CATALINA PLAZAS MOLINA
JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ
(Coords.)

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO

Segunda edición

Juan Sebastián Aráoz Cajiao
Lucy Cruz de Quiñones
Nicolás de Brigard Garnica
Álvaro Andrés Díaz Palacios
Óscar Iván González Herrera
Javier F. González Macmahon
Catalina Hoyos Jiménez
Magda Cristina Montaña Murillo
Andrés Felipe Velásquez
Luis Felipe Noreña
Mauricio A. Plazas Vega
Andrés Felipe Rivas Cardona
Carolina Rozo Gutiérrez
Ricardo Andrés Sabogal Guevara
Ruth Yamile Salcedo Younes
Sebastián Santos Gracia
Mateo Vargas Pinzón
Claudia J. Plazas Molina
Juan Rafael Bravo Gaviria

EDITORIAL TEMIS
OBRAS JURÍDICAS

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO

CATALINA PLAZAS MOLINA
JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ
(Coords.)

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO

Segunda edición

EDITORIAL TEMIS S. A.
Bogotá - Colombia
2024



ANTES QUE EL LIBRO CIENTÍFICO MUERA

El libro científico es un organismo que se basa en un delicado equilibrio. Los elevados costos iniciales (las horas de trabajo que requieren el autor, los redactores, los correctores, los ilustradores) solo se recuperan si las ventas alcanzan determinado número de ejemplares.

La fotocopia, en un primer momento, reduce las ventas y por este motivo contribuye al aumento del precio. En un segundo momento, elimina de raíz la posibilidad económica de producir nuevos libros, sobre todo científicos.

De conformidad con la ley colombiana, la fotocopia de un libro (o de parte de este) protegido por derecho de autor (copyright) es ilícita. Por consiguiente, toda fotocopia que burle la compra de un libro, es delito.

La fotocopia no solo es ilícita, sino que amenaza la supervivencia de un modo de transmitir la ciencia.

Quien fotocopia un libro, quien pone a disposición los medios para fotocopiar, quien de cualquier modo fomenta esta práctica, no solo se alza contra la ley, sino que particularmente se encuentra en la situación de quien recoge una flor de una especie protegida, y tal vez se dispone a coger la última flor de esa especie.

© Juan Sebastián Aráoz Cajiao, Juan Rafael Bravo Gaviria, Juan de Dios Bravo, Lucy Cruz de Quiñones, Nicolás de Brigard, Álvaro Andrés Díaz, Óscar Iván González, Javier F. González, Catalina Hoyos, Magda Cristina Montaña, Luis Felipe Noreña, Claudia J. Plazas Molina, María Catalina Plazas Molina, Mauricio A. Plazas Vega, Andrés Felipe Rivas Cardona, Carolina Rozo Gutiérrez, Ricardo Andrés Sabogal Guevara, Ruth Yamile Salcedo Younes, Sebastián Santos Gracia, Mateo Vargas Pinzón, Andrés Felipe Velásquez, 2024.

© Editorial Temis S. A., 2024.
Calle 17, núm. 68D-46, Bogotá.
www.editorialtemis.com
correo elec.: gerencia@editorialtemis.com

Hecho el depósito que exige la ley.
Impreso en Editorial Nomos S. A.
Diagonal 18 Bis núm. 41-17, Bogotá.

978-958-35-2057-0 (impreso)
3215 2024000950
978-958-35-2058-7 (epub)

Queda prohibida la reproducción parcial o total de este libro, sin la autorización escrita de los titulares del copyright, por medio de cualquier proceso, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático.

Esta edición y sus características gráficas son propiedad de Editorial Temis S. A.

PRÓLOGO

Juan Rafael Bravo Arteaga

Al comenzar el primer gobierno del Frente Nacional, el 7 de agosto de 1958, bajo la presidencia del doctor Alberto Lleras Camargo, se hizo patente en el país la necesidad de establecer una nueva legislación tributaria, que regulara en forma técnica el impuesto sobre la renta y el procedimiento tributario.

Bajo la inspiración del Ministro de Hacienda doctor Esteban Jaramillo, en el año de 1931 se expidió la ley 81 "relativa al impuesto de renta", como dice su título. Esta ley fue reformada en forma radical pocos años después, cuando se expidió la Ley 78 de 1935, "por la cual se reforman las disposiciones vigentes del impuesto sobre la renta, se aumenta la tarifa, se establecen unos impuestos adicionales y se suprimen otros", según reza su encabezamiento.

A partir de 1935 hubo profusión de leyes y decretos extraordinarios, legislativos y reglamentarios, como lo pone de presente la publicación hecha en 1958 de las "Leyes y reglamentos del impuesto sobre la renta en Colombia", bajo la dirección del doctor Alfonso Ángel de la Torre, la cual contiene el texto de veinticuatro leyes, de ochenta y seis decretos extraordinarios y legislativos y ochenta y dos decretos reglamentarios.

En el prólogo de esta publicación se pone de presente la dificultad que existía en 1958, para la interpretación y aplicación de la legislación tributaria, en los siguientes términos:

"Un examen somero del conjunto de normas que regulan el impuesto sobre la renta en Colombia, nos haría comprender cuán dispersa y confusa es nuestra legislación. A la copiosa reglamentación se agrega la negligencia demostrada en la socorrida fórmula puesta al pie de leyes y decretos, sobre la derogatoria de todas las disposiciones que se opongan a determinado estatuto, constituyendo ello un grave y frecuente obstáculo en el fácil y seguro conocimiento de una materia que por su naturaleza debiera, por el contrario, ser ejemplo de claridad".

La redacción de la reforma tributaria de 1958, se encomendó a una comisión integrada por anteriores lefes de Impuestos Nacionales, los doctores Héctor Julio Becerra Becerra, Aurelio Camacho Rueda, Policarpo Castillo Dávila e Isaac López Freyle.

La reforma tributaria se expidió el 22 de diciembre de 1960 por medio de la ley 81 de dicho año, "orgánica del impuesto de renta", con vigencia para el mismo año gravable 1960, como lo permitía la Constitución de 1886, vigente en esa época, y como había sido autorizado por la jurisprudencia constitucional de la Corte Suprema de Justicia.

En el artículo 134 de la ley se dispuso lo siguiente:

"Revístese al presidente de la República de facultades extraordinarias hasta el 20 de julio de 1961, para dictar las normas procedimentales conducentes a la aplicación y desarrollo de la presente ley".

Como jefe de la División de Impuestos Nacionales de la época, me correspondió trabajar en la reglamentación de la nueva ley del impuesto de renta, lo cual se configuró por medio del Decreto 437 del 22 de febrero de 1961 y en la redacción de las normas sobre

procedimiento tributario, lo cual se plasmó en el decreto-ley 1651 del 18 de julio de 1961. Es importante destacar que en el desarrollo de estas labores estuve eficazmente ayudado por la Comisión de Expertos Tributarios de la época, integrada por los doctores Héctor Julio Becerra Becerra, Aurelio Camacho Rueda, Policarpo Castillo Dávila y Jorge Sáenz Olarte, así como por los funcionarios de la División de Impuestos Nacionales, doctores Alberto Múnera Cabas y Asdrúbal López Trujillo.

El decreto 1651 de 1961 se ocupó de todos los temas propios del procedimiento tributario, como los siguientes: la declaración de renta, las liquidaciones de revisión y las de aforo, los recursos contra las liquidaciones y las providencias, las pruebas, el pago de los tributos y las sanciones.

El decreto 1651 de 1961 tuvo varias modificaciones sobre temas específicos. Entre las normas que adicionaron o modificaron el decreto 1651 de 1961, es importante destacar el decreto-extraordinario 2503 de 1987, expedido en virtud de las facultades otorgadas al gobierno nacional por el artículo 90 de la ley 75 de 1986. Entre las normas procesales contenidas en este decreto, es preciso enumerar las siguientes: se creó la declaración de retenciones en la fuente; se modificó la declaración del impuesto de ventas, al volverla bimestral, en lugar de anual; se estableció la declaración de ingresos y patrimonio para las personas no contribuyentes; se estableció la corrección de las declaraciones tributarias; se reguló la obligación de enviar informaciones tributarias; se implantó la obligación de expedir facturas para algunos contribuyentes y se expidieron disposiciones sobre la jurisdicción coactiva.

Todas las normas de procedimiento tributario que estaban vigentes el 31 de diciembre de 1988 quedaron incorporadas en el Estatuto Tributario, expedido por el decreto 624 del 30 de marzo de 1989, dando lugar al Libro Quinto de tal estatuto, que se encuentra actualmente vigente.

En el Derecho Tributario, si bien las normas sustantivas constituyen la esencia de la tributación, las normas procedimentales informan la operatividad de la parte sustantiva, por lo cual se concluye que el Derecho Procedimental Tributario es tan importante en la vida social como la parte sustantiva

Juan Rafael Bravo Arteaga
Bogotá, 11 de mayo de 2021

ÍNDICE GENERAL

PÁG.

Prólogo VII

Capítulo I

PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

Lucy Cruz de Quiñones

1. Introducción 1
2. Principio de legalidad y reserva de ley 7
3. Contenido mínimo e indelegable de la ley procesal tributaria. Codificación y estatuto del contribuyente 12
   A) Ley estatutaria 12
   B) Codificación 18
4. Reserva de ley en normas procesales territoriales y autonomía tributaria del municipio y del departamento 24

Bibliografía 27

Capítulo II

EQUIDAD Y ESPÍRITU DE JUSTICIA EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Juan de Dios Bravo González

1. Principio de equidad en el proceso tributario 31
2. Espíritu de justicia en el proceso tributario 35
3. Algunos casos en los cuales se ha aplicado en el proceso tributario el espíritu de justicia 36
   A) Corrección de la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al requerimiento especial o de la ampliación al requerimiento especial 36
   B) Sanciones exageradas y desproporcionadas 38
   C) Cambio de actividad del ICA por razones de justicia 41

Bibliografía 44

Capítulo III

LOS EFECTOS DE LA LEY PROCESAL EN EL TIEMPO. COMENTARIOS SOBRE EL ARTÍCULO 86 DE LA LEY 2080 DE 2021

Mauricio A. Plazas Vega

PÁG.

1. Aspectos básicos de los efectos de la ley procesal en el tiempo 47
2. La ley 2080 de 2021 desde la óptica de los efectos de la ley procesal en el tiempo 53

Capítulo IV

OBLIGACIÓN SUSTANCIAL TRIBUTARIA

Ricardo Andrés Sabogal Guevara

1. Obligación sustancial tributaria 57
A) Jerarquización de las obligaciones que integran la relación tributaria 58
B) Elementos de la obligación tributaria 59
a) Sujeto activo 59
b) Sujeto pasivo 61
c) Hecho generador 61
d) Base gravable 66
e) Tarifa 71
C) Responsabilidad solidaria y subsidiaria 71
a) Definición de responsabilidad solidaria 72
b) Definición de responsabilidad subsidiaria 75
c) Vinculación de los responsables solidarios y subsidiarios 76
D) Nacimiento de la obligación tributaria sustancial 78
a) Momentos de causación de la obligación tributaria sustancial: tributos de período y de ejecución instantánea 78
b) Principales impuestos de período y de causación instantánea 80
c) Nacimiento de la obligación tributaria sustancial 80
d) Exigibilidad de la obligación tributaria sustancial 81
Bibliografía 82

Capítulo V

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA FORMAL

Mateo Vargas Pinzón
Nicolás de Brigard Garnica

1. Capacidad y representación 87
A) Personas jurídicas o morales 88

PÁG.

a) Personas jurídicas en general y sociedades de hecho 88
b) Sociedades en liquidación..... 89
c) Sociedades inversionistas del exterior 89
B) Sucesiones ilíquidas 89
C) Comunidades organizadas..... 91
D) Donaciones o asignaciones modales 91
E) Apoderados generales, apoderados especiales para la correspondiente obligación formal y agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior..... 92
F) Fideicomisos..... 93
a) Fideicomiso mercantil 93
b) Fideicomiso civil 93
G) Fondos comunes y fondos de valores..... 94
H) Personas naturales o físicas..... 94
a) Menores de edad..... 94
b) Mayores de edad..... 104
2. Principales obligaciones formales en materia tributaria..... 108
A) Obligación de declarar: carácter formal y sustancial de esta obligación y tipos de declaraciones tributarias 108
a) Declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y sistema de facturación del tributo incorporado por el artículo 719-3 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 64 de la ley 2277 de 2022..... 111
b) Declaración del impuesto sobre el valor agregado 114
c) Declaración del impuesto de industria y comercio..... 115
d) Declaración del impuesto predial 116
e) Declaración de retención en la fuente..... 116
f) Declaración de activos en el exterior..... 117
g) Declaración informativa de precios de transferencia..... 117
h) Otras declaraciones..... 118
i) Correcciones de las declaraciones tributarias 120
j) Declaraciones que se tienen por no presentadas y declaraciones que no producen efecto legal alguno 125
B) Obligación de inscripción y actualización del RUT..... 136
C) Obligación de llevar contabilidad 138
D) Obligación de informar 138
E) Obligación de facturar..... 139
Bibliografía 140

Capítulo VI

NOTIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

Juan Rafael Bravo Gaviria

1. Introducción..... 145

PÁG.

