magna en la que se reconocieron unos derechos a los mencionados barones, a sus vasallos y a los demás hombres libres, consagrando que solo a través de un debido proceso el Estado podía restringir la libertad de las personas y el derecho de propiedad.

Esas ideas de respeto a las libertades se fueron propagando por diferentes países, de manera especial en occidente, y fue así como empezaron a consignarse en las constituciones de éstos, de manera especial en la Constitución Norteamericana y en la de varios Estados de la Unión, para luego comenzar su expansión por los restantes países europeos y los latinoamericanos.

El debido proceso en el Estado de Derecho

En la consolidación del Estado de Derecho como una organización política – administrativa de las sociedades bajo el respeto al imperio de la ley, entendida ésta como la manifestación soberana de unos órganos debidamente instituidos para elaborarla, se identifican unos elementos o principios que la distinguen de otros estadios anteriores de una civilización más precaria en cuanto a su organización jurídica, tales principios son: El imperio de la ley; la separación de poderes; el principio de legalidad; el principio de control constitucional de las leyes.

Un estado de derecho debe tener como eje central de actuación en sus diferentes manifestaciones, procesos debidamente reglados, con el fin de evitar que sus gobernantes en los diferentes niveles, así como los agentes de aquellos, impongan caprichosamente sus decisiones. La existencia de una ley previa que regule el actuar de las autoridades garantiza el respeto de los derechos de los administrados, de manera especial el debido proceso, derecho transversal a todo el actuar del Estado, cuya vulneración puede traer consigo el resquebrajamiento de otras garantías constitucionales como el derecho de defensa, acceso a la justicia, entre otros.

Se puede señalar que la separación de poderes es la mayor conquista del estado de derecho, pasando de formas absolutistas de gobierno en las que se imponía la voluntad del rey o emperador, a la construcción de una sociedad en la que el poder del gobernante encuentre contrapeso en otros órganos bien de origen popular como el parlamento o de origen jurisdiccional como los jueces y las cortes, tal como lo concibió Locke (1969), con el fin de que los diferentes órganos del poder tengan funciones diferentes y claramente definidas en la ley, para de esa manera garantizar los derechos de los ciudadanos de una manera más imparcial.

El principio del control constitucional de las leyes.- En el Estado de derecho debe existir una jerarquía normativa, como lo pregonó Kelsen (2009), en la que en su punto más alto se encuentre la constitución como norma de normas, y en ese sentido las restantes manifestaciones del derecho escrito: leyes estatutarias, leyes marco, leyes especiales, decretos, resoluciones, etc. (p.118), se deban sujetar a la supremacía de la norma superior. Y ese orden, la existencia de un órgano jurisdiccional que cumpla las funciones de velar porque esa supremacía de la constitución se haga efectiva. De esa manera se garantizan los derechos de los ciudadanos, de manera especial aquellos en situaciones de desigualdad, cuyos derechos de estirpe fundamental como el derecho a la vida, la salud, la libertad, la igualdad, el debido proceso, entre otros, le son conculcados de manera más frecuente, encontrando en aquellas acciones jurisdiccionales de aplicación directa de la constitución como la tutela, el remedio pronto y eficaz a la protección de sus derechos.

Los principios del debido proceso en los instrumentos internacionales

Los principios del debido proceso igualmente se incrustaron en compendios normativos de mayor espectro como los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, en los que igualmente se destaca el derecho al debido proceso como garantía fundamental de los

gobernados, cuyo germen fue en 1789 la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en Francia, que en su preámbulo expresa:

Los representantes del Pueblo Francés, constituidos en Asamblea Nacional, considerando que la ignorancia, el olvido o el menosprecio de los derechos del hombre, son las únicas causas de las desgracias públicas y de las corrupciones de los gobiernos, han resuelto exponer, en una declaración solemne, los derechos naturales, inalienables y sagrados del Hombre, a fin de que esta declaración, constantemente presente en todos los miembros del cuerpo social, les recuerde sin cesar sus derechos y sus deberes.

Le siguió la Declaración Universal de Derechos humanos, consagró en sus arts. 8, 10 y 11, los principios de legalidad, juez natural, publicidad, independencia, imparcialidad, presunción de inocencia, favorabilidad en materia penal, y respeto de las formas propias de cada juicio; la Convención Americana sobre Derechos Humanos (ratificada por la ley 16 de 1972), en sus arts. 4º, 5º, 7º, 8º y 25, consagró la prohibición de la pena de muerte, restricción de las penas como salvaguarda de la integridad persona, finalidad de las penas, libertad personal y garantías de un debido proceso. De igual forma la Convención sobre el Estatuto de los refugiados (ratificada por la ley 35 de 1961), en su art. 32 estipula el principio de legalidad como condición para la expulsión de refugiados; también la Convención contra la Tortura y otros tratos o penas crueles inhumanos o degradantes (ratificada por la ley 70 de 1986), en sus arts. 6º y 7º consagran los principios de legalidad y juez natural.

También se encuentra el debido proceso en el Derecho Internacional Humanitario en el Convenio I de Ginebra, art. 3.I d, contiene los principios de juez natural y legalidad; el Convenio II de Ginebra, art. 3º, principio de juez natural y garantías procesales; el Convenio III de

Ginebra, arts. 3, 82 a 104, garantías procesales, principios de legalidad, proporcionalidad, contradicción, defensa y celeridad en las audiencias contra prisioneros de guerra; el Convenio IV de Ginebra, arts. 3, 43, 64 a 75, 114 a 123, tratos humanos sin discriminación, presunción de inocencia, segunda instancia, publicidad, defensa y legalidad; todos aprobados por nuestro país a través de la Ley 5ª de 1960.

Finalmente, los Protocolos adicionales I y II de los convenios de Ginebra (arts. 45 -75), aprobados por la Ley 11 de 1992, reconocen la relación del debido proceso con el derecho humano respecto de las garantías procesales, de manera particular el trato más favorable, presunción de inocencia, prohibición de autoincriminación, publicidad de la sentencia y defensa, entre otros.

Alcance del derecho fundamental al debido proceso

El derecho fundamental al debido proceso se irradia en todos los ámbitos de la vida pública y privada, y en ese orden se puede afirmar que existe un debido proceso para las tres ramas del poder público (legislativa, ejecutiva y judicial) en todos sus niveles, e igualmente en muchos tantos aspectos de la vida privada tales como colegios, universidades, empleadores, como lo señaló la Corte Constitucional al expresar:

Ninguna autoridad dentro del Estado está en capacidad de imponer sanciones o castigos ni de adoptar decisiones de carácter particular encaminadas a afectar en concreto a una o varias personas en su libertad o en sus actividades si previamente no ha sido adelantado un proceso en cuyo desarrollo se haya brindado a los sujetos pasivos de la determinación la plenitud de las garantías que el enunciado artículo incorpora (Hernández. 199).

La misma Corporación ha señalado que el debido proceso constituye un límite material al

posible ejercicio abusivo de las autoridades estatales (Tafur, 2000), y por lo mismo se proyecta como condición previa para lograr el cumplimiento de los fines del Estado en los términos del art. 2º de la Constitución, los cuales están en consonancia con los principios que rigen la función administrativa: Igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, en fin, el derecho que tiene toda persona a la recta administración de justicia (Sanín, 1993).

No obstante lo anterior, también ha de señalarse, que no toda transgresión que se predique de la actividad administrativa y en muchos casos en la esfera privada, constituye *per sé* vulneración del derecho al debido proceso, así como que la misma tenga la virtualidad de abrir la puerta a la conjuración de la misma a través del mecanismo de la acción constitucional de tutela; es bien sabido que en el desarrollo jurisprudencial que la misma Corte ha realizado de este derecho fundamental, ha precisado por vía doctrinaria de autoridad, en la medida que constituir la guardiana de la Constitución, que solo cuando el actuar de las autoridades públicas constituya una vía de hecho, figura que ha sido desarrollada por la jurisprudencia en el campo de las actuaciones judiciales pero que a través de una labor interpretativa la Corporación ha señalado que la misma aplica para la actividad administrativa, y en ese sentido ha indicado que se está en presencia de una actuación constitutiva de una vía de hecho cuando:

Los servidores públicos ejercen sus atribuciones separándose totalmente del ordenamiento jurídico, en abierta contradicción con él, de tal forma que se aplica la voluntad subjetiva de tales servidores y, como consecuencia, bajo la apariencia de actos estatales, se configura materialmente una arbitrariedad, denominada vía de hecho (Araujo, 2007).

Para concluir que en tales casos de manera excepcional resulta procedente la acción de tutela, para conjurar la inminencia de un perjuicio irremediable, e igualmente cuando los

mecanismos de defensa con que cuenta el administrado no resultan idóneos para solventar el debido proceso.

Principios constitucionales del debido proceso

El debido proceso como garantía constitucional de aplicación en todos los procesos administrativos y jurisdiccionales, para la realización de un proceso justo que salvaguarde el respeto de los ciudadanos a un juicio que reivindique la persona humana, tiene unos principios integradores que hunden sus raíces en el Estado de Derecho y constituyen el soporte fundamental de una cumplida y efectiva justicia. Esos principios son: la legalidad, tipicidad, contradicción o bilateralidad de la audiencia, Juez natural, Imparcialidad, Cosa juzgada, publicidad, presunción de inocencia, non bis ídem y proporcionalidad; principios inmersos en el contenido del art. 29 de la Constitución Política, cuando menciona: que en toda clase de actuaciones, ya sean judiciales o administrativas se debe respetar el debido proceso; que se aplicará, tratándose del derecho penal, preferentemente a la ley restrictiva o desfavorable, la ley permisiva o favorable, así sea una norma posterior; que el juzgamiento de una persona debe ser bajo las leyes preexistentes, observando plenamente para cada juicio sus formas propias; que existe la presunción de inocencia mientras judicialmente no se haya declarado culpable y quien sea sindicado, tanto en la etapa de investigación como en la de juzgamiento, tendrá derecho a la defensa ya sea porque él escoja un abogado o por que se le asigne uno de oficio, a su vez podrá presentar pruebas y replicar las que se alleguen en su contra, como también tiene derecho a un proceso público expedito pudiendo con respecto a la sentencia condenatoria, impugnarla, además nadie podrá ser juzgado dos veces por el mismo delito; cuando la prueba haya sido obtenida con violación al debido proceso, esta será nula.

De lo anterior se extractan los principios integradores del derecho fundamental al debido proceso:

Principio de legalidad: la preexistencia de una ley que consagre las prohibiciones, penas y sanciones, así como ley previa para las actuaciones procesales tanto de la administración pública en general como de los funcionarios judiciales, pues al decir de la Corte:

Las garantías procesales imprimen transparencia a las actuaciones y en general a todas las actividades públicas, por lo tanto, el señalamiento de las diversas etapas procedimentales han sido previamente determinadas por la ley, cuyo propósito esencial es el de equilibrar las cargas procesales entre los sujetos que concurran a una diligencia judicial (Morón, 2009)

Principio de Tipicidad: como desarrollo del principio de legalidad hace referencia a la obligación que tiene el legislador de definir con claridad y especificidad el acto, hecho u omisión constitutivo de la conducta reprochada por el ordenamiento, de manera que le permita a las personas a quienes van dirigidas las normas conocer con anterioridad a la comisión de la misma las implicaciones que acarrea su transgresión.

Derecho de Defensa: constituye uno de los principios integradores del debido proceso, y se traduce en la garantía que tiene toda persona investigada o procesada de poder designar un profesional del derecho que se ocupe de interponer todas las acciones pertinentes en procura de demostrar su inocencia y ser absuelto de los hechos que se le imputan y que constituyen conductas que a la luz de la ley punitiva considera delitos, por ser típicas, antijurídicas y culpables; y ante la ausencia de recursos económicos que el propio Estado le dispense un defensor que lo asista durante el proceso, garantizándosele además la presunción de inocencia.

Principio de contradicción o bilateralidad de la audiencia: significa que el juez no podrá

definir una pretensión o reclamo del actor, si la persona en contra de quien ha sido propuesto no ha tenido oportunidad de ser oída, en otras palabras, la garantía del individuo a la inviolabilidad de su defensa en juicio.

Principio de juez natural: toda persona tiene derecho a ser juzgado por el juez instituido legalmente para la jurisdicción y especialidad de la causa que se le imputa, es decir, la certeza de antemano de quien es el juez o tribunal que asumirá su caso y de esa manera preparar su defensa, quedando proscrita la designación de jueces *ad hoc*, bajo el entendido de no alterarse la naturaleza del funcionario judicial, en ese sentido “será aquél que está revestido de competencia, es decir tiene a su haber la porción, la cantidad, la medida o el grado de jurisdicción que le corresponde para conocer de determinados asuntos (Barrera, 1997).

Principio de favorabilidad: establece el art. 29 de la Constitución que en materia penal, se debe aplicar no la ley restrictiva o desfavorable sino la ley más favorable o permisiva, así sea que esta sea promulgada posteriormente, frente al entendido que las leyes rigen hacia el futuro, por lo que las nuevas leyes no pueden desconocer derechos adquiridos, pero que a la luz de este principio se impone ciertos matices, y en tal evento si una nueva ley es desfavorable ha de preferirse la anterior; es decir, que el principio de favorabilidad tiene relación directa con la aplicación ultractiva¹ de la ley en forma excepcional.

Principio de Imparcialidad: supone que los jueces deben actuar con plena independencia e imparcialidad, inmersos en un ámbito de autonomía orgánica de la Rama Judicial, de modo que puedan materializar en sus decisiones el concepto de justicia derivado del Estado Social de

¹ Cuando a pesar de que las normas rigen hacia el futuro, una ley derogada sigue produciendo efectos.

Derecho y con el cual se logre la efectividad de los derechos, obligaciones, garantías y las libertades públicas y asegurar la convivencia pacífica, la estabilidad institucional y la vigencia de un orden justo; principio respecto del cual ha expresado la jurisprudencia constitucional, que

Se trata de un asunto no sólo de índole moral y ética, en el que la honestidad y la honorabilidad del juez son presupuestos necesarios para que la sociedad confíe en los encargados de definir la responsabilidad de las personas y la vigencia de sus derechos, sino también de responsabilidad judicial” (Henao, 2012).

Principio de Cosa Juzgada: se refiere al efecto que posee una sentencia judicial en firme, el cual hace que no sea posible iniciar un nuevo proceso referente al mismo objeto. La cosa juzgada reconoce la eficacia de la resolución a la que se llegó tras un proceso judicial, cuando la sentencia judicial está firme, se considera que el objeto sometido al proceso no puede volver a juzgarse dada la existencia de la resolución en cuestión.

Principio de la doble instancia: ligado íntimamente al derecho de defensa y contradicción, se traduce en el derecho de impugnar o controvertir las decisiones para que el superior de la autoridad que la profirió la revise y si a ello hubiere lugar, la modifique o revoque, a través del recurso de apelación. Sobre este punto expresó la Corte que

Tradicionalmente se ha aceptado que el recurso de apelación forma parte de la garantía universal de impugnación que se reconoce a quienes han intervenido o están legitimados para intervenir en la causa, con el fin de poder obtener la tutela de un interés jurídico propio, previo análisis del juez superior quien revisa y corrige los defectos, vicios o errores jurídicos del procedimiento o de la sentencia en que hubiere podido incurrir el a-quo. La procedencia de este medio de impugnación está determinada en los estatutos procesales atendiendo a la naturaleza

propia de la actuación y a la calidad o el monto del agravio inferido a la respectiva parte (Vargas, 2001).

Principio de prevalencia de las normas sustanciales. Contenido en el art. 230 de la Constitución, en el que se establece que el juez solo está sometido al imperio de la ley, y que otras manifestaciones del derecho tales como la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina, son criterios auxiliares para el desarrollo de la actividad jurisdiccional; principio que cobró relevancia a partir de 1991, en la medida que antes se otorgaba una mayor prevalencia a la ritualidad procesal, sacrificando los derechos sustanciales, lo que generó en no muchos casos, sentencias con un contenido estrictamente formal, olvidando que el fin de la justicia es en últimas el del reconocimiento efectivo de los derechos.

Principio de publicidad. Este principio se traduce en que todo proceso debe ser público salvo en los casos que la ley establezca lo contrario. La publicidad puede ser interna, en el caso de que el conocimiento de los actos procesales sólo es permitido a las partes intervinientes; o puede ser externa, cuando el conocimiento es de todas las personas. El principio de publicidad se encuentra consagrado en el art. 209 de la Constitución Política, que señala que la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento entre otros, en el principio de publicidad, lo cual garantiza la contradicción en el debate.

Principio de presunción de inocencia: el derecho de presunción de inocencia corresponde a todo imputado en un proceso penal a ser tratado como si fuese inocente, hasta que una sentencia firme establezca su condena. Dicho derecho constituye uno de los pilares básicos del sistema penal de los Estados democráticos, recogido en distintos instrumentos internacionales. Ha expresado la Corte que con

“... la consagración de la presunción de inocencia como derecho fundamental constitucional extensivo a toda disciplina sancionatoria se busca vincular a las autoridades que, en ejercicio de sus funciones, impongan sanciones de cualquier índole. De esta forma, se quiere evitar la presencia de actuaciones arbitrarias, en la cual el funcionario unilateralmente imponga la sanción, y que la presunción de inocencia que establece la Constitución sólo sea desvirtuada a través de un proceso en donde el sindicado tenga la posibilidad de ejercer su derecho a la defensa de la debida forma (Guerrero, 2015).

-Principio de *non bis ídem*: nadie puede ser juzgado ni castigado dos veces por el mismo hecho, y cuya traducción literal es no dos veces lo mismo. Del derecho al debido proceso, reconocido en el art. 29 de la Constitución Política, se sigue también el derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho o principio de *non bis in ídem*. De acuerdo con la jurisprudencia emitida por la Corte Constitucional este principio implica la prohibición de:

Investigar, acusar, enjuiciar o sancionar penalmente a una persona por un delito por el cual ya había sido juzgada en un proceso penal anterior terminado;

Investigar, acusar, enjuiciar o sancionar penalmente a una persona por un hecho por el cual ya había sido absuelta por una sentencia en firme;

Penar a una persona por un hecho por el cual ya había sido penada por una sentencia en firme; y,

Agravar la pena imponible a un comportamiento delictivo, en virtud de una circunstancia que ya fue tomada en cuenta como elemento constitutivo del tipo penal.

Principio de proporcionalidad: es el equivalente al principio europeo continental de razonabilidad, calificado como un principio de razonabilidad y sentido común, apunta a la

interdicción de actuaciones o intervenciones excesivas por parte de los poderes públicos. Nuestra jurisprudencia, se referido a él a través del desarrollo del principio de igualdad con fundamento en el test de razonabilidad, para indicar: En la evaluación de la justificación de un trato desigual, la lógica predominante es la de la razonabilidad, fundada en la ponderación y el sopesar de los valores y no simplemente en la confrontación lógica de los mismos.

Capítulo V: El debido proceso en las actuaciones administrativas tributarias

En el campo propiamente de la actuación de la administración tributaria, de naturaleza administrativa igualmente, también debe predicarse el cumplimiento de todas esas garantías que constituyen el debido proceso administrativo, y en ese sentido expresa la Ley 1437 de 2011 - Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-, en su art. 3° los principios que se deben tener en cuenta por las autoridades administrativas, entre ellos, el debido proceso, del que expresamente señala:

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.

1. En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.

En materia administrativa sancionatoria, se observarán adicionalmente los principios de legalidad de las faltas y de las sanciones, de presunción de inocencia, de no *reformatio in pejus* y *non bis in ídem* (Ley 1437, 2011).

La legislación de la cual se extrajo la cita anterior es la norma general de las actuaciones administrativas, lo cual no obsta que para algunas entidades se hayan dispuesto algunas normas

de carácter especial, cuyos vacíos necesariamente deban suplirse acudiendo a la norma general, tal es el caso de la Administración Tributaria cuyo actuar está regido, en principio, por el Estatuto Tributario contenido en el Decreto 624 de 1989 y las modificaciones introducidas desde entonces, la última de ellas a través de la Ley 1819 de 2016.

En el procedimiento tributario igualmente se hace mención a los principios que debe regir dicha actuación en orden a dar cumplimiento, entre otros al debido proceso y los principios integradores ya explicados; de allí que cuando en su actuar se presenta una vulneración del derecho fundamental al debido proceso, en los términos en que lo ha decantado la jurisprudencia de la Corte Constitucional, es plausible acudir al mecanismo de la acción de tutela, no obstante atendiendo el principio de residualidad² se le impone al afectado con la conducta de la administración agotar previamente todos los mecanismos judiciales ordinarios que el sistema jurídico le otorga para la defensa de sus derechos, por lo que en la mayoría de los casos, excepción hecha cuando se presenta una vía de hecho, las vulneraciones al debido proceso deben ser puestas en conocimiento de la autoridad jurisdiccional competente, desplazando de esa manera el conocimiento del asunto al juez constitucional. En ese orden, las transgresiones al debido proceso por parte de la administración tributaria de forma mayoritaria son resueltas por la mencionada jurisdicción, pues no es ajeno observar cómo los administrados se ven abocados en no pocas veces a soportar decisiones trasgresoras de dicha garantía fundamental en las diferentes fases que comprende el procedimiento tributario, que terminan con la imposición de sanciones a

² Relacionado con la Acción de Amparo, es la obligación de agotar todos los mecanismos establecidos en el ordenamiento jurídico.

los usuarios, entre otras, por: a) no declarar; b) por inexactitud en las declaraciones tributarias; c) por no enviar información; d) por irregularidades en la contabilidad; e) por gastos no explicados; f) por no expedir certificados; g) por improcedencia en devoluciones; h) incumplimiento de deberes; i) violación manifiesta de la ley.

En la gran mayoría de los casos los administrados obtienen decisiones que no solo tienen la virtualidad de anular los actos administrativos vulneradores del debido proceso, sino que tales fallos propenden por el restablecimiento del derecho material conculcado. En ese sentido se profieren decisiones que revocan multas a los usuarios, disminuyen el impuesto a pagar, aumentan saldos a favor, entre otros; de todo lo cual bien se puede concluir que la discusión del derecho fundamental al debido proceso ante su juez natural lleva implícita una función reparadora de los derechos lesionados, por lo que el derecho al debido proceso es transversal al goce de todos los derechos.

Etapas del Procedimiento Tributario.

El procedimiento administrativo se erige como el medio a través del cual las autoridades administrativas satisfacen las peticiones de las personas, las que pueden tener un interés general o particular. En ese orden, las primeras son resueltas mediante actos administrativos también de índole general, en tanto que las segundas tienen un alcance restringido a la materia específica de que se trate, así como un destinatario particular y concreto, cuyas decisiones están sujetas a los recursos de la vía gubernativa (la cual, mientras para el derecho español pretendía que se conservaran las decisiones administrativas evitando así la interferencia de los tribunales, para el derecho francés es la forma de ejercer control jurisdiccional): reposición, apelación y queja, señalándose éste último como facultativo, y hasta tanto no quede finiquitada la actuación

administrativa en los términos del art. 87 de la Ley 1437 de 2011, no es posible acudir ante la jurisdicción contenciosa administrativa, para controvertir en sede jurisdiccional el acto administrativo del que se disienta, por las razones expresamente consagradas en la Constitución y en la ley.

Ese procedimiento gubernativo reviste un carácter especial en tratándose de los actos expedidos por la administración tributaria. En efecto, el Estatuto Tributario consagra en el Libro V (art. 555 al art. 869), el procedimiento tributario que comienza con la declaración tributaria, seguida del trámite de fiscalización en el que se liquida o determina el tributo, posteriormente la discusión en sede administrativa o ante la jurisdicción contenciosa y finalmente la recaudación. Termina esta normatividad con lo referente al abuso en materia tributaria, tema relativamente nuevo, ya que fue incorporado el Estatuto en el año 2016 con la Ley 1819. Agregando a ello, que en esta materia se contempla además el recurso de reconsideración contra ciertos actos administrativos.

