

## ¿En Colombia, la fuerza vinculante de la doctrina tributaria garantiza el debido proceso?

**Gladis Orjuela león**

Magíster en Derecho Público de la Universidad Surcolombiana, Colombia  
[u20141124196@usco.edu.co](mailto:u20141124196@usco.edu.co)

**Féner Arcenio Pérez Parra\***

Magíster en Derecho Público de la Universidad Surcolombiana, Colombia  
[u20141124212@usco.edu.co](mailto:u20141124212@usco.edu.co)

### RESUMEN

En Colombia, al ciudadano que le corresponda sortear una investigación tributaria, estará expuesto a una profusa y dispersa normatividad especializada, a una interpretación de la autoridad tributaria - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, que hace a través de los pronunciamientos llamados “conceptos”, que son por ley, de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de esta Entidad, pero no para los Contribuyentes; Esta disparidad genera efectos, diferencias que quiebran en la práctica, la igualdad de las partes “en contienda”, bien podría decirse, desigualdad de armas.

Esta obligatoriedad pretende, garantizar la unidad doctrinal que presenta entre otros algunos tropiezos: el volumen de conceptos solicitados por los ciudadanos, la falta de precisión en las consultas, el riesgo de respuestas inapropiadas; la falta de contundencia en las respuestas que a veces no permite descubrir el sentido de las mismas; las contradicciones que se presentan algunas veces con otras directrices; la inobservancia de líneas jurisprudenciales sobre temas ya definidos, insistiendo en interpretaciones diferentes; todo ello distanciando la finalidad pretendida.

Se hace un recorrido el efecto vinculante de la doctrina DIAN, desde su génesis hasta nuestros días y se expone -a la luz de la constitucionalización del derecho-, la problemática de dicho efecto, que contribuye a la congestión de la jurisdicción contenciosa administrativa y que dicho sea de paso, casa peleas “teóricas”, perdiendo la oportunidad de detectar la real evasión, contrabando e

---

\*Gladis Orjuela león, Magíster en Derecho Público – USCO, Especialista en Gestión Tributaria, Funcionaria Pública – DIAN. Féner Arcenio Pérez, Magíster en Derecho Público, especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa, Funcionario Público – Contraloría General de la República, [u20141124212@usco.edu.co](mailto:u20141124212@usco.edu.co).

infracciones, que menguan el debido recaudo que garantice el cumplimiento de los fines del Estado, que es la misión de la DIAN. ¿Cuánto cuesta casar esas peleas, cuánto cuesta el tiempo de Fiscalización, Liquidación, interposición de recursos ante la Jurídica y luego la jurisdicción, para que estos procesos terminen archivados?

### **PALABRAS CLAVES**

Constitucionalización; Debido Proceso; Doctrina Tributaria; Fuerza Vinculante; Fuentes del Derecho; Relación de Poder; Concepto Administrativo.

### **ABSTRACT**

In Colombia, the citizen that corresponds to circumvent a tax investigation will be exposed to a profuse and scattered specialized regulations, an interpretation of the tax authority - Directorate of National Taxes and Customs - DIAN, which makes through the pronouncements called "concepts" which are by law binding on the officials of this institution, but not to the taxpayers; This disparity generates effects, differences that break in practice, equality of the parties "in contention", well arguably unequal weapons.

This requirement aims to ensure doctrinal unity that has among others some setbacks: the volume of items requested by citizens, the lack of precision in the consultations, the risk of inappropriate responses; the lack of firepower in responses that sometimes allowed to make sense of them; the contradictions that sometimes occur with other guidelines; the failure of jurisprudential lines on already defined topics, emphasizing different interpretations; all it is distancing the intended purpose.

A journey is the binding effect of the DIAN doctrine, from its genesis to the present day and exposed, in the light of the right-constitutionalization, the problem of this effect, which contributes to congestion and administrative jurisdiction. By the way, house "theoretical" fights, losing the opportunity to detect the actual evasion, smuggling and infringements, waning due collection to ensure compliance with the objectives of the State, which is the mission of the costs

DIAN. ¿How many those fights, how much time Monitoring, Settlement, recourse to the Legal jurisdiction and then, to finish these processes archived?

## **KEYWORDS**

Constitutionalization; Due process; Tax Doctrine; Binding; Sources of Law; Power Ratio; Administrative Concept.

## **INTRODUCCIÓN**

El artículo busca determinar el origen de la fuerza vinculante de la doctrina tributaria en Colombia y analizar los efectos de dicha obligatoriedad en el escenario del Derecho fiscal colombiano, de cara a los principios constitucionales del derecho tributario, el Estado Social de Derecho y el fenómeno de la Constitucionalización del derecho o Neoconstitucionalismo.

Es así como se expone el desarrollo cronológico de esta facultad doctrinaria de la autoridad tributaria en Colombia, que data de 1982 y que se mantiene hoy; acompañada de las decisiones que han tomado las cortes en relación con estos “conceptos”, tomando las referencias a los estudios realizados sobre el tema por la comunidad científica, experiencias de otros países; para tratar de adentrarnos en el análisis y sugerir algunos cambios a esta realidad, que tal vez por estar en el escenario normativo desde antes de la Constitución de 1991, entrañan un sabor a relación de poder y no de igualdad entre Estado y ciudadano.

El interés que reviste esta problemática está dado por lograr la justicia tributaria real, el acercamiento de la autoridad tributaria al ciudadano, motivar la cultura tributaria en los colombianos, legitimar el papel del Estado y lograr que los Colombianos entiendan que los impuestos los pagamos todos y por eso son recursos sagrados destinados a lograr los fines del Estado; que por lo mismo, deben recaudarse en la cantidad necesaria y con mecanismos que garanticen los principios constitucionales. Solo apropiándonos del papel que jugamos cada uno en este propósito, lograremos que tributar sea una actividad grata, civilizada, comprendida, ética, para que pongamos en práctica lo previsto por la Carta Política Colombiana, al prever el deber que le asiste a los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas.

## **DESARROLLO DEL TEMA**

### **1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACION EN COLOMBIA**

Para hablar de los principios de la tributación en Colombia, es preciso ubicarnos dentro del derecho tributario cuyo objeto de estudio, según Briceño (2012), está determinado por el estudio de las obligaciones tributarias, dictadas por el Estado en ejercicio del «poder de imposición», que tiene una parte sustancial y una procedimental que pertenece al derecho administrativo, porque requiere el ejercicio de la «potestad administrativa», es así como la DIAN y el contribuyente, deben encontrarse en el mismo plano de igualdad frente a la ley tributaria sustancial. (p. 386-387).

Los principios constitucionales de la tributación en Colombia reconocidos por la carta de 1991 son: Eficiencia, Eficacia, Progresividad, No retroactividad, Legalidad, Proporcionalidad, Generalidad, Neutralidad, Justicia, Debido proceso, Buena fe y Equidad.

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

La EFICACIA, consiste en el grado de poder ejercido por quienes son responsables del erario público. Habrá eficacia cuando la administración tributaria logra hacer llegar el recaudo adecuado a las arcas del estado y éste se acerca a lo presupuestado.