2. Debido proceso, publicidad y eficacia 145
3. Formas de notificación en materia tributaria 147
A) Notificación electrónica 148
a) Forma preferente de notificación 148
b) Elementos del mensaje contentivo del acto administrativo 150
c) Momento de la notificación electrónica 150
d) Cómputo de términos en la notificación electrónica 151
B) Notificación personal y por correo 152
a) Notificación personal 153
b) Notificación por correo 153
C) Notificación por aviso 153
4. Dirección para notificaciones 154
A) Dirección general 154
B) Dirección procesal 155
C) Dirección del apoderado 156
5. Conclusiones 156
Bibliografía 157

Capítulo VII

SANCIONES DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO O CUMPLIMIENTO DEFECTUOSO DE CADA TIPO DE OBLIGACIÓN

Óscar Iván González Herrera

1. Principales sanciones derivadas del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación tributaria sustancial 159
A) Sanción por inexactitud 159
a) Hechos sancionables 159
b) Sanción aplicable 161
c) Causal de exoneración por la existencia de una interpretación razonable del derecho aplicable 162
d) Reducción de la sanción 164
e) La sanción por inexactitud en el caso del rechazo o disminución de pérdidas 165
B) Sanción por no declarar 166
a) Hecho sancionable 166
b) Procedimiento para la imposición de la sanción 167
c) Sanción aplicable 167
d) Reducción de la sanción 168
C) Sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones 169
a) Hechos sancionables 169

PÁG.

b) Sanciones aplicables 170
c) Reglas de procedimiento especiales 171
d) Responsabilidad de los garantes con ocasión de las solicitudes de devolución o compensación 172
D) Sanción por corrección 173
a) Hecho sancionable 173
b) Sanciones aplicables 174
c) Causal de exoneración por error derivado de diferencias de criterio o apreciación sobre la ley aplicable 175
d) Caso especial para la declaración de ingresos y patrimonio 176
e) La sanción por corrección en el caso del rechazo o disminución de pérdidas 176
E) Sanción por corrección aritmética 177
a) Hechos sancionables 177
b) Sanción aplicable 178
c) Reducción de la sanción 178
F) Intereses moratorios 178
a) Hecho sancionable 178
b) Sanción aplicable 179
c) Suspensión de los intereses 180
2. Principales sanciones derivadas del incumplimiento o cumplimiento defectuoso de las obligaciones tributarias formales 181
A) Sanción por extemporaneidad 181
a) Hecho sancionable 181
b) Sanciones aplicables y causales de exoneración 181
B) Sanción por no informar 183
a) Hechos sancionables 183
b) Sanciones aplicables 186
c) Reducción de la sanción y traslado de cargos 187
C) Sanción por expedir factura sin requisitos y por no facturar 188
a) Hechos sancionables y sanción aplicable 188
b) Procedimiento para su aplicación 189
D) Sanción por irregularidades en la contabilidad 190
a) Hechos sancionables 190
b) Sanción aplicable 192
c) Fuerza mayor o caso fortuito como eximente de la obligación de exhibir los libros de contabilidad 192
E) Sanción de clausura del establecimiento 194
a) Hechos sancionables, sanción aplicable y procedimiento 194
b) Sustitución de la sanción 196
F) Sanciones relativas al incumplimiento de la obligación de inscribirse en el RUT y obtener el NIT o por no actualizar el RUT 197
a) Hechos sancionables y sanción aplicable 197

Capítulo VIII

EL PROCEDIMIENTO OFICIAL DE REVISIÓN

María Catalina Plazas Molina

PÁG.

1. Punto de partida 199
2. Límites para su ejercicio 200
   A) Límite temporal 200
      a) Cuando se decreta una inspección tributaria de oficio o a solicitud de parte 203
      b) Cuando se notifica un emplazamiento para corregir 204
   B) Límite funcional 204
3. El requerimiento especial y su ampliación. La liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración 204
   A) Principio de correspondencia 206
   B) La liquidación oficial de revisión 207
      a) Corregir 208
      b) Interponer el recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión 208
      c) Prescindir del recurso de reconsideración e ir "per saltum" ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo para demandar la nulidad del acto oficial 210

Capítulo IX

PROCEDIMIENTO DE AFORO

Álvaro Andrés Díaz Palacios

1. Emplazamiento para declarar 216
   A) Como acto administrativo preparatorio a la liquidación oficial de aforo 216
   B) Como requisito previo a la resolución sanción por no declarar 218
2. Liquidación oficial de aforo 219
3. Procedimiento para proferir, aceptar, rechazar o modificar la liquidación provisional 221
   A) Liquidación provisional 221
   B) Procedimiento relativo a la liquidación provisional. Aceptación, rechazo o solicitud de modificación 223
   C) Determinación y discusión de las actuaciones derivadas de una liquidación provisional 226

Capítulo X

FACTURACIÓN COMO MEDIO DE DETERMINACIÓN OFICIAL DE TRIBUTOS

Magda Cristina Montaña Murillo

1. Introducción 227

PÁG.

A) Alcance del procedimiento de determinación oficial, por el sistema de facturación 228
B) Inversión de la carga del deber de determinar la obligación en el ciudadano, y eliminación de la obligación formal de declarar, centrándose en la obligación sustancial de pago 232
C) En cuanto al contenido del acto de liquidación-factura 236
D) Respecto de qué tributos territoriales está autorizado el uso del sistema de liquidación-factura 240
E) Proceso de notificación y divulgación de la liquidación-factura 241
F) En cuanto al procedimiento de discusión y defensa 243
Bibliografía 254

Capítulo XI

PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO EN MATERIA TRIBUTARIA

Ruth Yamile Salcedo Younes

1. Sanciones que se incluyen en liquidaciones oficiales 260
2. Procedimiento sancionatorio general para sanciones que se imponen en resolución independiente 267
3. El especial caso de la sanción por no declarar 269
4. Sanciones que se autoliquidan por el contribuyente: procedimiento y consecuencia de su no liquidación o de liquidación defectuosa 270
A) Corrección de sanciones vinculadas a las declaraciones tributarias 270
a) La declaración de corrección 270
b) Declaraciones que se producen previo requerimiento especial o liquidación de revisión 272
c) Declaración de corrección provocada por la notificación de la liquidación provisional 272
B) Autoliquidación de sanciones a través de recibos oficiales de pago 273
C) Consecuencias derivadas de la falta de liquidación de las sanciones tributarias o de su indebido cálculo 273
5. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad del régimen sancionatorio 274
6. Conclusiones 280
Bibliografía 281

Capítulo XII

OTROS ACTOS Y ACTUACIONES QUE SE PUEDEN PROFERIR/PRESENTAR EN EL MARCO DE UNA INVESTIGACIÓN TRIBUTARIA

Andrés Felipe Rivas Cardona

1. Requerimientos ordinarios 284

PÁG.

2. Visitas 288
A) Inspección tributaria 289
B) Inspección contable 295
3. Actos de verificación y actos de cruce 299
4. Otros 302
A) Emplazamientos 302
a) Emplazamiento para corregir 303
b) Emplazamiento previo por no declarar 304
Bibliografía 305

Capítulo XIII

RECURSOS CONTRA LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Javier F. González Macmahon

1. Introducción 309
2. El recurso de reconsideración 311
A) Procedencia del recurso de reconsideración 313
B) Presentación y decisión del recurso de reconsideración 314
a) Presentación del escrito del recurso de reconsideración 314
b) Lugar de presentación del recurso 317
c) Inadmisión del recurso 318
d) Estimación de la cuantía y la estructura de la administración tributaria, para interponer el recurso de reconsideración 321
e) No existe doble instancia para resolver el recurso de reconsideración 322
f) Término de presentación del recurso de reconsideración 323
g) Suspensión de términos declarada por la pandemia 326
h) Admisión del recurso de reconsideración. 327
i) Debate probatorio 328
j) Los actos previos no son demandables 328
k) Término para dar respuesta 329
C) Silencio administrativo 329
D) Suspensión del término para dar respuesta al requerimiento especial por la realización de inspección tributaria o contable, por la administración tributaria 332
a) Notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración 333
E) Excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa 336
F) Breve referencia a la posibilidad de demandar "per saltum", establecida en el artículo 720 del Estatuto Tributario 337
3. El recurso de reconsideración ante las autoridades tributarias de los entes territoriales 338
A) Respecto a la aplicación de procedimientos en los municipios 343

PÁG.

4. La revocatoria directa en materia tributaria 343
A) Término para ejercer la revocatoria directa..... 346
B) Competencia y término para fallar 347
5. Conclusiones..... 349
Bibliografía 349

Capítulo XIV

EXTENSIÓN DE LA JURISPRUDENCIA A TERCEROS EN MATERIA TRIBUTARIA

(Nueva perspectiva de la relación entre los contribuyentes y las autoridades tributarias)

Carolina Rozo Gutiérrez
Sebastián Santos Gracia

1. Introducción 351
2. Extensión de la jurisprudencia y la reforma al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo 352
A) Noción de la aplicación extensiva de la jurisprudencia del Consejo de Estado 352
B) Deber de las autoridades de dar aplicación a las sentencias de unificación de jurisprudencia del Consejo de Estado..... 353
C) Sentencias de unificación de jurisprudencia 354
D) Función unificadora del Consejo de Estado 354
3. Presupuestos de la aplicación extensiva de la jurisprudencia del Consejo de Estado 355
A) Sentencias de unificación de jurisprudencia..... 355
B) Mismos supuestos de hecho y de derecho..... 356
4. Solicitud ante la administración de la aplicación extensiva de la jurisprudencia del Consejo de Estado..... 357
A) Requisitos de procedibilidad 357
B) Trámite de la solicitud..... 358
5. Solicitud ante el Consejo de Estado de la aplicación extensiva de la jurisprudencia del Consejo de Estado 359
A) Requisitos de procedibilidad 359
B) Trámite de la solicitud ante el Consejo de Estado..... 360
6. Extensión de jurisprudencia en materia fiscal 361
A) Sentencias de unificación en materia fiscal 361
a) La vinculación y legitimación de compañías aseguradoras en los procedimientos de determinación de tributos 361
b) El derecho de los usuarios industriales de bienes y de servicios de zonas francas de descontar el impuesto sobre las ventas originado en importaciones al territorio aduanero nacional..... 362
7. Reflexiones finales..... 366

Capítulo XV

ACUERDOS ANTICIPADOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, SEGÚN LOS LINEAMIENTOS Y PROPUESTAS DE LA OCDE. PROCEDIMIENTO PARA SUSCRIBIR ACUERDOS ANTICIPADOS EN COLOMBIA

Claudia J. Plazas Molina

PÁG.

1. La razón de ser y el concepto de "acuerdos anticipados de precios de transferencia". La Acción 14 del proyecto BEPS 369
   A) Los acuerdos anticipados de precios de transferencia según los lineamientos de la OCDE. Modalidades de APA 370
2. Ventajas y desventajas de la suscripción de APA "unilaterales, bilaterales o multilaterales", que propone la OCDE en la versión 2022 de la Directrices en materia de precios de transferencia. La preferencia de suscripción de APA "bilaterales", como instrumentos idóneos para garantizar un mayor grado de certeza tributaria a los contribuyentes y para evitar la doble imposición económica y jurídica 371
3. Recomendaciones de la OCDE para mejorar los procesos de negociación, suscripción y aplicación de los APA, para garantizar la eficacia y eficiencia del instrumento como verdadero "remedio" anticipado de procesos de fiscalización y litigios. El Manual de Acuerdos Anticipados Bilaterales de Precios de Transferencia del Foro sobre la Administración Tributaria 374
4. El fundamento legal y reglamentario para la solicitud, negociación, suscripción y aplicación de los acuerdos anticipados de precios de transferencia en Colombia . Artículos 260-2 y 260-10 del Estatuto Tributario. La Cartilla sobre Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APA) de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) 378
   A) La Cartilla sobre los Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia (APA) de la DIAN 379
5. Conclusiones. Necesidad de exponer una política dirigida a promover la suscripción prevalente de APA bilaterales 385

Capítulo XVI

RÉGIMEN PROBATORIO EN MATERIA TRIBUTARIA

Juan Sebastián Aráoz Cajiao

1. Antecedentes normativos 387
2. La rigidez del "régimen probatorio" en materia tributaria ante la sede administrativa 388
3. La valoración probatoria de las autoridades tributarias ante la sede administrativa 391
4. La carga de la prueba 393

PÁG.