De esas etapas se puede señalar de manera concreta:

Actuación y normas comunes. Comprende desde el art. 555 hasta el 573 del Estatuto tributarios. Relaciona: las obligaciones con respecto al Número de Identificación Tributaria (NIT) y al Registro Único Tributario (RUT); la capacidad y representación de las personas naturales o personas físicas, las personas jurídicas y los agentes oficiosos; las formas de presentación de los escritos y recursos así como la notificación al contribuyente de las actuaciones de la DIAN; la competencia de los funcionarios; los obligados a cumplir los deberes formales. Por lo tanto, en este articulado se establecen las condiciones básicas para el entendimiento entre la administración tributaria y el responsable.

Etapa de declaración o liquidación privada. Las declaraciones tributarias administradas por la DIAN están enmarcadas desde el artículo 574 hasta el 607 del Estatuto Tributario. En esta etapa los contribuyentes a través de un documento privado reconocen o manifiestan la realización de cualquier hecho que dé lugar a la aplicación de algún tributo; declaración que debe estar revestida del cumplimiento de unas formalidades previas por parte del contribuyente, agentes retenedores o responsables de los impuestos, que incluyen entre otras condiciones: presentación en debida forma; inscripción en el registro tributario (RUT); informar la dirección, actividad económica y los cambios respectivos; enviar información propia y de terceros; facturar; informar el cese de actividades; las formas y posibilidades de las correcciones.

Las declaraciones que se deben presentar ante la DIAN con más frecuencia, son:

-Impuesto de renta y complementarios y Declaración de ingresos y patrimonio (art. 591 a 599 E.T.): de periodicidad anual, tanto para las personas naturales y jurídicas y entre los primeros se ha distinguido a quienes tengan obligación de llevar contabilidad. En el caso de los no contribuyentes se presenta la declaración anual de ingresos y patrimonio salvo que esté exceptuado en los términos del art. 598 del Estatuto Tributario. Para esto se utilizan los formatos 110, 210, y 230, 240 para el IMAS a empleados y trabajadores por cuenta propia vigentes hasta el año gravable 2016. El formulario 250 para quienes declaren como alternativa al impuesto de renta y de forma voluntaria el Monotributo, específicamente para personas naturales comerciantes al por menor.

-Impuesto sobre las ventas –IVA- (art. 600 a 603 E.T.): para los responsables de este impuesto pertenecientes al régimen común. Su periodicidad es bimestral o cuatrimestral, utilizando el formato 300.

-Declaración de retención en la fuente (art. 604 a 606 E.T.): de periodicidad mensual para los agentes retenedores del impuesto a la renta y complementarios, del impuesto a las ventas timbre nacional y GMF, así como para los autorretenedores; se debe presentar en el formulario 350.

-Declaración de activos en el exterior: es una de las más recientes declaraciones, ya que solo se debe presentar desde el año gravable 2015 en el formulario 160.

-Declaración de precios de transferencia, utilizada hasta el año 2016 en el formulario 120 y actualmente el formulario 130 la declaración informativa consolidada.

-Impuesto al consumo: comenzó a regir a partir del 1º de enero del 2013, creado por la Ley 1607/2012; se declara anualmente en los formularios 310 y 315 para los responsables de manera general y para los responsables del régimen simplificado, respectivamente.

-Impuesto al patrimonio e impuesto a la riqueza: mientras estuvieron vigentes, las declaraciones se presentaban en los formularios 480 y 440.

-Declaraciones relacionadas con espectáculos públicos, en los formularios 470 y 480.

-Los notarios deben presentar información en el formulario 400.

-El Impuesto nacional al carbono se declara en el formulario 435.

-El ingreso o salida de dinero en efectivo se denuncia en el formulario 532.

Las declaraciones que se deben presentar a los entes territoriales:

-Declaración de Industria y comercio: en forma anual generalmente, aunque algunos manejan la autorretención en forma bimestral.

-Declaración de autoavalúo: en el distrito capital fundamentalmente para denunciar el valor de los bienes inmuebles.

Cabe anotar que en el resto del país no existe esta declaración ya que el impuesto Predial y otros de carácter territorial, como el de Circulación y tránsito o rodamiento, el de Delineación urbana, el de Espectáculos públicos, se pagan por factura o por autoliquidación.

El régimen sancionatorio relacionado con las declaraciones tributarias, con los notarios y otros funcionarios, con las entidades recaudadoras y con los funcionarios de la Administración comprende el Título III del Libro V, anteriormente mencionado, inicia en el art. 634 y termina en el 682 del E.T.

Etapas de Fiscalización. Se encuentra legislada en los artículos 683 a 696-1 del Estatuto Tributario; con ésta comienza propiamente el procedimiento tributario, a través de la recolección de pruebas por parte de la administración tributaria y puede finalizar con la expedición de un acto administrativo denominado Emplazamiento para corregir, en la que se le indica al contribuyente, agente retenedor u obligado, conforme al recaudo probatorio, un mayor impuesto a pagar o un menor saldo a favor, así como la sanción imponible por el error en que ha incurrido; esta etapa también puede concluir con un emplazamiento para declarar, cuando el procedimiento de fiscalización comienza sin una declaración de autoliquidación previa.

En esta etapa de fiscalización la DIAN goza de las más amplias facultades para establecer con criterios de certeza la realidad de las operaciones económicas del contribuyente, y de esa manera determinar no solo el impuesto a cargo sino también las conductas transgresoras de las normas tributarias. En ese sentido la contabilidad constituye el soporte más importante para el comerciante demostrar la información que le presenta a la administración tributaria en las diferentes declaraciones, que en no pocas veces es puesta en tela de juicio por ésta, de lo cual sobrevienen los diferentes requerimientos que el contribuyente debe atender en procura de evitar

mayores pagos por concepto de impuestos, que las sumas que tiene derecho a que le devuelvan sean las correctas, así como evitar sanciones; en fin, la contabilidad son todas aquellas confesiones escritas del comerciante que le sirven de prueba y defensa, así como el instrumento eficaz de que se vale la administración para realizar una correcta fiscalización, todo lo cual queda materializado tanto a través de la inspección tributaria como de la inspección contable.

Es preciso mencionar que el art. 271 de la Ley 223 de 1995 exige que la inspección contable se practique por contadores públicos, so pena de la nulidad de la diligencia, ampliando así lo mencionado en el literal c del artículo 13 de la Ley 43/1990, reglamentaria de la profesión del Contador Público.

A pesar de que las inspecciones contable y tributaria persiguen el mismo fin, difieren en cuanto a su objeto, pues la primera persigue un examen de fondo de la contabilidad del contribuyente para establecer si acredita los requisitos necesarios para ser tenida en cuenta en el procedimiento administrativo, -lo que por demás es acorde con la exigencia referida en el párrafo anterior-, en tanto que la segunda pretende verificar o constatar la realidad de las declaraciones tributarias o para establecer la certeza de los hechos que se investigan. Sobre este punto indicó el Consejo de Estado:

Asimismo, ha indicado que la inspección contable y la tributaria persiguen el mismo fin pero se diferencian en cuanto al objeto de la prueba, pues la primera se contrae a la contabilidad del contribuyente y, la última, versa sobre cualquier elemento que conduzca a la certeza de los hechos que se investigan.

De esta manera, con ocasión de la inspección tributaria, la Administración puede pedir, entre otros elementos de juicio, la exhibición de los libros de contabilidad y de ello se puede

generar la actuación administrativa que corresponda, con el fin de imponer las sanciones a que haya lugar por las irregularidades que encuentre, las que quedan registradas en el acta de la respectiva visita, la cual puede ser controvertida por el contribuyente (Ortiz, 2014).

Se puede presentar dentro de este proceso, por parte de la Administración y dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración, la liquidación por corrección aritmética, siendo un caso específico relacionado con operaciones matemáticas.

En ejercicio de sus facultades, la administración tributaria por mandato legal podrá, entre otros, por una sola vez, para modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, con las finalidades indicadas. Para ello, debe agotar un paso previo de carácter imperativo como es el Requerimiento Especial, el cual debe contener de manera precisa los aspectos que le proponga modificar debidamente razonados; requerimiento que bien puede tener la virtualidad de que el contribuyente voluntariamente corrija su declaración, que de no realizarse, procederá la administración tributaria a practicar la liquidación de revisión, dentro de los términos previstos para ello (art. 710 E.T), declaración que tiene un contenido igualmente preciso (art. 712 ibídem); agregando además, que en el evento de que no le sea proferido el requerimiento especial, la declaración tributaria presentada por el contribuyente cobra firmeza, es decir, se torna inmutable para la administración tributaria.

De igual manera, como se había indicado de forma antelada, en esta etapa de fiscalización la administración tributaria puede encontrarse ante la situación de que el contribuyente, responsable o agentes retenedor, no haya presentado la declaración no obstante encontrarse vencido el término fijado legalmente para ello, ante lo cual, bien puede la Administración proferir una ampliación del requerimiento especial o emplazar para que declare, en otras palabras

ante la no presentación voluntaria de su declaración, lo va a conminar oficialmente para que cumpla con esa obligación legal, y en caso de no allanarse a ese llamado, tal renuencia tiene dos consecuencias de orden legal: a) Imposición de sanción por no declarar y, b) Determinación de la obligación tributaria mediante una liquidación denominada de aforo, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del término para declarar (arts. 716 y ss. E.T.), adicionando a ello, tal como se previno para la liquidación de revisión, la liquidación de aforo tiene un contenido preciso en la ley (art. 719 ibídem).

Etapas de discusión ante la administración tributaria. Está normalizado entre el art. 720 y 741 del E.T. Durante el procedimiento administrativo surgen decisiones de la administración frente a las cuales no está de acuerdo el contribuyente, agente retenedor o responsable, y ante tal situación algunas pueden controvertirse a través de los medios de impugnación que el mismo procedimiento prevé, de naturaleza especial el recurso de reconsideración, o también mediante el recurso de reposición, de carácter ordinario común para todos los actos administrativos en general, no solo los proferidos por la administración tributaria sino por otras autoridades administrativas.

Agotada la etapa del procedimiento administrativo se abre paso el control jurisdiccional a través de la acción de simple nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho, consagradas en los arts. 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011 en los términos ya indicados.

Esos procedimientos administrativos bien pueden tener como finalidad: a) El cobro de un saldo a favor, con el fin de obtener la devolución de esas sumas o bien para compensarlas con otras obligaciones tributarias que adeude el contribuyente; b) el procedimiento de cobro de los tributos; c) el procedimiento en caso de las sanciones que se le impongan al contribuyente; d)

procedimiento relacionado con consultas a la administración tributaria.

La etapa de discusión o impugnación jurisdiccional de los actos de la administración tributaria, presupone que la declaración tributaria haya adquirido firmeza, esto es, que ya no se pueda modificar, momento a partir del cual la administración pierde toda facultad de fiscalización pues la declaración se torna inmodificable; firmeza que se da en los siguientes términos de acuerdo a la normatividad vigente que incluye la Ley 1819/2016, para las declaraciones presentadas a partir de la expedición de la ley, 26/12/2016, pues este es un tema procedimental y por lo tanto de inmediata aplicación, pero que según el concepto 662 del 25/07/2017 regirán los nuevos términos de firmeza para los periodos gravables del 2017, inclusive, en adelante (sin embargo, al no constituir ello un tema pacífico, bien pueden surgir diferentes interpretaciones tanto de la Administración Tributaria como de la Jurisdicción Contenciosa):

-De manera general para las declaraciones tributarias en el término de tres años, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración, o desde la presentación en el evento de que la misma se haya presentado de forma extemporánea, sin que se hubiere notificado requerimiento especial.

-Para las declaraciones tributarias con saldo a favor del contribuyente, responsable o declarante, los tres años se cuentan desde la presentación de la solicitud de devolución y/o compensación, bajo la condición que tampoco en ese término se hubiere notificado requerimiento especial.

-Para las declaraciones de Impuesto a las ventas y retención en la fuente, quedarán en firme, siguiendo las reglas generales, dentro de los tres años siguientes al vencimiento del plazo para

declarar o siguientes a la declaración extemporánea, tal como se mencionó anteriormente pero, como caso especial, los términos de firmeza serán los mismos que correspondan a la declaración del impuesto a la renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

-Para las declaraciones sobre el impuesto a la renta y sus correcciones en las cuales se determinen o compensen pérdidas fiscales, la firmeza es de seis años a partir de la fecha de presentación.

Para las correcciones a las declaraciones tributarias donde se disminuya el valor a pagar o se aumente el saldo a favor, la firmeza será de tres años contados a partir de la aprobación de la corrección.

Frente a los actos administrativos proferidos en el procedimiento administrativo tributario, el estatuto prevé cuáles de ellos son susceptibles de ser impugnados mediante los recursos que allí se indican, señalándose al efecto que contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración y, contra el acto administrativo que lo decida, el recurso de reposición, señalando que este es optativo, con lo cual se dará por terminado el procedimiento administrativo y se abre la posibilidad de acudir a la jurisdicción contencioso administrativo; agregando a ello, que el recurso de reconsideración no será obligatorio siempre que el contribuyente haya contestado en debida forma el requerimiento especial, pudiendo acceder directamente a la impugnación de la decisión ante la jurisdicción contenciosa (principio *Per Saltum*, art. 720 E.T.).

Los actos de la administración tributaria susceptibles de los referidos recursos los podemos listar así:

-En el recurso de reconsideración los contribuyentes, responsables, agentes retención y

declarantes, pueden controvertir: las liquidaciones oficiales de revisión; la imposición de sanciones a través de resoluciones independientes; las resoluciones que ordenen el reintegro de sumas devueltas o nieguen las solicitudes de devolución; y en general contra los actos administrativos proferidos por la administración tributaria respecto de los cuales los contribuyentes disientan; recurso que tiene la virtualidad de agotar la etapa gubernativa, como presupuesto previo para acudir a la vía contenciosa administrativa.

-En el recurso de reposición contra ciertas decisiones proferidas por la autoridad tributaria, con seguimiento de los requisitos contenidos en el art. 722 del E.T., iguales para el recurso de reconsideración; concretamente contra la resolución que impone la sanción de clausura del establecimiento de comercio (657 E.T), la sanción por impedir la clausura (658 E.T.), contra el auto que no admite el recurso de reconsideración (728 E.T.), al igual que en el proceso de cobro coactivo.

-En la revocatoria directa (que no es un recurso propiamente dicho, más bien se trata de un procedimiento especial ante la misma administración), cuando los actos que profiere sean contrarios a la Constitución o a la ley, cuando van en contra del interés público y/o cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona; como condición previa en materia tributaria se exige el no haber agotado los recursos de la vía gubernativa (reconsideración y reposición), en un término máximo de dos años a partir de la ejecutoria del acto administrativo cuya revocatoria se pide. En todo caso, bien fuere de oficio o a solicitud de parte, el término límite para ello es la notificación del auto admisorio de la demanda ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

En el proceso administrativo tributario cobran especial importancia, los siguientes trámites, para efectos de la discusión de que se ha venido tratando:

-Emplazamientos: Son una invitación de la administración tributaria a los contribuyentes para que previo a iniciar un procedimiento de determinación de un tributo o a la imposición de una sanción, corrijan las inexactitudes cometidas en una determinada declaración tributaria, con el fin de evitar intereses gravosos y sanciones, de allí que se indique que es un eficaz mecanismo de persuasión frente al contribuyente, así como de economía para la administración. Estos emplazamientos se profieren para declarar y para corregir la declaración, los cuales no son susceptible a de ningún recurso.

-Requerimiento especial: Es el acto administrativo preparatorio en un proceso de determinación oficial de un tributo, mediante el cual la administración tributaria le propone al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, una modificación a la declaración que presentó, indicando todos y cada uno de los puntos que le propone modificar, debidamente sustentados fáctica y jurídicamente; sin requerimiento especial previo no se puede modificar una declaración tributaria, y la ausencia de él constituye motivo de nulidad de las liquidaciones oficiales y las resoluciones que resuelvan recursos (art. 730 E.T), e impide proferir la liquidación oficial de revisión (art. 703 E.T), además constituye el límite para la modificación de la declaración tributaria, y las inconsistencias de que adolezcan pueden afectar de nulidad los actos administrativos definitivos que posteriormente se emitan con base en él. La oportunidad para su expedición es antes de que la declaración tributaria quede en firme.

-Liquidación oficial de revisión: Mediante este acto administrativo la administración tributaria concreta de forma oficial el tributo, incorporando una modificación a la declaración privada presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, con fundamento en lo vertido en el requerimiento especial. En ella se determinan impuestos,

anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, conforme a la modificación propuesta, de igual manera se impone la sanción por inexactitud fundada en la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor, o las demás sanciones a que hubiere lugar; exige una debida motivación fáctica y jurídica, tanto de la obligación tributaria como de la sanción a imponer, y al igual que el requerimiento especial solo se puede expedir por una sola vez sobre cada impuesto de cada periodo gravable, pero en una sola liquidación se pueden cuestionar varios impuestos y por más de un período gravable; además la liquidación oficial de revisión constituye un título ejecutivo para fines del proceso de cobro coactivo, y su contenido está regulado en el art. 712 del E.T. Frente a la liquidación oficial de revisión procede el recurso de reconsideración, y como se mencionó anteriormente, también cabe la demanda directa ante la jurisdicción contenciosa o *per saltum*.

-Procedimiento de aforo: Tiene la finalidad de procurar que los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, obligados a presentar declaración sino lo han hecho lo hagan, y de persistir en esa situación la administración tributaria les profiere una liquidación oficial denominada de aforo; en otras palabras con este procedimiento se busca suplir la falencia del obligado a presentar la declaración tributaria, cuando a ello hubiere lugar, en tanto que en el procedimiento de determinación oficial busca modificar un impuesto que fue declarado por el contribuyente.

Adicionalmente es preciso señalar, que el procedimiento tributario sancionador en todas sus fases debe estar revestido del cumplimiento de los principios de legalidad, lesividad, favorabilidad, proporcionalidad, gradualidad, economía, eficacia, imparcialidad; ese procedimiento inicia con un pliego de cargos proferido por el Jefe de la Unidad de fiscalización

de la respectiva dirección seccional, en el cual propone la sanción a imponer y de él se dará traslado por un mes (Art. 663 E.T.), excepto los casos en que la ley prevea un término menor como por ejemplo diez (10) días en el evento de la clausura del establecimiento de comercio (Art. 657 Par. 2 E.T.); viene luego la respuesta a ese pliego de cargos, posteriormente la resolución sanción, luego el recurso de reconsideración y con éste finaliza la etapa de discusión administrativa.

Es precisamente ante la ausencia de cumplimiento de esos principios que la administración tributaria en no pocas ocasiones vulnera a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, el derecho fundamental al debido proceso, con diferentes actos administrativos, y que ante la interposición de los recursos tributarios gubernativos, algunos son revocados o modificados, pero ante la persistencia de la administración en el quebranto de dicha prerrogativa fundamental las personas lesionadas optan, bien por acudir directamente al procedimiento contencioso de la Acción de nulidad y restablecimiento del derecho o por interponer una acción de tutela.

En un buen número de casos han encontrado los jueces constitucionales el quebranto del debido proceso en el trámite agotado por la administración tributaria en cada una de las etapas enunciadas, al constatar que en efecto se ha incurrido en una vía de hecho en los términos definidos por la doctrina autorizada de la Corte Constitucional, que amerita que la misma sea conjurada por la vía excepcional de la acción de tutela, pues como se indicara de forma antelada es de carácter residual, y se abre paso en aquellos casos en que se reúnen los requisitos generales

y especiales de procedibilidad³ como ya se explicó.

No obstante y por las mismas razones que se expresan, la gran mayoría de esas decisiones de la administración tributaria si bien son catalogadas por los jueces constitucionales como vulneradoras del debido proceso, han considerado que ellas deben ser controvertidas ante su juez natural, que no es otro que el contencioso administrativo mediante la acción comentada.

Del anterior catálogo de acciones, la que se erige idónea para controvertir las decisiones de la administración tributaria vulneradoras de los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, de manera especial el debido proceso, es la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. En ese sentido al encontrar la jurisdicción contenciosa que en efecto se quebrantó la mencionada garantía constitucional, bajo cualquiera de los principios que la informan, además de anular el acto configurativo de esa anomalía procesal, le restablece el derecho conculcado al interesado; decisión que se da en función del objeto mismo de la discusión planteada frente a la administración tributaria, y así se dan decisiones de restablecimiento de derechos encaminadas a tener como declaración tributaria la presentada por el contribuyente, agente retenedor p responsable; revocar la imposición de sanciones; dejar un saldo a favor como lo presentó el contribuyente en su declaración; disminuir el valor del impuesto a pagar, ordenar rehacer la notificación, etc.

Etapas de recaudación. A partir del art. 792 hasta el art. 843-2 del E.T. se enmarca el proceso de recaudación del impuesto. Comprende no solo el pago voluntario sino el pago coactivo o forzado del impuesto a cargo de los contribuyentes, agentes retenedores o

³ Requisito que obliga a que antes de la iniciación del proceso judicial, debe intentarse la conciliación.

responsables. En ese orden, lo primero, constituye el deber ser de la culminación del procedimiento tributario, es decir, una vez la administración tributaria haya determinado con carácter definitivo la obligación, bien al tenerse como definitiva la liquidación presentada de manera privada o en su defecto, la realizada por la administración en ejercicio de la función de fiscalización como ha quedado explicado líneas atrás. Ahora bien, puede ocurrir que no obstante la determinación definitiva del tributo a pagar no se produzca un pago voluntario del mismo, lo cual da lugar al inicio del cobro forzado del mismo a través de lo que se ha denominado cobro coactivo, para ello la Administración Tributaria está dotada igualmente de amplias facultades en orden a lograr el pago efectivo de los tributos que determina a cargo de las personas naturales y jurídicas sujetas a ello. En ese sentido se tiene por ejemplo para el caso de la DIAN, que dentro de su estructura administrativa (Decreto 4048 de 2008), a la Dirección de Gestión de Ingresos le corresponde planear, organizar y controlar, de acuerdo con el plan estratégico las operaciones relacionadas con la gestión de recaudo, cobro y devoluciones de los impuestos nacionales, y a la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas, administrar y controlar las actividades relacionadas con el recaudo, en especial controlar y evaluar el cumplimiento de las entidades recaudadoras y el efectivo recaudo y consignación de los impuestos y demás tributos que administra la DIAN; dependencia que cumple dicha función a nivel local a través de las direcciones seccionales y estas por intermedio de divisiones especializadas con funciones de recaudo voluntario o forzado, según funciones asignadas por la Resolución 009 de 2008.

Particularmente para el cobro coactivo o forzado, la administración tributaria cuenta con amplias facultades de raigambre constitucional, para efectuarlo de manera directa, pero también goza de otra facultad residual acudiendo para ello ante la jurisdicción ordinaria por intermedio de

los Jueces Civiles del Circuito; facultad coercitiva de que hoy gozan todas las entidades nacionales para el cobro de sumas a su favor, lo cual presupone entonces que la obligación tributaria esté incorporada en un documento que a la luz de la ley constituya título ejecutivo para el recaudo por esta vía, que en el caso particular están expresamente listados en el art. 828 del E.T, así:

TÍTULOS EJECUTIVOS. Prestan mérito ejecutivo:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.

2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.

3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.

4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.

5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Parágrafo. Para efectos de los numerales 1 y 2 del presente artículo, bastará con la certificación del Administrador de Impuestos o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas u oficiales.

Para el cobro de los intereses será suficiente la liquidación que de ellos haya efectuado el funcionario competente (Decreto 624, 1989).

Mecanismos de defensa del debido proceso por parte de los contribuyentes.

La acción de tutela como mecanismo de defensa a la vulneración del debido proceso.

Como lo ha sostenido la Corte Constitucional en diversos fallos, la acción de tutela, en los términos del art. 86 de la Constitución Política y desarrollados por el Decreto 2591 de 1991, constituye un instrumento jurídico de naturaleza especial, mediante el cual se pretende obtener de los jueces, a través de un procedimiento preferente y sumario, sin mayores formalidades, la protección inmediata de los derechos constitucionales fundamentales de las personas, cuando sean vulnerados o amenazados por la acción u omisión de una autoridad pública o en los eventos establecidos para los particulares, siempre y cuando el accionante no disponga de otro medio de defensa judicial idóneo para obtener la pretendida protección, a no ser que la presencia de un perjuicio irremediable determine su utilización en forma transitoria y preventiva para contrarrestar su configuración. A lo cual ha de agregarse, que la garantía del debido proceso en actuaciones administrativas incluye también la efectividad de los principios que informan el ejercicio de la función pública como los son los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, es decir, que la garantía del debido proceso va más allá del ámbito judicial y comprende asimismo el modo de producción de los actos administrativos; en suma, el debido proceso administrativo comprende una serie de condicionamientos a que están sujetas las autoridades administrativas en el cumplimiento de sus funciones, que apuntan a que su actuar esté revestido de la mayor mácula en procura de no lesionar el debido proceso de los administrados; condicionamientos que deben estar previamente definidos en la ley para que de esa manera el gobernante no imponga su capricho o voluntad, todo ello en dirección a brindar validez a sus actuaciones y de paso seguridad y confianza en los destinatarios de esos

procedimientos.