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

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

Al aumentar la base gravable aumenta el impuesto, más no la tarifa, esta noción corresponde al principio de PROPORCIONALIDAD, se aplica en la determinación del impuesto de renta y complementarios para las personas jurídicas.

Por su origen legal, los tributos ostentan los principios de GENERALIDAD y NEUTRALIDAD, entendido el primero, como la aplicación igualitaria a todas las personas en su calidad de contribuyentes y el segundo, se concreta en la medida en que un impuesto jamás puede estar determinado por una acción o abstención, ni influir en las decisiones de los particulares sobre qué producir, qué consumir y cómo organizar la producción, logrando que sus conductas no sean evasivas o elusivas.

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

De igual forma, el Estatuto Tributario Colombiano establece el denominado “*Espíritu de justicia*”, que debe acompañar a la Administración en sus actuaciones (artículo 683) con total observancia de los principios constitucionales que constituyen normas jurídicas y por tanto vinculantes; respetando además los principios de la función administrativa contemplados en el art.209 de la C.P., donde se destaca el servicio a los intereses generales del Estado.

El DEBIDO PROCESO, principio consagrado en la C.N. en su artículo 29, dentro de los derechos fundamentales, debiendo ser aplicado a todo tipo de actuaciones judiciales y administrativas, cualquier contravención, puede generar nulidades. El contribuyente y la administración tributaria (o fisco) son iguales ante la ley, las partes dentro de lo su cargo, deben acatarlo en toda su extensión, tanto en su parte sustantiva, como en su procedimiento y ritualidades.

BUENA FE, postulado que hace referencia Castro (2014), que se presenta cuando hay interacción entre la administración y los ciudadanos, que se funda en dos aristas, de una parte el ejercicio de los derechos y potestades y de la otra, en el establecimiento de las relaciones y el cumplimiento de los deberes que contienen el respeto por la parte, la lealtad en las actividades realizadas, el comportamiento honesto que se espera de una persona.

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

Una vez se determinaron los principios de la tributación en Colombia, es conducente, en relación con el tema que nos ocupa - el efecto vinculante de la doctrina tributaria y sus implicaciones frente a la constitucionalización del derecho - nos detendremos especialmente en el principio Constitucional del Debido Proceso, para establecer si se garantiza o no.

### **1.1. Principio del debido proceso**

El debido proceso, es un derecho fundamental y constitucional, en palabras de Jiménez y Molina (2013), comprende la garantía del derecho material, de la ley preexistente y el procedimiento establecido ante el funcionario competente, y que debe observarse en todas las actuaciones, como lo ordena el art.29 de la C.P., *“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas...”*, observancia reiterada en el nuevo código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo C.P.A.C.A, que prescribe

*“Artículo 3°. Ley 1437 de 2011. En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.”*

Es así como el debido proceso, contiene la certeza del cumplimiento de las exigencias que la normatividad impone al Estado, en su relación con los ciudadanos, que incluye el respeto, el acatamiento de lo preestablecido como garantía de confianza y con la expedición de actos administrativos debidamente motivados.

Torres (2010), respecto de la Constitución del 91, indica como esta termina el error contenido en la anterior del 86, que consideraba que el debido proceso sólo era aplicable al proceso penal, para precisar que aplica a todas las actuaciones judiciales y administrativas; que es un derecho fundamental, una garantía constitucional que se cumple observando los principios de legalidad y de responsabilidad, so pena de ser ilegales por infringir las normas, por ser proferidas por funcionario incompetente, por desconocimiento del derecho de defensa y por falsa motivación.

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

La anterior apreciación, fue comentada por Escobar & otros (2009), al precisar que en su investigación es pertinente, ya que en materia tributaria existe un vacío legal, relacionado con la defensa del contribuyente, pues cuando la DIAN determina una sanción a un contribuyente esta lo juzga y condena, es decir, actúa como juez y parte, evidenciando una desigualdad procesal.

Sobre este principio dijo la Corte Constitucional en Sentencia C-315 de 2012, es un derecho fundamental que debe estar presente en todas las actuaciones del Estado (administrativas), incluye a la DIAN; porque como lo expresó la Corte Suprema de Justicia: (Sentencia 29206 de 2008)

*...la Constitución no sólo pretende que los derechos de los ciudadanos se hagan efectivos, esto es, que se borre la con sabida brecha entre normas válidas y normas eficaces, también pretende que los mecanismos por medio de los cuales los ciudadanos ven garantizados sus derechos sean efectivos.*

## **1.2. El neoconstitucionalismo en el derecho tributario**

El fenómeno del Neo constitucionalismo, es el resultado de la impregnación de la normatividad en general de los principios constitucionales, haciendo entre otras cosas que prime la esencia y no la forma, la ponderación, la flexibilidad, la búsqueda de los fines esenciales del Estado social de derecho, la seguridad jurídica, la dignidad humana. El derecho administrativo, privilegia los postulados del “buen servicio” en todas las actividades de las entidades del Estado, para ofertar un servicio de calidad, oportuno, eficaz y justo. Hay quienes afirman que este fenómeno inició con la misma promulgación de la Constitución de 1991, que consagra el Estado Social de Derecho.

Es así como los principios contenidos en la Constitución de 1991, son aplicables en cualquier tipo de conflicto jurídico (entre ellos el tributario) como lo afirma López (2006):

*La Constitución de Colombia de 1991 varió los conceptos de constitucionalismo e instauró de manera inequívoca la idea de supremacía directa de la constitución y la protección de los derechos constitucionales fundamentales de los ciudadanos, con argumentos basados en el texto constitucional sin intermediación legal. Los contenidos constitucionales se convierten en principios y reglas directamente aplicables a todo tipo de conflicto jurídico por resolver.*

*Muchos cambios importantes se han presentado en la última década en la teoría de las fuentes del derecho (ligando la aplicación directa de la Constitución a un nuevo uso de los precedentes judiciales), en la argumentación jurídica y en la forma de enfrentar o abordar el problema de las fuentes y de la interpretación del derecho.*

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

Respecto a cómo debe interpretarse la Constitución del 91, para hacer efectivos los derechos fundamentales, sostiene Gómez (2009), que al interpretar la carta política, hay que sustentarla con su preámbulo, ya que éste de manera muy clara y elocuente, vincula el designio del constituyente y los principios fundamentales, tales como: la justicia, igualdad y efectividad de los derechos fundamentales, entre otros principios y valores, los vincula de tal manera, que permite su acatamiento, integración y efectividad.

### **1.3. La autoridad tributaria en Colombia**

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

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

En Colombia, el Ministerio de Hacienda cuenta con una Unidad Administrativa Especial, adscrita a él, que es la entidad técnica en la recaudación de los impuestos nacionales, llamada Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, constituida con el decreto 2117 de 1992, cuando en 1993 se fusionó la DIN (Dirección de Impuestos Nacionales) con la DAN (Dirección de Aduanas Nacionales). Es una entidad descentralizada, con autonomía administrativa y patrimonial que tiene como misión: garantizar la seguridad fiscal y proteger el orden público económico nacional. Para cumplirla realiza entre otros el recaudo, la fiscalización, la liquidación, la discusión, el cobro, la devolución y/o compensación de los impuestos nacionales, y la imposición de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario o Decreto 624 de 1989 (anterior a la Constitución Política vigente). Su representante legal es el director general, designado directamente por el Presidente de la República.