5. El régimen probatorio en materia tributaria ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo (sede judicial) 394
6. La valoración de la prueba ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo 396
7. El régimen probatorio en sede judicial, con ocasión de la ley 2080 de 2021 396
A) En cuanto al dictamen pericial 397
B) En cuanto a la oportunidad probatoria para aportar pruebas en segunda instancia con ocasión de la apelación de la sentencia 399
C) En cuanto a la unificación del recurso de apelación de los autos que decreten o denieguen una prueba 399

Capítulo XVII

LA FUNCIÓN JURISDICCIONAL EXCEPCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL PROCEDIMIENTO DE COBRO COACTIVO

Andrés Felipe Velásquez

1. Fundamentos constitucionales 402
2. Competencia y término para ejercer la facultad de cobro por parte de la administración 403
A) Oficinas competentes para adelantar los procedimientos de cobro coactivo 404
B) Consideraciones sobre el artículo 5º de la ley 1066 de 2006. Cobros por parte de la UGPP y sanciones de naturaleza cambiaria a cargo de la DIAN 405
C) Prescripción de la acción de cobro 408
a) Interrupción 410
b) Suspensión 411
3. Tipos de títulos ejecutivos en materia tributaria y ejecutoria de los actos que sirven como títulos ejecutivos 414
A) Declaraciones tributarias 415
a) Declaraciones presentadas por no obligados a declarar (art. 594-2 del E. T.) 416
b) Declaraciones de retención en la fuente ineficaces, pero que constituyen título ejecutivo para efectos del procedimiento de cobro coactivo 416
B) Liquidaciones oficiales y, en general, actos administrativos ejecutoriados 417
C) Sentencias judiciales y demás decisiones judiciales ejecutoriadas 421
D) Pólizas y cauciones a favor del Estado 421
4. Vinculación de los deudores solidarios, subsidiarios o garantes del deudor tributario principal 423
5. Procedimiento de cobro coactivo 424
A) Cobro persuasivo 425
B) Mandamiento de pago 425
C) Medidas preventivas 426
a) Medida preventiva, pero el deudor ha demandado el título ejecutivo 429
b) Medida preventiva, y el deudor no demandó el acto que constituye título ejecutivo 429

PÁG.

D) Excepciones al mandamiento de pago. Principio de favorabilidad en etapa de cobro y admisión de demanda 430
E) Resolución que decide las excepciones..... 445
F) Recurso contra la resolución que decide las excepciones 446
G) Intervención del contencioso administrativo en el proceso de cobro coactivo 446
H) Orden de ejecución..... 449
I) Remate de bienes..... 449
J) Cobro ante la jurisdicción ordinaria 450
Bibliografía 451

Capítulo XVIII

EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Catalina Hoyos Jiménez
Luis Felipe Noreña

1. El pago como forma de extinguir la obligación tributaria..... 453
A) Definición de pago 453
B) Legitimación para el pago 455
C) Objeto del pago 457
D) Lugar para el pago..... 458
E) Forma del pago..... 458
a) Las retenciones en la fuente como forma pago 458
b) Los anticipos..... 459
c) Pago en efectivo y con títulos de contenido crediticio 461
F) Plazos para realizar el pago..... 462
G) Momento en el cual se entiende realizado el pago..... 463
H) Consecuencias del pago total y del pago incompleto..... 464
2. La prescripción como forma de extinguir la obligación tributaria 464
A) La prescripción de la acción de cobro como figura extintiva de la competencia administrativa de persecución al contribuyente renuente al pago de la obligación tributaria..... 466
B) La firmeza como hipótesis de extinción de la competencia administrativa para la determinación del tributo..... 468
C) El vencimiento del término que tiene la administración para liquidar administrativamente tributos no declarados como hipótesis de prescripción 473
D) La prescripción de la potestad de la administración para demandar sus propios actos..... 475
E) La prescripción del ejercicio de la facultad sancionatoria 475
3. Otras formas de extinción de la obligación tributaria 476
A) Compensación de saldos a favor y pagos en exceso/de lo no debido 476
a) La compensación en estricto sentido 477
b) La imputación como expresión de la compensación 478
c) ¿Cuándo se entiende realizada la compensación? 479

PÁG.

B) Dación en pago 481
C) Remisión 482
D) Conciliación contencioso-administrativa y terminaciones por mutuo acuerdo 483
E) Condiciones especiales de pago y amnistías 483
F) Obras por impuestos 484
a) Obras por impuestos del artículo 238 de la ley 1819 484
b) Obras por impuestos del artículo 800-1 486

Índice de disposiciones 487

Capítulo I

PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

Lucy Cruz de Quiñones*

1. Introducción

A primera vista parece una obviedad afirmar la plena vigencia del principio de legalidad para la expedición de normas jurídicas que tienen por objeto el proceso tributario de nulidad, con restablecimiento del derecho o sin él, puesto que es un principio universalmente aceptado que la ley debe garantizar el acceso a un juez neutral y especializado, a través de ciertos medios de control de los diversos actos administrativos, relacionados con la obligación tributaria y con las infracciones en las que incurren los obligados.

Como normas de orden público que son, pertenecen en un sentido más amplio al derecho procesal, que regula la actividad de la rama jurisdiccional en todas sus funciones, incluidas las del contencioso administrativo y el contencioso tributario. La autonomía del derecho tributario en este punto se reduce a la forma de entender las normas sustantivas, que se refieren al tributo mismo; de ahí que el principio de legalidad en la creación y modificación de los tributos tenga una inspiración de auto imposición que difiere notablemente de la protección frente al poder, que inspira las normas del procedimiento administrativo y la salvaguarda al derecho fundamental del debido proceso que es connatural al proceso jurisdiccional. En todo caso, hay que convenir en que, dadas las peculiaridades del tributo, se admite que se regulen desde la ley tributaria aspectos procedimentales que se separan de las reglas generales contenidas en los códigos procesales. Lo que no se discute actualmente es la aplicación al proceso tributario de los principios generales del proceso, como el de contradicción, lealtad procesal y buena fe, igualdad de armas para las partes en el proceso, inmediación y publicidad, doble instancia, economía procesal y otros, que garantizan los derechos de las partes involucradas en el proceso.

* Dra. en Jurisprudencia por la Universidad del Rosario, especialista en derecho tributario de la misma universidad, Doctora en Derecho por la Universidad de Salamanca (PhD), diplomada en arbitraje internacional CCI. Conjuez del Consejo de Estado y exconjuez de la Corte Constitucional, Expresidente del ICDT y Miembro Honorario del mismo; Miembro de Número de la Academia de Jurisprudencia. Árbitro de la Cámara de Comercio de Bogotá.

Concuerdo con Addy Mazz[1] que nos recuerda que la jurisdicción *dice el derecho* sobre el actuar de voluntades concretas de la ley, nacidas antes del proceso, referidas a los sujetos de la relación jurídica sometida a la decisión, luego no se podría comprender esa función judicial que dirime las diferencias sobre el derecho sino sometida a un estricto principio de legalidad del cual la jurisdicción es el mejor instrumento. Al fin y al cabo, el *due process* también se acuñó en la Carta Magna; aunque referido a los procesos punitivos, posteriormente se fue extendiendo a todo tipo de procesos en las Cartas de Derechos Humanos y fundamentales[2], siempre dictado por la ley.

También se extiende el principio de legalidad a la llamada, por nuestro Estatuto Tributario, y por la legislación comparada de otros países, "vía gubernativa" o "procedimiento administrativo", entendido este como un conjunto de deberes formales individuales y potestades administrativas y como hacer cumplir la ley tributaria. Todos los actos privados, dentro de este procedimiento están sujetos a revisión y comprobación por las autoridades administrativas, según sus competencias, y con las garantías que la ley señale.

El objeto del procedimiento no es otro que la expedición de un acto administrativo, de determinación de la obligación tributaria, que se encuentra debidamente reglado y delimitado por la ley. La autoridad tributaria cuenta con facultades de gestión para revisar y determinar la ocurrencia de los hechos gravados, su cuantía y la tarifa aplicable para fijar la obligación fiscal del contribuyente o responsable, salvaguardando los derechos que la ley y el ordenamiento internacional otorgan a los contribuyentes.

En nuestra opinión, el fundamento del principio de legalidad en la etapa administrativa radica en los límites y garantías que tiene que establecer la ley sobre las potestades que se conceden a las autoridades tributarias para la determinación y discusión de las obligaciones relativas a la tributación. El procedimiento tributario actual es participativo, desde que se estableció la obligación del sujeto pasivo de declarar la existencia del presupuesto de hecho y autoliquidar la cuantía del crédito tributario. De allí en adelante, se abre una etapa de fiscalización en la cual la administración es instructora porque le corresponde desvirtuar una primera actuación del contribuyente que es su autoliquidación, siempre provisional por los plazos de fiscalización que corren a favor de la administración.

La participación de los sujetos de la relación tributaria, o de los responsables solidarios en el desarrollo de diversas actuaciones que culminan con el acto

[1] Addy Mazz, *Curso de derecho financiero y finanzas*, tomo 1, vol. 2, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria.

[2] Ángeles García Frías, "El debido proceso y su aplicación en el ámbito administrativo", en *Ordinamento tributari a confronto* (Fabricio Amatucci, Roberta Alfano, Simón Acosta E. y Mauricio Plazas Vega), Torino, Giappichelli Editore, 2017, pág. 296.

administrativo más importante del derecho tributario, que es precisamente el de determinación o *accertamento* de la obligación o el de imposición de sanciones administrativas, debe rodearse de las mayores cautelas de protección de los derechos del contribuyente como contrapeso a las facultades de fiscalización, recalificación de contratos civiles, comerciales, laborales o de cualquier índole, que le han sido atribuidas a la administración para que lleve adelante el necesario control de la evasión y del fraude tributario. Como se trata de una relación jurídico tributaria que no es de poder y sujeción sino de igualdad frente a la ley, para satisfacer el crédito tributario y discutirlo, si surgen desacuerdos entre los sujetos activo y pasivo[3] en torno a la liquidación e imposición de sanciones en el mismo acto o en acto separado, el procedimiento se torna adversarial y por ende abandona todo rezago inquisitivo (como solía ser en el siglo pasado). Debido a que en esta etapa culmina con sendos actos administrativos sujetos a la autotutela administrativa, para agotar el procedimiento administrativo, deben seguirse las pautas de un contradictorio: la administración recaba pruebas de su propuesta de modificación o de sanción y las recoge en un acto provisional, (entre nosotros requerimiento especial) para dar paso a una respuesta o refutación del contribuyente con todas las garantías del debido proceso. En nuestro procedimiento tributario se prevé un acto posterior y definitivo, sujeto a un recurso de reconsideración, que en todo caso es revisable por el poder judicial, *per saltum* o con el recurso previo, a voluntad del contribuyente. Naturalmente esta función pública reglada debe establecerse y regularse en la ley, directamente para garantizar la neutralidad de la administración y fijar las reglas del debate.

La atribución de funciones a la administración para el cobro coactivo de deudas tributarias da lugar al proceso ejecutivo, posterior al de cognición de la obligación y el consiguiente crédito tributario, que siendo administrativo no puede adelantarse sin que se resuelva el primero, a menos que el contribuyente no acuda a la jurisdicción —con las sabidas consecuencias sobre la ejecutividad inmediata de la deuda—. En todo caso, la validez del título y su liquidación puede ser debatida ante la jurisdicción por la vía de las excepciones o por la de nulidad del acto, como lo reconoce nuestro Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), de tal forma que la administración siempre se somete al escrutinio del juez, quien en últimas define si los actos administrativos se ajustan a la ley y a la Constitución o si se expidieron irregularmente, con violación del debido proceso o falsamente motivados. De allí la relevancia de la ley, que prescribe el cauce de la llamada "jurisdicción coactiva" y de sus controles, puesto que de otra forma la administración, actuando como juez y parte, podría menoscabar los derechos de los interesados, especialmente cuando

[3] Pablo Sergio Varela, "El procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria", en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coords.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, tomo II, Buenos Aires, Marcial Pons 2008, pág. 1354.

estos discuten la validez del acto que contiene el crédito tributario o cuando la liquidación se ha proferido con violación de la ley.

La separación de poderes y la seguridad jurídica impiden que la administración se autorregule autónomamente para elaborar las normas que debe seguir durante el procedimiento administrativo de fiscalización, determinación, discusión y cobro de las obligaciones tributarias, en las que gestiona también un interés recaudatorio propio del fisco. No pocas veces se ha intentado, con reglas propuestas por el Ejecutivo, distorsionar los principios y las reglas por apremios dinerarios del fisco, en forma de presunciones, ficciones, inversión de la carga de la prueba, requisitos formales de las pruebas documentales internas y externas al propio contribuyente; esos antecedentes desaconsejan la concesión al ejecutivo recaudador de facultades para regular los procedimientos.

En nuestro ordenamiento constitucional está claro que las reglas del procedimiento administrativo para el cumplimiento debido de las obligaciones tributarias y posterior debate sobre las autoliquidaciones o sobre las liquidaciones oficiales, debe provenir de la ley, puesto que se trata de una función administrativa. Tal facultad legislativa se atribuye al Congreso en el numeral 23 del artículo 150 de la Carta: "Expedir las leyes que regirán el ejercicio de las funciones públicas y la prestación de los servicios públicos". La función pública de fiscalizar y liquidar en concreto se corresponde con todas las garantías para el contribuyente frente al poder y las potestades tributarias desde la etapa de fiscalización hasta la resolución administrativa del conflicto, de acuerdo con la verdad material. Esta fue una lucha del siglo XX en el que se introdujeron esquemas procesales de paridad entre la administración y los administrados junto con el derecho a participar y contradecir pruebas dentro del procedimiento administrativo para demostrar la realidad de los negocios por quien los celebra y por quien los fiscaliza.

