

IVÁN DAVID GARCÍA DÍAZ

**DISCUSIÓN SOBRE LA APLICACIÓN NORMATIVA Y EL JUICIO DE
VALORACIÓN AL INTERIOR DE LA FACULTAD RESOLUTIVA DE RECURSOS
EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

(Maestría en Derecho del Estado con Énfasis en Tributación)

2021

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO CON ÉNFASIS EN TRIBUTACIÓN

Rector: **Dr. Hernando Parra Nieto**

Secretaria General: **Dra. Marta Hinestrosa Rey**

Director Departamento de Derecho Fiscal: **Dra. Olga Lucía González Parra**

Director de tesis: **Dr. María Victoria Hoyos**

Presidente de tesis: **Dr. Roberto Insignares**

Jurado de tesis: **Dra. Adriana Plazas**
Dr. Omar Cabrera

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	vii
CAPÍTULO I.....	1
SÍNTESIS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO PARA LA DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS E IMPOSICIÓN DE SANCIONES.	1
1.1 Estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.....	4
1.2 Impugnación de las decisiones administrativas tributarias en España y composición de la agencia tributaria española.....	11
1.3 Principio de imparcialidad y juicio de valoración en las decisiones administrativas colombianas	15
1.4 Consideraciones sobre la litigiosidad causada por las determinaciones administrativas DIAN y la imparcialidad administrativa.....	17
CAPITULO II.....	22
PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD ADMINISTRATIVA PUNTO DE PARTIDA PARA UN JUICIO PRÓVIDO.....	22
2.1 Precisiones relativas al recurso de reconsideración	28
2.2 Sujeción estatal a la Doctrina y competencia para su emisión	33
2.3 Antecedentes del tribunal económico administrativo español.....	34
2.4 Composición y funcionamiento del Tribunal Económico Administrativo.....	37
2.5 Competencias del Tribunal Económico Administrativo.....	39
2.6 Tribunal Económico Administrativo Central.....	40
2.6 Tribunales económicos locales o regionales.....	41
2.7 Organigrama del TEA.....	42
2.8 Legitimados para acudir al TEA	45

2.9 Breve reseña del procedimiento de reclamación económica administrativa	45
2.10 Datos y estadísticas del tribunal económico administrativo – España	46
2.11 Litigiosidad y datos concernientes a las controversias suscitadas con la administración fiscal en Colombia	49
2.12 Resultantes de la comisión de expertos prevista para la emisión de la ley 1819 de 2016	55
2.13 Existencia de un juicio de valor pródigo, vinculado al principio de imparcialidad y tutela judicial efectiva.....	57
CAPITULO III.....	61
CRÍTICAS AL MODELO ESPAÑOL, SITUACIÓN ACTUAL DEL MODELO COLOMBIANO E IMPLEMENTACIÓN DEL TEA EN EL ORGANIGRAMA NACIONAL.....	61
3.1 Juicio de valor al interior del sistema tributario y análisis de datos	62
3.2 Críticas existentes con respecto a la implementación y función del Tribunal Económico Administrativo	69
3.3 Tribunales Económicos Administrativos al interior del organigrama administrativo fiscal colombiano.....	73
BIBLIOGRAFÍA.....	78

ÍNDICE DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1. Competencia del tribunal económico administrativo nivel central	40
Tabla 2. Competencia del tribunal económico administrativo nivel local o regional	41
Tabla 3. Organigrama del TEA nivel central	43
Tabla 4. Solicitudes y resoluciones del TEA 2018	46
Tabla 5. Número de reclamaciones aceptadas y desestimadas por concepto ante el TEA en 2018	48
Tabla 6. Demandas de nulidad propuestas contra conceptos y oficios doctrinarios emitidos por la DIAN en 2018	53

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

	Pág.
Ilustración 1. Principales causas de litigiosidad en la DIAN 2018 y 2019.....	18
Ilustración 2. Resultado de los fallos tributarios DIAN 2018.....	20
Ilustración 3. Principales causas de pérdida y fallos parciales en los procesos terminados durante 2018 y 2019.....	20
Ilustración 4. Breve reseña del procedimiento de reclamación económica administrativa	45
Ilustración 5. Demandas notificadas durante 2018 y 2019	50
Ilustración 6. Principales causas de litigiosidad	51
Ilustración 7. Principales causas de litigiosidad tributaria.....	52
Ilustración 8. Fallos emitidos 2018 y 2019.....	54
Ilustración 9. Principales causas de los fallos desfavorables	55

INTRODUCCIÓN

La concepción de tributo, entendida como una prerrogativa estatal encaminada a la consecución de un ingreso económico, cuyo destino es contribuir a la financiación y sostenibilidad, debe sujetarse a principios y reglas que delimiten su acción dentro de marcos de legitimidad, probidad, imparcialidad y legalidad.

Estos postulados orientan la actividad recaudadora a cargo del estado, y la función contributiva, prevista para los denominados contribuyentes, permeando y direccionando las actuaciones y procedimientos, asimilándose como necesarios para la determinación de obligaciones fiscales, garantes del debido proceso, tanto en la fase de imposición, como en la etapa resolutive de controversias emanadas a partir de la decisión oficial.