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

## **2. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO**

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

En la Constitución Nacional vigente, se tratan las fuentes formales del derecho en sus artículos 4 y 230, en donde se hace referencia de manera preponderante de la Ley, cuando se prescribe que los jueces en sus decisiones están sometidas a la ley y que serán criterios auxiliares para sus actuaciones la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina.

Desde el punto de vista jurisprudencial, la Corte Constitucional (Sentencia C-131 de 1993), lo ratifica cuando dijo: *“La Constitución es la primera de las normas. Es por ello que cualquiera otra norma jurídica, así sea expedida por el operador jurídico más modesto de la República, debe sujetarse en primer lugar a la Constitución.”* (p. 10).

En cuanto a las fuentes no formales o auxiliares, en el sistema jurídico Colombiano, encontramos que la Doctrina, es fuente auxiliar no obligatoria, que ayuda a entender el espíritu de la Ley, buscando una interpretación armónica e integradora. Ha sido inveterado que la cultura jurídica

considere que esencialmente la ley, es fuente formal de derechos, por lo tanto “*las sentencias judiciales no tienen fuerza obligatoria, sino respecto de las causas en que fueron pronunciadas*” (C.C.art.17)

Es lo que comúnmente se denomina la Pirámide de Kelsen y que según Prieto (1994) la más importante fuente de derecho tributario en Colombia es la Constitución Política, a través de sus principios constitucionales implícitos el de Legalidad y obligatoriedad, también contiene principios expresos: Equidad, eficiencia, progresividad y prohibición de la retroactividad (ya comentados). Le siguen los tratados internacionales, la Ley, Decretos reglamentarios, Principios generales del derecho tributario (Generalidad y neutralidad), la Jurisprudencia y Doctrina. (Conceptos DIAN para nuestro caso).

En caso de incompatibilidad, ordena el art.4 de la Constitución Política, se reitera la preponderancia de la carta política frente a la ley y cuando haya contradicción entre un concepto y una norma de derecho, debe prevalecer ésta sobre aquella. (Abella, 2006, p.36-54).

La ley 1437 de 2011, prescribe dentro de los derechos de las personas, que las autoridades interpreten las normas sobre procedimientos y trámites, de la forma que resulten más convenientes a la protección de sus derechos fundamentales y en su art.25, prevé que las personas pueden hacer solicitudes y formular consultas, esto a través del denominado derecho de petición, en donde los ciudadanos puede realizar consultas escrita o verbales a las autoridades en relación con lo de su cargo y la respuesta dada a estas consultas, no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatoria ejecución o cumplimiento.

Estas normas reflejan un contexto de igualdad de las partes, entre Estado y contribuyentes, como lo expresa Tapia (2005), quien precisa que la “*igualdad de las partes*”, tiene su génesis en este precepto, si el Estado como el contribuyente se encuentran sometidos a la ley tributaria, como efecto del principio de legalidad, en el derecho administrativo, los dos deben colocarse en un pie de igualdad, frente a la relación jurídica tributaria. (p. 345).

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

igualdad de las partes”, con derechos y deberes recíprocos (Solís, 2012, p. 27). Lo cual soporta el autor citando a otros autores en su obra:

*a) Carlos GiulianiFonrouge, quien en su obra Derecho Financiero, retoma a Giannini que afirma que “de la obligación tributaria, surgen entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico – tributaria” y concluye al respecto Fonrouge que “la relación jurídico – tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra”. (Solís, 2012, p. 27)*

*b) A Edison Gnazzo, quien en su obra Principios Fundamentales de Finanzas Publicas, afirma que el principio de igualdad de las partes, es una consecuencia del principio de legalidad tributaria y del principio de tutela jurisdiccional (necesidad de una jurisdicción independiente para las controversias) y que el principio de igualdad de las partes determina “que las dos partes de la relación jurídico tributaria están en condiciones de absoluta igualdad”. (Solís, 2012, p. 27)*

*c) A Valdés Costa que indica que “el vínculo entre el Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder... este postulado... es un dogma en el Estado de derecho contemporáneo” y que “el órgano administrativo es sólo el acreedor de una suma de dinero, sometido, al igual que el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquella le conceda expresamente. Es la aplicación de los principios fundamentales de legalidad y tutela jurisdiccional, que derivan en el principio, también fundamental, de la igualdad jurídica de las partes” (Solís, 2012, p. 28)*

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

Conforme a Tapia (2005) y sobre la base de las ideas de Mayer y sus seguidores, las garantías y los derechos de los contribuyentes son distintos en cada forma de relación de poder. Así en un escenario, las normas tributarias otorgan al Estado, atribuciones emanadas exclusivamente del poder que le es *per se* inherente; incluso puede dudarse que otorguen derechos subjetivos a los

ciudadanos; pues es una facultad todopoderosa, entregada al Estado para regular los diversos aspectos de la imposición.

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

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

En este punto, es interesante y necesario, reflexionar si la obligatoriedad de los conceptos de la autoridad tributaria para los funcionarios de la DIAN, son un vestigio de esta Teoría de la relación poder o una garantía del debido proceso en la determinación y discusión de los impuestos nacionales en Colombia.

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

También se plantea la necesidad de reflexionar sobre la colisión, que puede presentarse ahora, entre la obligatoriedad de los conceptos de la DIAN para sus funcionarios y el seguimiento de la jurisprudencia en las decisiones administrativas, que puede surgir de:

*a. El respeto al principio de igualdad reforzado con el de confianza legítima: Porque implican la igualdad de trato a las personas en la misma situación y el respeto por la natural expectativa de quien confía que se le conceda el mismo derecho que se le otorgó a quienes con anterioridad formularon una petición similar. (CN art. 13; CPA art. 3-2)*

*b. La congestión de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo: Porque a menudo, a pesar de existir sentencias reiteradas reconociendo un derecho, y la Administración, pese a ello, continúa decidiendo en contra de lo establecido por la jurisprudencia, las personas afectadas deben acudir al juez administrativo.*

*c. Costo económico, material y humano: El desconocimiento de la jurisprudencia implica gastos para mantener el aparato judicial, abogados defensores de ambas partes, del Ministerio Público y el valor de los intereses y actualizaciones monetarias.*

*d. La seguridad jurídica: La existencia de múltiples procesos tramitados en diferentes despachos judiciales conduce a que en algunas oportunidades se produzcan fallos contradictorios, hecho que es fuente de nuevos procesos y de tutelas contra sentencias judiciales. (Briceño, 2012, p.394)*

Además de la extensión de las sentencias de unificación del Consejo de Estado, cuando en las providencias se haya reconocido un derecho, las personas que acrediten los mismos supuestos fácticos y jurídicos y lo soliciten, se propone en cinco artículos de la citada ley, como la jurisprudencia debe garantizar a los ciudadanos un trato más igualitario y justo, ya que es fuente de derecho para la autoridad administrativa y para la jurisdicción.