La mayoría de las cartas de derechos humanos que hemos suscrito reconocen el debido proceso aplicable a las actuaciones judiciales y a las administrativas, y así también lo ratifica nuestra Constitución en el artículo 29: "El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales *y administrativas*. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio".

En nuestra institucionalidad los procedimientos administrativos y la etapa de debate de los actos administrativos ante la propia administración están regulados para proteger tanto el interés del fisco como los derechos y garantías del administrado y en últimas el interés de la sociedad en que la ley tributaria sea respetada por el deudor y el acreedor. Aun así, subsisten algunas normas del Estatuto Tributario, que inclinan la balanza probatoria y de oportunidad en beneficio del fisco, quizás como reminiscencia de la época en que también la relación tributaria se catalogaba como una relación de sujeción al poder,

en lugar de caracterizarla como una relación obligacional de paridad entre la administración y el contribuyente frente a la ley, que, siendo la manifestación de la voluntad general definitivamente ejerce un poder tributario legislativo, sometido solo a los límites de la Constitución. En cualquier caso, para evitar que la administración tributaria incida sobre la esfera jurídica del contribuyente en contra de la justicia del procedimiento, creando preclusiones o alterando la carga de la prueba y otro tipo de limitaciones, lo propio es confiar estas disposiciones a la ley, que debe garantizar al administrado el derecho a recibir una motivación expresa, a contradecir las pruebas practicadas durante la investigación y el derecho a presentar las propias, el respeto al principio de proporcionalidad, defensa efectiva y naturalmente, a observar y valorar las pruebas que lo favorezcan. En materia de ejecución forzosa o coactiva, para respetar la prohibición de *solve et repete* y el derecho a acudir al poder judicial antes de ser ejecutado[4], se requiere siempre una ley, que aplace la ejecución hasta que se profiera sentencia definitiva, por haber acudido al juez competente.

Todos los códigos nacionales tienen, además de la exigencia de ley previa, una reserva exclusiva y excluyente en cabeza del legislador. En efecto, la competencia para expedir los códigos, entre ellos el contencioso administrativo es del Congreso, ya que según el artículo 150 numeral 2 de la Constitución Política "corresponde al legislador expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones", facultad que es indelegable por la vía de la concesión de facultades extraordinarias al tenor del numeral 10 del mismo artículo: "Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, ni para decretar impuestos". Esta rigurosidad tiene como fin garantizar el acceso a la justicia, para que el administrado contribuyente pueda desvirtuar el privilegio de la presunción de legalidad que se predica del acto administrativo.

La verdadera etapa jurisdiccional, como es sabido, inicia con la exposición de la causa y pruebas ante el juez neutral, competente y conocedor (especializado) ya que es en esa sede donde el juez como tercero imparcial, califica los hechos y aplica la ley asignando las consecuencias correspondientes y "dice el derecho" sin sesgos ni intereses de ninguna clase.

En el procedimiento administrativo se presume la buena fe del administrado, la veracidad de su declaración, de su contabilidad y soportes internos y externos, y se confía en sus respuestas, pero estas presunciones son débiles frente a los poderes de la administración que no se resigna al cambio de modelo de relación obligacional en el que pasó de *potentior personae* a aplicar la ley tributaria para liquidar la verdadera obligación —sin potestades arbitrarias ni posibilidades de incurrir en exceso de poder—.

[4] Pasqueale Pistone, "Il giusto proceso tributario", en *Ordenamenti tributario a confronto*, *op. cit.*, págs. 308 y ss.

Considerando que la administración tributaria es la parte pública que profiere actos susceptibles de control judicial, el cauce procesal especial o ley procesal aplicable es la del contencioso administrativo. En lo demás, las referencias a las partes procesales, las pruebas, valoración, ritualidades del proceso y demás asuntos no regulados deben obediencia al Código General del Proceso como cualquier otro proceso. La novedad de la última década es que el administrado coadyuva la gestión de la administración pública ofreciendo, de forma colaborativa las pruebas que tenga en su poder y revelando la naturaleza y fines de sus actos, con lo cual se supone evitará dilatados procesos judiciales y se atenuarán las consecuencias de sus eventuales errores no relevantes.

Si bien estos dos códigos cumplen adecuadamente con la protección al debido proceso e igualdad de las partes, es importante recabar sobre la codificación tributaria que en otras jurisdicciones se alza también como un valladar para evitar que las potestades de la administración para concretar la obligación, se ejerzan de cualquier manera. La importancia de esta codificación se explicará más adelante, así como los principios que permiten aplicar lo favorable y no solo lo odioso de las probanzas y conclusiones que obren en el proceso tributario.

El desarrollo de un derecho fundamental como el de debido proceso es de carácter legal, como se desprende también del artículo 29 de la Carta Fundamental. Un derecho tan relevante para resolver y pacificar los conflictos que se presentan en asuntos tan litigiosos como los tributarios, debe mantenerse libre de obstáculos e indebidas dilaciones para garantizar el ejercicio del derecho de acceso a la justicia dentro de un plazo razonable. Por ello, desde la ley se establecen las formas propias de cada juicio, la jurisdicción y la competencia, las etapas procesales, los términos y oportunidades de defensa y prueba, de manera que se garantice también un equilibrio entre las partes. Permitir otras formas alternativas de autocomposición y heterocomposición de conflictos también es competencia del legislador en cuanto atribuye facultad jurisdiccional a los particulares para proferir un laudo en materia tributaria, tal como ya se admite para los casos entre partes cobijadas por un convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y convenios de protección a la inversión extranjera.

Ha reconocido la Corte Constitucional tempranamente que "El debido proceso y el acceso a la justicia (Const. Pol., arts. 29, 228 y 229) son derechos fundamentales que obligan a interpretar las normas procesales como instrumentos puestos al servicio del derecho sustancial y a las soluciones que permitan resolver el fondo de los asuntos sometidos a consideración de los jueces (principio *pro actione*). [...] Se impone, por lo tanto, adoptar la interpretación que tome en cuenta el espíritu y finalidad de la norma y que sea más favorable para la efectividad del derecho fundamental". (Sent. T-538 de 1994).

A manera de conclusión de esta introducción sobre el estado del arte, puede decirse que es ya un axioma bien comprendido, que solo el legislador está legitimado para identificar y regular los elementos esenciales de la obligación

tributaria, con una flexibilización en uno de los elementos: la tarifa; a condición de que se explicite el método y el sistema para fijarla (Const. Pol., art. 338). De igual forma, debemos decir que la reserva de ley en las obligaciones formales y procedimientos tributarios también recae en el legislador y no en el ejecutivo en tanto establece límites formales sobre los derechos fundamentales entre los que se encuentra el derecho de defensa, el de presentar recursos, el derecho a la doble instancia, el derecho a presentar pruebas y a discutir las que recauda la administración, el derecho a ser juzgado y sancionado conforme a la ley preexistente y a acceder a la justicia; naturalmente, solo el legislador puede establecer prescripciones o caducidades para el crédito tributario o para la devolución del pago de lo no debido o en exceso, puesto que solo el legislador puede establecer un mínimo espacio de la discrecionalidad de la administración en su nexo tributario con los contribuyentes y responsables.

Las demás autoridades administrativas, incluidas las que ejercen algún tipo de potestad normativa, o dicten otro tipo de regulaciones que afecten a los ciudadanos deben ceñirse estrictamente a la ley.

Los siguientes apartes se encargarán de fijar con mayor detalle los extremos y contenido del principio de legalidad y reserva de ley en materia procedimental, tal como se entiende en la actualidad.

2. Principio de legalidad y reserva de ley

Aunque suelen confundirse, el principio de legalidad y el de la reserva de ley, siempre he defendido la distinción entre ellos, de forma tal que el principio de legalidad alude a la misión de la ley como fuente central de producción del derecho, en tanto obliga no solo a los ciudadanos sino también a las demás ramas del poder público. La función de la ley normalmente está atribuida por la Constitución al Congreso, mediante una cláusula general de competencia para crear, modificar o derogar las leyes preexistentes, además, en materia tributaria, va acompañada de reconocimiento expreso de atribución de poder originario para establecer las contribuciones o tributos fiscales y extra fiscales (Const. Pol., art. 150, num. 12). Por otro lado, la reserva de ley se debe entender como un límite al espacio del reglamento en ciertas materias en las que le está vedado penetrar, precisamente porque deben regularse por normas con rango y fuerza formal y material de ley, obligatoriamente. La reserva es, como dice Fedele, un instrumento de control y de garantía de una relación equilibrada entre los distintos poderes del Estado[5].

Dicho de otra forma, el de *legalidad* es un principio democrático que reconoce que los representantes del pueblo dictan la ley, la modifican o la reforman por

[5] Andrea Fedele, "La reserva de ley", en Andrea Amatucci, *Tratado de derecho tributario,* Bogotá, Temis 2001, págs. 158 y ss.

una cláusula general de competencia, que atribuye rango y fuerza activa superior a la de otros productos normativos. La denominación de *reserva de ley* hace alusión a la extensión o profundidad del tratamiento legal de ciertas materias que de forma indelegable pertenecen al legislativo y no pueden ser declinadas a favor del reglamento. Por las reservas no solo se limita el cometido del reglamento, sino que se prohíbe la omisión de ley en materia que le es reservada.

Nuestro constitucionalismo de origen francés puso en el centro de la producción del derecho a la ley, y no le otorgó un poder propio al reglamento (salvo a los de exterior y crédito público que son objeto de ley marco y se entiende que el poder reglamentario tiene un dominio propio, no residual). Los demás reglamentos se atienen al criterio jerárquico que siempre resuelve los conflictos en favor de la ley. Si el reglamento ejecutivo no tiene poderes normativos propios, solo puede dictar reglas para la cumplida ejecución de las leyes y el debate de las reservas parecería carecer de sentido práctico. Pero no es así, la verdad es que la institución germánica de las reservas es útil para que el Congreso no renuncie a sus poderes esenciales en materias tales como dictar los códigos, establecer y proteger el debido proceso, los tributos, etc., y para que otros productos normativos que se expiden en uso de poderes derivados de la Constitución y de la ley, no pretendan usurpar la misión de la ley.

En materia tributaria sustancial suele distinguirse entre reserva absoluta de ley, por la cual se exige que la ley regule íntegramente la materia acotada y reserva relativa o atenuada, que consiste en exigir la presencia de ley para los elementos fundamentales o de identidad de la prestación, con lo cual se reconoce la posibilidad de autorizar al ejecutivo para desarrollar los respectivos elementos, por medio de reglamento y penetrar en cuestiones accesorias que hagan viable el cumplimiento de la obligación[6]. Por reserva relativa se ha entendido el permitir que el gobierno, mediante reglamento, discipline parte de la materia, siempre y cuando la ley establezca las directrices a las que debe ceñirse el reglamento[7].

La reserva tributaria, además de atribuir la materia al legislador en lo que toca con la tipicidad del tributo, exige que sea este el que dicte directamente la normativa a él atribuida, configurando el tributo y el sistema en su conjunto, lo que implica concebirlo como un conjunto armónico de todos los tributos vigentes, para decidir sobre cuáles ciudadanos debe recaer una mayor presión

[6] Eusebio González García, "Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978", en *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa,1980 pág. 63.

[7] Mortati, *Istituzioni di diritto publico*, tomo I, pág 343, citado por Clemente Checa González, "El principio de reserva de ley en materia tributaria", en *Estudios de derecho y Hacienda*, Homenaje a César Albiñana García Quintana, vol. II, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 1987, pág. 799.

fiscal personal y sobre cuáles consumos; si la riqueza inmobiliaria debe ser gravada; si las transacciones, documentos y registros deben considerarse demostrativos de capacidad económica y en qué medida; sin que le esté permitido al legislador delegar en el reglamento la normación de la materia reservada, ni pueda tampoco el ejecutivo asumir directamente el poder de establecer las líneas maestras del sistema, puesto que se protege también el procedimiento parlamentario. Se obliga a que el gobierno, que normalmente tiene la iniciativa en estas materias tributarias, las someta a la decisión pública pluralista con un *iter* parlamentario que da lugar a la expresión de las opiniones de todos y a la contradicción y modificación de las propuestas tributarias, circunstancias que obviamente no se dan en las normas elaboradas por el gobierno.

La solución alemana al dilema de cuáles han de ser las materias reservadas y cuáles no, viene dada por la *teoría de la esencialidad* que de un lado tiene que ver con la relación entre ley y reglamento y, de otro, con el grado de intensidad de la normativa contenida en la ley, que no solo se refiere a la forma parlamentaria sino a la exigencia de que el Parlamento decida por sí mismo las *cuestiones esenciales*. En todo lo demás, es decir en lo no esencial, tiene cabida la norma del gobierno. Pero esta tesis ha sido severamente cuestionada por la doctrina, que la acusa de falta de rigor ya que el criterio general de la esencialidad se apoya en una fórmula vacía y con un significado meramente heurístico, carente de la mínima precisión jurídica.