En desarrollo de esos postulados la Corte ha desarrollado la doctrina de la vía de hecho administrativa, respecto de la cual ha expresado, entre otros, que de acuerdo con el carácter subsidiario y residual de la tutela, conforme al art. 86 C.P., la posibilidad de tutelar derechos fundamentales vulnerados por un acto administrativo siempre será excepcional puesto que tales decisiones están, si así se reclama, sujetas a un control jurisdiccional por vocación propia. Es decir que, salvo ciertos supuestos, existe otro mecanismo de defensa judicial, por lo que el juez podrá amparar la petición de tutela sólo cuando se esté frente a la posibilidad de sufrir un perjuicio irremediable, que puede ser conjurado únicamente mediante una orden de amparo transitorio.

La doctrina de la vía de hecho como presupuesto para que se abra paso el quiebre de una decisión administrativa vulneradora del derecho fundamental al debido proceso, comenzó a gestarse en la Corte Constitucional hace más de una década, haciendo extensiva la postura que hasta entonces venía desarrollando de dicha figura respecto de las decisiones judiciales, y a partir de entonces se ha pronunciado el alto tribunal en innumerables fallos de tutela en los que ha reconocido el quebranto de dicha garantía en los diferentes ámbitos de la actividad gubernamental y de paso, determinando la forma de su restablecimiento sin desatender el principio de separación de poderes. Para el efecto ha adoptado el criterio de dejar sin efecto o valor alguna la actuación trasgresora del debido proceso y ordenando a la respectiva autoridad rehacer la actuación con estricto seguimiento de un debido proceso, posición similar a la que predica con relación a las decisiones judiciales en las que también ha determinado que se ha violentado el mencionado derecho, es decir que la Corte al dejar sin efecto una decisión

administrativa o judicial actúa no puede asumir las veces de autoridad administrativa o judicial para entrar a proferir la nueva decisión que respete la garantía del debido proceso, por la sencilla razón de no ser una instancia más de orden administrativo o judicial; claridad que se impuso desde la consagración constitucional de la acción de tutela en el artículo 86 de la Constitución, en su Decreto Reglamentario 2591 de 1991 y en las múltiples decisiones de revisión de tutelas al señalarse, entre otros, que la orden allí impartida va dirigida a que la autoridad de quien se comprueba ese actuar contrario al debido proceso, actúe o se abstenga de hacerlo, pues como bien se ha indicado procede el amparo constitucional ante la vulneración del derecho o la amenaza de vulneración, siendo además un mecanismo residual, lo que se traduce en que primero se deban agotar los medios judiciales ordinarios ante las autoridades respectivas en procura del restablecimiento del derecho conculcado; a lo cual ha de agregarse, que eventualmente tiene cabida aunque se dispongan de esos medios, cuando se trata de evitar la ocurrencia de un perjuicio irremediable.

En ese orden, es claro advertir también, que para acudir a la defensa del derecho fundamental al debido proceso por la vía excepcional de la tutela, ha de cumplirse con otros presupuestos tanto de carácter general como especial debidamente definidos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que se orienta, entre otros, a establecer de manera preliminar que el asunto puesto a conocimiento del juez constitucional se refiere a la afectación de derechos fundamentales; que el lesionado o amenazado en sus derechos no tenga a su alcance otro mecanismo de defensa judicial idóneo; que la afectación o amenaza de sus derechos se haya producido en un tiempo razonable (inmediatez); que el defecto procesal haya sido determinante en la lesión de sus derechos fundamentales; que no se refiera a defectos ocurridos en trámites de

acciones de tutela.

De igual manera, el acceso a la justicia constitucional de tutela debe revestir cierta entidad de lesión que afecte en diferentes esferas el trámite procedimental. En ese sentido se habla de defectos orgánicos, procedimentales, fácticos, materiales o sustantivos, así como errores inducidos, falta de motivación en las decisiones y desconocimiento del precedente jurisprudencial.

Descendiendo entonces al campo concreto del debido proceso en las actuaciones administrativas, como derecho fundamental que es, comprende un conjunto de garantías propias del Estado de Derecho, es decir, la materialización del principio de legalidad en el actuar de la administración, que impone a las autoridades públicas y aquéllas de orden privado cuando actúan en ese plano, un límite al ejercicio de sus poderes, para indicarles que no pueden actuar de forma omnímoda, “sino dentro del marco jurídico definido democráticamente, respetando las formas propias de cada juicio y asegurando la efectividad de aquellos mandatos que garantizan a las personas el ejercicio pleno de sus derechos” (Calle, 2014); constituye entonces, el conjunto de etapas, exigencias o condiciones establecidas por la ley, que deben concatenarse al adelantar todo proceso judicial o administrativo.

Las garantías del debido proceso se manifiestan de variadas maneras, al fin y al cabo propenden por el respeto de las formas propias de cada juicio, es decir, por la rectitud y escrúpulo con que se deben conducir las diferentes causas, dentro de las cuales no son ajenas aquellas de orden administrativo. En ese sentido la Corte ha tomado partido en no pocos casos para las decisiones de protección al debido proceso quebrantado en decisiones administrativas, de los principios que gobiernan el proceso penal, que igualmente hunden sus raíces en principios

o garantías de orden constitucional tal como lo informa el artículo 29 de la Carta, del cual bien se pueden extraer los que dicen relación con el derecho a ser oído durante todo el proceso; a ser notificado de manera oportuna como lo prevé la ley; a que su causa se instruya y falle sin retraso alguno; a conocer y participar en el proceso de principio a fin; que el proceso sea tramitado por la autoridad competente, es decir, aquélla a quien por mandato legal se le ha atribuido el conocimiento del asunto; con el respeto de las formas propias de cada juicio o trámite; y finalmente respetándosele siempre la presunción de inocencia, pues como bien se tiene sentado toda persona se presume inocente hasta tanto no sea declarado culpable en juicio que respete todas las garantías de un debido proceso.

La acción contenciosa de nulidad y restablecimiento del derecho como mecanismo de corrección a la vulneración del debido proceso. La acción de nulidad y restablecimiento del derecho busca no solo la defensa del ordenamiento jurídico, sino el resarcimiento de un derecho subjetivo lesionado por un acto administrativo, y en ese orden, la naturaleza del acto administrativo es lo que define el tipo de acción que debe ejercerse. Por ejemplo, si se trata de un acto administrativo de contenido particular y concreto, la acción apropiada sería la de nulidad y restablecimiento del derecho; en este caso, el juez administrativo no sólo examinará la legalidad de tal acto, sino que determinará el perjuicio que se hubiera causado. *Contrario sensu*, si el acto es de carácter general, la acción de simple nulidad sería adecuada para cuestionar la legalidad del acto administrativo; el juez administrativo, en el último caso, únicamente examinará la legalidad de tal acto. Sin embargo, el Consejo de Estado, en aplicación de la denominada teoría de los motivos y las finalidades, ha considerado que la acción de simple nulidad también procede excepcionalmente contra los actos particulares y concretos en los casos en que

...la situación de carácter individual a que se refiere el acto, comporte un especial interés, un interés para la comunidad de tal naturaleza e importancia, que vaya aparejado con el afán de legalidad, en especial cuando se encuentre de por medio un interés colectivo o comunitario, de alcance y contenido nacional, con incidencia trascendental en la economía nacional y de innegable e incuestionable proyección sobre el desarrollo y bienestar social y económico de gran número de colombianos. De otra parte, el criterio jurisprudencial así aplicado, habrá de servir como de control jurisdiccional frente a aquellos actos administrativos que no obstante afectar intereses de particulares, por su contenido y trascendencia impliquen, a su vez, el resquebrajamiento del orden jurídico y el desmejoramiento del patrimonio económico, social y cultural de la Nación (Ortiz, 2014).

Se permite demandar en acción de simple nulidad los actos administrativos de contenido particular cuando representen un interés superior y significativo para la comunidad en general, porque amenacen el orden público, social o económico del país. Es decir, en esos casos, la acción de nulidad contra actos administrativos particulares se mira apropiada para preservar exclusivamente la legalidad y la integridad del orden jurídico. Desde luego, que, en ese caso, la sentencia solamente producirá el efecto buscado por el actor y querido por la acción, esto es, la restauración del orden jurídico en abstracto y nunca podrá producir el restablecimiento del derecho subjetivo que se hubiera afectado. La restauración del orden jurídico en abstracto puede implicar el restablecimiento de derechos vinculados directamente al interés público y no de derechos vinculados a la esfera patrimonial de quien no demandó en la acción pertinente y de manera oportuna. Si el restablecimiento de derechos subjetivos fuere automático, por el solo efecto de la nulidad, la acción de simple nulidad no procede, a menos que se hubiere interpuesto

a tiempo para tramitarse como acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Así las cosas, la nulidad y restablecimiento del derecho es un medio de control de naturaleza subjetiva, individual, temporal y desistible⁴, a través del cual la persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, como efecto de la vigencia de un acto administrativo viciado, puede solicitar que se declare la nulidad del mismo y que como consecuencia, se le restablezca su derecho, es decir, se le repare el daño. Sobre esta acción ha expresado la Corte Constitucional:

La construcción jurídica y política del Estado Social de Derecho descansa en el principio de legalidad, que conlleva no sólo a que toda la actuación de los órganos del poder público se someta a la Constitución y a las leyes, sino también a la necesidad de que el ordenamiento positivo instituya toda una gama de controles políticos y jurídicos para sancionar las actuaciones que se desvíen de los parámetros normativos a que están sometidas. En orden a preservar real y efectivamente la legalidad de la actividad administrativa, surge en el derecho colombiano el contencioso de anulación que constituye una verdadera garantía jurídica de los ciudadanos para asegurar que los actos de la Administración Pública, tanto los de carácter general y abstracto como los de contenido particular y concreto, se adecuen a las normas jurídicas preexistentes, con lo cual se propende por la defensa de la legalidad en abstracto y de los derechos e intereses legítimos de los particulares (Arrieta, 2017).

Como paso previo a la acción contenciosa administrativa, la administración tributaria ha

⁴ Son tipos de conciliaciones en equidad que se dan dependiendo de los intereses que estén en conflicto.

desplegado su actuar bien de manera oficiosa o a instancia del interesado, que necesariamente termina con una decisión de la que puede derivar la vulneración del debido proceso, en ese sentido se pueden enunciar como actos administrativos los requerimientos, emplazamientos, liquidación oficial de revisión, liquidación oficial de aforo, resoluciones imponiendo sanciones, etc., y es a partir de allí que el afectado con la decisión haciendo uso de esas normas procesales especiales en armonía con aquellas de carácter general, le indican el derrotero a seguir, pues necesariamente en la mayoría de los casos debe controvertir esas decisiones en sede administrativa, como presupuesto previo para acudir a la jurisdicción, lo que la doctrina ha denominado el agotamiento de la vía gubernativa.

En ese orden, los medios de defensa que consagra el Estatuto Tributario para que los administrados impugnen esas decisiones que consideran lesivas de sus derechos, de manera especial al debido proceso, son los recursos de reconsideración y reposición, así como a través de una vía especial denominada revocatoria directa.

Agotada esa etapa gubernativa y ante la persistencia de esa decisión lesiva de los derechos del usuario por parte de la administración tributaria, se abre el camino para acudir al juez contencioso para que en sede jurisdiccional se revise ese actuar administrativo que se considera vulnerador, entre otras de la referida garantía constitucional.

La discusión jurisdiccional de los actos de la administración tributaria se realiza a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el art. 138 de la Ley 1437 de 2011, en los siguientes términos:

Nulidad y restablecimiento del derecho. Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto

administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo y el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel (Ley 1437, 2011).

Acción cuyo ejercicio sigue las reglas generales de procedimiento contenidas en la referida ley (Título V, arts. 159 y ss.), decisión que puede estar sujeta al recurso de apelación ante el superior funcional de la autoridad judicial que la profirió, y en ese sentido son apelables las sentencias de primera instancia de los Tribunales y de los Jueces administrativos (art. 243 ídem).

Merece especial referencia, para el caso concreto del presente trabajo, dentro del contenido de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, lo consagrado en el art. 162 numeral 4º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el sentido que en la demanda deben incluirse las normas violadas haciendo una explicación de los motivos por los cuales se consideran lesivas de los derechos, que en el caso particular del derecho fundamental al debido proceso, presenta una amplia gama de principios que bien puede ser trasgredidos y por esa razón se abre paso su protección. Expresa la norma en comentario:

4. Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su

violación (Ley 1437, 2011).

En ese orden, es preciso indicar que los principios del debido proceso guardan una estrecha relación con los motivos de nulidad de los actos administrativos, así:

1. Porque infrinjan normas legales y constitucionales. Es decir cuando no existe concordancia, coherencia o afinidad entre la norma base del acto administrativo y las demás normas superiores, o sea cuando chocan entre ellas.

2. Por falta de competencia. El funcionario u órgano que profirió dicho acto no tenía la facultad ni competencia para expedirlo.

3. Por irregularidades. Vicios de forma que se perciban en la expedición del acto administrativo.

4. Por desconocimiento del derecho de audiencia y defensa. Forma parte de la garantía constitucional básica al debido proceso.

5. Por falsa motivación. Es decir que los fundamentos del acto administrativo no son acordes a la realidad.

6. Por desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que lo profirió. Es la intención con la cual la autoridad toma una decisión persiguiendo un fin diferente al previsto por el Legislador. Este vicio se reconoce, cuando se está ante la presencia de una intención particular, personal o arbitraria de un sujeto que actúa a nombre de la Administración, en la búsqueda de un fin opuesto a las normas a las que debe someterse

La decisión que se dicta en esta controversia jurisdiccional, puede ser de única instancia, caso en el cual contra ella no cabe ningún recurso, por lo que se presenta respecto de la misma la figura de la cosa juzgada, que implica una inmutabilidad de la misma, salvo que dentro de ese

discurrir procesal el juez a su vez incurra en una vía de hecho, que por lo mismo abra paso a una acción de tutela, pues como bien se indicó en líneas precedentes, con sustento en el art. 29 superior, el mecanismo constitucional de la acción de tutela está previsto para las actuaciones judiciales y administrativas vulneradoras del debido proceso.

Ahora, si la decisión judicial es de primera instancia, teniendo en cuenta las previsiones de ley, la misma es susceptible del recurso de apelación ante el superior funcional del juez unitario o colegiado que la profirió, y la decisión en este grado superior se torna inmutable, salvo que como se anticipó, nuevamente se configure una vía de hecho que amerite la interposición de una acción de tutela, que puede quebrar la decisión por vulneración del derecho fundamental al debido proceso.

Capítulo VI. Análisis de las Sentencias Sobre el Debido Proceso

Análisis.

Adoptando y adaptando la metodología de la Corte Constitucional para el estudio de sentencias (<https://letrujil.files.wordpress.com/.../como-analizar-sentencia-de-la-corte-constitucional>), a continuación se relacionan las que son objeto del presente estudio. Cabe anotar que se llega a la última instancia, pues estos procesos ya han pasado por los Tribunales Administrativos de cada departamento.

Partes actuantes: Contribuyentes vs. Entidades gubernamentales (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Administraciones municipales).

Las sentencias objeto de estudio, proferidas por el Consejo de estado o por la Corte Constitucional, confirman o revocas sentencias iniciales emitidas por tribunales administrativos, o bien, son revisiones a acciones de tutela. No se debe olvidar que esta es la última etapa que tiene cada una de las partes, y que además el contribuyente, antes de asumir el proceso jurídico-administrativo, pudo contar con la participación de la Defensoría del Contribuyente, organismo que entre otras funciones tiene la de, a solicitud del interesado, ya sea un contribuyente o un usuario aduanero, garantizar el debido proceso, fundamentalmente en la etapa de fiscalización

Como se mencionó al inicio del trabajo, esta matriz contiene el análisis de las sentencias analizadas por los investigadores de la presente investigación y que se presentan a continuación:

Sentencias analizadas

Sentencia proferida por	Nº de Orden	Número	Fecha
Corte Constitucional	1.1	T-419	17/06/1992

	1.2	T-892	20/11/2014
	1.3	T-084	25/02/2015
	1.4	T-1013	10/12/1999
Consejo de Estado			
	2.1	15530	03/10/2007
	2.2	15975	24/07/2008
	2.3	20706	28/09/2016
	2.4	19670	31/07/2014
	2.5	20840	04/05/2017
	2.6	15652	24/07/2008
	2.7	15164	22/02/2007
	2.8	20276	01/06/2016
	2.9	20768	11/05/2017
	2.10	17704	11/10/2012
	2.11	21226	16/11/2016
	2.12	16205	23/04/2009
	2.13	19047	04/09/2014
	2.14	21282	06/09/2017
	2.15	22522	19/07/2017
	2.16	21111	08/02/2018

Sentencias proferidas por la Corte Constitucional

NÚMERO DE ORDEN	1.1.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	T-419
Fecha	Diecisiete (17) de junio de mil novecientos noventa y dos (1992).
Magistrado / Consejero Ponente	SIMON RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>En proceso ejecutivo la rematante de un inmueble solicitó a la secretaría de hacienda del municipio la expedición de paz y salvo por el inmueble rematado, ésta se negó señalando que la anterior propietaria debía impuesto predial por otros predios más de los que estaba en mora de pagar, ante lo cual el juzgado requirió a la administración para que le recibiera el pago del impuesto solo por el inmueble rematado y le expidiera el paz y salvo. La administración le respondió citando el artículo 82 del Código Catastral de Antioquia: "El paz y salvo catastral consiste en la atestiguación de las autoridades catastrales, de que el contribuyente ha pagado en su totalidad el impuesto predial que deba en cada municipio, sobre todos los predios que le aparezcan en los registros catastrales", situación que le impedía recibir el pago del impuesto por ese solo predio.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Acción de tutela contra Secretario de Hacienda del Municipio de Envigado. Tema: Amenaza contra el Derecho a la Propiedad. El Derecho al Debido Proceso como Derecho Fundamental. Inaplicación del artículo 82 del Código Catastral de Antioquia Demandante: ÁNGELA MARIA MEJIA MESA.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>De conformidad con las normas que regulan el impuesto predial, establecer si era procedente expedir el paz y salvo por ese concepto, únicamente por el bien objeto del remate. Desconocimiento de los derechos a la libertad de empresa y la propiedad privada. Actuación del Secretario de Hacienda del Municipio frente al debido proceso y el quebranto de este derecho</p>	

<p>NORMAS JURIDICAS RELEVANTES</p> <p>Artículo 1o. del Decreto 2088 de 1941 señala: "En los Departamentos donde esté establecido el impuesto directo sobre la propiedad raíz, los jueces deberán exigir para la aprobación de los remates, el comprobante de paz y salvo de que trata el artículo 1o. de la Ley 33 de 1896"; Art. 29 C.P.</p>
<p>DEMANDA</p> <p>En la solicitud de tutela la accionante pide: Ordenar a la Secretaría de Hacienda del municipio de Envigado, que previo el pago de los impuestos prediales que deba el local No. 177 de la carrera 43 A No. 27 A-S-86, situado en el nivel A del Centro Comercial la Casona de Envigado y cuyo titular es la señora Teresita Marín Quintero, expedir el paz y salvo predial a la señora Ángela María Mejía Mesa.</p>
<p>DECISION</p> <p>El Juzgado ordena al Secretario de Hacienda Municipal recibir el pago del impuesto predial y expedir el comprobante de paz y salvo en relación única y exclusivamente con el inmueble objeto del remate.</p> <p>La Corte Constitucional resolvió en revisión: Confirmó la providencia proferida por el Juzgado Civil del Circuito de Envigado (Antioquia).</p>
<p>ARGUMENTO DE LA DECISION</p> <p>El Decreto 2088 de 1941 es una norma especial que establece una conexión entre la aprobación de los remates judiciales y el catastro, y remite a la ley 33 de 1896 en lo que tiene que ver con la expedición del paz y salvo predial. Es clara esta última disposición cuando dice: "La finca o fincas a que el instrumento va a referirse", que la expedición del paz y salvo predial sólo ha de contraerse al bien objeto del remate. Acorde con lo anterior, la norma invocada para negar el paz y salvo, art. 82 del Código Catastral de Antioquia que señala: "El paz y salvo catastral consiste en la atestiguación de las autoridades catastrales, de que el contribuyente ha pagado en su totalidad el impuesto predial que deba en cada municipio, sobre todos los predios que le aparezcan en los registros catastrales", está en contravía de la norma general (Decreto 2088 de 1941 y la ley 33 de 1896), que de no cumplir la peticionaria le acarrearía un perjuicio irremediable, toda vez que "vencido el término sin que se hubiere hecho la consignación y el pago del impuesto, el juez improbará el remate y decretará la pérdida de la suma depositada para hacer postura a título de multa".</p>
<p>PROBLEMA JURIDICO RESUELTO</p> <p>Violación del debido proceso en derecho de petición</p>
<p>RATIO DECIDENDI</p> <p>Se debe aplicar de manera preferente la Constitución frente a una norma de menor rango que resulte incompatible con ella.</p>

ARGUMENTOS NO ESENCIALES
Desconocimiento de los derechos a la libertad de empresa y la propiedad privada
OBITER DICTA
Los argumentos sobre el debido proceso en la normatividad internacional.
INTERVENCIONES
Ninguna
ANALISIS JURIDICO
La controversia suscitada en sede administrativa tributaria fue definida en virtud del principio de subsidiariedad, por la jurisdicción constitucional, que si bien el juez de primera instancia aplicó dicho principio para negar el amparo invocado, el tribunal revocó tal decisión para dar paso a la protección del derecho fundamental del debido proceso, decisión que fue avalada por la Corte Constitucional en sede de revisión, al constatar que, en efecto, se había quebrantado dicha prerrogativa constitucional por vulneración al desconocer el principio de legalidad, como uno de los elementos integradores del debido proceso, eje central del Estado de Derecho.

NÚMERO DE ORDEN	1.2.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	T-892
Fecha	Veinte (20) de noviembre de dos mil catorce (2014).
Magistrado / Consejero Ponente	MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Una empleada de la Rama Judicial comenzó a declarar renta desde el año 2003 y dentro de sus ingresos recibía “compensación por bonificación” en los términos del art. 1 del Decreto 610 de 1998.</p> <p>En el 2011 solicitó la devolución de un excedente al cual consideraba tener derecho, lo cual motivó investigación por evasión de impuestos respecto de las declaraciones por los años 2009 y 2010, al considerar que fueron presentadas con base en certificados de ingresos y retenciones que no correspondían a la realidad, y le propuso que si corregía la declaración de 2009 no le imponía todas sanciones del caso, para lo cual le otorgó un término de 5 días; situación que constituye un trato desigual al resto de Magistrados del país respecto de la forma como se les tiene en cuenta la composición del salario.</p>	
IDENTIFICACION	
Acción de tutela instaurada por Mary Genith Viteri Aguirre contra la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto.	
NORMA o ACTUACION DEMANDADA	
La investigación tributaria de la DIAN de Pasto que determinó el impuesto de renta para una magistrada con criterios distintos a como lo venía haciendo la entidad respecto de los demás magistrados, concretamente respecto de la composición del salario.	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
Si la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto conculcó los derechos fundamentales al debido proceso, a la igualdad y al trabajo en condiciones dignas de Mary Genith Viteri Aguirre.	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
Arts. 13, 29 y 25 C.P	

DEMANDA

La actora solicita protección de sus derechos fundamentales invocados y en consecuencia, se ordene a la entidad accionada: (i) para efectos de sus declaraciones de rentas, tener como salario todos los valores que devenga como Magistrada, incluyendo la bonificación por compensación, y aplicar la exención tributaria; (ii) dar por terminadas todas las investigaciones en su contra por esta situación; y (iii) prevenir a la parte accionada para que cumpla el precedente judicial al respecto y abstenerse de realizar tratos desiguales. Adicionalmente, como medida provisional, y con el fin de evitar un perjuicio irremediable, pide la suspensión del término otorgado para aceptar la propuesta de corrección de la declaración de renta correspondiente al año dos mil nueve (2009)

DECISION

El Juzgado Tercero Administrativo del Circuito de Pasto, declaró improcedente la acción de tutela al estimar incumplido el presupuesto de subsidiariedad; decisión que el Tribunal Administrativo de Nariño -Sala de Conjueces- revocó y en su lugar tuteló los derechos invocados, por considerarlos amenazados: La Corte Constitucional en sede de revisión confirmó dicha sentencia, consecuente con ello TUTELO el derecho al debido proceso de la accionante; además ORDENO a la División de Gestión de Investigaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto dar por concluidas las investigaciones iniciadas en contra de la señora Mary Genith Viteri Aguirre

ARGUMENTO DE LA DECISION

El criterio de la DIAN para el tratamiento tributario dado a la actora ((dos conceptos, un oficio y un decreto), son fuentes normativas de inferior rango a la ley, por lo que inobservó el principio de legalidad tributaria en la determinación del impuesto a la renta.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

La prevalencia del principio de legalidad tributaria

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Lo expresado respecto del requisito de subsidiariedad de la acción de tutela

OBITER DICTA

Los argumentos sobre el principio de legalidad del tributo

INTERVENCIONES

Academia Colombiana de jurisprudencia expresó concepto favorable a la tutela para evitar un perjuicio irremediable.