Betancourth (2012) cita lo expresado por miembros de la comisión redactora del nuevo C.P.A.C.A.:

*Como recuerda Enrique Arboleda, miembro de la comisión redactora del código “La idea de hacer obligatorio el seguimiento de la jurisprudencia en las decisiones administrativas surgió de varias situaciones: ante todo del principio de igualdad reforzado con el de confianza legítima, en tanto implica la igualdad de trato para las personas en la misma situación y el respeto por la natural expectativa de aquella que confía que se le*

*conceda el mismo derecho que se le otorgó a quienes con anterioridad formularon una petición similar” (Arboleda, 2011: 29).*

Afirma Álvarez, 2011: 32, que con esta norma se busca que la administración de justicia decida de igual manera, aquellos casos que presenten situaciones y/o circunstancias idénticas; y por otra, que el operador tiene la obligación de decidir lo ya resuelto por la justicia, evitando que el ciudadano deba acudir ante el juez para buscar un fallo sobre una situación que ya ha sido objeto de decisión, en conclusión, el procedimiento administrativo tiene que buscar que el ciudadano no tenga que ir ante el juez para resolver los problemas que se plantean ante la administración, tendrá éxito del nuevo procedimiento administrativo, si logra disminuir la necesidad que tiene el ciudadano de acudir a la sede judicial para resolver sus conflictos administrativos.

Por su parte Hernández Becerra, 2011: 243, prescribe que el presente jurisprudencial concebido en la Ley 1437 contribuirá a garantizará la seguridad jurídica, dará certidumbre en el derecho de cada quien y la predecibilidad de los fallos judiciales. Su aplicación en sede administrativa, dará eficacia y garantías a todos los usuarios del servicio judicial, disminuyendo la litigiosidad y la congestión de la justicia

Lo que se espera con la aplicación de las normas del nuevo C.P.A.C.A., es el respeto al Principio de igualdad, contenido en el art.13 de la C.P., como derecho fundamental y que se garantiza en la medida en que la función administrativa esté al servicio de los intereses generales. La Corte Constitucional (Sentencia T-432 de 1992) respecto de la igualdad como principio, establece que debe ser objetivo, ya que se predica de la equivalencia entre iguales la diferencia entre desiguales, desestimando la igualdad a partir de la generalidad abstracta y dando paso a la generalidad concreta, que prevé que no es dable una regulación diferente de supuestos iguales o equivalentes y prescribe diferentes normas a supuestos distintos, por tanto, solo se permite un trato diferencial si está razonablemente fundado.

Según el Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT (2013), temas definidos en la jurisdicción contenciosa, siguen siendo controvertidos en el proceso administrativo; lo que implica desgaste, por la no observancia de la jurisprudencia, privilegiando a la doctrina. Son decisiones que

se sostienen en la etapa del proceso administrativo, muchas veces por el peso de la fuerza vinculante de la doctrina; pero que están condenados a sucumbir cuando estén en la jurisdicción contenciosa administrativa y al imperio de la ley.

## **2.1. Naturaleza jurídica de los conceptos de la Dian**

Como se sabe, la DIAN como autoridad tributaria nacional, da respuesta a consultas de carácter general -no particular-, con conceptos que pueden ser sujetos de control ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, mediante el medio de control Acción de Nulidad Simple, contenida en el art.138 del C.P.A.C.A. (ley 1437 de 2011), cuando contraríen la Constitución, acción que es de conocimiento de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en donde la Sala de Consulta y Servicio Civil, también absuelve consultas entre otros, de temas tributarios.

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

Afirma Bastidas (2012), que según los registros que lleva el Consejo de Estado, la doctrina tributaria dictada por la Sala de Consulta es escasa; debido a que la legislación colombiana delegó en la DIAN la función de interpretar las normas tributarias que regulen los impuestos nacionales y la tributación aduanera, con el fin de mantener la unidad de criterio en la interpretación de dichas normas.

Los conceptos emitidos por la DIAN (bajo el sistema de consultas generales, conforme al artículo 264 de la ley 223 de 1995 establece tal competencia a través de la Subdirección Jurídica), pueden ser invocados por los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones tributarias tanto en el proceso administrativo como ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, por los

principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima. Esta medida puede resultar para algunos “peligrosa” y en las voces de Castro (2014), puede haber una violación de los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica por la interpretación propia que puede dar la DIAN y su carácter de obligatorio para sus funcionarios, al punto que en un 80% de los fallos, se ha declarado la nulidad de estos conceptos. Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional con la Sentencia C-542 de 2005, a pesar de la concurrencia de la función de control y recaudo de los impuestos y la de interpretación de la norma, que podría verse como un conflicto de intereses.

Sobre los Conceptos de la DIAN, la Corte Constitucional (Sentencia C-487 de 1996), preciso que cuando son expedidos con carácter autoregulatorio de su actividad es exigible a terceros, al considerarse como actos decisorios de la entidad, deja de ser un concepto para tener el alcance o naturaleza de una circular o instructivo de servicio.

Ahora bien, la DIAN emite Conceptos y Oficios y ha establecido la diferencia entre unos y otros: (Concepto 073050 de 2006)

*“(...) Lo anterior significa que la DIAN por intermedio de la Oficina Jurídica, está autorizada por mandato legal para interpretar de manera general y abstracta las normas de carácter tributario, aduanero y cambiario, facultad que tiene su más acabada expresión en los conceptos, de cuya naturaleza jurídica, fuerza vinculante y publicidad, se ocupa el numeral 3.3., de la Circular Nro. 0175 del 29 de octubre de 2001 sobre seguridad jurídica, expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales”.*

Mediante Circular 175 de 2001, la Dirección de Impuestos y aduanas prescribió que los conceptos deben ser publicados en el Diario Oficial, cuando:

- Los que revoquen, modifiquen o cambien la doctrina vigente.
- Los que aclaren, adicionen o confirmen la doctrina contenida en conceptos anteriores.
- Los que se emitan con ocasión de cambios en la legislación.
- Los conceptos generales sobre una determinada materia y los especiales sobre un determinado tema...”

Esto significa que los conceptos DIAN debidamente publicados, reúnen 2 características: son interpretación oficial con fuerza vinculante para los empleados públicos de la DIAN y los

contribuyentes pueden actuar soportados en ellos, así lo afirma Briceño (2012). Esta medida en el sentir de ICDT (2013), puede restar objetividad en la interpretación de la norma, por ser la Administración tributaria, juez y parte.

Estos conceptos son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la DIAN, so pena de incurrir en falta disciplinaria, como lo reafirman constantemente los conceptos, por ejemplo, el 036694 del 7 de junio de 2012, los oficios 073050 de 2006 y 096684 de 2011 que se cimentan en el párrafo del art. 20 del Decreto 4048 de 2008, en donde se confirma el carácter de interpretación oficial para los empleados de la DIAN y su obligatoria observancia.