En materia procesal, la reserva de ley ha sido reafirmada tanto para el proceso propiamente dicho como para el procedimiento administrativo. La Corte Constitucional, en la sentencia C-829 de 2001 dijo: "En desarrollo del principio de legalidad del proceso, todos los elementos de este deben estar íntegra y sistemáticamente incorporados en la ley, de manera que no pueden, ni las partes, ni el juez, pretender que el mismo discurra por cauce distinto al previsto en la ley"[8]. La misma jurisprudencia resume en buena medida los fundamentos del principio de legalidad del proceso, por cuanto deja claro que la ley en esta materia preserva la separación de poderes con ámbitos de acción distintos para la ley y el reglamento, el principio democrático deliberativo y representativo, y el principio de seguridad jurídica

"El estricto respeto del principio de legalidad del delito, el proceso y la pena, tiene varias razones de ser. Por una parte, constituye una manifestación del principio de separación de los poderes públicos: *a los Estados de derecho les repugna la idea de que quien tiene el poder de reglamentar la ley o de ejecutarla, tenga también la facultad de promulgarla y esto es así desde el surgimiento de la modernidad política*. [...], la determinación legal del delito, el proceso y la pena por parte de la instancia legislativa, asegura que las decisiones que se

[8] Corte Constitucional, sent. C-829 de 2001 (M. P. Rodrigo Escobar Gil).

tomen respecto de esos ámbitos, tan ligados a los derechos fundamentales de la persona, sean tomadas luego de un intenso proceso deliberativo en el que se escuchan todas las fuerzas políticas con asiento en el Parlamento. Así, al ciudadano se le otorga la garantía de que las leyes que regulan su existencia han sido expedidas con el concurso de sus representantes. Finalmente, el estricto respeto del principio de legalidad en esas materias es también una garantía de seguridad jurídica: se desvanece el peligro de que las prohibiciones, los procesos y aún las penas, por no estar específicamente determinados, sean urdidos sobre la marcha y, en consecuencia, acomodados a las urgencias coyunturales que asalten a sus reglamentadores o ejecutores. De allí que esta Corporación haya indicado que «En desarrollo del principio de legalidad del proceso, todos los elementos de este deben estar íntegra y sistemáticamente incorporados en la ley, de manera que no pueden, ni las partes, ni el juez, pretender que el mismo discurra por cauce distinto al previsto en la ley»"[9].

Partiendo de la *reserva de ley* que ampara a las disposiciones procesales, es decir el núcleo mínimo de contenido material de la ley procesal, la Corte Constitucional en sentencia C-507 de 2014 ha dicho que consiste en*:*

"(i) el establecimiento de los *recursos y medios de defensa* que pueden intentar los administrados contra los actos que profieren las autoridades —esto es, los recursos de reposición, apelación, u otros—, así como los requisitos y las condiciones de procedencia de los mismos.

"(ii) *las etapas procesales y los términos y formalidades que se deben cumplir en cada uno de los procesos*.

"(iii) la radicación de *competencias en una determinada autoridad judicial, siempre y cuando el constituyente no se haya ocupado de asignarla de manera explícita* en la Carta.

"(iv) los *medios de pruebas* y

"(v) los *deberes, obligaciones y cargas procesales de las partes, del juez y aun de los terceros intervinientes*, sea para asegurar la celeridad y eficacia del trámite, o para proteger a las partes o intervinientes, o para prevenir daños o perjuicios en unos u otros procesos. Sin embargo, ha señalado esta corporación que dicha potestad no es absoluta, pues «[...] debe ser ejercida *sin desconocer los principios y valores constitucionales, la vigencia de los derechos fundamentales de los ciudadanos* y los principios de razonabilidad, proporcionalidad y prevalencia del derecho sustancial sobre lo adjetivo (art. 228 C. P.), que se constituyen en límites al ejercicio legítimo de tales competencias»"[10].

La sentencia C-710 de 2001, ata el principio de legalidad a la división de poderes y al ejercicio de tales poderes en beneficio de la relación entre el in-

[9] Corte Constitucional, sent. T-101 de 2004 (M. P. Jaime Córdoba Triviño).

[10] Corte Constitucional, sent. C-507 de 2014 (M. P. Mauricio González Cuervo).

dividuo y el Estado, de manera tal que prefiere seguir tratando el principio de legalidad como el principio rector que tiene una vertiente de división de poderes (o reserva de ley) sin que exista una reserva de reglamento.

"Como principio rector del ejercicio del poder se entiende que no existe facultad, función o acto que puedan desarrollar los servidores públicos que no esté prescrito, definido o establecido en forma expresa, clara y precisa en la ley. Este principio exige que todos los funcionarios del Estado actúen siempre sujetándose al ordenamiento jurídico que establece la Constitución y lo desarrollan las demás reglas jurídicas.

"La consagración constitucional del principio de legalidad se relaciona con dos aspectos básicos y fundamentales del Estado de derecho: con el principio de *división de poderes en el que el legislador ostenta la condición de representante de la sociedad como foro político al que concurren las diferentes fuerzas sociales para el debate y definición de las leyes que han de regir a la comunidad. Y de otro lado, define la relación entre el individuo y el Estado al prescribir que el uso del poder de coerción será legítimo solamente si está previamente autorizado por la ley. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa*"[11].

La jurisprudencia constitucional y la doctrina concuerdan en afirmar que la administración está sujeta en el desarrollo de sus actividades, al ordenamiento jurídico, razón por la cual todos los actos y las decisiones que profiera, así como las actuaciones que realice, deben ajustarse a lo dispuesto en la Constitución y la ley, cuyo fundamento jurídico no es otro que el principio de legalidad de la administración que pretende evitar arbitrariedades o intervenciones indebidas de autoridades frente a los ciudadanos. Como nos explica Walter Schick[12] se registra un profundo cambio respecto de los procedimientos, especialmente en el plano tributario debido al nexo indisoluble entre la parte sustantiva y el procedimiento y el influjo del derecho constitucional garantista y participativo que otorga al ciudadano en primer lugar la oportunidad de dar su propia versión a través de la declaración, y si la administración pretende desatenderla, debe atender sus razones y motivos.

Entre nosotros no hay duda de que la administración está sujeta en el desarrollo de sus actividades al ordenamiento jurídico, razón por la cual todos los actos y las decisiones que profiera, así como las actuaciones que realice, deben ajustarse a lo dispuesto en la Constitución y la ley, cuyo fundamento jurídico no es otro que el principio de legalidad de la administración que pretende evitar arbitrariedades o intervenciones indebidas de autoridades frente a los ciudadanos.

[11] Corte Constitucional, sent. C-710 de 2001 (M. P. Jaime Córdoba Triviño).

[12] Walter Schik, "El procedimiento liquidatorio", en Andrea Amatucci, *Tratado de derecho tributario*, *op. cit.*, pág. 278.

3. Contenido mínimo e indelegable de la ley procesal tributaria. Codificación y estatuto del contribuyente

A) *Ley estatutaria*

Una aspiración frustrada de los tributaristas de este país, aglutinados en el ICDT, ha sido la de contar con una ley estatutaria del deber de contribuir con los grandes principios sustanciales y formales de la materia, siguiendo la reserva de ley especial del artículo 151 de la Constitución en lo que atañe al deber fundamental de contribuir. Una segunda idea, proclamada por el mismo ICDT, es la de contar con un verdadero código que incorpore principios y objetivos de cada grupo de normas (quizás con la metodología del PBL a la que me adscribo con definiciones y objetivos propios de cada capítulo) junto con todas las reglas tributarias de cada uno de los tributos. Sobre la primera iniciativa no ha sido posible sensibilizar al gobierno y al Parlamento sobre esa necesidad constitucional, de establecer el contenido axiológico de una ley estatutaria. El proyecto que se redactó en su momento y que alcanzó a avanzar en el Despacho del Ministro Echeverry, con algunas modificaciones importantes presentadas por una comisión asesora que funcionó en ese entonces, recogía los principios del proceso y del procedimiento, obviamente sin necesidad de agotar la materia regulada —como corresponde a una ley estatutaria—. No obstante, tuvo la oposición de algún asesor que consideró que el deber de tributar no tiene carácter fundamental, sino que es un deber menor; más allá de lo anecdótico del caso, lo cierto es que ha faltado voluntad y comprensión de lo que debe ser una ley estatutaria del deber del contribuyente o Estatuto del Contribuyente propiciado por nuestra Carta. Por considerarlo pertinente y por nunca haberse impreso, traigo a este artículo un aparte del debate, que conserva plena validez[13]:

"La existencia y finalidad de fuentes especiales, más estables y permanentes, se defiende con fundamento en la existencia de materias tan importantes que requieren de una mayor seguridad jurídica y de reglas fuertes y claras para todos los poderes públicos y para los ciudadanos"[14].

Específicamente, los artículos 152 y 153[15] de la Constitución Política, se refieren a las leyes estatutarias, que se han calificado como una especie de pro-

[13] Esta controversia está documentada en la *Revista Nota Fiscal*, núm. 10, Lucy Cruz de Quiñones y M. Antonio. Quiñones, "Una ley estatutaria para el deber de contribuir, 2011.

[14] Sobre el tema de las fuentes, ver Humberto Sierra Porto, *Concepto y tipos de ley en la Constitución colombiana*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1998. Lucy Cruz de Quiñones, "Fuentes de derecho tributario", en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coord.), *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, págs. 278 a 328.

[15] Art. 152. "Mediante las leyes estatutarias, el Congreso de la República regulará las siguientes materias:

"a) Derechos y deberes fundamentales de las personas y los procedimientos y recursos para su protección.

longación del pacto constitucional, para lograr acuerdos de primer orden entre la mayoría de las fuerzas políticas. Tales leyes, en palabras de la Corte, versan sobre "materias de mayor trascendencia para el Estado Social de Derecho"[16]. Se tipificaron bajo la inspiración de los artículos 19.2 de la Constitución alemana y 53, numeral 1, de la Constitución española, según los cuales corresponde al legislador cualificado "el desarrollo de materias estructurales para la organización y funcionamiento del Estado y de la sociedad"[17]. Pero ocurre que en esas constituciones no existe una diferenciación entre leyes orgánicas y estatutarias, ya que la expresión acuñada en sus textos es la primera. Además, al referirse a los derechos fundamentales se acompañan de la expresión "y libertades públicas que se tutelan mediante estas leyes" (arts. 53 y 81 de la Constitución española, en concordancia con los arts. 15 al 31). Por contraste, nuestra Constitución introduce en el artículo 152, literal a), una referencia expresa a los "deberes fundamentales de las personas y los procedimientos y recursos para su protección", con lo cual la premisa para la inclusión de los contornos generales del deber y sus límites en la ley estatutaria es la calificación del deber de tributar como deber fundamental. Dicho de otra forma, la primera cuestión constitucional para definir si una ley estatutaria debe ocuparse de este deber es su condición de fundamental para las personas y ciudadanos que integran la

---

"b) Administración de justicia.

"c) Organización y régimen de los partidos y movimientos políticos estatuto de la oposición y funciones electorales.

"d) Instituciones y mecanismos de participación ciudadana.

"e) Estados de excepción.

"f) La igualdad electoral entre los candidatos a la Presidencia de la República que reúnan los requisitos que determine la ley.

"*Parágrafo transitorio*. El gobierno nacional o los miembros del Congreso presentarán, antes del 1º de marzo de 2005, un proyecto de ley estatutaria que desarrolle el literal f) del artículo 152 de la Constitución y regule además, entre otras, las siguientes materias: garantías a la oposición, participación en política de servidores públicos, derecho al acceso equitativo a los medios de comunicación que hagan uso del espectro electromagnético, financiación preponderantemente estatal de las campañas presidenciales, derecho de réplica en condiciones de equidad cuando el presidente de la República sea candidato y normas sobre inhabilidades para candidatos a la Presidencia de la República.

"El proyecto tendrá mensaje de urgencia y podrá ser objeto de mensaje de insistencia si fuere necesario. El Congreso de la República expedirá la ley estatutaria antes del 20 de junio de 2005. Se reducen a la mitad los términos para la revisión previa de exequibilidad del proyecto de ley estatutaria, por parte de la Corte Constitucional".

Art. 153. "La aprobación, modificación o derogación de las leyes estatutarias exigirá la mayoría absoluta de los miembros del Congreso y deberá efectuarse dentro de una sola legislatura.

"Dicho trámite comprenderá la revisión previa, por parte de la Corte Constitucional, de la exequibilidad del proyecto. Cualquier ciudadano podrá intervenir para defenderla o impugnarla".

[16] Corte Constitucional, sent. C-756 de 2008 (M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

[17] Corte Constitucional, sent. C-756 de 2008 (M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

comunidad, o de simple deber que corresponde a una manifestación positiva del poder tributario legislado.