Partiendo de lo señalado por el artículo 208 de la C.N. y el 3 de la ley 1437 de 2011, la totalidad de actuaciones administrativas, incluidas aquellas llamadas a resolver recursos, deben armonizarse no solo con los postulados de índole Constitucional, sino también frente a los presupuestos de orden legal:

“todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales”

Igualmente al interior del cumulo de principios administrativos, singularizados por la ley 1437 de 2011, sobresale, para los propósitos del presente escrito, el postulado de la imparcialidad, como garante de la aplicación concienzuda, ecuánime, proporcional, equitativa y de una aplicación pródiga de los postulados legales previstos en el ordenamiento tributario de la norma jurídica:

“En virtud del principio de imparcialidad, las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y sin tener en consideración factores de afecto o de interés y, en general, cualquier clase de motivación subjetiva.”

En la presente disertación abordaremos especialmente el concepto de probidad en las decisiones administrativas, entendido como la capacidad de garantizar los postulados esenciales en la emisión de juicios de valor al interior de las actuaciones tributarias, en aras de indagar cuan garante puse resultar el sistema tributario colombiano y si resultaría viable separar la competencia de determinación y resolución de controversias.

Para lograr un análisis global del aludido concepto de probidad el presente expondrá la estructura actual de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, relevante para efectos de determinación y discusión administrativa, se aludirán conceptos básicos relativos a puntos arquimédicos, como el principio de imparcialidad, se realizará un comparativo con el modelo español, el cual separa las funciones de imposición y resolución de controversias en órganos disímiles y se expondrán estadísticas actuales a partir de datos litigiosos pertenecientes a la DIAN

A la postre de dicha labor finalmente se planteará un capítulo de conjunción y análisis de postulados, tendiente generar una percepción del concepto de probidad en la emisión de decisiones administrativas tributarias, tendientes a resolver reclamaciones emanadas a partir de la determinación de tributos e imposición de sanciones.

Nos cuestionaremos cuan pródigo es dicho juicio de valoración, cuando la Administración Tributaria debe atender la resolución del recurso de reconsideración, planteado contra una posición decantada frente a un caso particular y si en observancia al postulado mencionado la objetividad permea la fase administrativa de cierre.

Finalmente, teniendo presente la noción de imparcialidad como criterio de valoración en la probidad a partir de la cual se practica el juicio de valoración, contemplada en el ordenamiento administrativo, su preponderancia en el procedimiento tributario y el ejemplo de otro estado, se cuestionará la necesidad de implementar un juicio especializado al interior de la resolución de recursos en sede administrativa tributaria, valiéndose de diálogos contenidos en reformas tributarias, experiencias internacionales y estadísticas.

CAPÍTULO I

SÍNTESIS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO PARA LA DETERMINACIÓN DE IMPUESTOS E IMPOSICIÓN DE SANCIONES.

El procedimiento tributario para el caso colombiano, a partir de las facultades de fiscalización establecidas en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, prevé la expedición de al menos un acto de carácter preparatorio y uno de índole definitivo, siendo este último y por regla general susceptible de ser recurrido mediante el recurso de reconsideración.

Este procedimiento administrativo encuentra su término en la Resolución que atiende el recurso de reconsideración, actuación proferida por la misma Administración Tributaria en desarrollo de las competencias funcionales atribuidas para la resolución de reclamaciones emanadas de la gestión fiscal, conforme lo expondremos más adelante.

En palabras de los autores Cermeño, Clopatofsky, De Bedout, & Andres (2016), el recurso de reconsideración consiste en:

“el mecanismo de defensa determinado por el ordenamiento jurídico tributario para oponerse a las decisiones tomadas por la autoridad tributaria en contra de un contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro de las cuales se encuentran las de imposición de sanciones, entre otras.”

Este recurso, a su vez, compele especiales características que le atribuyen un tinte único al interior de la generalidad prevista para las causas administrativas, dentro de las que podemos destacar su término de interposición de dos meses (artículo 720 del E.T.), la competencia para la cognición de éste (artículo 560 del E.T.), la verificación de requisitos previos para su admisión (artículo 722 del E.T.) y el plazo final para brindar una respuesta que se extiende a un año (artículo 732 del E.T.), lapso dentro del cual se debe expedir y notificar el acto definitivo.

La consecuencia de no expedir y notificar el acto reconsiderativo, al interior del lapso de un año contado a partir de su radicación, se sintetiza en la configuración del silencio administrativo positivo, acepción que de forma simple implica la resolución de las suplicas demandadas a favor del peticionario.

Esta connotación del silencio administrativo se decanta, para el caso tributario, a partir de lo consignado en el artículo 734 del E.T., el cual señala:

“Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará”

Sin perjuicio de lo señalado y pese a ser tomado como recurso por excelencia, la reconsideración no es el único medio existente para el debate administrativo de legalidad, pues a la par coexiste, como medio de control excepcional, la revocatoria directa planteada por la ley 1437 de 2011.