Contrario a la doctrina de la DIAN, las respuestas de la Sala de Consulta y servicio Civil del Consejo de Estado no tienen el mismo efecto vinculante, como se dijo en el oficio 066608 del 16 de diciembre de 2014, que expresa que los conceptos expedidos por dicha sala no son vinculantes, salvo que el legislador prescriba otra cosa tal y como se prevé en el artículo 112 de la ley 1437/11.

Destacan algunos tratadistas como Piza (2008 : 116), figuras existentes en otros países como España, donde se tienen conceptos vinculantes y afirma que allí ofrece mayor seguridad a los contribuyentes, ya que el legislador establece los casos (inversión extranjera, beneficios tributarios, doble tributación), en donde el contribuyente formula su consulta ante la administración en términos precisos y ésta expide un acto administrativo de carácter individual, sujeto a los recursos en la vía administrativa y jurisdiccional. Situación que vincula a la Entidad quedando sujeta a su decisión, lo que evita en beneficio del contribuyente que la administración pueda irse por las ramas, con conceptos elusivos, que no dicen nada y solo repiten la ley, lo que significa que debe haber estudio a fondo del caso con profundidad, generando responsabilidad de administración tributaria.

Menciona también en el derecho anglosajón la figura denominada el Ruling, que es un preacuerdo sobre la aplicación de normas a un caso particular. Concordamos con las conclusiones de Piza (2008), según las cuales:

- a) Los conceptos de la administración tributaria no son normas sino interpretaciones de normas.*
- b) Estos pronunciamientos son obligatorios para los funcionarios de la administración, mas no para los contribuyentes.*

*c) Un cambio en la interpretación oficial puede implicar la revocatoria, la modificación o la aclaración de una interpretación anterior.*

*d) Los funcionarios y los contribuyentes no pueden fundar sus actuaciones en conceptos que han sido revocados o modificados, cuando tales actuaciones se surtan con posterioridad a la revocatoria o modificación.*

*e) Los contribuyentes pueden fundar sus actuaciones en conceptos que no hayan sido revocados o modificados al momento de surtirse la actuación. (p.121)*

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

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

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

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

López (2008) indica como la jurisprudencia, debe ser fuente para responder las consultas tributarias, porque:

*1. Define su naturaleza jurídica; 2. Declara la constitucionalidad o la legalidad de una norma, o la retira del ordenamiento jurídico; 3. Interpreta el alcance y exigencias de las normas tributarias; 4. Presenta criterios de valoración de las pruebas, de las normas aplicables, de la vigencia de las disposiciones y de los principios generales de la tributación.*

Del capítulo denominado “*El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora*”, contenido en el libro Temas de derecho tributario contemporáneo, se extractan los siguientes apartes relevantes: (Rodríguez & Rodríguez, 2008)

*En forma simétrica al equivocado carácter general, las consultas de los particulares se admiten en todos los casos sin ningún requisito especial de identificación del particular interesado ni se exige la descripción precisa y completa de las circunstancias que rodean el caso, situación que permite que se formulen consultas incompletas e incluso capaces de inducir a las autoridades a emitir una opinión que se pueda utilizar con efectos generales sin contar con los elementos de juicio suficientes...*(Rodríguez & Rodríguez, 2008)

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

*...En la práctica, el amparo que confieren los conceptos al contribuyente induce a los particulares a cierta cacería de conceptos favorables destinada a contar con un respaldo doctrinal para enervar cualquier posibilidad de objeción por parte de la administración tributaria de determinadas actuaciones de los contribuyentes. Se podría decir que el problema no está en la garantía que para el particular genere, sino en la extensión de los efectos en forma general a todos los particulares, no restringidos al consultante...*(Rodríguez y Rodríguez, 2008)

*...Es indudable que esta obligatoriedad conduce a reafirmar el equivocado carácter normativo que revisten estos conceptos en nuestro país; y explica porque en muchas ocasiones los funcionarios de la tributación se preocupan más por conocer los conceptos que*

*por aplicar la ley. La imposición obligatoria de los conceptos puede tener un propósito plausible de unidad doctrinal, como señala la Corte: pero es también cuestionable porque todo funcionario público se encuentra investido de ciertas competencias, en su respectivo ámbito, que debe ejercer dentro de términos precisos y responde por sus actos. No es deseable que un país fomente la actitud de funcionarios de la tributación que se dediquen a buscar conceptos para resolver cada caso, sin acudir a las normas de derecho ni analizar las circunstancias que lo rodean para aplicarlas correctamente...(Rodríguez & Rodríguez, 2008)*

Cuando para consultar sea necesario identificarse plenamente y ser concretos en las situaciones problemáticas; será más difícil que un contribuyente acuda a un concepto que no fue pedido por él, para ampararse; ya que las situaciones difícilmente coincidirán en un 100%. También es necesario revisar el tema de la obligatoriedad de los conceptos para los funcionarios de la DIAN y la posibilidad de que el contribuyente se aparte o no de ellos. Este trato diferenciado puede ser caldo de cultivo de la corrupción, generar inseguridad jurídica y hasta injusticias cuando un contribuyente argumenta y la DIAN se limita a aplicar un concepto, porque es su obligación. Dónde queda el derecho a la defensa y a la contradicción, si solo para un extremo de la relación existe la obligatoriedad?.

*...Llama la atención la elevada frecuencia con que se demandan. En el curso de los últimos dos años, se radicaron en la Sección Cuarta del Consejo de Estado alrededor de 34 demandas de nulidad contra conceptos de la DIAN, hecho que indica la importancia que tienen como 'reguladores', que no deberían serlo de la vida jurídica en materia tributaria.*

*En recopilación privada de conceptos de la DIAN de junio de 1998 a agosto de 2005, se registran 10.400 conceptos tributarios. Estas cifras indican, por si solas, que lejos de dar certeza jurídica y contribuir a la claridad de las obligaciones tributarias, este sistema desborda toda capacidad de comprensión y conocimiento del régimen tributario y crea una situación de incertidumbre jurídica. Esto, en vez de lograr la pretendida unidad doctrinal, conduce a su opuesto, pues las oficinas encargadas de absolver consultas fácilmente caen en contradicciones y falta de coherencia, con la consecuente inestabilidad de criterios. (Rodríguez & Rodríguez, 2008)*

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

*En algunas ocasiones se han emitido conceptos unificados para reunir en un solo documento la doctrina vigente sobre una materia y evitar la dispersión; sin embargo el objetivo no dura mucho tiempo, porque en pocos meses se cuenta con múltiples adiciones, modificaciones, anulaciones parciales, derogatorias, etc. Adicionalmente los conceptos unificados pretenden ser tratados exhaustivos y de gran extensión y añaden confusión, pues se revisten de cierto rango de mayor jerarquía, sin ningún fundamento legal. (Rodríguez & Rodríguez, 2008)*

Otro problema en este país, para el tema de las consultas, es la dinámica de la normatividad; se tienen reformas tributarias, con una periodicidad promedio de una por año, es decir que la vigencia de estas consultas también es muy corta y por ende la proliferación de conceptos que pueden generar confusión en los contribuyentes.