El deber de contribuir, atado al deber fundamental de solidaridad, pero diferenciado de este por sus especificidades relativas al pacto social para la subsistencia del Estado, aparece constitucionalizado entre los deberes de la persona y el ciudadano en el numeral 9 del artículo 95 constitucional. Ese deber ha sido calificado de "fundamental" por la doctrina nacional[18] y por la extranjera[19], más allá de los imperativos morales o éticos de solidaridad por el consenso que existe en que el interés común en la supervivencia del Estado social de derecho, descansa en este deber individual y social en tanto el Estado garantista de derechos solo es viable como Estado-fiscal[20].

La doctrina moderna concentra sus esfuerzos en definir cuáles son los límites del deber, en la frontera impositiva global dada por la capacidad contributiva individual, en la fundamentación de cada uno de los tipos de tributos que el Estado puede establecer: impuestos, tasas y contribuciones, así como en el régimen sancionatorio. El debate sobre el impuesto justo y el sistema ideal ha puesto el acento en las reglas fundamentales de la imposición, de forma tal que se concilien las libertades individuales con la configuración del deber cada vez más progresivo y redistributivo.[21] Así como se reconocen límites a la capacidad financiera del Estado para satisfacer las demandas sociales, correlativamente se debe reconocer que la capacidad de extraer recursos de la economía también es limitada, y que la estabilidad y crecimiento macroeconómico también deben protegerse. De allí que este debate sobre el deber de contribuir y su correlato, el poder tributario, toque los cimientos de la democracia social, del papel del Estado como rector de una comunidad preocupada por el bienestar de los ciudadanos, sobre los que incide tributariamente, dentro de ciertos márgenes razonables.

Lo central en la calificación de fundamental del deber es el compromiso esencial de las personas que se relacionan con una jurisdicción en el pago de los costos sociales que la vida en comunidad genera y el compromiso en el logro de una sociedad más justa que es el fin mediato de la tributación.

[18] Juan Rafael Bravo Arteaga, Ponencia Ley Estatutaria Tributaria, ICDT, *Memorias de las XXI Jornadas*, Cartagena, 2007. Lucy Cruz de Quiñones, "El deber de contribuir: entre la convicción y la coerción". Discurso de ingreso a la Academia de Jurisprudencia, publicado en *Revista de la Academia*, núm. 327, 2004.

[19] Entre muchos, ver, Casalta Nabais, *O deber fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina, 1998, págs. 269 a 312 y 682 a 696. Joao Bosco Coelho Pasin, *Derecho Tributario y ética*, Buenos Aires, Helista, 2010, págs. 236 y ss., y entre los clásicos Luigui Victorio Berliri, *El impuesto justo*, trad. de Fernando Vicente Arche, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 83.

[20] Según expresión de Forsthoff, ya muy aclimatada, citado por Juan Manuel Baquero Estevan, *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pág. 31.

[21] Para penetrar en este debate ver Paul Kirchhof y otros, *Garantías constitucionales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1999.

El Estado, por su lado, quiere mantener la legitimidad de la intervención tributaria, no solo como instrumento de financiación de gastos públicos sino como institución estable para la ordenación social, para la realización de la justicia y de ciertos propósitos extra fiscales o de defensa de valores sociales dignos de protección. De eso se trata: de condensar la filosofía de los tributos en el corazón de las instituciones jurídicas que tocan con la misión del Estado y las libertades individuales y garantías económicas y sociales y, por otro lado, dejar al legislador ordinario las reformas coyunturales de los tributos en particular.

Situados en otra perspectiva, algunos han encontrado en la sentencia C-910 de 2004[22] una cortapisa para seguir con la idea de la ley estatutaria o simplemente expedir una con una reducción tal que la haría inocua. No lo creemos así, de un lado, por los apartes de tal providencia, que se transcriben a pie de página, de los que se desprende la coexistencia de dos fuentes: una estatutaria para la materia estructural tributaria y otra ordinaria para la creación y regulación de los elementos de cada tributo en particular, lo que coincide en líneas generales con lo que aquí se sostiene; y de otro lado, por los avances que desde 2006 se advierten en la concepción jurisprudencial de la Corte, que no ha tenido la oportunidad de decir la última palabra sobre el deber de contribuir. En el caso resuelto, el demandante echaba de menos una ley estatutaria que regulara aspectos fundamentales del deber frente a dos cuestiones: a) el derecho al debido proceso tributario en un procedimiento especial del impuesto de patrimonio que había sido regulado por la ley 683 de 2003, y, en sentido más general, entendía que una ley estatutaria debería referirse a las disposiciones demandadas. La citada sentencia, C-910 de 2004 (21 de septiembre)[23], con ponencia de Rodrigo Escobar

[22] Corte Constitucional, sent. C-910 de 2004 (M. P. Rodrigo Escobar Gil).

[23] "...En cuanto hace al concepto de «deberes fundamentales», cabe observar que no existe en la Constitución un señalamiento expreso de tales deberes, ni se ha desarrollado por la jurisprudencia un marco conceptual que permita determinarlos, ni existe un consenso doctrinario en torno a su posible significación. [...]

"En relación con la pretensión referida a la reserva de ley estatutaria que ampararía las disposiciones demandadas en cuanto que desarrollo esencial del deber fundamental de contribuir, observa la Corte, en primer lugar, que, como se ha expresado por esta Corporación, «[l]a configuración normativa de los deberes constitucionales debe darse por parte de las autoridades, entonces, con sujeción a las pautas y principios señalados por el constituyente, procurando su armonización con los derechos que directa o indirectamente lo contienen y corresponden».

"De este modo, como se ha señalado, para determinar el alcance de la reserva de ley estatutaria en materia de deberes fundamentales, es preciso acudir a los criterios que a ese efecto se han fijado por la jurisprudencia en relación con los derechos, de los cuales tales deberes constituyen contrapartida.

"El demandante sustenta el carácter de fundamental del deber de contribuir, principalmente, a partir de su derivación del deber de solidaridad que informa nuestro ordenamiento constitucional. Y ciertamente, tal deber de solidaridad tiene un carácter fundamental, en la medida en que es contrapartida general de los derechos fundamentales, tal como se expresa en la declaración Universal de los Derechos Humanos, que en su artículo 1º señala que «[t]odos los seres huma-

Gil, merece una lectura sosegada, más allá de las peculiaridades del caso concreto en el que se ataba la disposición al derecho fundamental del debido proceso, para entender que definitivamente allí no encuentra apoyo la tesis que rechaza de plano la existencia de una ley estatutaria en la materia tributaria, y antes, por el contrario, se reafirma que el deber de contribuir es de los que se consideran fundamentales como desarrollo del deber de solidaridad y "*aunque en principio (sus elementos) no requieren desarrollo estatutario, si se considerase que, en esa dimensión general, deben ser precisados, ello requeriría ley estatutaria*". Obvio es que la concreción de cada obligación corresponde a la ley ordinaria, como también se ha explicado de otros deberes fundamentales que pueden incorporarse en códigos y en leyes ordinarias. Los elementos esenciales de cada una de las obligaciones tributarias y de cada uno de los tributos no comportan una fijación del núcleo esencial del deber de contribuir en términos generales, que es precisamente lo que pretende la propuesta en estudio, que propende desarrollar un deber fundamental constitucionalmente erigido[24].

Se requiere una ley estatutaria del deber fundamental de contribuir, extrañamente descuidada por el legislador, que sería la primera de las de su género, para precisar qué se espera de manera permanente de los contribuyentes y lo que estos

---

nos nacen libres e iguales en dignidad y derechos y, dotados como están de razón y conciencia, deben comportarse fraternalmente los unos con los otros».

"El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, está previsto en el artículo 95 de la Carta como un deber constitucional, que, en cuanto que derivado del deber general de solidaridad, *tiene alcance fundamental*. Sin embargo, la concreción de ese deber general de contribuir en concretas obligaciones tributarias, se sujetó a reserva de ley ordinaria y formal, cuando en los numerales 11 y 12 del artículo 150 se señala que corresponde a la ley establecer las rentas nacionales, y las contribuciones fiscales y parafiscales; en el artículo 338 se dispone que la ley debe establecer directamente los elementos esenciales del tributo y en el numeral 10 del artículo 150 se excluye la posibilidad de delegación legislativa en materia, entre otras, de leyes estatutarias y de impuestos. De esta manera, parece claro que el constituyente distinguió, por un lado, las materias sujetas a reserva de ley estatutaria, y, por otra, las normas que establecen impuestos, al predicar respecto de ellas, separadamente, esa reserva de ley formal.

"Así, puede señalarse que *tiene el carácter de fundamental el deber que tiene toda persona de contribuir, en la medida de sus capacidades a financiar los gastos del Estado*. Sin embargo, se mueve en una dimensión distinta la materialización de ese deber en cada caso particular. Los elementos de ese deber fundamental son precisados en la propia Constitución, y, en principio, no requieren desarrollo estatutario. *Si se considerase que, en esa dimensión general, deben ser precisados, ello requeriría ley estatutaria, pero la concreción de ese deber en distintas obligaciones tributarias corresponde, por decisión de la propia Constitución, al legislador ordinario*".

[24] Quizás la más reciente sentencia sobre leyes estatutarias es la C-182 de 2010, proferida para responder a una demanda sobre las contribuciones parafiscales de las cooperativas de trabajo asociado en particular. Consideró la Corte, adecuadamente, que el objeto esencial de esa ley no era la regulación del núcleo esencial del deber ni de los derechos, que solo toca tangencialmente (trabajo, asociación, mínimo vital y seguridad social) pues ello no implica que no se pueda legislar sobre el deber en general.

deben reconocer como límites formales y sustanciales a sus deberes, dentro de un sistema de tributos de todos los órdenes, lo que inevitablemente tocará con las garantías, derechos y libertades individuales y dará mayor eficacia a las reglas específicas posteriores. Creemos firmemente que los ciudadanos agradecerán una cierta estabilidad en la manera de entender sus deberes tributarios y con ello mejorarán la comprensión de los efectos que generan sus negocios y hasta dónde merecen protección sus derechos subjetivos y patrimoniales en relación con la función social de la propiedad. Esa comprensión más general y de largo plazo de lo fundamental en los tributos logrará mejorar la cultura tributaria, que no necesariamente se basa en la sanción sino en la interrelación de intereses de los individuos y la sociedad, que no son contrapuestos sino armónicos.

La jurisprudencia[25] ha venido recordando que este subsistema normativo superior se caracteriza porque:

i) se trata de normas de mayor permanencia en el ordenamiento, dotadas de mayor seguridad jurídica para su aplicación[26]; ii) los temas son tan relevantes que es necesario garantizar mayor consenso ideológico con la intervención de minorías, y iii) mayor debate y consciencia de su aprobación, por lo que deben corresponder a una mayor participación política.

Otro asunto que se debe tener en cuenta es el mantener un espacio propio para la ley ordinaria, como ha dicho la Corte, una regulación estatutaria "respetuosa de las competencias del legislador ordinario" [27], como ocurrió con la ley estatutaria de *habeas data*.

Concluimos entonces que no toda la materia tributaria debe estar contenida en la ley estatuaria ni estar sometida al mismo trámite excepcional, más riguroso, de mayorías calificadas, y control previo de constitucionalidad. La evaluación de los artículos para deslindarlos de las normas comunes relativas a las obligaciones de cada uno de los tributos es lo principal. Debemos usar como clave de bóveda la misma empleada por la Corte, para incluir: a) normas relativas al núcleo del deber fundamental; b) elementos estructurales; c) principios básicos (justicia, equidad, irretroactividad, buena fe, eficiencia, progresividad); d) límites del deber y las restricciones del poder (trámite de leyes) que son las materias más

[25] Ver sents. C-013 de 1993, C-370 de 2006, C-910 de 2004, C-162 de 2003, C-037 de 1996, C-313 de 1994, C-646 de 2001, C-319 de 2006, C-481 de 2003, C-740 de 2003, C-193 de 2005, C-872 de 2003, C-620 de 2001, C-687 de 2002, C-872 de 2003, C-162 de 2003, C-981 de 2005, C-226 de 1994. Destaco la sent. C-756 de 2008 (M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra).

[26] Por sent. C-072 de 2010 se estableció que el control automático de las leyes estatutarias es integral, definitivo y participativo con lo cual no se pronunció sobre demandas ulteriores.

[27] Corte Constitucional, sent. C-1011 de 2008. Se delega, entonces, en normas estatutarias la definición de los aspectos centrales y esenciales de los derechos fundamentales, de modo tal que esas materias cuenten con un régimen estable, sometido a mayorías especiales y precedidas del control automático de constitucionalidad y, a su vez, se preserve la competencia del legislador ordinario, habida cuenta la necesaria conexión entre buena parte del ordenamiento jurídico y estos derechos.

importantes o principales y los procedimientos y recursos para su protección y límite, que ameritan una regulación más relevante, incluidas las inherentes al cumplimiento voluntario y al cumplimiento forzado, mientras que las demás normas conexas relativas al mismo deber se tramitarán y se aprobarán en leyes ordinarias tributarias, como la de la reforma al Impuesto de Renta, Ventas y otros tributos"[28].