La Universidad Externado de Colombia expresó la improcedencia de la tutela por no agotar el requisito de subsidiariedad

ANALISIS JURIDICO

En el caso concreto, tal como quedó evidenciado, la actuación de la administración tributaria vulneró del principio de legalidad, considerado como uno de los principios integradores del derecho fundamental al debido proceso, al dar aplicación a normas de inferior rango al determinar el salario de la contribuyente para efectos de calcularle los ingresos y de esa manera determinarle la carga impositiva, acudiendo a normas de categoría inferior a la ley, desconociendo que ésta regula la materia, es decir, los ingresos constitutivos del salario, ante lo cual mal puede echarse mano de otras normas que tienen un alcance menor y restringido.

NÚMERO DE ORDEN	1.3.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	T-084
Fecha	Veinticinco (25) de febrero de dos mil quince (2015)
Magistrado / Consejero Ponente	MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Una contribuyente pagó el impuesto predial por el año 2010, sin embargo la administración tributaria municipal luego de ello la emplazó para que presentara dicha declaración en el término de un mes junto con la sanción por extemporaneidad, al haberse dispuesto un nuevo formulario para ello. Al descargar el formulario notó que allí en efecto se le cargó la referida sanción y además se le aumentó el valor a pagar ante el hecho de no haberse tenido en cuenta que el inmueble era de interés cultural, sujeto a una reducción</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Acción de tutela presentada por María Leonor Velasco Melo contra la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Declaración del impuesto predial unificado del año dos mil diez (2010)</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Violación de los derechos fundamentales de petición, prevalencia del derecho sustancial sobre el formal” y debido proceso administrativo</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Art. 103 del Decreto 807 de 1993, artículos 715, 716, 717, 718 y 719 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 60 y 62”; arts. 712 y 719 del Estatuto Tributario</p>	
DEMANDA	
<p>Pide la actora: (i) declarar que la Dirección de Impuestos Distritales de Bogotá violó sus derechos fundamentales; (ii) dejar sin efectos la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos Distritales de Bogotá, en relación con el pago del impuesto predial unificado del inmueble de su propiedad; y (iii) ordenar a la entidad accionada que dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la notificación del fallo de tutela se dé respuesta de</p>	

fondo a la petición presentada relativa a la forma en que ha de liquidarse el impuesto predial del inmueble, al tratarse de un bien de interés cultural

DECISION

El I Juzgado 33 Civil Municipal de Bogotá negó por improcedente la acción constitucional por el principio de residualidad, al contar con otros medios de defensa judicial para hacer valer sus intereses, pues la entidad accionada no ha resuelto materialmente la situación objeto de controversia.

El Juzgado 29 Civil del Circuito de Bogotá confirmó la decisión del a quo, al no encontrar vulneración alguna al derecho al debido proceso.

La Corte Constitucional en sede de revisión: Decidió revocar la sentencia de segunda instancia y tutelar los derechos al debido proceso y de petición; consecuente con ello, dejó sin efecto el procedimiento administrativo tributario iniciado por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá por el supuesto incumplimiento del deber de declarar el Impuesto Predial Unificado por la vigencia del año dos mil diez (2010), declarando cancelado dicho impuesto, además ordenó a la Secretaría Distrital de Hacienda que dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la notificación de la sentencia procediera a responder de fondo la solicitud de la accionante, de acuerdo con los parámetros establecidos en la sentencia, con la advertencia que de ser necesaria una reliquidación del impuesto predial unificado del inmueble, procediera a informarle a la interesada de forma clara, precisa y suficiente cuáles eran los parámetros para realizarla.

ARGUMENTO DE LA DECISION

Al haberse acreditado el pago del impuesto predial por el año 2010, debía entenderse que la obligación tributaria se encontraba satisfecha, y la actuación administrativa presenta un conjunto de inconsistencias que tienen relevancia constitucional: A la actora no se le informó sobre la invalidación del pago efectuado en el anterior formulario dispuesto para ello hasta que recibió el emplazamiento para declarar, pasaron más de dos años entre el pago del impuesto predial y el momento en que se informó de la invalidación, lo que resulta a todas luces desproporcionado, máxime si se tiene en cuenta que la comunicación por medio de la cual se enteró al contribuyente de su supuesto incumplimiento fue un emplazamiento, sin que se le hubiese dado una oportunidad previa para que la misma interviniera en el proceso.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Vulneración del derecho al debido proceso

RATIO DECIDENDI

Falta de oportunidad para intervenir en el proceso, por lo que se vulneró el derecho de defensa como uno de los principios integradores del debido proceso.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Lo expresado sobre el requisito de subsidiariedad de la acción de tutela

OBITER DICTA

Las actuaciones surtidas en el proceso administrativo sancionatorio porque ello es una facultad de la administración tributaria

ANALISIS JURIDICO

En esta oportunidad los jueces constitucionales de primera y segunda instancia, no ampararon los derechos fundamentales invocados por la actora, dando aplicación al principio de residualidad de la acción de tutela, es decir, que el asunto debía resolverse por el mecanismo ordinaria previsto para ello, que no es otro que la acción de nulidad de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contenciosa administrativa. No obstante, para la Corte Constitucional a pesar de existir ese mecanismo ordinario amparó los derechos bajo el entendido que ello no significa que los mismos resulten per se idóneos para garantizar los derechos que la peticionaria estima lesionados

NÚMERO DE ORDEN	1.4.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	T-1013
Fecha	Diez (10) días del mes de diciembre de mil novecientos noventa y nueve (1999).
Magistrado / Consejero Ponente	ALFREDO BELTRÁN SIERRA
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>El desconocimiento de los procedimientos señalados por el legislador para tramitar un determinado proceso, representa un claro desconocimiento de los derechos a la igualdad, al debido proceso y a la defensa que, como derechos fundamentales, el juez de tutela está obligado a proteger. Procedimiento que tiene como principal finalidad, dar prevalencia a los derechos fundamentales a la igualdad, al debido proceso y a la defensa, y hacer efectivo el principio de justicia material que rige al Estado Social de Derecho, razón por la que no se puede considerar como baladí, el hacer obligatoria la observancia de las formas propias de cada juicio.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Acción de tutela Empresa de Energía de Bogotá. S.A., en contra del Municipio del Colegio.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Resoluciones 291, 292, 293, 294 y 295 del 31 de marzo de 1999, que liquidaron el impuesto de industria y comercio, y sus complementarios de avisos y tableros por las vigencias fiscales de 1993, 1994, 1995, 1996 y 1997, así como la sanción por extemporaneidad e intereses moratorios</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>El procedimiento que el municipio de El Colegio debía aplicar para obtener no sólo el pago de las obligaciones tributarias que la sociedad recurrente tenía para con él sino la imposición de las sanciones por su incumplimiento, y si la inobservancia de ese procedimiento, se constituía en una vulneración de los derechos al debido proceso y defensa de la empresa accionante, que hiciera procedente la acción de tutela para su protección y restablecimiento.</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Art. 29 de la Constitución y artículo 66 de la ley 383 de 1997</p>	

DEMANDA
Dejar sin efectos todas las actuaciones adelantadas en el proceso fiscal
DECISION
<p>El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Segunda, Subsección A, concedió el amparo solicitado y entre otros, ordenó anular el proceso coactivo por violación de los derechos al debido proceso y a la defensa.</p> <p>El Consejo de Estado Sección Quinta confirmó la sentencia y adicionó en el sentido de compulsar copias de la actuación administrativa a la Procuraduría General de la Nación, por las graves irregularidades encontradas en su trámite.</p> <p>La Corte Constitucional en sede de revisión resolvió: Confirmar en su integridad el fallo proferido en septiembre nueve (9) de 1999, por la Sección Quinta del H. Consejo de Estado</p>
ARGUMENTO DE LA DECISION
Al interponer el recurso de reconsideración impidió la ejecutoria de las resoluciones que la sancionaban, por lo que no se podía iniciar el cobro coactivo, toda vez que las resoluciones 291 a 295 de 1999, no se encontraban ejecutoriadas (artículo 828, numeral 2 del Estatuto Tributario).
PROBLEMA JURIDICO RESUELTO
Vulneración al debido proceso y derecho de defensa en la actuación de la administración tributaria municipal
RATIO DECIDENDI
Grave violación del debido proceso y, en consecuencia, el derecho de defensa al no aplicarse el procedimiento que imponía la ley 383 de 1997
ARGUMENTOS NO ESENCIALES
El contenido de los actos administrativos que impusieron las sanciones a la actora, por cuanto lo que motivó la prosperidad de la tutela fue el hecho de no haber aplicado el procedimiento del E.T.
OBITER DICTA
Los argumentos relacionados con la vulneración del derecho de petición
INTERVENCIONES
Ninguna

ANALISIS JURIDICO

En la actuación administrativa tributaria seguida por el municipio accionado en contra de la empresa accionante terminó con la imposición de unas sanciones seguidas del respectivo cobro coactivo, y en esta segunda etapa se dio aplicación al Código Contencioso Administrativo, dejando de lado las normas que regulan la materia en el Estatuto Tributario (artículos 823 a 843.2, con las modificaciones y adiciones del capítulo V, artículos 78 a 83 y 90 a 104 de la ley 6ª de 1992), desconociendo el claro mandato del art. 66 de la Ley 383 de 1997, que ordena a los municipios que en tales procesos deben aplicar el Estatuto Tributario, norma que resulta más benéfica para el contribuyente en la medida que le otorga términos más amplios para ejercer el derecho de defensa

Sentencias proferidas por el Consejo de Estado

NÚMERO DE ORDEN	2.1.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	15530
Fecha	Tres (3) de octubre de 2007
Magistrado / Consejero Ponente	María Inés Ortiz Barbosa
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>En la actuación administrativa tributaria seguida por el municipio demandado, éste emplazó a la demandada para que presentara declaración de Ica por el año 1999, frente a ese acto administrativo la empresa interpuso recurso de reconsideración alegando no existir norma municipal que se lo ordenara, como tampoco estaba obligada a ello por no haber entrado aún en operación. El recurso fue rechazado por improcedente toda vez que el emplazamiento para declarar es un acto de trámite no susceptible de tal recurso. Luego de ello el municipio le efectuó la liquidación de aforo y le determinó el impuesto a pagar y le impuso una sanción, frente a lo cual igualmente recurrió en reconsideración para que se modificaran los valores determinados por cada concepto, sin decisión favorable.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación número: 17001-23-31-000-2002-01149-01. Actor: Hidromiel S.A. E.S.P. Demandado: Municipio la Victoria – Caldas.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Emplazamiento No. 024-00 de octubre 13 de 2000, Resolución No. 009 de diciembre 22 de 2000, Liquidación de Aforo No. LA-V-003-00 de febrero 15 de 2001 y Resolución No. 002 de mayo 4 de 2002.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Determinar si la Administración Municipal en la actuación administrativa cuestionada, cumplió con las etapas procesales previstas en la Ley, que garantizaran a la accionante el debido proceso y el derecho de contradicción. En el evento de que este argumento no prospere, se entrará a estudiar el fondo del asunto, relacionado con la obligatoriedad de cancelar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, bien sea por concepto de servicios o por la generación de energía eléctrica.</p>	

NORMAS JURIDICAS RELEVANTES

Artículos 29, 363 de la Carta Política, 7° de la Ley 56 de 1981, 66 de la Ley 383 de 1997, 643, 683, 715 al 717 y 730 del Estatuto Tributario

DEMANDA

La sociedad como propietaria del proyecto hidroeléctrico, aun existiendo un fideicomiso, no podía ser gravada con el Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros, puesto que a la luz del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, tal tributo se genera una vez entren en funcionamiento u operación las respectivas obras, situación que no se presentó en los años gravables de 1998 y 1999, por cuanto conforme a la Ley 56 de 1981, solo se grava a las empresas cuando estén en funcionamiento, sin que puedan ser recargadas con tributos diferentes al impuesto predial.

En ese orden, el Municipio de la Victoria omitió los procedimientos consagrados en la Ley al producir los actos administrativos objeto de impugnación, y entró en una confusión normativa al aplicar una sanción de aforo inexistente, y al expedir en la resolución que falló el recurso, la sanción por no declarar, que denota una evidente vulneración del debido proceso.

DECISION

El Tribunal Administrativo de Caldas mediante sentencia de diciembre 9 de 2004 denegó las súplicas de la demanda.

El Consejo de Estado resolvió revocar la sentencia apelada y en su lugar anuló la Liquidación Aforo No. LA – V- 003-00 de febrero 15 de 2001 y la Resolución No. 002 del 4 de mayo de 2002 expedidas por el municipio de la Victoria- Caldas. A título de restablecimiento del derecho declaró que la sociedad Hidromiel S.A. E.S.P. no adeuda ninguna de las sumas determinadas en los actos anulados por concepto de Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros por el año gravable de 1999.

ARGUMENTO DE LA DECISION

La Administración Municipal omitió uno de los pasos previos a la liquidación de aforo como es el referente a la determinación e imposición de la sanción por no declarar. 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 e impuso la sanción por no declarar, 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 716 del E.T. que establecen el procedimiento para imponer la sanción por no declarar, del emplazamiento previo por no declarar y de la liquidación de aforo, respectivamente.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO
Omisión de aplicación en su integridad de las normas del Estatuto Tributario por parte del Municipio de Victoria – Caldas.
RATIO DECIDENDI
La vulneración del debido proceso por falta de aplicación correcta de las normas del procedimiento tributario (arts. 715 a 717 E.T)
ARGUMENTOS NO ESENCIALES
La actividad desarrollada por las empresas propietarias de energía eléctrica se grava de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, no fue esencial para la decisión adoptada.
ANALISIS JURIDICO
Si bien el municipio de la Victoria – Caldas, actuado con funciones de administración tributaria como ente territorial, emplazó en debida forma a Hidromiel S.A E.S.P, para que presentara la declaración de ICA por el año 1999 y le otorgó el término legal de un mes para ello, ante el incumplimiento del contribuyente pretermitió la segunda etapa del procedimiento administrativo tributario consistente en imponerle sanción por no declarar, para luego poder expedirle la liquidación de aforo, observándose que en un solo acto administrativo profirió la liquidación de aforo y lo sancionó por no declarar; con tal proceder le vulneró del debido proceso, pues a cambio de la posibilidad de interponer dos recursos para ejercer el derecho de defensa, solo tuvo una.

NÚMERO DE ORDEN	2.2.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	15975
Fecha	Veinticuatro (24) de julio de dos mil ocho (2008)
Magistrado / Consejero Ponente	Héctor J. Romero Díaz
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>La sociedad actora en el año 1998 entró en liquidación obligatoria. Previo emplazamiento para declarar por el año 1997, en el año 2001 la DIAN le impuso sanción por tal concepto frente a ello interpuso recurso de reconsideración. El 16 de julio de 2001 presentó la declaración de renta de 1997 y determinó la sanción por extemporaneidad e intereses, no obstante la DIAN confirmó la sanción por no declarar</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación: 76001-23-31-000-2002-02868-01. Actor: Calima Resort S.A., en Liquidación. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Emplazamiento para declarar de 24 de mayo de 2001; Resolución 050642001000087 de 13 de julio del mismo año que impuso a la actora sanción por no declarar renta de 1997</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Determinar si se ajustó a derecho la sanción por no declarar renta de 1997, no obstante haberla presentado por fuera del mes siguiente a la notificación del emplazamiento. En caso de que proceda la sanción, si el monto de la misma fue legalmente determinado</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Artículos 29 y 95 [9] de la Constitución Política; 27 [c], 642 [1], 643 [2], 683, 714 y 715 [2] del Estatuto Tributario y 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo</p>	
DEMANDA	
<p>Nulidad de los actos administrativos por los cuales la Dian le impuso sanción por no declarar renta de 1997. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada a pagar la sanción; que se reintegre el valor de la misma, con los intereses; que se indemnicen los perjuicios morales y materiales y que se condene en</p>	

costas a la demandada
<p>DECISION</p> <p>El Tribunal anuló los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no debe suma alguna por concepto de la sanción impuesta. El Consejo de Estado confirmó la sentencia.</p>
<p>ARGUMENTO DE LA DECISION</p> <p>El artículo 643 del Estatuto Tributario consagra la sanción por no declarar para lo cual debe seguirse el trámite previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario: Un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario.</p> <p>Lo anterior significa que no procede la sanción por no declarar si el contribuyente atiende el emplazamiento y declara, pues, precisamente con ocasión del emplazamiento cumplió el deber formal de declarar, así lo hubiera hecho tardíamente, motivo por el cual debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad (artículo 642 del Estatuto Tributario).</p>
<p>PROBLEMA JURIDICO RESUELTO</p> <p>Sanción por extemporaneidad</p>
<p>. RATIO DECIDENDI</p> <p>Cuando el contribuyente declara después del término otorgado en el emplazamiento, sin que se le hubiere notificado sanción por no declarar, la sanción a imponer es por extemporaneidad en la declaración y no, por no declarar, o sea, desaparece el hecho irregular sancionable.</p>
<p>ARGUMENTOS NO ESENCIALES</p> <p>Lo relativo al monto de la sanción por no declarar de que trata el art. 643 del E.T, toda vez que la norma que la norma aplicable al caso concreto era el art. 642 del E.T</p>
<p>INTERVENCIONES</p> <p>El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia del tribunal que anuló los actos administrativos que impusieron multa por no declarar</p>
<p>ANALISIS JURIDICO</p> <p>La imposición de la sanción por no declarar tiene como presupuesto indispensable que el contribuyente no haya declarado no obstante el emplazamiento para tal fin; si el contribuyente declara por fuera del término concedido para ello en el emplazamiento y aún no se le ha notificado resolución que le imponga sanción por no declarar, no hay razón para imponer sanción por no declarar, pues la sanción para este evento es por extemporaneidad de la declaración. En ese sentido, en el caso concreto, el Consejo de</p>

Estado si bien no acogió los argumentos de la actora en el sentido de que no había norma municipal que la obligara, además que no había entrado en operación para ser sujeto pasivo del ICA, si encontró que se había vulnerado el proceso al aplicar una norma que no correspondía como era el art. 643 sobre sanción por no declarar, debiendo ser el art. 642 respecto de la sanción por extemporaneidad.

NÚMERO DE ORDEN	2.3.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	20706
Fecha	Veintiocho (28) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)
Magistrado / Consejero Ponente	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Previo emplazamiento a la demandante para declarar ICA por los bimestres 2 al 6 de 2005, 1 al 6 de 2006, 2007 y 2008 y 1 al 4 de 2009[2], la demandada le impuso sanción el 16 de abril de 2010 por no presentar las referidas declaraciones.</p> <p>Sin haberse notificado aun la sanción, la actora presentó el 21 de abril las citadas declaraciones y en ellas liquidó además la sanción.</p> <p>Luego de notificarse la sanción interpuso recurso de reconsideración, la que fue confirmada el 10 de mayo de 2011</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero. Radicación 25000-23-27-000-2011-00275-01. Actor: Impresistem S.A. Demandado: Distrito Capital de Bogotá.</p>	
NORMA o ACTUACION DEMANDADA	
<p>Resolución No. 513DDI025809 del 16 de abril de 2010 CORDIS 2010 EE 119334, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que impuso Sanción; Resolución DDI 133724 del 10 de mayo de 2011 CORDIS 2011 EE 202905, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que resolvió el recurso de reconsideración.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Decidir si las resoluciones 513DDI025809 del 16 de abril de 2010 y DDI13724 del 10 de mayo de 2011, se ajustan a derecho, y en esa medida si procedía imponer sanción por no declarar a la demandante</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Constitución Política: artículos 29, 209 y 363; Código Contencioso Administrativo: artículos 3, 66 y 84; Decreto 807 de 1993: artículos 56-1, 60, 62, 103 y 113; Decreto Ley 1421 de 1993: artículo 154; Decreto Distrital 352 de 2002: artículos 2, 32, 34, 37 y 42; Estatuto Tributario: artículos 683, 715 y 742</p>	

DEMANDA

La nulidad de la resolución sanción por ausencia del hecho sancionado, al no existir causa para imponer sanción por no presentar la declaración del impuesto de industria y comercio, toda vez que con ocasión de la ampliación del emplazamiento para declarar No. 2010EE60675 del 26 de febrero de 2010, presentó las declaraciones de industria y comercio por los periodos discutidos (21 de abril de 2010), en las que liquidó la sanción por extemporaneidad; declaraciones presentadas un día antes de la notificación de la resolución sanción

DECISION

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, y, a título de restablecimiento del derecho, determinó que la actora estaba obligada al pago de una sanción reducida por no declarar el impuesto de industria y comercio en los periodos en discusión. El Consejo de Estado revocó los numerales primero y segundo de la sentencia; anuló los actos administrativos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no debe suma alguna por concepto de sanción por no declarar

ARGUMENTO DE LA DECISIÓN

La sanción por no declarar está prevista para ser aplicada al contribuyente que se niega a presentar la declaración tributaria, pese al emplazamiento que le envió la Administración, a lo cual ha de agregarse que el artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 de 2002 dispone, además, que si en el término para interponer el recurso de reconsideración se aceptan los hechos constitutivos de la sanción, la sanción por no declarar se reduce en un 20 % a la inicialmente impuesta.

En cambio, cuando la declaración se presente con posterioridad al emplazamiento, se configura la sanción por extemporaneidad establecida en el artículo 62 ibídem.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Sanción por extemporaneidad.

RATIO DECIDENDI

Cuando el contribuyente declara después del término otorgado en el emplazamiento, sin que se le hubiere notificado sanción por no declarar, la sanción a liquidar es por extemporaneidad en la declaración.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Los montos de la sanción establecidos cuando no se declara y cuando se presenta la sanción de forma extemporánea.

ANALISIS JURIDICO

La imposición de la sanción por no declarar tiene como presupuesto indispensable que el contribuyente no haya declarado no obstante el emplazamiento para tal fin; si el contribuyente declara por fuera del término concedido para ello en el emplazamiento y aún no se le ha notificado resolución que le imponga sanción por no declarar, no hay razón para imponer sanción por no declarar, pues la sanción válida en este evento es por extemporaneidad de la declaración. En ese sentido, en el caso concreto, el Consejo de Estado si bien no acogió los argumentos de la actora en el sentido de que no había norma municipal que la obligara, además que no había entrado en operación para ser sujeto pasivo del ICA, si encontró que se había vulnerado el proceso al aplicar una norma que no correspondía como era el art. 643 sobre sanción por no declarar, debiendo ser el art. 642 respecto de la sanción por extemporaneidad.