*Paralelamente, entre los particulares se observa un elevado interés por tener acceso a los conceptos y las publicaciones privadas tienen alta demanda. Estas circunstancias indican, nuevamente que en la práctica, este sistema ha generado una distorsión en la prelación de fuentes. La deficiente divulgación, unida a la proliferación de doctrina y al carácter general con que se emiten, permite afirmar que contamos con normas ocultas a los ciudadanos - que no se avienen al principio de legalidad tributaria y resquebrajan la seguridad jurídica. (Rodríguez & Rodríguez, 2008).*

Se concede un poder extraordinario a la oficina Jurídica que expide los conceptos, Rodríguez & Rodríguez, 2008: 24, comenta como éste se concreta en la facultad de interpretar las normas tributarias, su obligatorio cumplimiento para las demás divisiones de la DIAN y en la práctica, en un caso concreto, ningún funcionario de la DIAN va en contra de un concepto de la Oficina, situación que evidencia dos circunstancias, la primera que los funcionarios de la entidad aplican los conceptos incluso así consideren que el contribuyente tiene la razón en sus argumentos y la segunda, hace de los conceptos algo valioso, que puede proteger intereses particulares, generando corrupción.

En cuanto a la corrupción, Antonio Quiñones, en cita dentro de Rodríguez & Rodríguez, 2008, manifestó que éste fenómeno perdura y que se encuentran conceptos absurdos que claramente se notan tendenciosos a favor o en contra de un determinado negocio o cliente, va a favorecer o va a perjudicar a alguien cuando debiera ser perfectamente neutro y ajustado a derecho; realizar actuaciones profesionales como abogado dentro de los procesos contra la DIAN, implica litigar contra unos conceptos y litigar contra una posición jurídicamente establecida por el departamento

jurídico, en donde el funcionario no actúa de acuerdo a la ley sino de acuerdo con el concepto que lo obliga irremediablemente, así el funcionario que resuelve el recurso o la discusión, convencido de los argumentos del contribuyente, no puede aceptarlos.

De la normatividad vigente en Colombia, se concluye que los conceptos de la DIAN, no son ley, sino interpretaciones de normas, con efecto vinculante para uno de los extremos de la relación Estado-Ciudadano, para la administración tributaria; mecanismo que se comporta de manera idéntica en países como España y Perú; mientras en otros como Argentina se tienen dos clases de conceptos, unos vinculantes y otros meramente informativos. En Colombia esta práctica no ha sido afortunada y al contrario de contribuir a la seguridad jurídica, se ha convertido en una desventaja para el contribuyente que puede estar seguro que la decisión basada en un concepto no va a ser modificada en el proceso administrativo y tendrá que acudir a la jurisdicción para tratar de hacer valer sus derechos. Por lo que nos identificamos con los planteamientos plasmados en el libro “Temas de Derecho Tributario Contemporáneo”.

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

## **2.2. Antecedentes del valor vinculante de la doctrina tributaria en Colombia**

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

Conforme lo establecido en los literales a) y d) del artículo 12 del Decreto 978 de 1971 que reestructuró la DIN, era la División Legal la que debía velar por la unidad doctrinal tributaria y

absolver, de acuerdo con la Dirección, las consultas que le formularan los funcionarios y los contribuyentes relacionadas con la aplicación e interpretación de las normas tributarias.

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

En la búsqueda del origen del efecto vinculante de la doctrina tributaria, Bravo (2002) revela que por primera vez hacia 1982, la Dirección de Impuestos Nacionales expidió la Circular General No.1 del 21 de julio, queriendo darle a sus conceptos el alcance de fuente de obligaciones, cuando dijo que las circulares, instrucciones y conceptos, son los portadores de la interpretación autorizada por la ley, ya que el interprete lo que hace es definir la norma materia de estudio. Sin embargo, el Consejo de Estado con sentencia del 18 de junio de 1984 expediente 10787, declara nula entre otras frases, "*Cuyo carácter es obligatorio por vía general para todos los funcionarios y contribuyentes*", "*Cuya obligatoriedad está circunscrita a la persona y al caso concreto consultado*" insertas en el párrafo sexto del Capítulo I de dicha Circular General. Fallo soportado en que el principio de la legalidad de los tributos es de incuestionable importancia y aun cuando la DIAN tiene facultades doctrinarias, adolece la Administración de facultades legislativas, abrogadas de manera exclusiva en el legislativo y al gobierno en materia reglamentaria.

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

Posteriormente la función de la DIAN de actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, es asignada a la Subdirección Jurídica en el literal b del artículo 57 del Decreto

2117 de 1992, el cual expresa “b) *Actuar como autoridad doctrinaria en materia aduanera y tributaria nacional y territorial*”, y en su párrafo establece:

*Sin perjuicio de lo consagrado en el párrafo del artículo 76 los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o de la legislación aduanera, que sean publicados constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y su desconocimiento podrá acarrear sanción disciplinaria...*

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

Desde el 1º de junio de 1993, cuando se hace efectiva la unión DIN y DAN en la DIAN, la entidad ha sido reestructurada mediante los decretos 1071 de 1999 y 4048 de 2008.

En el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 denominada de Racionalización Tributaria, se hace la diferencia opcional de acatamiento de los conceptos DIAN para los contribuyentes, quienes podrán sustentar sus actuaciones tanto en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los conceptos durante el tiempo de su vigencia, es así como las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por la administración, que cuando cambie un concepto previamente emitido, deberá publicarlo.

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

En el mismo sentido se encuentran pronunciamientos del Consejo de Estado: Sentencia del 11 de diciembre de 1998 expediente 9087, sentencia del 26 de enero de 2001 expediente 9939, sentencia del 25 de noviembre de 2004 expediente 13533. De la Corte Constitucional en sentencia C-542 de 2005, sentencia C-539 de 2011.

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

La DIAN con la circular 0175 del 29 de octubre de 2001 denominada “Seguridad Jurídica”, determina entre otros temas la obligatoriedad de los conceptos en los siguientes términos:

*... 3.3. Obligatoriedad de los conceptos: ... Es importante reiterar aquí, que conforme con la jerarquía de las normas, la disposición constitucional, como norma de normas prevalece sobre la norma legal, debiendo acatarse en el desarrollo de las distintas actuaciones en las cuales interactúa el estado y el particular, igualmente de obligatoria aplicación es la jurisprudencia contenida en sentencias proferidas por la H. Corte Constitucional, en virtud del estudio de exequibilidad que efectúa a la norma legal y las proferidas por el H. Consejo de Estado al decidir las Acciones de Nulidad de las normas contenidas en los decretos y actos administrativos de carácter general .*

*Finalmente no debe olvidarse que como herramientas de estudio existen la jurisprudencia contenida en las sentencias de carácter particular emitidas tanto por el H. Consejo de estado como por los Tribunales Contencioso Administrativos, las cuales si bien no son de obligatoria aplicación dentro de la actuación administrativa, si refieren la posición del Contencioso frente a las actuaciones de la DIAN; la doctrina sentada por los particulares en estudios, trabajos o textos específicos y la doctrina oficial contenida en los conceptos debidamente publicados estos si como se anotó de carácter obligatorio para los funcionarios.*