Así, el tema fundamental de la tributación como deber, podría ser objeto de una ley estatutaria para facilitar y pacificar ciertos conflictos entre quienes deben cumplir con el deber dentro de ciertos principios, y quienes ostentan poder y potestades tributarias administrativas. Lo esencial y lo ideal debe ser recogido por la norma, sin descender a la regulación de los tributos en particular que integran otro subsistema: el ordinario de cada tributo específico, que posteriormente se puede codificar en un solo cuerpo normativo para facilitar la consulta de los dos subsistemas normativos. Luego su expedición no resulta inocua ni se limita a dos o tres artículos de principio.

El aporte en institucionalidad, en seguridad jurídica, moralidad administrativa y de los contribuyentes, en estabilidad de las reglas del juego y en la construcción de un consenso general sobre lo que nos corresponde como ciudadanos es inconmensurable. Como aquí se regula en su integridad la parte general del deber de contribuir y las garantías del contribuyente, incluido el principio de legalidad en su vertiente de reserva de ley que requiere una definición de las competencias compartidas, exclusivas y residuales de los entes territoriales, deberíamos tomar el modelo de separación de fuentes.

B) *Codificación*

El Código Tributario detallado e integral de todos los tributos vigentes y el desarrollo pormenorizado de las obligaciones sustantivas y procedimentales, facultades de cobro coactivo, procedimiento sancionatorio, etc., tampoco se logró expedir. En el entretanto hemos trajinado una compilación con fuerza de ley, de normas de distintas épocas, "Estatuto Tributario", reglamentada por un decreto unificado del Ministerio de Hacienda que convive con diversas leyes tributarias y no tributarias que incluyen disposiciones de esa índole, y el CPACA,

[28] Corte Constitucional, sent. C-319 de 2006. "En resumen, la jurisprudencia ha sostenido que los criterios determinantes para identificar si una disposición que regule derechos y deberes fundamentales debió ser tramitada como ley estatutaria son los siguientes: (i) en primer lugar la materia regulada, pues ha de tratarse de derechos y deberes de carácter fundamental, (ii) que trate sobre los elementos estructurales y los *principios básicos* del derecho o deber en cuestión, (iii) que se refiera a los *contenidos más cercanos al núcleo* esencial del derecho, (iv) que regule *aspectos inherentes* al ejercicio del derecho, (v) *que consagre límites, restricciones, excepciones y prohibiciones que afecten el núcleo esencial, (v) cuando se trae de un cuerpo normativo que pretenda regular de manera integral, estructural y completa un derecho fundamental*, (vi) *que aludan a la estructura general y principios reguladores pero no al desarrollo integral y detallado* y (vii) que la disposición se refiera a situaciones principales e importantes de los derechos".

que regula la vía administrativa en general y los principios del procedimiento administrativo. Todo Código tiene reserva legislativa ordinaria y no puede ser objeto de facultades extraordinarias concedidas al ejecutivo, como lo dispone el artículo 150 numeral 10 de la Carta. Sobre la justificación de la codificación me remito a un muy buen trabajo de Mauricio Plazas[29] para sustentar la necesidad de hacer un verdadero código, para garantizar la seguridad jurídica y la certeza de la obligación tributaria unificando definiciones e instituciones medulares en esta disciplina, que contrarresten la volubilidad de las leyes tributarias.

El profesor Plazas enfatiza su crítica a otra propuesta, muy distante a la formulada por el ICDT, que es la del modelo CIAT de codificación porque "incurre en la perniciosa tendencia de imponer la superioridad de las autoridades tributarias en medio de una clara orientación por la relación de poder, más que por la relación jurídica"[30]. Todo lo cual desvía el propósito de establecer un adecuado equilibrio en la relación fisco-contribuyente. Ese equilibrio, que es el fin último de la codificación, fue también avalado en las Jornadas de Salvador Bahía en el año 2000, a propósito del análisis de ese modelo CIAT que, según el profesor José Juan Ferreiro Lapatza, pretendía privar al contribuyente de la tutela judicial al autorizar las medidas cautelares en el cobro ejecutivo y limitar los derechos del contribuyente ciudadano olvidando que este "es la única fuente del poder en toda democracia"[31].

El Código, aunque se decrete mediante ley ordinaria, disminuye la litigiosidad dadas las bases sólidas de la parte general y los conceptos claros de cada uno de los tributos, tal como ha ocurrido con los códigos vigentes para otras áreas del derecho. El capítulo X del Código se dedica al proceso de determinación y discusión del tributo, con énfasis en el principio de legalidad de los procedimientos y garantía del debido proceso, la prohibición de discrecionalidad en la determinación de obligaciones tributarias, y sobre todo la posibilidad de conciliar las diferencias con la intervención de un tercero neutral y calificado. En materia de obligaciones y deberes formales dice la propuesta: "podría el ejecutivo dictar los reglamentos, órdenes y sistemas técnicos necesarios para la debida ejecución de la ley, pero en ninguno podrá establecer sanciones por el incumplimiento que no estén reguladas o autorizada por la ley". Y en la exposición de motivos escribe "queda de esta forma prohibida la delegación en organismos gubernamentales que no se acomoda al origen latino de nuestras instituciones y al principio de sometimiento de los funcionarios públicos a la ley [...][32], tal como hemos venido sosteniendo en este artículo.

[29] Mauricio Plazas Vega, *La codificación tributaria*, Bogotá, Universidad del Rosario, 2012.

[30] Mauricio Plazas Vega, *La codificación tributaria*, *op. cit.*, pág. 219.

[31] Ferrreiro Lapatza, "La codificación en América Latina", en *Memorias de las XX Jornadas de Derecho Tributario*.

[32] Mauricio Plazas Vega, *La codificación tributaria*, *op. cit.*, pág. 217.

Para entender la noción de codificación bien vale la pena recorrer la argumentación de la Corte en sentencia C-507 de 2014[33] que entiende por código "un conjunto de disposiciones [...] que es (i) un cuerpo jurídico único con fuerza obligatoria; (ii) que envuelve una regulación metódica, sistemática, armónica y coordinada de las *instituciones constitutivas de una rama del derecho o de una materia, de modo pleno, integral y total*, y (iii) que es un cuerpo normativo que el legislador expresamente ha erigido como «código»".

La sola integración de todos los tributos, tasas y contribuciones en un solo cuerpo normativo ha sido una idea largamente acariciada y propuesta por nosotros, pero ignorada por la dispersión de la regulación tributaria. En cambio, el procedimiento administrativo ha sido unificado para los tributos administrados por la DIAN y por otras autoridades descentralizadas aunque perviven procedimientos *ad hoc* para determinar las contribuciones y tasas así como impuestos específicos y para la parafiscalidad, lo que ha sido tolerado precisamente por falta de un código omnicomprensivo de todos los procedimientos.

Pues bien, el tema procesal, incluido el derecho fundamental al debido proceso en el procedimiento administrativo regulado por la ley, debe ser integrado en la ley, como lo dijo ya la Corte en la sentencia C-101 de 2004[34]. La Corte encontró que hacen parte del bloque de constitucionalidad el debido proceso en sus distintas manifestaciones como el principio de legalidad; de conformidad con el texto constitucional, el debido proceso tiene "un ámbito de aplicación que se extiende también a todas las actuaciones, procedimientos y procesos administrativos que aparejen consecuencias para los administrados". La misma idea se expuso en la sentencia T-051 de 2016, en la que la Corte enfatizó que "el debido proceso administrativo ha sido definido jurisprudencialmente como «(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 guarda relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal»". Todo lo anterior no tiene otra finalidad que garantizar que el funcionamiento de la administración sea ordenado, sus actos resulten válidos y que se respete el derecho a la seguridad jurídica de los administrados. Así mismo reitera que "[l]a extensión del derecho constitucional fundamental al debido proceso, a las actuaciones administrativas, busca garantizar la correcta producción de los actos administrativos, razón por la cual comprende «todo el ejercicio que debe desarrollar la administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales, lo que implica que cobija todas las manifestaciones en cuanto a la formación y ejecución de los actos, a las peticiones que presenten los particulares, a los procesos que por motivo y con ocasión de sus funciones cada entidad

[33] Corte Constitucional, sent. C-507 de 2014 (M. P. Mauricio González Cuervo).

[34] Corte Constitucional, sent. T-101 de 2004 (M. P. Jaime Córdoba Triviño).

administrativa debe desarrollar y desde luego, garantiza la defensa ciudadana al señalarle los medios de impugnación previstos respecto de las providencias administrativas, cuando crea el particular que a través de ellas se hayan afectado sus intereses»".

Al listar las garantías del debido proceso administrativo la Corte destaca las siguientes:

"i) el derecho a conocer el inicio de la actuación; ii) a ser oído durante el trámite; iii) a ser notificado en debida forma; iv) a que se adelante por la autoridad competente y con pleno respeto de las formas propias de cada juicio definidas por el legislador; v) a que no se presenten dilaciones injustificadas; vii) a gozar de la presunción de inocencia; viii) a ejercer los derechos de defensa y contradicción; ix) a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen por la parte contraria; x) a que se resuelva en forma motivada; xi) a impugnar la decisión que se adopte y xii) a promover la nulidad de los actos que se expidan con vulneración del debido proceso"[35].

Por otra parte, la ley también encuentra una limitación constitucional en cuanto al contenido de sus mandatos, de manera que no puede restringir los derechos del contribuyente como parte, como recientemente lo dispuso la Corte en sentencia C-514 de 2019[36] al pronunciarse sobre la constitucionalidad de una frase contenida en el artículo 113 de la ley 1943 de 2018, según la cual "(l)os contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley", con lo cual se restringía el derecho de defensa del contribuyente porque no podía argumentar conceptos o doctrina favorable y otros criterios auxiliares como la equidad, la procesos tributarios, no solo la doctrina, sino la equidad, la jurisprudencia y los principios generales del derecho porque se le restringía a una argumentación plenamente positivista, contraria al artículo 230 constitucional. Dijo la Corte en esa ocasión:

"3.4.2. De acuerdo con lo anterior, para la Corte es de entrada claro que limitar la defensa que de sus intereses tributarios hagan los contribuyentes a los argumentos que estos opongan ante o contra la DIAN con exclusivo fundamento en el derecho legislado, es una restricción flagrantemente contraria al artículo 230 superior en su condición de norma constitucional de *aplicación directa*; aplicación que irradia inmediatamente —*sin necesidad de ley*— todo el ordenamiento jurídico, particularmente el ordenamiento procesal en su carácter instrumental para la eficacia del derecho sustancial. Como consecuencia de dicha aplicación directa, dentro de los distintos tipos de controversias que se ventilen ante la administración de justicia, las partes en contienda pueden, por regla general, acceder a *todas* las fuentes creadoras del derecho que prevé el artículo 230 de la Carta, correspondiéndole así al operador administrativo o judicial del caso

[35] Corte Constitucional, sent. C-248 de 2013 (M. P. Mauricio González Cuervo).

[36] Corte Constitucional, sent. C-514 de 2019 (M. P. Cristina Pardo Schlesinger).

graduar el peso de los argumentos presentados por las partes, de acuerdo con la jerarquía de las fuentes en que estos se apoyen, según el texto constitucional y la jurisprudencia de la Corte".

Otro debate relativo al alcance de la ley se puede plantear como la exigencia de regulación íntegra o, por el contrario, si se permite una regulación indicativa (reserva absoluta o flexible) del procedimiento en la ley que deje cierta autonomía al reglamento con el fin de acelerar o simplificar el procedimiento.

La Corte ha desarrollado una doctrina que podría resumirse en las siguientes reglas:

a) La reserva legal es estricta respecto de los elementos que configuren los derechos fundamentales y aplica al debido proceso administrativo (sent. C-085 de 2014[37]).

b) El fundamento es el artículo 89 de la Constitución: "la ley establecerá los demás recursos, acciones y procedimientos necesarios para que puedan propugnar por la integridad del orden jurídico, y por la protección de los derechos individuales, de grupo o colectivos, frente a la acción u omisión de las autoridades públicas".

c) De conformidad con los artículos 29 y 150, numerales 1 y 2 de la Constitución Política, es al legislador a quien corresponde regular los diversos procesos *judiciales y administrativos*, y establecer las etapas, oportunidades y formalidades aplicables a cada uno de ellos, así como los términos para interponer las distintas acciones y recursos ante las autoridades judiciales y administrativas"[38] (sent. C-980 de 2010).

d) No obstante, puede delegar al reglamento aspectos relacionados con el recaudo y deberes de información, según sentencia C-585 de 2015: "15.1. Por un lado, el legislador puede delegar en la administración la reglamentación de las obligaciones formales en materia tributaria"[39]. La Corte ha señalado, por ejemplo, en la sentencia C-690 de 2003, que "no está dentro del ámbito de reserva estricta del principio de legalidad de los tributos la regulación de las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal. Así, no obstante que corresponde a la ley establecer la base de esas obligaciones formales en materia tributaria, cabe, con criterio amplio, la regulación administrativa de las mismas, dentro de los parámetros que hayan sido fijados en la ley en materias tales como *el recaudo o los deberes de información*"[40]. Por lo mismo, la jurisprudencia ha admitido que la ley delegue en la administración la regulación de trámites administrativos, siempre que no comprometan derechos fundamentales y sean excepcionales, relacionados con

[37] Corte Constitucional, sent. C-085 de 2014 (M. P. Alberto Rojas Ríos).