NÚMERO DE ORDEN	2.4.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	19670
Fecha	Treinta y uno (31) de julio de dos mil catorce (2014)
Magistrado / Consejero Ponente	Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez
Aclararon voto	No
Salvaron voto	Si
CONTEXTO	
<p>Previo emplazamiento para presentar las declaraciones por los años gravables 2006 y 2007, la demandada le impuso a la actora sanción por no declarar el 10 de junio de 2009, frente a la cual interpuso recurso de reconsideración, el cual fue confirmado el 29 de junio de 2010</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección. Radicación número: 13001-23-31-000-2010-00698-01</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Emplazamiento por no Declarar No. 037 de 15 de abril de 2009; Resolución 067 de 2009 que impuso sanción por declarar y la Resolución No. 078 de 29 de Junio de 2010, que confirmó la anterior.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Establecer si el emplazamiento para declarar fue notificado en debida forma a la demandante o si, por el contrario, la notificación se hizo en forma irregular, violando así los derechos invocados en la demanda.</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Artículos 2º, 29, 209, 228 y 363 de la Constitución Política; 59 de la Ley 788 de 2002; 683, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario; 3º del Estatuto Tributario del Distrito de Cartagena; 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo y 4º, 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil.</p>	
DEMANDA	
<p>El emplazamiento para declarar fue notificado en forma indebida, remitido a una dirección diferente de la informada, lo que le impidió ejercer el derecho de defensa; debió ser notificado en la última dirección informada por el contribuyente en su declaración</p>	

tributaria, como lo establece el artículo 338 del Acuerdo 041 de 2006; la Administración lo notificó en una dirección de la ciudad de Cartagena, a pesar de que en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas a partir de febrero de 2007, se informó como nueva dirección la calle 17 N° 16-55 de la ciudad de Barranquilla, que coincide con la de notificación personal contenida en el Certificado de Cámara de Comercio de la sociedad, lo que conculcó sus derechos al debido proceso y a la defensa.

DECISION

El Tribunal Administrativo de Bolívar declaró la nulidad de los actos administrativos demandados. El Consejo de Estado resolvió modificar el numeral segundo de la providencia impugnada. En su lugar y a título de restablecimiento del derecho, declaró que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos anulados.

ARGUMENTO DE LA DECISION

En las diferentes declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la actora informó como dirección de notificaciones la Calle 17 N° 16 – 55 de la ciudad de Barranquilla – Atlántico. Por lo tanto, la Administración debió notificar el emplazamiento para declarar a esta dirección y no a la Transversal 51 N° 21-36 barrio el Bosque, reportada en la casilla nueve (9) como dirección de correspondencia, dirección a la que también se le notificó la resolución que le impuso la sanción.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Indebida notificación del emplazamiento para declarar; se debe tener en cuenta que si se actúa a través de apoderado, las notificaciones se deberán hacer a la dirección que este tenga haya notificado en el RUT.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Los referidos a la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias Artículo 746 del Estatuto Tributario

RATIO DECIDENDI

La expedición y notificación en debida forma del emplazamiento para declarar es un requisito sine qua non para imponer la sanción por no declarar dentro del procedimiento de aforo; por lo tanto, la indebida notificación tornó este acto en inoponible y en inocuo el término de un mes previsto para declarar. En consecuencia, existe la imposibilidad de hacer efectiva la sanción por no declarar, en razón a la violación al debido proceso y al derecho de defensa de la demandante

SALVAMENTO DE VOTO

La falta de notificación de los actos demandados no constituye un vicio del acto, sino que los hace inoponibles.

La causal de nulidad por violación al derecho al debido proceso y de defensa prospera

cuando la irregularidad que comete la administración es de tal magnitud que, impide, precisamente, el derecho de defenderse, y en el expediente está probado que a la misma dirección de correspondencia donde se le notificó el emplazamiento para declarar, se le notificó la Resolución que impuso la sanción por no declarar, acto éste último que fue oportunamente recurrido en reconsideración por la parte actora.

ANALISIS JURIDICO

La decisión del Consejo de Estado de darle la razón a la demandante tuvo como soporte esencial el hecho de que si bien la administración local tiene previsto un procedimiento tributario que se acompasa con el establecido en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, la notificación del emplazamiento se surtió en forma indebida y conculcó a la demandante el derecho de defensa como parte integral del debido proceso.

NÚMERO DE ORDEN	2.5.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	20840
Fecha	Cuatro (4) de mayo dos mil diecisiete (2017)
Magistrado / Consejero Ponente	Stella Jeannette Carvajal Basto
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Previo emplazamiento para declarar ICA por el año 2007, la demandada impuso sanción por no declarar a la actora el 6 de septiembre de 2010, frente al cual interpuso recurso de reconsideración siendo confirmada la sanción</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado- Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Radicación: 13001-23-33-000-2012-00048-01. Actor: Citibank Colombia s.a. Demandado: Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias. Asunto: Impuesto de industria y comercio – año gravable 2007.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>La Resolución 032 de febrero de 2011 de la oficina de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena, por medio de la cual se impuso sanción por no declarar; Resolución No. AMC-RES-000495-2012 expedida por la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena el 16 de abril de 2012, mediante la cual se confirma la Resolución 032</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Resolver la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Secretaría de Hacienda del Distrito de Cartagena impuso a Citibank Colombia s.a. sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2007.</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Artículos 29, 83, 228, 363 de la Constitución Política; Artículos 683, 702, 714 y 828 del Estatuto Tributario; Ley 962 de 2005; Artículo 91 del Acuerdo 041 de 2006.</p>	
DEMANDA	
<p>Se solicitó la nulidad de los actos administrativos demandados por indebida o falsa motivación, al haberse exigido una obligación cumplida en debida forma de forma, bimestralmente, tal como la autorizaba el Acuerdo 041 de 2006; además la sanción por no</p>	

declarar es desproporcionada. Con el procedimiento cuestionado se violó el debido proceso.

DECISION

El Tribunal Administrativo de Bolívar negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora. El Consejo de Estado revocó la sentencia, y en su lugar, declaró la nulidad de las Resoluciones No. 032 de 22 de febrero de 2011 y AMC-RES-000495-2012 de 16 de abril de 2012, proferidas por la Secretaría de Hacienda del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, mediante las cuales se impuso a Citibank Colombia S.A. sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio del año gravable 2007. A título de restablecimiento del derecho, declaró que Citibank Colombia S.A. no está obligado a pagar sumar alguna, por concepto de la sanción por no declarar a que se refieren los actos anulados

ARGUMENTO DE LA DECISION

El impuesto de Industria y Comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios. La forma de calcular este tributo y el período en el cual se liquida, lo regula artículo 33 de la Ley 14 de 1983. Se calcula sobre el promedio mensual de los ingresos provenientes de la actividad gravada y su periodo de causación es anual. Si las disposiciones municipales y distritales, van en contravía de la prohibición de que trata el artículo 33 ibídem, establecen un periodo distinto al consagrado en la ley y el contribuyente, en los términos de dichas normas, declara y paga el impuesto, «deben reconocerse efectos a sus liquidaciones, pues se trata de una actuación de buena fe», por cuanto en estos casos prevalece el principio de confianza legítima, «que exige que el Estado respete las normas y los reglamentos previamente establecidos, de modo que los particulares tengan certeza frente a los trámites o procedimientos que deben agotar cuando acuden a la administración», pues de lo contrario, se trasladaría al contribuyente los efectos adversos de la misma norma que a la postre es ilegal, expedida por el Concejo Distrital o Municipal y que la Administración hace efectiva. En el caso concreto es improcedente la sanción impuesta por la Administración, toda vez que no se verifica el hecho sancionable

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Las normas municipales no pueden modificar el período de causación del impuesto ICA que es anual y se calcula con el promedio mensual de ingresos de la actividad gravada.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Lo estipulado en las normas locales sobre la posibilidad de que los contribuyentes presenten voluntariamente la declaración de ICA por bimestres, lo importante en efecto, es el pago que realicen del impuesto de buena fe

RATIO DECIDENDI

Cuando las disposiciones municipales y distritales, van en contravía de la prohibición de

que trata el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, y establecen un periodo distinto al consagrado en la ley, y el contribuyente con base en dichas normas declara y paga el impuesto, es una actuación de buena amparada por el principio de confianza legítima

INTERVENCIONES

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada por cuanto la actora cumplió la obligación formal de declarar

ANALISIS JURIDICO

En el presente caso se dirimió un conflicto jurídico de prevalencia de normas procedimentales tributarias, en el que el juzgador determinó que debía imponerse la ley que regula de manera general el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), frente a las normas municipales. No obstante ello, si el contribuyente se acogió de buena fe a lo reglado en éstas últimas, por el principio de confianza legítima deben aceptarse los pagos hechos bajo el amparo de dichas normas.

NÚMERO DE ORDEN	2.6..
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	15652
Fecha	Veinticuatro (24) de julio de dos mil ocho (2008)
Magistrado / Consejero Ponente	Héctor J. Romero Díaz
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>A la actora le aceptaron la devolución del saldo a favor por \$169.327.000, resultante de las retenciones declaradas en el año 1998, lo que motivó que la DIAN le practicara inspección tributaria y contable, la que arrojó, entre otros, la existencia de retenciones practicadas que no corresponden a la vigencia fiscal de 1998.</p> <p>Por lo anterior, le propuso modificar la declaración de renta para fijar un menor por ajustes por inflación al patrimonio líquido; adicionar un mayor valor del ajuste por inflación a las acciones y aportes y como consecuencia, adicionar ingresos y reducir las deducciones; disminuir el descuento tributario por Ley Páez, rechazar algunas retenciones en la fuente e imponerle sanción por inexactitud.</p> <p>Previo requerimiento especial la actora corrigió la declaración de renta de 1998, no obstante ello la DIAN profirió Liquidación de Revisión en la que mantuvo el rechazo del descuento tributario y de las retenciones e impuso sanción por inexactitud, liquidación que fue modificada en reconsideración.</p>	
IDENTIFICACION	
Sentencia del Consejo de Estado - Sección Cuarta. Rad. 08001 2331 000 2003 013860. Fertilizantes Agrícolas Limitada Fertiagri Ltda. Contra La Dian	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
Liquidación de Revisión 020642002000079 de 22 de marzo de 2002 y Resolución 02066200200006 de 26 de noviembre de 2002, expedidas por la Administración Local de Impuestos Nacionales de Barranquilla, mediante las cuales se modificó la declaración de renta de la actora por el año gravable de 1998, en cuanto a la determinación del saldo a favor del contribuyente y de la sanción por inexactitud.	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
Establecer si la contribuyente podía registrar retenciones por pagos recibidos en 1998, a pesar de que los ingresos se habían causado en 1997; si procede la sanción por inexactitud, y en qué monto.	

NORMAS JURIDICAS RELEVANTES
Arts. 26, 27, 28, 365, 367 y 373 E.T, y art. 48 Decreto. 2649 de 1993
DEMANDA
Solicitó la nulidad de los actos administrativos que modificaron su declaración de renta de 1998. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara en firme la declaración de corrección que presentó el 20 de septiembre de 2001, debido a que por error la declaración de corrección presentó un saldo a pagar de \$150.000, a pesar de que existía un saldo a favor, reconocido por la Administración, la demandada calculó indebidamente la sanción por inexactitud. Lo anterior, porque debió tener en cuenta el valor de las retenciones finalmente rechazadas que multiplicado por el 160%, daba una sanción por inexactitud de \$41.740.800 y no de \$197.659.000.
DECISION
El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las súplicas de la demanda. El Consejo de Estado revocó la decisión, en su lugar anuló parcialmente la Liquidación de Revisión 020642002000079 de 22 de marzo de 2002 y la Resolución 02066200200006 de 26 de noviembre de 2002, expedidas por la Administración Local de Impuestos Nacionales de Barranquilla, mediante las cuales se modificó la declaración de renta de la actora por el año gravable de 1998, en cuanto a la determinación del saldo a favor del contribuyente y de la sanción por inexactitud, y como restablecimiento del derecho, determinó una sanción por inexactitud de \$41.021.000 y un saldo a favor de \$102.668.000
ARGUMENTO DE LA DECISION
De conformidad con los artículos 58, 59, 574 y 575 del Estatuto Tributario; 9 y 48 del Decreto 2649 de 1993, las retenciones en la fuente se registran al momento de su causación y aunque es cierto que la actora no ocasionó daño al fisco al haber declarado retenciones de períodos anteriores, también lo es que no utilizó razonablemente el procedimiento tributario y contable previsto en la ley al desconocer el principio de vigencia fiscal.
PROBLEMA JURIDICO RESUELTO
Oportunidad del registro de las retenciones en la fuente; prevalencia de las normas contables
ARGUMENTOS NO ESENCIALES
La finalidad de la retención (artículo 367 E.T).
RATIO DECIDENDI
En la contabilidad de causación o por acumulación, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen no solamente cuando se ha recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48 del Decreto 2649 de 1993).

ANALISIS JURIDICO

El problema jurídico sometido a la jurisdicción tuvo como fundamento el hecho de que la actora incluyó en su declaración hechos económicos causados en una vigencia fiscal a la que correspondía a la declaración, y ello trajo como consecuencia que le resultara un saldo favor mucho mayor al que legalmente tenía derecho. Bajo ese contexto, si bien se le dio la razón frente a lo pretendido como eran unas devoluciones y la sanción por inexactitud, es claro que ello resultó reducido a una cifra menor; todo lo cual, en aplicación correcta de las normas tributarias y contables que regulan el tema de los ingresos y las retenciones. (Decretos 2649 y 2650 de 1993)

NÚMERO DE ORDEN	2.7
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	15164
Fecha	Veintidós (22) de febrero de dos mil siete (2007)
Magistrado / Consejero Ponente	María Inés Ortiz Barbosa
Aclararon voto	Si
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Presentada la declaración de renta y complementarios por el año gravable 1996, se le inició a la actora investigación tributaria dentro de ella inspección tributaria de la que se originó Requerimiento especial en el que se le propuso modificarla, adicionando ingresos, rechazando costos y deducciones, además, sanción por inexactitud; sobrevino la respuesta de la actora oponiéndose a las glosas, excepto lo relacionado con la adición de ingresos base de la liquidación del impuesto, intereses y sanción.</p> <p>Luego de ello, la administración tributaria profiere la liquidación oficial de revisión aceptando el error en el requerimiento especial, pero expresó que el contribuyente no cumplió con el art. 709 del E.T, toda vez que no allegó corrección de la declaración. En ese sentido reliquidó la sanción por inexactitud, por lo que la actora acude a la justicia a solicitar la nulidad del acto preparatorio y de la Liquidación Oficial de Revisión</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación número: 25000-23-27-000-2000-01049-01. Actor: Nestlé de Colombia S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Requerimiento Especial (No. 310481999000044 de julio 9 de 1999) y la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000063 del 7 de abril del 2000.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000063 de abril 7 de 2000, a través de la cual se modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1996</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Artículos 228 de la Constitución Política; 45, 647, 683, 709, 742 y 792 del Estatuto Tributario; arts. 37 y 39 Dec. 2595/79</p>	

DEMANDA

La sociedad ejerció la acción de nulidad contra la actuación administrativa conformada por el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión y como restablecimiento del derecho solicitó que se confirme la liquidación privada de renta por la vigencia fiscal de 1996, previa práctica de un dictamen pericial para demostrar el costo de depreciación y la realidad de los intereses financieros.

DECISION

El Tribunal se inhibió para conocer del requerimiento especial y declaró no probada la excepción de inepta demanda. El Consejo de Estado resolvió confirmar lo dicho por el tribunal en los numerales primero y segundo, y revocó los demás numerales del fallo impugnado, y en su lugar dispuso anular la Liquidación Oficial de Revisión y a título de restablecimiento del derecho fijó como total saldo a pagar la suma de Cuatro mil cuatrocientos ochenta y tres millones cuatrocientos sesenta y tres mil pesos m/cte. (\$4.483.463.000), conforme a la liquidación que realizó dicha Corporación

ARGUMENTO DE LA DECISION

La actora omitió ingresos e incluyó partidas que no cumplían con los parámetros legales para ser calificadas como deducibles por lo cual corrigió la declaración e incluyó la sanción reducida que se acepta, sin que se evidencie una diferencia de criterio sobre el alcance de las normas jurídicas atinentes al caso, por lo que se tipifica la conducta descrita en la norma para su aplicación

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Omisión de ingresos e inclusión de partidas que no podían ser calificadas como deducibles

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Los referidos al monto de la sanción por inexactitud

RATIO DECIDENDI

La omisión de ingresos, así como la inclusión de rubros inexistentes que aminoran la tributación, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable, configura el presupuesto o hecho sancionable previsto en la ley para la determinación de la sanción por inexactitud

INTERVENCIONES

El Ministerio Público estimó que se debe modificar la sentencia apelada, puesto que debe aceptarse que el contribuyente se allanó a la adición de ingresos.

ANALISIS JURIDICO

En el caso concreto la administración tributaria previa investigación acreditó que el contribuyente en su declaración había incluido unos datos inexactos en diferentes rubros (ingresos, costos, deducciones, etc.), y con base en ello propuso corregir, situación que si bien fue acatada parcialmente, consideró que de todos modos no había presentado la declaración de corrección, de allí que se mantuviera la sanción por dicho aspecto.

En ese orden, la actora demandó la nulidad integral de la liquidación de revisión, pero el Consejo de Estado no le dio la razón ni a la actora ni a la demandada, sino que efectuó una liquidación que de todos modos fue más benévola para el contribuyente respecto del monto del impuesto y la sanción a pagar.

ACLARACION DE VOTO

No se comparte lo dicho en la sentencia respecto a que con anterioridad a la Ley 488 de 1998 solamente podían deducirse los intereses y gastos financieros efectivamente pagados por el contribuyente, independiente de su causación contable, porque la Sala ha sido del criterio que el artículo 117 del Estatuto Tributario, en su texto vigente para ese entonces, no podía interpretarse de manera aislada al artículo 104 ib., uno es el tratamiento para contribuyentes que llevan contabilidad de causación, quienes deben reconocer los ingresos, costos y deducciones cuando se realizan, aunque no haya hecho efectivo el pago

NÚMERO DE ORDEN	2.8.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	20276
Fecha	Primero (1) de junio de dos mil dieciséis (2016)
Magistrado / Consejero Ponente	Martha Teresa Briceño de Valencia
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Previa presentación de la declaración de renta por el año gravable de 2009, la DIAN le notificó Requerimiento Especial para que la modificara en diferentes rubros (deducciones en cuanto a gastos operacionales y otras deducciones), el cual fue respondido por la actora, y seguidamente se le notificó la liquidación oficial de revisión en la que modificó la declaración para desconocer unas deducciones por ser imputables a ingresos no constitutivos de renta; consecuente con ello le determinó la renta líquida por cierta suma y una pérdida líquida de \$0; mantuvo la renta presuntiva como renta líquida gravable y el impuesto a cargo y fijó una sanción por inexactitud</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Radicación: 250002337000201200097-01. Demandante: Inversiones Escorial S.A. (Nit. 900257179-8). Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian. Asunto: Impuesto sobre la renta año gravable 2009.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000011 del 6 de junio de 2012 mediante la cual la entidad demandada modificó la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2009, e impuso sanción de inexactitud</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Legalidad de la liquidación oficial de revisión por la cual la Dian modificó la declaración de renta presentada por la actora para el año gravable 2009. En los términos del recurso de apelación, precisa: (i) si se violó el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión; (ii) si procede el rechazo de las deducciones con fundamento en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario y, en caso afirmativo, si procede la sanción por inexactitud</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	

<p>Artículos 35, 107, 177-1, 647, 647-1 y 711 del Estatuto Tributario; Artículo 16 parágrafo 2 del Decreto 353 de 1984; Conceptos de la Dian 075986 de 18 de octubre de 2005 y 052577 de 21 de junio de 2006.</p>
<p>DEMANDA</p> <p>Se pidió la nulidad de la liquidación oficial de revisión, al no existir correspondencia entre este acto administrativo y el requerimiento especial, por cuanto en el requerimiento especial, la Dian afirmó que la totalidad de los ingresos generados por la demandante corresponden a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y las deducciones son imputables a dichos ingresos. Y en la liquidación oficial de revisión, cambió su posición al considerar que casi la totalidad de los ingresos generados corresponden a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Asimismo, en la liquidación oficial de revisión agregó un nuevo argumento, consistente en el cálculo de proporcionalidad, que no fue expuesto en el requerimiento especial</p>
<p>DECISION</p> <p>El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. El Consejo de Estado revocó la sentencia y en su lugar, anuló parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000011 de 6 de junio de 2012, por la cual la Dian modificó a la actora la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009, y a título de restablecimiento del derecho, tuvo como liquidación la practicada por la Sala</p>
<p>ARGUMENTO DE LA DECISION</p> <p>La pérdida se rechazó porque para la Dian proviene de deducciones improcedentes, por cuanto son imputables a los ingresos no constitutivos de renta. Con fundamento en el artículo 647-1 del E.T, sobre la pérdida líquida rechazada, la Dian calculó el impuesto teórico del 33% y a esta suma aplicó la sanción del 160%, y bajo ese parámetro determinó la sanción por inexactitud.</p>
<p>PROBLEMA JURIDICO RESUELTO</p> <p>Tratamiento de las pérdidas fiscales</p>
<p>ARGUMENTOS NO ESENCIALES</p> <p>Los relacionados con la constitucionalidad del artículo 647-1 del estatuto tributario, adicionado por el artículo 24 de la Ley 863 de 2003.</p>
<p>RATIO DECIDENDI</p> <p>La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección</p>

ANALISIS JURIDICO

Al reliquidar el Consejo de Estado la sanción por inexactitud, tuvo en cuenta la pérdida rechazada, la cual se vio afectada por un porcentaje mayor de los gastos que los que objetaba la DIAN, ya que eran imputables a los ingresos gravados; mientras la Administración no reconocía deducciones como la matrícula mercantil y los gastos legales, el Consejo de Estado si los aplicó para la determinación de la renta y a esta se le debe aplicar la tarifa de impuesto vigente para el año gravable.