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

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

En el año 2009, la entidad emitió las directrices internas para absolver consultas en la orden administrativa No.06, que indica los requisitos que deben contener las consultas, así:

*a. La fecha en que se formula, b. La autoridad o dependencia a quien se dirige, c. Los nombres y apellidos, el documento de identidad y la dirección del domicilio de quien la solicita.d. El objeto de la petición, e. Las razones en que apoya la solicitud.*

Señala que las Divisiones de Gestión Jurídica, deben consultar si ya hay conceptos emitidos sobre el tema consultado, para proceder a remitirlo al consultante; si no lo hay se envían a la subdirección de Gestión de Normativa y doctrina y deben ser resueltas en el término máximo de 30 días, luego de ser sometidas a reparto entre los abogados ponentes quienes deben absolverlas en forma general y abstracta y no referirse a ningún caso en particular, identificando las fuentes formales, para pasar luego a los abogados revisores para presentación ante el comité de Doctrina. Reitera el contenido del párrafo del art. 20 del Dec. 4048 de 2008, sobre la obligatoriedad para los funcionarios de la entidad y añade “*Sin perjuicio del trámite de solicitudes de modificación y de*

*la decisión que se adopte, ningún empleado público de la DIAN puede abstenerse de observar la interpretación fijada a través de los conceptos vigentes expedidos por la Dirección Jurídica...”*

La Corte Constitucional en sentencia C-634 de 2011, en el examen de exequibilidad del artículo 10 de la ley 1437 de 2011, explicó que las autoridades tendrán en cuenta, junto con las sentencias de unificación jurisprudencial proferidas por el Consejo de Estado, y de manera preferente, las decisiones de esta Corte, cuando interpreten las normas constitucionales aplicables a la resolución de los asuntos de su competencia, esto sin desconocer el carácter obligatorio erga omnes de las sentencias, que efectúan el control abstracto de constitucionalidad.

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

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

La Corte Suprema de Justicia Sala Penal con Sentencia SP-2650 de 2015, determina que un fallo judicial que desconoce una norma clara, configura prevaricato, como se destaca en la parte motiva de la providencia en cita que el doctor *DE ÁVILA FERNÁNDEZ*, actuó con conocimiento y voluntad de apartarse del ordenamiento jurídico ya que en decisión del 8 de febrero de 2006, sin argumento alguno, se sustrajo del claro mandato, contenido en el artículo 91 del Código de Procedimiento Civil, ya que el funcionario fue arbitrario al abstenerse de aplicar la ley cuando debe acatarla.

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

De todas maneras es necesario dejar claro que los conceptos de la DIAN, por la presunción de legalidad de los actos administrativos, lo son hasta tanto se declara la nulidad de los mismos, como resultado de la acción de nulidad simple. Este aspecto también está contemplado para el contribuyente, que por el principio de seguridad jurídica del art.264 de la ley 223 de 1995, goza también de esta presunción de legalidad y no se podrán desconocer sus actuaciones basadas en dichos conceptos y el de confianza legítima, que los doctrinantes sitúan con origen en Alemania y que busca proteger al administrado, según Marín (2008) *“la autoridad pública no puede adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones”*(p.137).

## **CONCLUSIONES**

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

La naturaleza de “vinculantes” que tienen los conceptos de la DIAN, para sus funcionarios, incentiva el ejercicio de la «acción de nulidad», ante el Consejo de Estado; por los ciudadanos afectados por dicha interpretación. Y en el caso de los funcionarios, es constante fuente de tensión por el riesgo de investigaciones disciplinarias; por el ejercicio de encuadrar apropiadamente un caso

particular en una teoría general, que puede no haber sido suficientemente expuesta por el consultante con los riesgos que esto implica; puede crear conflictos entre el interés general y el particular, afectando de paso la buena fe y la confianza legítima. Al final el damnificado es el Estado por la pérdida de credibilidad, confianza y legitimidad.

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

Por lo anterior, surge la necesidad del ciudadano de recurrir a la jurisdicción contenciosa administrativa, para exponer sus argumentos en un escenario donde los conceptos de la DIAN no obligan y solo impera la ley; contribuye a la congestión de esta jurisdicción, en detrimento de tiempo/hombre para temas más prioritarios del Estado.

Considerando los principios Constitucionales de la tributación, qué tan garantista es para el ciudadano que la entidad que administra el recaudo de los impuestos nacionales, emita doctrina obligatoria para sus funcionarios, negando la libre apreciación, la sana crítica. Al ser obligatoria, el recurrente sabe de antemano cual va a ser el sentido del fallo. Luego ¿Dónde están, el derecho a la contradicción, a la defensa, al debido proceso?

Ya es hora de explorar conforme a lo planteado por QUIÑONEZ CRUZ ASOCIADOS y otros tributaristas, la posibilidad de aplicar mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria; figuras existentes en otros países como los conceptos vinculantes en temas

específicos a cambio de una tarifa regulada; el tribunal fiscal independiente de la Administración tributaria, la posibilidad de que la doctrina sea referencia, sin efectos vinculantes.

Los legisladores, se empeñan en dar fuerza vinculante a los conceptos de la DIAN, para sus funcionarios, puede ser vista ésta, como un riesgo de corrupción, porque los contribuyentes siempre estarán esperando que un concepto solicitado, termine diciendo lo que él quiere que diga, sea por prácticas no santas o por simple desconocimiento del funcionario que lo proyecta. Esto los hace algo valioso que puede ser vendido y comprado para proteger intereses particulares.

Es necesario que el país adopte un sistema de absolución de consultas tributarias que respete la jerarquización de las fuentes del derecho que la Constitución y la ley establecen, que sea un grupo interdisciplinario y que divulgue lo que podríamos llamar “Líneas doctrinales” de referencia para todos, por su contenido obligatorio, por cuanto encontrarían respaldo en la ley -el legislador tiene la facultad de interpretación auténtica. (Ley 153 de 1887).