[38] Corte Constitucional, sent. C-980 de 2010 (M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

[39] Corte Constitucional, sent. C-585 de 2015 (M. P. María Victoria Calle Correa).

[40] Corte Constitucional, sent. C-690 de 2003 (M. P. Rodrigo Escobar Gil).

el recaudo, pero infortunadamente agrega una lista que si es de reserva de ley como es *el procedimiento de liquidación, determinación, discusión y administración de ciertos tributos, y con sus circunstancias de recaudo*. (Sents. C-608 de 2012[41] y C-585 de 2015[42]).

En los procedimientos sobre la asignación de contribuciones *parafiscales* el parágrafo 1º del artículo 30 de la ley 101 de 1993 debe entenderse que se rige por las reglas generales aplicables a cualquier actuación administrativa, las que actualmente se encuentran en los artículos 34 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo —ley 1437 de 2011—. El artículo 2º de la misma ley dice que se aplican a "todos los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público en sus distintos órdenes, sectores y niveles, a los órganos autónomos e independientes del Estado y a los particulares, cuando cumplan funciones administrativas. A todos ellos se les dará el nombre de autoridades". En sentencia C-085 de 2014 se recogen las normas contencioso administrativas para recabar que las garantías del procedimiento administrativo son aplicables a la parafiscalidad, y en principio son suficientes para garantizar el debido proceso y la legalidad de este procedimiento.

"Artículo 35, inciso 2º. Se prevé, así mismo, que las autoridades podrán decretar la práctica de audiencias en el curso de las actuaciones con el objeto de promover la participación ciudadana, asegurar el derecho de contradicción o contribuir a la pronta adopción de decisiones —inciso 3º artículo 35—. Se hace preceptivo conservar todos los documentos relativos a una actuación en un solo expediente, garantizando el derecho de examinar los expedientes en el estado en que se encuentren, salvo respecto de los documentos o cuadernos sujetos a reserva —artículo 36—. Resulta obligatorio informar a terceros que puedan verse afectados con la actuación —artículo 38—. Se debe garantizar la posibilidad de que durante la actuación administrativa y hasta antes de que se profiera la decisión de fondo se pidan, aporten y practiquen pruebas de oficio o a petición del interesado sin requisitos especiales; así como la oportunidad de controvertir las pruebas aportadas o practicadas dentro de la actuación, antes de que se dicte una decisión de fondo —artículo 40—. Así mismo, se consagra el deber de notificar los actos administrativos de carácter particular —artículo 66—. Y es el artículo 76 el que prevé la existencia de recursos contra los actos administrativos de carácter particular; que para el caso que ocupa a la Corte, correspondería al de reposición, por tratarse de un acto expedido por el representante legal de la entidad que administra los recursos parafiscales"[43].

La ley general administrativa en todo caso cederá ante la existencia de un procedimiento especial, el cual, por el momento, es el Estatuto Tributario.

[41] Corte Constitucional, sent. C-608 de 2012 (M. P. Jorge Ignacio Pretelt).

[42] Corte Constitucional, sent. C-585 de 2015 (M. P. María Victoria Calle Correa).

[43] Corte Constitucional, sent. C-085 de 2014 (M. P. Alberto Rojas Ríos).

Infortunadamente, porque no todo es ideal, la sentencia C-585 de 2015[44] ratificada por la C-060 de 2018[45], sostiene que la reglamentación de las obligaciones formales en materia tributaria puede deferirse al reglamento, entendiéndose dichas obligaciones como aquellas actividades sobre recaudo, *liquidación, determinación, discusión y administración de los tributos*, siempre y cuando dichas regulaciones administrativas (i) no comprometan los derechos fundamentales y (ii) tengan carácter excepcional. Aunque esta expresión no es la *ratio* de la decisión, en tanto se juzgó la constitucionalidad de una delegación al reglamento de un elemento sustancial del tributo, y también el procedimiento para liquidar y recaudar el tributo, se propone una tesis confusa sobre la cobertura propia de la reserva. En puridad el recaudo sí es típicamente ejecutivo en mi criterio; así se desprende de la función administrativa de velar por la exacta recaudación de los recursos y rentas nacionales o territoriales. Luego corresponde al poder ejecutivo, pero lo que no puede admitirse es que la liquidación sea un simple procedimiento aritmético sin ningún procedimiento dialogante con el administrado y mucho menos que ese procedimiento se pueda delegar a la administración como poder normativo abierto, sin ningún límite legal.

4. Reserva de ley en normas procesales territoriales y autonomía tributaria del municipio y del departamento

Este aspecto ha sido objeto de importantes controversias, desde cuando la ley 383 de 1997 decidió unificar los procedimientos tributarios territoriales con los previstos en el Estatuto Tributario nacional. El artículo 66 prescribió: "Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos de orden nacional". Posteriormente el artículo 59 de la ley 788 de 2002[46] ratificó la remisión y moduló las autorizaciones a las entidades territoriales *in bonus*, facultándolas para disminuir el monto de las sanciones y simplificar el término de la aplicación de los procedimientos, de acuerdo con la naturaleza de los tributos.

Sometida la norma al juicio de constitucionalidad, la Corte, en sentencia C-232 de 1998[47], la consideró ajustada a la Constitución porque en esta mate-

[44] Corte Constitucional, sent. C-585 de 2015 (M. P. María Victoria Calle Correa).

[45] Corte Constitucional, sent. C-060 de 2018 (M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

[46] Ley 788 de 2002, art. 59. "Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos".

[47] Corte Constitucional, sent. C-232 de 1998 (M. P. Hernando Herrera Vergara).

ria existe reserva de ley que justifica la intervención en los asuntos que no son principalmente locales sino también del orden nacional, como hemos visto al definir la cuestión de las reservas. Además, se resalta que un procedimiento tributario, uniforme y neutral, no implica que se recorte la autonomía de los municipios y distritos, ya que estos conservan todas las facultades relativas a la organización administrativa y a la recaudación, conservación e inversión de sus recursos.

"Corresponde al legislador fijar las reglas fundamentales a las que están sujetas las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que según el ordenamiento superior, a aquel le compete señalar las actividades y materias que pueden ser gravadas, *así como los procedimientos de orden fiscal y tributario, sin que sea válido sostener que cuando así actúa, esté desconociendo o cercenando la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales. El legislador está autorizado constitucionalmente para intervenir en los asuntos locales, a fin de garantizar y defender los intereses del orden nacional* [...]. La aplicación de las normas procedimentales establecidas en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional a las entidades territoriales, tiene como finalidad la unificación a nivel nacional del régimen procedimental, lo cual no excluye las reglamentaciones expedidas por las asambleas departamentales y por los concejos distritales y municipales en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 300 y 313 de la Carta. [...]

"Por ende, de conformidad con el ordenamiento superior, en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por los entes territoriales con aquellas dispuestas por el legislador, prevalecen estas últimas, por lo que, en consecuencia, los órganos competentes de las entidades territoriales *deberán ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley*"[48].

Se comparte ampliamente el criterio de esta providencia por todas las razones ya expuestas relativas a seguridad jurídica y separación de poderes. Ello no debe llevar al extremo de impedir que los acuerdos municipales y ordenanzas departamentales regulen, mediante normas, procedimientos que no comprometan la seguridad jurídica ni las garantías mencionadas, es decir, aquellas que simplifiquen o adecuen el procedimiento nacional a su realidad y capacidades, sin recortar términos ni recursos, como corresponde a la potestad reglamentaria que se ejerce con estos actos administrativos generales de vigencia espacial limitada.

El Consejo de Estado no solo ha seguido la jurisprudencia precedente de la Corte Constitucional, sino que, en los casos en los que se ha ventilado una controversia de nulidad simple contra artículos de acuerdos y decretos que con-

[48] Corte Constitucional, sent. C-232 de 1998 (M. P. Hernando Herrera Vergara).

travienen o desarrollan autónomamente un procedimiento a contrapelo de la ley, los ha anulado. Ha sostenido acertadamente que no se tienen atribuciones para regular asuntos procedimentales ni para regular vacíos legales en esa materia:

"[...] estos entes [territoriales] conservan todas aquellas facultades que en desarrollo del mandato constitucional les corresponde en materia fiscal, como lo son la organización administrativa, el recaudo, la conservación, la inversión y el manejo de sus recursos. No obstante, ello no equivale a que dichas atribuciones puedan entenderse en términos absolutos e ilimitados, pues dentro del Estado unitario y con base en las normas superiores, están sometidos a la Constitución y a la ley. Además, según el numeral 4 del artículo 150 de la Carta Política, al Congreso le corresponde establecer las competencias de las entidades territoriales, así como regular los procedimientos tributarios, por lo que en consonancia con el artículo 287 superior, puede válidamente hacer extensiva la aplicación del procedimiento de carácter nacional a las entidades territoriales".

De la providencia del Consejo de Estado del 18 de octubre de 2018 son las siguientes expresiones que se comparten en su totalidad:

"Tal como lo manifestó la Corte Constitucional al estudiar la constitucionalidad del artículo 59 de la ley 788 de 2002, «consagrar que el procedimiento tributario nacional se aplique también como procedimiento tributario territorial, es una decisión legítima en cuanto no limita injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales. Esto es así porque, por una parte, la misma Carta ha establecido que las competencias que en materia tributaria se reconocen a tales entidades, se ejercen de acuerdo con la Constitución y la ley. De este modo, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario a aplicar en tales entidades. Mucho más si con esa decisión se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, circunstancias estas que optimizan el principio de eficiencia del tributo y que potencian la realización de uno de los derechos contenidos en el principio de autonomía de las entidades territoriales, cual es el de participar en las rentas nacionales».

"Si bien esta norma, como lo afirma la Corte, «dejó a salvo la facultad de las entidades territoriales de simplificar los procedimientos, a fin de que aplicaran procedimientos tributarios equitativos para los administrados, que sean eficaces para la administración y susceptibles de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de estas entidades», la regla general es que esta facultad está circunscrita a la potestad de disminuir el monto de las sanciones y a la de simplificar el término de la aplicación de los procedimientos, no a llenar vacíos legislativos ni a regular asuntos relativos al cobro coactivo de las obligaciones"[49].

[49] Consejo de Estado, sent. de 18 octubre 2018, exp. 23164, rad. 85001-23-33-000-2015-00353-01 (23164).

La Sección Cuarta, mediante sentencia 18193 de 2012, ratificada en mayo de 2018, consideró que el objeto de la unificación con el procedimiento nacional era que se "aplicaran procedimientos tributarios equitativos para los administrados, que fueran eficaces para la administración y susceptibles de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de las entidades"[50].

Si existiera oposición de un acto expedido por el órgano administrativo territorial, el Consejo de Estado en casos concretos ha considerado vigente la "excepción de ilegalidad" que le permite al juez dentro del trámite de una acción sometida a su conocimiento, inaplicar un acto administrativo que resulta lesivo del orden jurídico superior según texto de la ley 153 de 1887[51].

Finalmente cabe exponer que la reserva de ley a la materia procesal administrativa y jurisdiccional no rige para aspectos de simple gestión como regular plazos de declaraciones, retenciones y demás aspectos de recaudo, así como repartos internos de funciones para los trámites. No obstante, estas reglas no "flexibilizan" la reserva como algunos creen porque nunca ha existido reserva de ley en asuntos que son propios del ejecutivo. En esos hay reserva de reglamento.

BIBLIOGRAFÍA

Baquero Estevan, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Berliri, L. V. (1986): *El impuesto justo*, trad. de Fernando Vicente Arche, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Bravo Arteaga, J. R. (2007): "Ponencia Ley Estatutaria", en *Memorias de las XXI Jornadas de Derecho Tributario*, *ICDT*, Cartagena.

Casalta Nabais, J. (1998): *O dever fundamental de pagar impostos*, Coleção teses, Coimbra, Livraria Almedina.

Coelho Pasin, J. B. (2010): *Derecho tributario y ética*, Buenos Aires, Editorial Heliasta.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sent. de 10 mayo 2018, exp. 21489, rad. 54001233300020130012101 (21489).

Consejo de Estado, sent. de 18 octubre 2018, exp. 23164, rad. 85001-23-33-000-2015-00353-01 (23164).

Consejo de Estado, sent. de 7 diciembre 2016, rad. 08001-23-31-000-2009-00993-01(22072).

Corte Constitucional, sent. C-060 -2018 (M. P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

[50] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sent. de 10 mayo 2018, exp. 21489, rad. 540012333000 20130012101 (21489). Tomado, a su vez, de la Corte Constitucional, sent. C-1114 de 2003.

[51] Consejo de Estado, sent. de 7 diciembre 2016, rad. 08001-23-31-000-2009-00993-01 (22072).