NÚMERO DE ORDEN	2.9.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	20768
Fecha	Once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017)
Magistrado / Consejero Ponente	Stella Jeannette Carvajal Basto
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Previa presentación de la declaración de Impuesto y Comercio (ICA) por el año 2005, la administración tributaria municipal de Bucaramanga requirió a la actora para que la modificara en el sentido de adicionar los ingresos e imponer la sanción por inexactitud. Luego de ello, la demandada la modificó en los términos propuestos en el requerimiento especial, frente a lo cual se presentó recurso de reconsideración que tuvo la virtud de modificar la liquidación oficial de revisión para aceptar la improcedencia de la adición de algunos ingresos.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Referencia: 680012331000201000458 01. Actor: Electrificadora de Santander S.A. E.S.P. Demandado: Municipio de Bucaramanga. Tema: Impuesto de industria y comercio 2005.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Acto Administrativo Complejo conformado por la Resolución No 34 del 18 de diciembre de 2008, con la cual se modificó la Declaración Privada de Industria y Comercio del año 2005 de la contribuyente y la Resolución No. 2922 del 29 de diciembre 2009, en virtud de las cuales se “determina y cobra una deuda por concepto de impuesto de industria y comercio y complementarios por el año gravable de 2005, se liquida la sanción por inexactitud del 200 %, al contribuyente y se resuelve el recurso de reconsideración.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>La improcedencia de la adición de ingresos por concepto de rendimientos financieros, venta de activos fijos, por otros ingresos y por reintegros de vigencias anteriores. Para la parte actora, esos ingresos no están gravados con el impuesto de industria y comercio, toda vez que no tienen origen en el desarrollo de actividades industriales o comerciales.</p> <p>La tarifa de la sanción por inexactitud, por exceder el límite previsto en los artículos 59 de la Ley 788 de 2002 y 647 del Estatuto Tributario Nacional. A juicio de la demandante, la sanción no podía exceder el 160 % del mayor impuesto determinado, pero ascendió al</p>	

200%.
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES
Artículo 29 de la Constitución Política; Artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional; Artículo 264 de la Ley 223 de 1995; Artículo 59 de la Ley 788 de 2002; Artículo 66 de la Ley 383 de 1997; Artículo 44 del Decreto 2503 de 1987
DEMANDA
La improcedencia de la adición de ingresos: Se vulneró el derecho al debido proceso al adicionar ingresos que no estaban gravados con el impuesto de industria y comercio, porque se trataba de ingresos de origen meramente contable o porque no provenían del desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios, que no formaban parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio correspondiente a año 2005; así como la improcedencia de la sanción por inexactitud porque desconoce el límite previsto en los artículos 59 de la Ley 788 de 2002 y 647 del Estatuto Tributario Nacional del 160 % del mayor impuesto determinado, y el municipio la fijó en el 200%.
DECISION
El Tribunal Administrativo de Santander, mediante sentencia del 25 de septiembre de 2013, negó las pretensiones de la demanda. El Consejo de Estado revocó la sentencia, en su lugar, inaplicó el artículo 68 del Acuerdo Municipal 039 de 1989, por excepción de ilegalidad; declaró la nulidad parcial de la Resolución 34 del 18 de diciembre de 2008, mediante la que se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2005 y la Resolución 2922 del 29 de diciembre 2009, que la modificó, y a título de restablecimiento del derecho, fijó la obligación por concepto de impuesto de industria y comercio del año 2005 en la suma de \$2.369.168.048
ARGUMENTO DE LA DECISION
Se debió aplicar el Artículo 647 del Estatuto Tributario de preferencia sobre la norma municipal, el que consagra para el año 2008, fecha en que se practicó la liquidación oficial de revisión, la tarifa de la sanción en el 160 %. Hoy, por disposición del artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 ET29, la sanción por inexactitud es equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso. En tanto que la norma municipal (art. 68), señala que “ Cuando se establezca que las bases declaradas por el contribuyente contienen datos incorrectos, incompletos o inexistentes y ello da lugar a la liquidación de un impuesto menor del que debe pagar, se impondrá una sanción equivalente a dos (2) veces el impuesto anual atribuible a la inexactitud. Igualmente, constituye inexactitud el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas que hubieran sido objeto de compensación o devolución anterior.
PROBLEMA JURIDICO RESUELTO
Conflicto de normas tributarias de carácter municipal y el Estatuto Tributario de vigencia

nacional
ARGUMENTOS NO ESENCIALES
La referencia a la sentencia C-419 de 1995 de la Corte Constitucional sobre la exequibilidad del artículo 24 de la Ley 142 de 1994, sobre la igualdad tributaria de las empresas de servicios públicos y los demás contribuyentes que desarrollen actividades industriales o comerciales
RATIO DECIDENDI
Inaplicación de norma tributaria municipal en razón al principio de favorabilidad dado por la norma nacional frente a la sanción impuesta.
INTERVENCIONES
Ministerio Público solicitó la revocatoria de la sentencia y se declarara la nulidad parcial de los actos cuestionados, en razón a la improcedencia de pronunciarse sobre la adición de ingresos por sobrantes y recuperaciones, por cuanto los actos cuestionados aceptaron que no eran gravables con el impuesto de industria y comercio. En tanto que la adición de ingresos por venta de bienes sí es procedente, puesto que la parte actora no demostró que se tratara de venta de activos fijos
ANALISIS JURIDICO
En el asunto concreto la jurisdicción resolvió una controversia tributaria relacionada con la adición de unos ingresos y el monto de la sanción por inexactitud de la declaración de ICA, para lo cual acudió a la figura jurídica de la “excepción de ilegalidad”, de raigambre constitucional (art. 4º C.P), al observar una incompatibilidad entre el Acuerdo Municipal que determinaba el monto de la sanción a imponer y lo reglado en el Estatuto Tributario, que resultaba siendo más favorable al contribuyente, dando igualmente aplicación al principio de favorabilidad en materia tributaria

NÚMERO DE ORDEN	2.10.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	17704
Fecha	Once (11) de octubre del dos mil doce (2012).
Magistrado / Consejero Ponente	Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Luego de que la actora presentara la declaración del IVA por el 6° bimestre de 2004 con saldo a favor de \$16.559.910.000, la administración Tributaria de Bogotá le realizó la devolución de dicha suma. Proferida la Liquidación Oficial de Revisión se le determinó como saldo a favor la suma de \$16.075.028.000, lo que significa una disminución de \$484.882.000, lo cual originó la expedición de un pliego de cargos en el que se le propuso la imposición de sanción por devolución improcedente, ordenando el reintegro de lo devuelto en exceso, más los intereses moratorios a que hubiere lugar, aumentados en un 50%, y ante el recurso de reconsideración interpuesto lo que había decidido.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00139-01. Actor: Drummond Ltd. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Resoluciones N° 310642007000007 del 15 de mayo de 2007 y 31066200800002 del 16 de abril de 2008</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>La legalidad de las resoluciones que impusieron sanción por devolución improcedente a la sociedad respecto del saldo a favor que liquidó en su declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004.</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Artículo 670 del E.T.</p>	
DEMANDA	
<p>La actora solicitó la nulidad de la resolución sancionatoria y de aquella que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare que no debe reintegrar el</p>	

saldo a favor liquidado en la declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004; y que tampoco debe pagar intereses moratorios por el mismo concepto, incrementados en un 50%, toda vez que ello está en contravía del Concepto 68351 del 23 de septiembre del 2005 y de los principios de equidad e igualdad, por lo que la DIAN modificó la tesis de la composición de la base sancionable para liquidar la sanción por devolución improcedente, contenida en el Concepto 029418 del 18 de mayo del mismo año, y según el cual aquella – la base - no incluía la sanción por inexactitud.

DECISION

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda. El Consejo de Estado revocó la sentencia y en su lugar se dispuso anular parcialmente las Resoluciones N° 310642007000007 del 15 de mayo de 2007 y 31066200800002 del 16 de abril de 2008; a título de restablecimiento del derecho, declaró que la actora debe reintegrar la suma de \$85.228.000, más los intereses de mora que correspondan sobre el mayor valor determinado por impuestos descontables, que asciende a la suma de \$17.603.000, a partir del 20 de agosto de 2004 y hasta el reintegro de las sumas debidas, a la tasa legalmente aplicable; junto con el incremento del 50% de esos intereses.

ARGUMENTO DE LA DECISION

La sanción por devolución improcedente se encuentra tipificada en el artículo 670 del Estatuto Tributario; cuando el recurso contra la sanción por devolución improcedente fuere resuelto desfavorablemente, y estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la cual se discuta la improcedencia de dicha devolución, la Administración no puede iniciar proceso de cobro hasta tanto quede ejecutoriada la resolución que falle negativamente dicha demanda o recurso (parágrafo 2 ibídem). De lo anterior se deduce que la devolución de saldos a favor declarados en renta y ventas tiene carácter provisional, dado el proceso de fiscalización que eventualmente puede iniciarse respecto de dichos tributos y dentro del cual es posible que tales saldos se modifiquen o rechacen.

Respecto de la sanción por devolución improcedente ya existía un precedente judicial del Tribunal de Cundinamarca al declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642006000085 del 24 de octubre de 2006, y en la sentencia confirmatoria de esa anulación parcial, se concluyó que era improcedente exonerar a la demandante de la sanción referida, al tenor del inciso final del artículo 647 ET, porque en la actuación de determinación oficial del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2004 no se configuraron errores de apreciación o de diferencia de criterio en la interpretación jurídica del artículo 107 ibídem.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

La procedencia de la sanción por devolución improcedente frente a la discusión jurisdiccional de la liquidación oficial de revisión que modificó el saldo a favor devuelto; y, la procedencia de incluir la sanción por inexactitud en la base para liquidar la sanción por devolución improcedente.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Los referentes al monto de las sanciones por devoluciones improcedentes señalados en el art. 670 del Estatuto Tributario

RATIO DECIDENDI

La imposición de la sanción por devolución y/o compensación improcedente solo requiere que la Administración haya rechazado o modificado el saldo a favor devuelto o compensado, porque la norma legal sólo la condiciona a la práctica de la liquidación de revisión, sin considerar su firmeza

INTERVENCIONES

El Ministerio Público expresó que se debía decretar la suspensión del proceso por prejudicialidad, de acuerdo con los artículos 170 y 171 del Código de Procedimiento Civil, por las razones señaladas

ANALISIS JURIDICO

El debido proceso sancionatorio cuando de imponer sanción por devolución improcedente se trata, está supeditado a que previamente se haya establecido con carácter definitivo la liquidación oficial de revisión, pues mientras esté pendiente ésta, no es dable imponer sanción alguna por el referido concepto, mientras ello ocurre las sumas a devolver no se encuentran definidas con carácter de certeza. Es así que en el caso concreto como bien lo expresó el Consejo de Estado, era improcedente imponer la sanción en tanto estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la que se discuta la improcedencia de dicha devolución.

NÚMERO DE ORDEN	2.11.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	21226
Fecha	Dieciséis (16) de noviembre de dos mil dieciséis (2016)
Magistrado / Consejero Ponente	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Presentada la declaración de renta por el actor del año gravable 2007, con saldo a favor de \$576.980.000, la DIAN profirió el Requerimiento Especial en el que le propuso modificaciones para ajustarla al régimen de precios de transferencia, respecto a Adición de ingresos del exterior; Rechazo de costos en el exterior, proponiéndole Una mayor renta líquida gravable; Un mayor impuesto neto de renta; Una sanción por inexactitud y Un saldo a pagar de \$1.599.779.000</p> <p>Luego de la respuesta del actor, la DIAN profirió liquidación oficial de revisión confirmando las modificaciones planteadas en el requerimiento especial, ante lo cual recurrió en reconsideración, realizó la corrección de la declaración, ante lo cual la DIAN Aceptó la validez de la corrección de la declaración de renta; No aceptó la modificación de la documentación comprobatoria del año gravable 2007; Mantuvo las modificaciones de la liquidación oficial de revisión, aceptó la sanción por inexactitud pagada con ocasión de la declaración.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado Sala de Impuesto sobre la renta – 2007 lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Radicación: 050012333000201200586-01. Demandante: Avery Dennison Retail Information Services Colombia S.A. sigla Avery Dennison ris Colombia o Ad Ris Colombia S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas. Nacionales- Dian.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000065 del 9 de mayo de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y la Resolución No. 900.058 del 6 de junio de 2012, proferida por la Dian, por medio de las cuales, en relación con la declaración de renta de Avery de 2007, se determinó un mayor impuesto neto de renta y una mayor sanción por inexactitud.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Oportunidad para corregir la documentación comprobatoria y procedencia de adición de</p>	

<p>ingresos del exterior, rechazo de costos en el exterior y sanción por inexactitud.</p>
<p>NORMAS JURIDICAS RELEVANTES</p> <p>Artículo 363, 260-1, 260-2, 260-4, 647, 683 y 714 del Estatuto Tributario; Artículo 1° lit a) y 5° del Decreto Reglamentario 4349 de 2004</p>
<p>DEMANDA</p> <p>La demandante explicó que de acuerdo con el formato 1125 (que hace parte de la declaración informativa no estaba obligada a preparar documentación comprobatoria, pues el monto anual acumulado de los ingresos que obtuvo de PAXAR PERÚ SAC en el año 2007 fue inferior al exigido en el literal a) del artículo 1° del D.R. 4349 de 2004 y la DIAN no podía ajustar los ingresos provenientes de dicha compañía y en ese sentido violó, por aplicación indebida, los artículos 260-1, 260-2 y 260-4 del E.T., en concordancia con los artículos 1° literal a), y 5° del D.R. 4349 de 2004.</p>
<p>DECISION</p> <p>El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, porque la modificación a la documentación comprobatoria no podía ser analizada por la Dian, pues se presentó de manera extemporánea. En consecuencia, consideró que procedía la modificación a la declaración de la actora, con base en la documentación comprobatoria que suministró. El Consejo de Estado revocó la sentencia y en su lugar anuló los actos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de declaración de corrección presentada por la actora el 7 de julio de 2011, correspondiente al impuesto sobre la renta por el año gravable 2007</p>
<p>ARGUMENTO DE LA DECISION</p> <p>La oportunidad de corregir la documentación comprobatoria y su incidencia en la declaración de renta, en el régimen de precios de transferencia consagrado en el Capítulo XI del Libro Primero del Estatuto Tributario se aplica a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios efectos directos en la determinación de la base gravable del impuesto de renta, dentro de los plazos y condiciones que establezca el Gobierno Nacional y deben coincidir con los que aparecen informados en la declaración de renta. De no ser así, la Administración tiene facultad de revisar la declaración y modificarla para que se ajuste al régimen de precios de transferencia, como se desprende del artículo 260-10 del Estatuto Tributario.</p> <p>Si bien el artículo 260-10 del E.T prevé unas sanciones pecuniarias por presentar la documentación comprobatoria de manera extemporánea, con errores o cuando la información de dicha documentación no corresponda a lo solicitado o no permita verificar la aplicación de los precios de transferencia, y determina los eventos y términos en que procede la reducción de la sanción, dicha norma no fija un plazo límite para la corrección de la documentación comprobatoria. Tampoco prevé que la consecuencia de presentar la corrección a la documentación comprobatoria después de la notificación del requerimiento especial sea tener dicha documentación como no presentada.</p>

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Para imponer la sanción por corrección de documentación comprobatoria es requisito sine qua non la notificación previa de la liquidación oficial de revisión que modifica o rechaza el saldo a favor devuelto o compensado, de ahí que la existencia del proceso sancionatorio dependa del propiamente liquidatorio.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

La referencia hecha a los argumentos expuestos por la Corte Constitucional acerca de la justificación del régimen de precios de transferencia en la sentencia C-815 del 18 de noviembre de 2009-

RATIO DECIDENDI

No se pueden aplicar sanciones no previstas en la ley (violación al principio de legalidad y debido proceso).

ANALISIS JURIDICO

El debido proceso sancionatorio por corrección de documentación comprobatoria, está supeditado a que previamente se haya establecido con carácter definitivo la liquidación oficial de revisión, que modifica o rechaza el saldo a favor, pues mientras esté pendiente ello, no es dable imponer sanción alguna por el referido concepto, mientras tanto las sumas a devolver no se encuentran definidas con carácter de certeza. Frente a ello se expresó el Consejo de Estado señalando que es improcedente imponer la sanción en tanto estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la que se discuta la improcedencia de dicha devolución.

NÚMERO DE ORDEN	2.12.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	16205
Fecha	Veintitrés (23) de abril de dos mil nueve (2009)
Magistrado / Consejero Ponente	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>La demandante presentó declaración de renta por el año 1999 con saldo a favor imputado al periodo siguiente, la que corrigió previo emplazamiento para ello, con igual saldo a favor, luego de lo cual la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión con saldo a favor por la suma de \$164.068.000, frente a lo cual interpuso recurso de reconsideración que le modificó el saldo a favor en la suma de \$172.477.000.</p> <p>Luego de ello, la administración tributaria le formuló pliego de cargos para dar aplicación a la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones de conformidad con lo establecido en el artículo 670 del Estatuto Tributario y se le impuso sanción por tal concepto consistente en el reintegro de \$1.308.200.000 más los intereses moratorios; proceso que finalmente terminó por mutuo acuerdo en que se acordó transar el 60% del mayor valor del impuesto determinado, el valor de la sanción por inexactitud y los intereses que se hubieren causado.</p> <p>El recurso de reconsideración contra confirmó la sanción de intereses moratorios desde la fecha de la imputación hasta el día en que se produjo el reintegro por virtud de la terminación por mutuo acuerdo.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de estado sala de lo contencioso administrativo Sección cuarta. Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00602-01 Actor: Banco Caja Social S.A. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Resolución 310642004000097 del 12 de julio de 2004 y de la Resolución 310662004000004 de 12 de diciembre de 2004, por las cuales se impuso sanción por “imputación improcedente”.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Si, por efecto de la terminación por mutuo acuerdo suscrita dentro del proceso de determinación oficial del tributo, resulta procedente la sanción por “imputación</p>	

improcedente” en la declaración de renta del año 2000.
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES
Artículos 670 del Estatuto Tributario y el 7 del Decreto 412 de 2004.
DEMANDA
Por haber sido modificado el saldo a favor liquidado para el año gravable 1999, se hacía improcedente la sanción por falta de “hecho típico en la causación”, toda vez que conforme al artículo 670 del Estatuto Tributario, la conducta sancionada debería ser la compensación o devolución, teniendo en cuenta que los actos administrativos demandados fueron expedidos después de hecha la solicitud de terminación por mutuo acuerdo
DECISION
El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos y ordenó pagar como sanción por “imputación improcedente” por el año 1999, los intereses moratorios liquidados sobre la suma efectivamente reintegrada según el acta de terminación por mutuo acuerdo, desde la fecha de la imputación en la declaración de renta de 2000 hasta el día en que se produjo el pago efectivo a la tasa vigente al momento del pago. El Consejo de Estado revocó la sentencia apelada y anuló las Resoluciones 310642004000097 del 12 de julio de 2004 y 310662004000004 del 23 de diciembre de 2004, por medio de las cuales se impuso sanción por imputación improcedente, a título de restablecimiento del derecho declaró que el Banco Caja Social no debe pagar suma alguna por concepto de sanción por imputación improcedente por concepto de renta y complementarios por el período gravable 1999.
ARGUMENTO DE LA DECISION
La Corte Constitucional en la Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, al estudiar la exequibilidad del artículo 670 del E.T, dijo que cuando en el proceso de determinación del impuesto, se modifiquen o rechacen saldos a favor, que hayan sido imputados por el contribuyente o responsable en sus declaraciones del período siguiente, la administración exigirá su reintegro, incrementado en los intereses moratorios correspondientes. En ese orden, cuando en el proceso de determinación del tributo se establece que se dejó de liquidar el impuesto a cargo y que por lo tanto no se generaba el saldo a favor imputado en la declaración del período siguiente, el contribuyente debe pagar lo que omitió y liquidar los intereses correspondientes, que no son otros que los moratorios.
PROBLEMA JURIDICO RESUELTO
Cobro de intereses moratorios cuando existe conciliación de las obligaciones tributarias.
ARGUMENTOS NO ESENCIALES
La referencia a los argumentos de la Corte Constitucional en la Sentencia C-075 del 3 de febrero de 2004, sobre exequibilidad del artículo 670 del E.T
RATIO DECIDENDI

Improcedencia de cobro de intereses moratorios cuando hay conciliación de la totalidad de las obligaciones tributarias, porque los intereses son accesorios al capital y siguen su misma suerte.

INTERVENCIONES

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia, reiterando los argumentos del Tribunal

ANALISIS JURIDICO

En el presente asunto, el Consejo de Estado con apoyo en una sentencia de constitucionalidad del art. 670 del E.T, determinó que cuando hay conciliación de todas las obligaciones tributarias no es dable el cobro de intereses moratorios, doctrina que ha acogido la jurisdicción contenciosa como precedente para dirimir controversias sobre el mismo punto. Es decir, que al desaparecer la obligación tributaria por uno de los medios legales para su extinción, en este caso el mutuo acuerdo de las partes, todo lo accesorio de ella, tal como intereses, deja de tener un soporte, aplicando el aforismo de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

NÚMERO DE ORDEN	2.13.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Agosto de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	19047
Fecha	Cuatro (4) de septiembre de dos mil catorce (2014)
Magistrado / Consejero Ponente	Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
Aclararon voto	No
Salvaron voto	Si
CONTEXTO	
<p>Previa presentación de la declaración del impuesto a la renta y complementarios, y luego de surtirse la corrección de la misma con saldo a favor, éste fue solicitado a la administración tributaria, quien la rechazó, lo que motivó la interposición del recurso de reconsideración el que fue confirmado.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación: 250002327000201100019 01. Demandante: Flexo Spring S.A. Demandado: U.A.E. Dian. Devolución de saldos a favor.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Operación administrativa conformada por las resoluciones 1042 del 14 de septiembre de 2010 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, y 692-005 del 25 de agosto de 2010, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>Procedencia de la solicitud de devolución y/o compensación.</p>	
NORMAS JURIDICAS RELEVANTES	
<p>Estatuto Tributario: artículo 683; Ley 1175 de 2007: artículo 1°.</p>	
DEMANDA	
<p>Violación del artículo 1° de la Ley 1175 de 2007; Violación del espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario y enriquecimiento injustificado por parte del Estado.</p>	
DECISION	

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. A título de restablecimiento del derecho, reconoció a favor de la demandante la suma de \$131.956.000, como pago de lo no debido. El Consejo de Estado revocó la sentencia, y en su lugar, declaró la nulidad de la Resolución No. 629-006 del 25 de agosto de 2009, mediante la cual DIAN rechazó una solicitud de devolución y/o compensación presentada.

ARGUMENTO DE LA DECISION

El pago realizado por la demandante el 4 de abril de 2008 por cuantía de \$600.730.000 cubrió la totalidad de la obligación que como consecuencia de la corrección voluntaria de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2005 se originó, por lo que el pago efectuado por la demandante el 23 de julio de 2008 en cuantía de \$232.075.000 debía ser devuelto por la DIAN, con los correspondientes intereses, calculados según lo establecido en el artículo 863 del E.T.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Reconocimiento de intereses corrientes y moratorios en las devoluciones de a cargo de la DIAN.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Los referidos a la discusión de la fecha a partir de la cual se reconocen intereses a las sumas por concepto de devoluciones.

RATIO DECIDENDI

Las devoluciones por pago en exceso se rigen por el procedimiento previsto en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y el Decreto 1000 de 1997.

INTERVENCIONES

El Ministerio Público solicitó mantener la nulidad parcial de los actos demandados y modificar la parte resolutive de la sentencia en cuanto al valor reconocido al contribuyente como pago de lo no debido.

SALVAMENTO DE VOTO

En el caso concreto se cumplen a cabalidad la totalidad de requisitos establecidos en el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, toda vez que la demandante pagó la totalidad de la deuda en mora del impuesto de renta que debía por el año 2005, incluso los intereses de mora y la sanción por corrección

ANALISIS JURIDICO

En este caso el Consejo de Estado resolvió un típico caso de pago de lo no debido, toda vez que el contribuyente al corregir la declaración y pagar el impuesto no estaba obligada a efectuar pagos adicionales tal como se lo exigió la DIAN, y como en efecto los realizó ordenó la devolución de tales sumas con los correspondientes intereses.

NÚMERO DE ORDEN	2.14.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Octubre de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	21282
Fecha	Seis (6) de septiembre de dos mil diez y siete (2017)
Magistrado / Consejero Ponente	Jorge Octavio Ramírez Ramírez
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>La DIAN, previo requerimiento especial, profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412013000023 de 4 de abril de 2013, en el sentido de aumentar los ingresos brutos operacionales y disminuir los gastos operacionales de ventas no procedentes e impuso sanción por inexactitud; decisión confirmada con la Resolución Nro. 102362013900100 de 11 de septiembre de 2013, por la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad Seguros del Estado S.A., en su calidad de garante</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Radicado número: 170012333000-2013-00362-01 (21282). Actor: DCP auditores y revisores fiscales. Demandado: UAE- DIAN. Referencia: impuesto sobre la renta del año gravable 2009. Indevida notificación de la liquidación oficial de revisión. Firmeza de la liquidación privada.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412013000023 de 4 de abril de 2013, confirmada con la Resolución Nro. 102362013900100 de 11 de septiembre de 2013.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>1-¿En los términos del artículo 565 del ET, resulta procedente la notificación de la liquidación oficial de revisión en la última dirección informada por la sociedad contribuyente en el RUT, cuando en el trámite administrativo esta estuvo representada por apoderada que también tiene registrada dirección en el RUT? y ¿en la actuación administrativa se tuvo en cuenta el término previsto en el artículo 710 del ET para notificar, en debida forma, la liquidación oficial de revisión demandada?</p> <p>2-De encontrar que la liquidación oficial de revisión acusada de ilegalidad se notificó en debida forma y dentro del término legal, se deben resolver estos problemas jurídicos: ¿Vulnera la DIAN el artículo 107 del ET al desconocer la deducción por el pago realizado por la sociedad demandante a favor del señor David Ricardo Cano Baena, llevado como</p>	

deducción en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009?,
 ¿Desconoce la DIAN que en el año 2009 la sociedad actora realizó un ajuste a la cuenta 41555001 en relación con las sociedades Lumínica S.A. y Expansión Inversiones S.A. con ocasión a la sobrefacturación de ingresos que se presentó en el año 2008 y, por ende, no se ajusta a derecho la adición de ingresos por este concepto? Y,
 ¿Se configuró la diferencia de criterios como causal de exoneración de la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados?