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- I. Abella, M. (2006). Temas de derecho tributario contemporáneo: El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora. Universidad del Rosario, ISBN: 958-8298-2209-1. P. 36-54. Recuperado de: [https://books.google.com.co/books?id=ivkRCx3Yig0C&pg=PA36&hl=es&source=gbs\\_toc\\_r&cad=3#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.co/books?id=ivkRCx3Yig0C&pg=PA36&hl=es&source=gbs_toc_r&cad=3#v=onepage&q&f=false)
- II. Bastidas, H. (2012). Competencias normativas tributarias en Colombia: Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011. Bogotá, Colombia: Consejo de Estado y Banco de la República. ISBN: 978-958-664-262-0. Recuperado de: [http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Instituciones\\_del\\_derecho\\_administrativo\\_en\\_el\\_nuevo\\_codigo.pdf](http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Instituciones_del_derecho_administrativo_en_el_nuevo_codigo.pdf)
- III. Betancourth, D. (2012). Extensión de las sentencias de unificación de la jurisprudencia: Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011. Bogotá, Colombia: Consejo de Estado y Banco de la República. ISBN: 978-958-664-262-0. Recuperado de:

[http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Insituciones\\_del\\_derecho\\_administrativo\\_en\\_el\\_nuevo\\_codigo.pdf](http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Insituciones_del_derecho_administrativo_en_el_nuevo_codigo.pdf)

- IV. Bravo, J. (2002). *Nociones fundamentales de derecho tributario*, LEGIS, Bogotá, Colombia.
- V. Briceño, M. (2012). *El procedimiento contencioso administrativo tributario en la Ley 1437 de 2011: Instituciones del derecho administrativo en el nuevo código. Una mirada a la luz de la Ley 1437 de 2011*. Bogotá, Colombia: Consejo de Estado y Banco de la República. ISBN: 978-958-664-262-0. Recuperado de: [http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Insituciones\\_del\\_derecho\\_administrativo\\_en\\_el\\_nuevo\\_codigo.pdf](http://datateca.unad.edu.co/contenidos/109133/Documentos/Insituciones_del_derecho_administrativo_en_el_nuevo_codigo.pdf)
- VI. Castro, B. (2014). *Nulidad en los conceptos y oficios de la UAE – DIAN: Ponencia*, Grupo de investigación CYNERGIA.
- VII. Córdoba, J. (2014). *ambitojurídico.com: ¿Qué está pasando con los paradigmas del derecho en Colombia?* Recuperado de: [http://www.ambitojuridico.com/BancoConocimiento/N/noti-130621-12\\_que\\_esta\\_pasando\\_con\\_los\\_paradigmas\\_del\\_derecho\\_en\\_colombia/noti-130621-12\\_que\\_esta\\_pasando\\_con\\_los\\_paradigmas\\_del\\_derecho\\_en\\_colombia.asp](http://www.ambitojuridico.com/BancoConocimiento/N/noti-130621-12_que_esta_pasando_con_los_paradigmas_del_derecho_en_colombia/noti-130621-12_que_esta_pasando_con_los_paradigmas_del_derecho_en_colombia.asp)
- VIII. Escobar, P., & Otros, (2009). *La defensa técnica en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIAN: Revista jurídica PIÉLAGUS*, Universidad Surcolombiana 10, p. 7. Recuperado de: <http://www.revistapielagus.com/articulos/02.-la-defensa-tecnica-en.pdf>
- IX. Gómez, C. (2009). *Las vías de hecho como generadoras del choque de trenes en la jurisprudencia constitucional (1992-2008): Revista Criterio Jurídico*, Vol 9, No. 2, Pontificia Universidad Javeriana Cali. Recuperado de: <http://revistas.javerianacali.edu.co/index.php/criteriojuridico/article/view/331/885>
- X. Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, (2013), *Foro Internacional de Administración de Justicia en Materia Tributaria: Relatoria*.
- XI. Jiménez, C y Molina, M. (2013). *El principio del debido proceso y la constitucionalización del derecho administrativo*. Universidad Militar Nueva Granada. Recuperado de: <http://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/10654/11219/1/JimenezJimenezCristhianAlberto2013.pdf>

- XII. López, G. (2006). ¿Un gobierno de los jueces?: Revista Pielagus, 4, Universidad Surcolombiana. Recuperado de: <http://www.revistapielagus.com/articulos/02.-la-jurisdiccio-n-const.pdf>
- XIII. López, L. (2008). La jurisprudencia como fuente para responder las consultas tributarias: Revista de derecho fiscal, Universidad Externado de Colombia 4, p. 121. Recuperado de: [http://190.7.110.123/pdf/5\\_revistaDerechoFiscal/RDF%204/LigiaLopez.pdf](http://190.7.110.123/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/LigiaLopez.pdf)
- XIV. Marín, M. (2008). ¿Los conceptos proferidos por la administración generan responsabilidad para el Estado?: Revista de derecho fiscal, Universidad Externado de Colombia 4, p. 129-142. Recuperado de: [http://190.7.110.123/pdf/5\\_revistaDerechoFiscal/RDF%204/MauricioElizalde.pdf](http://190.7.110.123/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/MauricioElizalde.pdf)
- XV. Marulanda, H. (2012). Alternativa a la competencia de la DIAN para la emisión de conceptos en materia tributaria, Maestría en Derecho, Universidad Pontificia Bolivariana. Recuperado de: <http://repository.upb.edu.co:8080/jspui/handle/123456789/1501>
- XVI. Piza, J. (2008). La consulta tributaria: Revista de derecho fiscal, Universidad Externado de Colombia 4, p. 115-117. Recuperado de: [http://190.7.110.123/pdf/5\\_revistaDerechoFiscal/RDF%204/JulioPiza2.pdf](http://190.7.110.123/pdf/5_revistaDerechoFiscal/RDF%204/JulioPiza2.pdf)
- XVII. Prieto, H. (1994). Fuentes del derecho tributario: Revista de derecho, Universidad del Norte, 4, p. 99 – 115. Recuperado de: <http://rcientificas.uninorte.edu.co/index.php/derecho/article/viewFile/2497/1638>
- XVIII. Quiñones, L. (1992). Aspectos tributarios de la nueva constitución: Revista de Derecho Público, Universidad de los Andes, DOI: ISSN1909-7778. Recuperado de: [https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com\\_revista/archivos/derechopub/pub312.pdf](https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub312.pdf)
- XIX. Rodríguez, C. & Rodríguez, D. (2008). Entre el clientelismo y la modernización: Una etnografía institucional de la administración de impuestos de Colombia. Versión preliminar para presentación en el seminario del proyecto “Instituciones Comparadas y Desarrollo Económico en América Latina”, Santo Domingo, República Dominicana. Recuperado de: [http://www.researchgate.net/publication/46443207\\_Entre\\_el\\_clientelismo\\_y\\_la\\_modernizac\\_in\\_Una\\_etnografia\\_institucional\\_de\\_la\\_administracin\\_de\\_impuesto\\_de\\_Colombia/links/0e60be31f0c493afa4b131b0.pdf](http://www.researchgate.net/publication/46443207_Entre_el_clientelismo_y_la_modernizac_in_Una_etnografia_institucional_de_la_administracin_de_impuesto_de_Colombia/links/0e60be31f0c493afa4b131b0.pdf)

- XX. Solís, E. (2012). Principios fundamentales del derecho tributario y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Panamá: Primer congreso internacional de derecho tributario – Tribunal Administrativo Tributario – Panamá. Recuperado de: <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/464--308/file>
- XXI. Tapia, J. (2005). Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes: Revista Chilena de derecho, vol. 32, núm. 2, mayo – agosto, Pontificia Universidad Católica de Chile. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/1770/177021336006.pdf>
- XXII. Torres, U. (2010). Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia, Tesis de grado Maestría en Derecho Administrativo, Universidad del Rosario, p. 63 – 64. Recuperado de: <http://repository.urosario.edu.co/bitstream/handle/10336/2144/19075786-2010.pdf?sequence=1>