NORMAS JURIDICAS RELEVANTES

Artículos 29 y 209 de la Constitución Política (CP), 26, 107, 565, 710, 714, 730 y 742 del Estatuto Tributario (ET), 3-9, 9-15, 10, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA) y 5 de la Ley 57 de 1887.

DEMANDA

Solicitó la sociedad demandante se decretara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412013000023 de 4 de abril de 2013, confirmada con la Resolución Nro. 102362013900100 de 11 de septiembre de 2013.

A título de restablecimiento del derecho se declarara la firmeza del denuncia rentístico presentado por el año gravable 2009.

DECISION

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora, por cuanto a su juicio la liquidación oficial de revisión se notificó en debida forma, toda vez que la sociedad tuvo conocimiento del acto y pudo oponerse al mismo interponiendo la acción de nulidad y restablecimiento del derecho; en ese orden, cualquier irregularidad que se hubiere cometido en el proceso de notificación de la liquidación oficial de revisión, quedó depurada.

El Consejo de Estado resolvió REVOCAR EL NUMERAL PRIMERO de la sentencia y en su lugar, DECLARO LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412013000023 de 4 de abril de 2013, proferida por la UAE- DIAN, por medio de la cual se determinó de manera oficial el impuesto sobre la renta por el año gravable 2009 y, de la Resolución Nro. 102362013900100 de 11 de septiembre de 2013, que la confirmó.

A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, declaró en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2009, además, REVOCO EL NUMERAL SEGUNDO de la sentencia apelada. En su lugar: se declara que no había lugar a condena en costas

ARGUMENTO DE LA DECISION

Tratándose de la notificación por correo, que es la que interesa en el caso concreto, el artículo 565 del E.T. señala varias reglas, de manera concreta, la que dice relación a que cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en el curso de una

actuación administrativa, actúa asistido por los servicios profesionales de un abogado y este tiene dirección registrada en el RUT, la notificación por correo del correspondiente acto administrativo se debe llevar a cabo en dicha dirección y de manera preferente respecto de la informada por su representado en el RUT, a menos que se haya informado dirección procesal, caso en el cual, esta prima sobre las demás.

En ese orden, el hecho que no se hubiera devuelto el correo enviado a las instalaciones de la sociedad no subsana la inobservancia de la citada norma, aun cuando la parte actora haya podido acudir ante la jurisdicción en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, porque la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión le cercena la oportunidad al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante de decidir si acepta total o parcialmente la determinación oficial del tributo por parte de la DIAN, lo que repercute en la liquidación de la sanción por inexactitud, es decir, a la parte actora no se le dio oportunidad de impugnar el acto proferido en su contra..

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Violación del debido proceso por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, que trajo consecuencia que “(...) no se tendrá por hecha la notificación, ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada revele que conoce el acto, consienta la decisión o interponga los recursos legales”, al tenor del artículo 72 del CPACA.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Ninguno

RATIO DECIDENDI

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante actúe a través de apoderado en el curso de la actuación administrativa ante la DIAN, la notificación del respectivo acto administrativo se debe surtir en la última dirección que dicho apoderado tenga registrado en el RUT, dirección que prima respecto de la informada en el mismo registro por su poderdante, sin que sea potestativo de la Administración optar por una u otra dirección de notificación..

INTERVENCIONES

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada, por cuanto la demandante tuvo garantizado su derecho de defensa.

ANALISIS JURIDICO

En la sentencia objeto de análisis, tal como lo señaló el Consejo de Estado en su Sección Cuarta, el procedimiento agotado para lograr la notificación personal de la providencia que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión no estuvo acorde con lo previsto en el parágrafo 2° del art. 565 del E.T, en el sentido que “Cuando en los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la

notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT, porque la sociedad no había informado dirección procesal, además el apoderado tenía facultad expresa para notificarse de dicha actuación; aplicando por consiguiente las consecuencias previstas en el art. 710 del E.T, en el sentido que la pretermisión del término allí previsto conduce a la nulidad de dicho acto administrativo, en los términos del numeral 3 del artículo 730 del Ib., y a la firmeza de la declaración privada como lo dispone el artículo 714 del mismo ordenamiento

NÚMERO DE ORDEN	2.15.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Octubre de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	22522
Fecha	Diez y nueve (19) de julio de 2017
Magistrado / Consejero Ponente	Milton Chaves García
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>Mediante los cupones de pago 0285 y 0312 de 1° de septiembre de 2012, 0294, 0303, 0312, 0321 de 2 de enero de 2013 y 0330 de 1° de febrero de 2013, la Alcaldía Municipal de Zona Bananera, Departamento del Magdalena, solicitó a la actora el pago del impuesto de alumbrado público por los meses de agosto de 2012 a febrero de 2013.</p> <p>El 15 de marzo de 2013, la Secretaría de Hacienda Municipal de Zona Bananera profirió la Resolución 2013-03-15-003, en la que liquidó oficialmente el impuesto de alumbrado público por los meses de agosto de 2012 a febrero de 2013.</p> <p>Previa interposición del recurso de reconsideración, el 17 de octubre de 2013 el Municipio notificó a la actora la Resolución 2013-09-09-006 de 9 de septiembre de 2013, que confirmó el acto de liquidación.</p>	
IDENTIFICACION	
<p>Consejo de estado- sala de lo contencioso administrativo. Sección cuarta. Rad. 47001-23-33-000-2013-00305-01 Demandado: Municipio de Zona Bananera – Magdalena. Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho - Impuesto de alumbrado público.</p>	
NORMA O ACTUACION DEMANDADA	
<p>Resolución 2013-03-15-003 del 15 de marzo de 2013 por medio del cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Alcaldía Municipal de Zona Bananera liquidó oficialmente el Impuesto al servicio de Alumbrado Público a C.I. Prodeco S.A. para los períodos gravables de agosto de 2012 a febrero de 2013.</p> <p>Resolución 2013-09-09-006 9 (sic) de septiembre de 2013 mediante la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Alcaldía Municipal de Zona Bananera resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por C.I. Prodeco S.A. en contra de la Resolución 2013-03-15-003 del 15 de marzo de 2013, confirmando en todas sus partes.</p>	
PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO	
<p>La legalidad de la actuación administrativa de la alcaldía del Municipio Zona Bananera del Magdalena, que liquidó el impuesto de alumbrado público a la sociedad demandante</p>	

<p>por los períodos gravables de agosto de 2012 a febrero de 2013.</p>
<p>NORMAS JURIDICAS RELEVANTES</p> <p>Artículo 29 de la Constitución Política.; Artículo 863 del Estatuto Tributario; Artículos 2º, 335 a 338 y 359 del Acuerdo 14 de 2008 del Concejo de Zona Bananera; Artículo 9º de la Resolución 43 de 23 de octubre de 1995 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas - CREG.</p>
<p>DEMANDA</p> <p>La actora solicitó la nulidad de la Resolución 2013-03-15-003 del 15 de marzo de 2013 por medio del cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Alcaldía Municipal de Zona Bananera liquidó oficialmente el Impuesto al servicio de Alumbrado Público a C.I. Prodeco S.A. para los períodos gravables de agosto de 2012 a febrero de 2013.</p> <p>La nulidad de la Resolución 2013-09-09-006 9 (sic) de septiembre de 2013 mediante la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de la Alcaldía Municipal de Zona Bananera resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por C.I. Prodeco S.A. en contra de la Resolución 2013-03-15-003 del 15 de marzo de 2013, confirmándola en todas sus partes.</p> <p>A título de restablecimiento del derecho se ordenara al Municipio de Zona Bananera reembolsar a C.I. Prodeco S.A. todas las sumas pagadas por concepto del Impuesto de Alumbrado Público por los períodos comprendidos entre agosto de 2012 y febrero de 2013, con los intereses causados desde la fecha de pago y hasta la fecha de reembolso, o en subsidio con la indexación mediante IPC correspondiente desde la fecha de pago y hasta la fecha de reembolso.</p>
<p>DECISION</p> <p>El Tribunal Administrativo del Magdalena negó las pretensiones de la demanda con fundamento en que al impuesto de alumbrado público no se aplica el procedimiento de aforo.</p> <p>El numeral 2.4 del capítulo III del Manual de Fiscalización de Entidades Territoriales, expedido por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, señala que cuando se trata de impuestos en los que no existe la obligación de declarar no es necesario el requisito del emplazamiento previo y puede expedirse un acto administrativo de determinación, que debe notificarse debidamente. La actora es sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público en Zona Bananera, a pesar de no tener establecimiento de comercio en ese municipio, utilizó esa jurisdicción para transportar carbón y se benefició del servicio de alumbrado público.</p> <p>El Acuerdo Municipal 8 de 2009, que fijó los elementos de dicho impuesto en el municipio de Zona Bananera, estableció que las empresas mineras o carboneras que utilizan el territorio de la jurisdicción del municipio para el transporte del carbón mineral y/o natural deben pagar impuesto de alumbrado público a la tarifa de 70 SMMLV.</p> <p>El Consejo de Estado resolvió: REVOCAR el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada y en su lugar dispuso DECLARAR la nulidad de la Resolución 2013-</p>

<p>03-15-003 de 15 de marzo de 2013 y de la Resolución 2013-09-09-006 de 9 de septiembre de 2013, que fijaron el impuesto de alumbrado público a cargo de la actora por los meses de agosto de 2012 a febrero de 2013.</p> <p>A título de restablecimiento del derecho, DECLARO que C.I. Prodeco S.A. no está obligada al pago del impuesto de alumbrado público del municipio de Zona Bananera por los períodos de agosto de 2012 a febrero de 2013</p>
<p>ARGUMENTO DE LA DECISION</p> <p>La imposición del gravamen está condicionada a que los sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público tengan establecimiento dentro de la jurisdicción del municipio prestador del servicio de alumbrado público pues, de lo contrario, no son parte de la colectividad sino usuarios ocasionales del servicio, y le correspondía a la demandada demostrar que la actora era sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público porque tenía establecimiento en dicha jurisdicción, por lo tanto usuaria potencial del servicio de alumbrado público.</p>
<p>PROBLEMA JURIDICO RESUELTO</p> <p>La sociedad actora no era sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público.</p>
<p>ARGUMENTOS NO ESENCIALES</p> <p>Ninguno</p>
<p>RATIO DECIDENDI</p> <p>Se acreditó que la demandante no tenía bienes inmuebles en el municipio de Zona Bananera y no realizaba ninguna operación en esa jurisdicción, sólo utilizaba la línea férrea para movilizar el carbón desde el lugar de explotación y la sede administrativa era en otro municipio, como tampoco tenía establecimiento de comercio en dicho municipio.</p>
<p>INTERVENCIONES</p> <p>Ninguna.</p>
<p>ANALISIS JURIDICO</p> <p>De los reproches elevados contra la actuación administrativa adelantada por la autoridad tributaria, esto es: a) No haberse cumplido el procedimiento previo de aforo para la determinación del impuesto y, b) la no calidad de sujeto pasivo de dicho impuesto por la actora, el Consejo de Estado encontró respecto del primero que la entidad territorial no había vulnerado el debido proceso, en tanto el impuesto de alumbrado público no era de aquellos asociados a un deber formal de declarar que implicara para su determinación el agotamiento previo del procedimiento de aforo, y centró su mayor análisis en el hecho de que la sociedad actora no se reunían los presupuestos para ser considerada como sujeto pasivo del impuesto de timbre, para concluir que la demandada no logró probar que en efecto tuviera un establecimiento público dentro de la jurisdicción del municipio y por lo</p>

mismo, usuaria potencial del servicio de alumbrado público; por el contrario se acreditó que su sede administrativa se encontraba en Barranquilla, tan solo utilizaba la línea férrea que cruza por el municipio para transportar el carbón.

NÚMERO DE ORDEN	2.16.
ESTUDIANTES	Luis Alfonso Castrillón Sánchez Germán García Restrepo
Fecha	Octubre de 2018
Curso	Maestría en Tributación
Número	21111
Fecha	Ocho (8) de febrero de 2018
Magistrado / Consejero Ponente	Milton Chaves García
Aclararon voto	No
Salvaron voto	No
CONTEXTO	
<p>La sociedad actora presentó declaración de renta con saldo a favor, así como la declaración informativa de precios de transferencia del año gravable 2007. Acto seguido la DIAN la requirió para que enviara la documentación comprobatoria respecto de las operaciones realizadas durante el año 2007 con sus vinculados económicos o partes relacionadas, a lo cual procedió.</p> <p>No obstante ello de la evaluación a dicha documentación se le formuló requerimiento ordinario para que informara los ajustes realizados a la declaración de renta del mismo período gravable, en razón a que en algunas operaciones obtuvo una rentabilidad medida a través del indicador ROS, que debe ser ajustado a la mediana, acorde a lo establecido en el artículo 260-2 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, en cuya respuesta El 29 de julio de 2009, la sociedad dio respuesta señaló que si bien los márgenes obtenidos y declarados están por fuera de los rangos intercuantiles, este resultado no obedece a un problema de precios de transferencia o a que los costos hayan sido excesivos, sino a la realidad económica de la organización durante ese año, debido al cambio corporativo.</p> <p>A pesar de eso la DIAN expidió el Requerimiento Especial y le propuso modificar la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007, porque las operaciones sujetas a precios de transferencia estaban por fuera del rango intercuantil, y en aplicación de lo establecido en el inciso 3 del parágrafo 2 del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, se debían ajustar a la mediana. Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN profirió ampliación al requerimiento especial en la que mantuvo los rechazos y/o modificaciones propuestos en el requerimiento especial y propuso otras modificaciones.</p> <p>Ante ello, la actora corrigió la documentación comprobatoria y dio respuesta a la ampliación del requerimiento especial. La DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión con las modificaciones propuestas en el requerimiento y la ampliación; aceptó la procedencia del valor solicitado por concepto de ajuste por inflación de los inventarios, frente a la cual interpuso recurso de reconsideración siendo confirmada.</p>	

La actora solicitó el reconocimiento de silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, habiendo sido negado e indicando que contra éste acto administrativo no procedía recurso alguno en la vía gubernativa.

IDENTIFICACION

Consejo De Estado Sala De Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Radicación Número: 25000-23-37-000-2012-00502-01(21111) Actor: Siemens Sociedad Anónima Demandado: Dirección De Impuestos Y Aduanas Nacionales – Dian.

NORMA O ACTUACION DEMANDADA

Liquidación Oficial de Revisión No 3124122011000018 del 01 de julio proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y de la Resolución No 900.149 del 06 de agosto de 2012 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, así como la Resolución No 900.009 del 1° de octubre de 2012 expedida por la misma Subdirección. Y la negativa del reconocimiento del silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración

PROBLEMA JURIDICO ENUNCIADO

La legalidad de los actos por los cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2007, esto es, la Liquidación Oficial de Revisión N° 31241201101000018 de 1 de julio de 2011 y la Resolución N° 900.149 de 6 de agosto de 2012, al igual que de la Resolución No. 900.009 del 1° de octubre de 2012, por la cual la DIAN rechazó a la actora la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración.

Determinar si frente a la decisión del recurso de reconsideración se configuró o no el silencio administrativo positivo, por la alegada notificación extemporánea de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

NORMAS JURIDICAS RELEVANTES

Artículo 29 y 363 de la Constitución Política; Artículos 260 (1), (2), (3), (10), 563, 564, 565, 567, 568, 647, 647-1, 683, 730, 732 y 734 del Estatuto Tributario; Artículos 42, 72 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

DEMANDA

Solicitó la actora declarar que había operado el silencio administrativo positivo y que como consecuencia de ello, las peticiones del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión se entendían falladas a su favor.

También la nulidad de la resolución contentiva de la Liquidación Oficial de Revisión y la que resolvió el recurso de reconsideración.

A título de restablecimiento del derecho se declarara que no estaba obligada a pagar el mayor valor del impuesto sobre la renta, ni sanción por inexactitud de que tratan los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario liquidado oficialmente, y se declarara la firmeza de la declaración privada de renta del año gravable 2007.

DECISION

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en que la citación para comparecer a notificarse personalmente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se envió a la carrera 65 No 11-83 y fue devuelta por el correo por la causal “destinatario se trasladó” y la DIAN procedió a fijar el edicto para notificación, debiendo antes de fijar el edicto verificar la información contenida en el RUT para cotejarla con la procesal y de esta forma subsanar el envío por correo, de ser ello procedente, pues la actora había informado la actualización de su nueva dirección en el RUT con 4 meses de anticipación a la fecha del envío de la citación.

El 26 de octubre de 2012, la actora obtuvo copia de la resolución que resolvió el recurso, por lo que se entiende que ese día se notificó del acto por conducta concluyente. Como el 5 de septiembre de 2012 vencía el término para efectuar la notificación, se configuró el silencio administrativo positivo, con base en lo establecido en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

El silencio administrativo positivo implica una decisión favorable a lo solicitado en el recurso de reconsideración, en los términos del artículo 42 del CCA vigente para la época de los hechos, por lo que se debe declarar la firmeza de la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2007.

El Consejo de Estado resolvió: CONFIRMAR la sentencia apelada.

ARGUMENTO DE LA DECISION

Conforme con los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma. Si el recurso no se resuelve en ese término se entiende fallado a favor del contribuyente. Agregando que dentro del término para resolver o decidir el recurso también debe notificarse la decisión, pues si el contribuyente no conoce el acto no le resulta oponible, es decir, no produce los efectos jurídicos correspondientes, por lo que no puede tenerse como resuelto el recurso interpuesto. El plazo de un año, previsto en el artículo 732 del E.T., es un término preclusivo, porque el artículo 734 del E.T., establece que, ante su incumplimiento, se configura el silencio administrativo positivo. Y que al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento de este, la administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, por ende, el acto deviene en nulo.

Señaló que la DIAN respetó el debido proceso en la medida que intentó la notificación

personal de la actora, previa citación de esta a la dirección procesal, y ante la devolución de la citación, a pesar de haberse enviado a dicha dirección, lo procedente era notificar el acto por edicto, como en efecto lo hizo.

No obstante ello, anuló los actos demandados por falta de competencia temporal, por cuanto fueron notificados por fuera del término que tenía para resolver el recurso de reconsideración, esto es, dentro del año señalado en el artículo 732 del Estatuto Tributario, motivo por el cual se configuró el silencio administrativo positivo respecto a la decisión del recurso (artículo 734 del E.T). Y aunque la resolución que resolvió el recurso se entiende notificada por conducta concluyente, cuando la actora obtuvo copia de ella ya había operado el silencio administrativo positivo.

PROBLEMA JURIDICO RESUELTO

Anulación de los actos administrativos demandados, no por las razones expuestas en la demanda sino por falta de competencia temporal, al haber sido notificados por fuera del año que tenía la DIAN para resolver el recurso de reconsideración, que dio lugar a declarar el silencio administrativo positivo.

ARGUMENTOS NO ESENCIALES

Los relacionados con la vulneración del debido proceso por el trámite agotado para la notificación de los actos administrativos

RATIO DECIDENDI

La nulidad de los actos administrativos demandados por falta de competencia temporal de la DIAN, al haberlos notificado por fuera del año que tenía para resolver el recurso de reconsideración.

INTERVENCIONES

Ninguna.

ANALISIS JURIDICO

Nuevamente el Consejo de Estado reitera la prevalencia de la dirección procesal para efecto de notificación de los actos administrativos a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, y del análisis realizado a la actuación de la DIAN en orden a establecer el lugar donde debían surtirse las notificaciones lo encontró ajustado a derecho. No obstante ello, determinó que la notificación del último acto administrativo, esto es, el que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, superó el término de un año que tenía para ello, declarando la configuración del silencio administrativo positivo.

Vulneración del debido proceso por la administración tributaria

En el trabajo de campo realizado que le da un mayor soporte al desarrollo teórico al derecho fundamental al debido proceso, cuyo desconocimiento ha encontrado en la administración tributaria las más variadas expresiones, se materializa en el análisis sucinto que a continuación se realiza, atendiendo las conductas juzgadas tanto por la jurisdicción constitucional como contenciosa administrativa. Se estableció la vulneración del debido proceso así:

Sentencias proferidas por la Corte Constitucional:

T-419. La controversia suscitada en sede administrativa tributaria fue definida en virtud del principio de subsidiariedad, por la jurisdicción constitucional, que si bien el juez de primera instancia aplicó dicho principio para negar el amparo invocado, el tribunal revocó tal decisión para dar paso a la protección del derecho fundamental del debido proceso, decisión que fue avalada por la Corte Constitucional en sede de revisión, al constatar que, en efecto, se había quebrantado dicha prerrogativa constitucional por vulneración al desconocer el principio de legalidad, como uno de los elementos integradores del debido proceso, eje central del Estado de Derecho.

T-892. En el caso concreto, tal como quedó evidenciado, la actuación de la administración tributaria vulneró del principio de legalidad, considerado como uno de los principios integradores del derecho fundamental al debido proceso, al dar aplicación a normas de inferior rango al determinar el salario de la contribuyente para efectos de calcularle los ingresos y de esa manera determinarle la carga impositiva, acudiendo a normas de categoría inferior a la ley, desconociendo que ésta regula la materia, es decir, los ingresos constitutivos del salario, ante lo

cual mal puede echarse mano de otras normas que tienen un alcance menor y restringido.

T-084. En esta oportunidad los jueces constitucionales de primera y segunda instancia, no ampararon los derechos fundamentales invocados por la actora, dando aplicación al principio de residualidad de la acción de tutela, es decir, que el asunto debía resolverse por el mecanismo ordinaria previsto para ello, que no es otro que la acción de nulidad de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contenciosa administrativa. No obstante, para la Corte Constitucional a pesar de existir ese mecanismo ordinario amparó los derechos bajo el entendido que ello no significa que los mismos resulten per se idóneos para garantizar los derechos que la peticionaria estima lesionados.

T-1013. En la actuación administrativa tributaria seguida por el municipio accionado en contra de la empresa accionante terminó con la imposición de unas sanciones seguidas del respectivo cobro coactivo, y en esta segunda etapa se dio aplicación al Código Contencioso Administrativo, dejando de lado las normas que regulan la materia en el Estatuto Tributario (artículos 823 a 843.2, con las modificaciones y adiciones del capítulo V, artículos 78 a 83 y 90 a 104 de la ley 6ª de 1992), desconociendo el claro mandato del art. 66 de la Ley 383 de 1997, que ordena a los municipios que en tales procesos deben aplicar el Estatuto Tributario, norma que resulta más benéfica para el contribuyente en la medida que le otorga términos más amplios para ejercer el derecho de defensa.

Sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado

Sentencia 15530 del 3 de octubre de 2007. Si bien el municipio de la Victoria (Caldas), actuado con funciones de administración tributaria como ente territorial, emplazó en debida forma a Hidromiel S.A E.S.P, para que presentara la declaración de ICA por el año 1999 y le

otorgó el término legal de un mes para ello, ante el incumplimiento del contribuyente pretermitió la segunda etapa del procedimiento administrativo tributario consistente en imponerle sanción por no declarar, para luego poder expedirle la liquidación de aforo, observándose que en un solo acto administrativo profirió la liquidación de aforo y lo sancionó por no declarar; con tal proceder le vulneró del debido proceso, pues a cambio de la posibilidad de interponer dos recursos para ejercer el derecho de defensa, solo tuvo una.

Sentencia 15975 del 24 de julio de 2008. La imposición de la sanción por no declarar tiene como presupuesto indispensable que el contribuyente no haya declarado no obstante el emplazamiento para tal fin; si el contribuyente declara por fuera del término concedido para ello en el emplazamiento y aún no se le ha notificado resolución que le imponga sanción por no declarar, no hay razón para imponer sanción por no declarar, pues la sanción para este evento es por extemporaneidad de la declaración. En ese sentido, en el caso concreto, el Consejo de Estado si bien no acogió los argumentos de la actora en el sentido de que no había norma municipal que la obligara, además que no había entrado en operación para ser sujeto pasivo del ICA, si encontró que se había vulnerado el proceso al aplicar una norma que no correspondía como era el art. 643 sobre sanción por no declarar, debiendo ser el art. 642 respecto de la sanción por extemporaneidad.

Sentencia 20706 del 28 de septiembre de 2016. La imposición de la sanción por no declarar tiene como presupuesto indispensable que el contribuyente no haya declarado no obstante el emplazamiento para tal fin; si el contribuyente declara por fuera del término concedido para ello en el emplazamiento y aún no se le ha notificado resolución que le imponga sanción por no declarar, no hay razón para imponer sanción por no declarar, pues la sanción válida en este

evento es por extemporaneidad de la declaración. En ese sentido, en el caso concreto, el Consejo de Estado si bien no acogió los argumentos de la actora en el sentido de que no había norma municipal que la obligara, además que no había entrado en operación para ser sujeto pasivo del ICA, si encontró que se había vulnerado el proceso al aplicar una norma que no correspondía como era el art. 643 sobre sanción por no declarar, debiendo ser el art. 642 respecto de la sanción por extemporaneidad.

En la sentencia 19670 del 31 de julio de 2014.- La decisión del Consejo de Estado de darle la razón a la demandante tuvo como soporte esencial el hecho de que si bien la administración local tiene previsto un procedimiento tributario que se acompasa con el establecido en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, la notificación del emplazamiento se surtió en forma indebida y conculcó a la demandante el derecho de defensa como parte integral del debido proceso.

Sentencia 20840 del 4 de mayo de 2017.- En el presente caso se dirimió un conflicto jurídico de prevalencia de normas procedimentales tributarias, en el que el juzgador determinó que debía imponerse la ley que regula de manera general el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), frente a las normas municipales. No obstante ello, si el contribuyente se acogió de buena fe a lo reglado en éstas últimas, por el principio de confianza legítima deben aceptarse los pagos hechos bajo el amparo de dichas normas.

Sentencia 15652 del 24 de julio de 2008. El problema jurídico sometido a la jurisdicción tuvo como fundamento el hecho de que la actora incluyó en su declaración hechos económicos causados en una vigencia fiscal a la que correspondía la declaración, y ello trajo como consecuencia que le resultara un saldo favor mucho mayor al que legalmente tenía derecho. Bajo

ese contexto, si bien se le dio la razón frente a lo pretendido como eran unas devoluciones y la sanción por inexactitud, es claro que ello resultó reducido a una cifra menor; todo lo cual, en aplicación correcta de las normas tributarias y contables que regulan el tema de los ingresos y las retenciones. (Decretos 2649 y 2650 de 1993).

Sentencia 15164 del 22 de febrero de 2007. En el caso concreto la administración tributaria previa investigación acreditó que el contribuyente en su declaración había incluido unos datos inexactos en diferentes rubros (ingresos, costos, deducciones, etc.), y con base en ello propuso corregir, situación que si bien fue acatada parcialmente, consideró que de todos modos no había presentado la declaración de corrección, de allí que se mantuviera la sanción por dicho aspecto. En ese orden, la actora demandó la nulidad integral de la liquidación de revisión, pero el Consejo de Estado no le dio la razón ni a la actora ni a la demandada, sino que efectuó una liquidación que de todos modos fue más benévola para el contribuyente respecto del monto del impuesto y la sanción a pagar.

Sentencia 20276 del 1º de junio de 2016. La sanción por inexactitud se da cuando el contribuyente, en su denuncia rentística, lleve mayores pérdidas fiscales a las reales, aunque no se afecte el impuesto o el saldo a favor. Además puntualiza el Principio de correspondencia, que se da en la congruencia entre la declaración privada y los hechos planteados en el requerimiento especial. Enfatiza los requisitos para la procedencia de deducciones: causalidad, necesidad y proporcionalidad, dejando en claro que no son procedentes cuando estén asociados a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional o a las rentas exentas, como tampoco esas deducciones pueden dar lugar a pérdidas fiscales.

Sentencia 20768 del 11 de mayo de 2017.- En el asunto concreto la jurisdicción resolvió

una controversia tributaria relacionada con la adición de unos ingresos y el monto de la sanción por inexactitud de la declaración de ICA, para lo cual acudió a la figura jurídica de la excepción de ilegalidad, de raigambre constitucional (art. 4º C.P), al observar una incompatibilidad entre el Acuerdo Municipal que determinaba el monto de la sanción a imponer y lo reglado en el Estatuto Tributario, que resultaba siendo más favorable al contribuyente, dando igualmente aplicación al principio de favorabilidad en materia tributaria.

Sentencia 17704 del 11 de octubre de 2012. El debido proceso sancionatorio cuando de imponer sanción por devolución improcedente se trata, está supeditado a que previamente se haya establecido con carácter definitivo la liquidación oficial de revisión, pues mientras esté pendiente ésta, no es dable imponer sanción alguna por el referido concepto, mientras ello ocurre las sumas a devolver no se encuentran definidas con carácter de certeza. Es así que en el caso concreto como bien lo expresó el Consejo de Estado, era improcedente imponer la sanción en tanto estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la que se discuta la improcedencia de dicha devolución.

Sentencia 21226 del 16 de noviembre de 2016. El debido proceso sancionatorio por corrección de documentación comprobatoria, está supeditado a que previamente se haya establecido con carácter definitivo la liquidación oficial de revisión, que modifica o rechaza el saldo a favor, pues mientras esté pendiente ello, no es dable imponer sanción alguna por el referido concepto, mientras tanto las sumas a devolver no se encuentran definidas con carácter de certeza. Frente a ello se expresó el Consejo de Estado señalando que es improcedente imponer la sanción en tanto estuviere pendiente de decidirse en la vía gubernativa o en la jurisdiccional el

recurso o la demanda contra la liquidación de revisión en la que se discuta la improcedencia de dicha devolución.

Sentencia 19389 de 8 de junio de 2017. En el caso concreto si bien a la actora no se le dio la razón de manera íntegra en lo reclamado, cual era anular los actos administrativos que le impusieron la obligación de reintegrar lo devuelto de manera improcedente y el pago de la sanción por tal concepto, el Consejo de Estado determinó que el cálculo de la sanción se tornaba más benévolo para la actora haciéndolo conforme al art. 293 de la Ley 1819 de 2006, esto es, el 20% del valor devuelto en exceso; una clara aplicación del principio de favorabilidad en materia tributaria, integrador del debido proceso tributario.

Sentencia 16205 del 23 de abril de 2009. En el presente asunto, el Consejo de Estado con apoyo en una sentencia de constitucionalidad del art. 670 del E.T, determinó que cuando hay conciliación de todas las obligaciones tributarias no es dable el cobro de intereses moratorios, doctrina que ha acogido la jurisdicción contenciosa como precedente para dirimir controversias sobre el mismo punto. Es decir, que al desaparecer la obligación tributaria por uno de los medios legales para su extinción, en este caso el mutuo acuerdo de las partes, todo lo accesorio de ella, tal como intereses, deja de tener un soporte, aplicando el aforismo de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

Sentencia 19047 del 4 de septiembre de 2014. En este caso el Consejo de Estado resolvió un típico caso de pago de lo no debido, toda vez que el contribuyente al corregir la declaración y pagar el impuesto no estaba obligada a efectuar pagos adicionales tal como se lo exigió la DIAN, y como en efecto los realizó ordenó la devolución de tales sumas con los correspondientes intereses.

Sentencia 21282 del 6 de septiembre de 2017: En la sentencia objeto de análisis, tal como lo señaló el Consejo de Estado en su Sección Cuarta, el procedimiento agotado para lograr la notificación personal de la providencia que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión no estuvo acorde con lo previsto en el parágrafo 2° del art. 565 del E.T, en el sentido que “Cuando en los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT, porque la sociedad no había informado dirección procesal, además el apoderado tenía facultad expresa para notificarse de dicha actuación; aplicando por consiguiente las consecuencias previstas en el art. 710 del E.T, en el sentido que la pretermisión del término allí previsto conduce a la nulidad de dicho acto administrativo, en los términos del numeral 3 del artículo 730 del Ib., y a la firmeza de la declaración privada como lo dispone el artículo 714 del mismo ordenamiento

Sentencia 22522 del 19 de julio de 2017: De los reproches elevados contra la actuación administrativa adelantada por la autoridad tributaria, esto es: A) No haberse cumplido el procedimiento previo de aforo para la determinación del impuesto y, b) la no calidad de sujeto pasivo de dicho impuesto por la actora, el Consejo de Estado encontró respecto del primero que la entidad territorial no había vulnerado el debido proceso, en tanto el impuesto de alumbrado público no era de aquellos asociados a un deber formal de declarar que implicara para su determinación el agotamiento previo del procedimiento de aforo, y centró su mayor análisis en el hecho de que la sociedad actora no se reunían los presupuestos para ser considerada como sujeto pasivo del impuesto de timbre, para concluir que la demandada no logró probar que en

efecto tuviera un establecimiento público dentro de la jurisdicción del municipio y por lo mismo, usuaria potencial del servicio de alumbrado público; por el contrario se acreditó que su sede administrativa se encontraba en Barranquilla, tan solo utilizaba la línea férrea que cruza por el municipio para transportar el carbón

Sentencia 21111 del 8 de febrero de 2018: Nuevamente el Consejo de Estado reitera la prevalencia de la dirección procesal para efecto de notificación de los actos administrativos a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, y del análisis realizado a la actuación de la DIAN en orden a establecer el lugar donde debían surtirse las notificaciones lo encontró ajustado a derecho. No obstante ello, determinó que la notificación del último acto administrativo, esto es, el que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, superó el término de un año que tenía para ello, declarando la configuración del silencio administrativo positivo.

Conclusiones

El debido proceso, un derecho connatural.

Se define connatural como algo propio de la naturaleza de alguien o algo, o sea, aquello que está ligado con el modo de ser de cada uno, lo que tiene que ver con su esencia.

Así como todas las personas tienen deberes que cumplir, también existen derechos que benefician a cada persona (o ciudadano, para utilizar el término que desde la antigua Grecia y Roma ha venido mejorando e incluyendo a más gente y siglos después, gracias a la Revolución francesa se produjo la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano); entre los primeros se encuentran a manera de ejemplo, con la característica general que se enmarcan dentro de los valores éticos: la necesidad de mantener la convivencia pacífica; el no abusar de los propios derechos y respetar los ajenos; proteger la cultura y los recursos de un país; respetar las autoridades. Entre los segundos, que además son inalienables, trascendentes en el espacio, indivisibles, inviolables, se aprecian: el de la vida, la integridad psíquica y física; a la libertad personal, ideológica, religiosa, de expresión; a la protección judicial; a un juicio justo por parte de los poderes públicos.

De este último se desprende del derecho al debido proceso y su característica principal: lo connatural. Hay corrientes antropológicas que sostienen que el principal instinto del hombre es el de conservación; en forma semejante hay tratadistas que creen que la principal herramienta legal para defenderse contra la violencia, las desigualdades, los abusos, es el debido proceso. Lo connatural por lo tanto se encuentra desde lo biológico hasta lo jurídico, siendo el debido proceso un derecho de primera categoría, una garantía dentro del Estado constitucional democrático y en el caso de Colombia, integrante de los derechos fundamentales desde 1991, con la promulgación

por parte de la Asamblea nacional constituyente de la Constitución Política.

El debido proceso en el estado de derecho como garantía de legalidad.

Desde sus orígenes, la idea del debido proceso fue concebida como el correcto actuar de la administración en la resolución de las actuaciones que involucren de manera directa a los administrados, otorgándoles todas las garantías consagradas en la ley para la defensa de sus derechos. Idea que se fue desarrollando paralelamente con el estado de derecho, en el que se impuso el verdadero respeto a la ley en el quehacer de todas las autoridades que componen la administración en un modelo de separación de poderes, en el que cada una de las ramas que lo componen (Ejecutiva, legislativa y jurisdiccional) si bien cumplen sus funciones bajo una colaboración armónica, cada una de ellas tiene claramente delimitadas sus competencias. Bajo esa idea de respeto a la ley, el debido proceso se fue consolidando con la elaboración de unos principios integradores, labora que acometieron en un comienzo los teorizantes del derecho público, de manera particular del derecho constitucional y administrativo, así como la jurisprudencia, principios que luego se fueron reconociendo de manera expresa en los diferentes textos constitucionales y legales.

A lo largo del presente trabajo se puede constatar cómo el debido proceso pasó de ser simples acuerdos entre gobernante y gobernados para el respeto de sus derechos, hasta quedar plasmados en los más importantes cuerpos constitucionales y legales, desde la Carta Magna Inglesa, pasando por la Declaración de los Derechos del Hombre, y las más diversas constituciones de los Estados que se han preciado del respeto de los derechos civiles y políticos del hombre, hasta insertarse en mecanismos internacionales de derechos humanos; es decir, el debido proceso es a la persona una condición natural de respeto a sus derechos de la más variada

estirpe.

Dentro de esa diversidad de derechos que desde la constitución protege el debido proceso, uno de los más socorridos es el derecho administrativo, y no es para menos, las funciones del Estado de Derecho se irradian en todas las personas destinatarias permanentes de sus decisiones, las que en no pocas veces se ven lesionadas en sus derechos por actuaciones que riñen con el goce efectivo de sus derechos, y es allí donde el debido proceso adquiere la mayor fuerza e importancia como garantía de defensa y respeto frente a los abusos y arbitrariedades, no de las instituciones, sino de quienes en el ejercicio temporal al frente de ellas desbordan su actuar, unas veces por ignorancia de la ley y otras al querer imponer sus propios caprichos, pues como bien lo ha definido la Corte Constitucional, el debido proceso en la actuación de la administración se concreta en (i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa (ii) que guardan relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal. El objeto de esta garantía superior es (i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones, (ii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados, y su vulneración se da cuando la decisión de la administración es catalogada como una vía de hecho, es decir, cuando la decisión tomada se hace en forma arbitraria, en una actuación absolutamente desconectadas con el ordenamiento jurídico, basándose en su única voluntad, decisión ya sea administrativa o judicial.

Hoy bajo el contexto del Estado Social de Derecho, el debido proceso ha adquirido una dimensión superior, y en ese sentido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, expresó su

opinión, respaldando lo emitido por la Convención Americana cuando en su artículo ocho, Garantías Judiciales, no limita la aplicación de este tipo de recursos, sino que apoya que toda persona puede defenderse de los actos emanado del Estado, en forma adecuada, cuando dichos actos afecten sus derechos; reafirma la Corte que un individuo tiene derecho al debido proceso, no solo en materia penal, también cuando sea aplicable el respectivo procedimiento.

El debido proceso tributario

A pesar del principio de la buena fe, consagrado en la Constitución Política de Colombia, a pesar del principio de la prudencia aplicable en materia contable y llamado también conservadurismo, las autoridades tributarias, tanto del orden nacional como regional, consideran que las personas, naturales o jurídicas, cuando no son omisos de impuestos, son evasores.

La profusa y anárquica legislación tributaria mantiene al contribuyente al borde del desacato, pues no ha acabado de estudiar, analizar y comprender una reforma tributaria, cuando emiten otra. Mientras los entes fiscalizadores cuentan con un plazo cada vez más ampliado, para la revisión, el declarante tiene que aplicar la ley de manera inmediata, dándose con mucha frecuencia que las disposiciones reglamentarias y aclarativas se expiden meses después de entrar en vigencia la nueva normatividad,

La falta de profesionalización, la carencia tecnológica y el temor a las consecuencias políticas, hacen que las entidades gubernamentales persigan y sancionen a los contribuyentes responsables, dejando pasar a los grandes evasores de impuestos. Por suerte fueron suspendidas desde las más altas jerarquías legales, las llamadas amnistías tributarias, pues están simplemente eran una legalización del delito; lamentablemente no han dejado de legislar ofreciendo beneficios para el moroso y el evasor y exenciones para minorías. No se ha visto, en cambio, que se premie

al cumplidor, sino todo lo contrario, que se le aplique con rigurosidad la fuerza de la norma.

Es aquí donde entra la posibilidad de enfrentar al estado alcabalero, recurriendo al poder judicial hasta sus más altas instancias para que le sea concedido al contribuyente el derecho inalienable, irrenunciable e inviolable al debido proceso.

Las acciones jurisdiccionales como defensa del debido proceso

Del extenso material documental revisado y analizado para la realización del presente trabajo, se constató que las acciones jurisdiccionales de tutela y nulidad y restablecimiento del derecho, tienen un mayor nivel de efectividad en la protección del derecho fundamental al debido proceso, quedando en la mayoría de los casos los cursos de la vía administrativa (reposición, apelación, queja), y de manera particular los recursos de reconsideración y reposición frente a la administración tributaria, en simples buenas intenciones de los interesados en su interposición con la finalidad de obtener que la administración corrija las actuaciones vulneradoras del debido proceso. Excepcionalmente la administración reconoce que se ha equivocado y procede a efectuar correcciones y cuando las hace resultan ser muy tibias, quedando en últimas los administrados lesionados en sus derechos en sede gubernativa, de allí que deban necesariamente acudir a la jurisdicción a obtener esas correcciones; agregando a ello, que la corrección vía contenciosa resulta ser el mecanismo más eficiente para lograr una verdadera justicia material en el restablecimiento efectivo de sus derechos, pues allí no solo se anulan los actos contrarios a derecho, sino que se condena a la administración a reparar el daño causado con la decisión vulneradora de los derechos, en tanto que el mecanismo constitucional de la tutela solo se abre paso en casos excepcionales, atendiendo las causales generales y especiales de procedencia, y la decisión favorable que se adopta constituye un acto de justicia

abstracto, de solo resguardo o protección de derechos fundamentales, sin la materialidad de resarcir derechos en concreto.

Recomendaciones

Frente a la Administración Tributaria

Ajustar los procedimientos con la mayor rigurosidad a la ley y de manera especial a la interpretación jurisprudencial de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, con el fin de brindar respuesta a las peticiones de los usuarios con un mayor nivel de certeza, lo cual propende por la seguridad jurídica

Con el anterior se procura igualmente que las decisiones administrativas lesivas del derecho al debido proceso de los usuarios, se resuelvan con un mayor nivel de acierto en la vía gubernativa a través de los recursos de reconsideración y reposición, lo cual puede evitar en gran medida que los interesados desistan de acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa, en procura de buscar solución a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, propendiendo así por una mayor economía procesal que beneficia tanto al usuario como a la administración tributaria.

La administración tributaria debe tener una mayor conciencia en la aceptación de los errores que comete con los usuarios, de manera especial la vulneración del debido proceso, y bajo ese entendido proceder a corregir esos errores de manera voluntaria a través de la Revocatoria Directa de sus propias decisiones, logrando un mayor nivel de gestión, se repite, con un alto nivel de economía procesal.

Frente a los usuarios.

Mayor y mejor asesoría, tanto a nivel de los propios funcionarios de la administración tributaria, como de los profesionales en la materia, para adelantar los trámites de manera oportuna ante la entidad y con el mayor grado cumplimiento de los requisitos legales, para de esa

manera evitar cualquier tipo de sanciones, que como bien se sabe en materia tributaria resultan ser demasiado onerosas.

Si bien la acción de tutela se ha convertido en el remedio constitucional expedito para la defensa ante la vulneración del debido proceso, es claro que las decisiones en esta sede de justicia solo tienen la virtud de proteger el derecho de fundamental en abstracto, y solo ante el juez natural que en este caso lo es la jurisdicción contenciosa administrativa, el usuario podrá encontrar una solución más integral a la vulneración del debido proceso, pues allí no solo se decreta la nulidad del acto administrativo vulnerador de esa prerrogativa fundamental, sino la reparación material a esa ofensa, a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho; restablecimiento que puede darse de variadas maneras, tales como: dejar en firme una declaración privada, disminuir un saldo a pagar, reconocer una mayor devolución, dejar sin efecto una sanción, etc., efectos que como se dijo, no se logran con la acción de tutela.

Bibliografía / Referencias

Bernal Pulido, C. (2005). *El derecho de los derechos*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Cadavid A. L.A., Valencia H., H., Cardona A., J. (1998). *Elementos de derecho comercial, tributario y contable*. Bogotá: McGraw-Hill Interamericana S.A.

Cermeño C., C.C., De Bedout, J.C., García S.A., Clopatofsky, C.M. (2016). *Procedimiento Tributario, Teoría y Práctica*, Bogotá: Legis.

Corredor Alejo, J.O. (2001). *El impuesto de renta en Colombia*. Medellín: División editorial CIJUF.

Hoyos, A. (2004). *El Debido Proceso*. Bogotá: Temis S.A.

Kelsen, H. (2009). *Teoría pura del derecho*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires

Legis Editores S.A. (1999). *Doctrina tributaria y contable*. Bogotá: Legis S.A.

Locke, J. (1969). *Ensayo sobre el gobierno civil*. Madrid: Aguilar

Monsalve Tejada, R. (2000). *Diccionario integrado contable fiscal*. Medellín: División editorial CIJUF.

Pardo Rojas, N.G., Hoyos Ramírez, L., Monsalve Tejedadas, R. (2003). *Contabilidad y auditoría tributaria*. Medellín: División editorial CIJUF.

Peláez Villa, J. (2012). *Comentarios al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Bogotá: Editorial Leyer.

Pérez de Ayala Becerril, M (s.f.). *La aplicación de los impuestos: panorámica general*. Bogotá: Legis editores.

Piza Rodríguez, J.R., Zornoza Pérez, J.J., Muñóz Martínez, G., Insignares Gómez, R., Marín Elizalde, M., González Parra, O.L.... (2013). *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Reyes Villamizar, F. (1999). *Reforma al régimen de sociedades y concursos*. Bogotá: Editorial Temis S.A.

Rojas Amandi, V.M. (2007). *Ronald Dworkin y Los principios generales del derecho*. México: Editorial Porrúa.

Rojas López, J.G. (2007). *Por un régimen unitario de mecanismos de control judicial a la administración pública*. Bogotá: Librería Jurídica.

Sanín Bernal, I. (2001). *El nuevo derecho societario: el propuesto desde el estatuto tributario*, Bogotá: Temis S.A.

Smith, A. (1985). *La riqueza de las naciones III*. Barcelona: Ediciones Orbis S.A.

Superintendencia de Sociedades. (2000). *Doctrinas y conceptos jurídicos*. Bogotá: Grupo de publicaciones de la Superintendencia de Sociedades.

Vasco Martínez, R. (2002). *El impuesto sobre las ventas*. Medellín: División editorial CIJUF.

PÁGINAS WEB

Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Recuperado de https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf

Defensoría del contribuyente. Recuperado de <http://www.defensoriadian.gov.co/>

Corte Interamericana de derechos humanos. <http://www.corteidh.or.cr/cf/Jurisprudencia2/index.cfm?lang=es>

NORMATIVIDAD

Constitución Política de Colombia, Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Ley 43 de 1990. Recuperado de https://www.mineducacion.gov.co/1621/articulos-104547_archivo_pdf.pdf

Ley 223 de 1995, Diario Oficial N° 42160. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html

Ley 383 de 1997, Diario Oficial N° 43083. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0383_1997.html

Ley 788 de 2002, Diario Oficial N° 45046. Recuperado de

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0788_2002.html

Ley 1437, del 18 de enero de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Diario Oficial No. 47.956 de 18 de enero de 2011. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011.html

Decreto 624 de 1989 Estatuto tributario, Diario Oficial N° 38756. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

SENTENCIAS

Araujo Rentería, J., (2007), *T-995*, Corte Constitucional

Arrieta Gómez, A., (2017), *T-278*, Corte Constitucional

Barrera Carbonell, A., (1997), *C-040*, Consejo de Estado

Calle Correa, M.V., (2014), *C-034*, Consejo de Estado

Calle Correa, M.V., (2014), *T-892*, Consejo de Estado

Guerrero Pérez, L.G., (2015) *T-773*, Corte Constitucional

Henao Pérez, J.C., (2012) *T-275*, Corte Constitucional

Hernández Galindo, J.G., (1999), *SU-960*, Corte Constitucional

Morón Díaz, F., (2009), *T-751A* Corte Constitucional

Ortiz de Rodríguez, C.T. (2014), *S 19014*, Consejo de Estado

Rodríguez Rodríguez, S. (1992) *T-419* Corte Constitucional

Sanín Greiffenstein, J., (1993), *T-101*, Corte Constitucional

Tafur Galvis, A., (2000), *C-383*, Corte Constitucional

Vargas Hernández, C.I., (2001), *C-650* Corte Constitucional