El ordenamiento vigente ha concebido la revocatoria directa como mecanismo excepcional de revisión y valuación, llamado a realizar un control íntegro sobre el acto administrativo, para lo cual pretende determinar, en su análisis, si emergieron circunstancias de antijuridicidad, inconveniencia, o agravio injustificado, según lo descrito en el artículo 93 de la Ley 1437 de 2011:

“ARTÍCULO 93 DEL CPACA. CAUSALES DE REVOCACIÓN. Los actos administrativos deberán ser revocados por las mismas autoridades que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores jerárquicos o funcionales, de oficio o a solicitud de parte, en cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley.
2. Cuando no estén conformes con el interés público o social, o atenten contra él.
3. Cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona”

La norma traída a colación califica la revocatoria directa como una figura llamada, bajo especiales circunstancias, a eliminar del mundo jurídico un acto administrativo, ya sea por iniciativa y solicitud del destinatario; o por decisión de la propia administración.

Para acercarnos a la noción general de la figura basta citar a (Guerrero, 2019), quien define la revocatoria directa como:

“(…) el mecanismo por el cual un acto administrativo, sea que este o no en firme, es suprimido o sustituido por el mismo organismo que lo expidió, mediante otro acto administrativo con contenido de signo o sentido contrario, proferido **por fuera de las etapas propias del procedimiento administrativo** y en virtud de causales expresa y especialmente señaladas por la ley.”

Ahora, al interior de la normativa tributaria se contempló la figura de la revocación directa como medio de extinción previsto para los actos administrativos, pero sujeta a especiales características, como la no interposición del recurso de reconsideración, el término para su presentación asimilado en dos años y la posibilidad de resolver y notificar la misma dentro del año siguiente a su interposición (artículos 736, 737, 738 y 738-1 del E.T.).

En suma, las decisiones emitidas por la administración tributaria tienen dos medios de impugnación, uno de raigambre general conocido como recurso de reconsideración, regido por la normativa prevista en el Estatuto Tributario y otro de característica excepcional, regulado tanto por la norma fiscal especial, como por la disposición general decantada en la ley 1437 de 2011, siempre atendiendo, en ambos casos, a las competencias estructurales y funcionales establecidas para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para su cognición.

1.1 Estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La agencia tributaria colombiana fue creada, primigeniamente, como una entidad administrativa encargada de administrar los impuestos (bajo la sigla inicial DIN), no obstante,

mediante el Decreto 2117 de 1992 se fusionó con la entidad reguladora adunara (DAN), originándose la conocida Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha tenido paulatinas reestructuraciones y reasignación de competencias, confluyendo, bajo lo dispuesto por el Decreto 4048 de 2008 (hoy Decreto 1742 de 2020 a la espera de su implementación) , en una estructura administraba compuesta por un nivel central, ubicado en la ciudad de Bogotá encargado de la alta gerencia, y dos acápites funcionales de menor jerarquía denominados local y delegado, localizados principalmente en las capitales de los departamentos o en sitios con afluencia tributaria o aduanera.

El área central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se encuentra actualmente compuesta de diez órganos principales (el organigrama primario de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales ha sido modificado por el Decreto 2183 de 2017, Decreto 1292 de 2015, Decreto 4173 de 2011, Decreto 4171 de 2011 y recientemente por el Decreto 1742 de 2020), a través de los cuales se direcciona, regula, investiga y apoya la política fiscal, aduanera y cambiaria, a saber:

1. Dirección General
2. Dirección de Gestión de Recursos y Administración Económica
3. Dirección de Gestión Organizacional
4. Dirección de Gestión Jurídica
5. Dirección de Gestión de Ingresos

6. Dirección de Gestión de Aduanas
7. Dirección de Gestión de Fiscalización
8. Dirección de Gestión de Política Fiscal y Aduanera
9. Órganos Asesores y de Coordinación de la Dirección General
10. Órgano Especial: Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero

Cada engranaje se encuentra encaminado a la emisión de lineamientos generales necesarios para el funcionamiento del aparato administrativo fiscal, aduanero y cambiario; así como la puesta en marcha de procesos competencialmente atribuidos a la generalidad de usuarios externos.

La ejecución de los lineamientos macro y la ejecución operativa de las distintas políticas y funciones atribuidas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales corresponden, preponderantemente, a otro estamento del organigrama DIAN, denominado como Nivel local y delegado.

El nivel local se organiza en 43 direcciones seccionales, repartidos por el territorio nacional y ubicados principalmente en las capitales departamentales, pero excepcionalmente en ciudades o locaciones adicionales. Cada Dirección Seccional, a su turno, se compone de las siguientes dependencias funcionales:

1. División de Gestión Administrativa y Financiera
2. División de Gestión Jurídica
3. División de Gestión de Asistencia al Cliente

4. División de Gestión de Fiscalización
5. División de Gestión de Liquidación (dicha dependencia se convirtió en un apéndice la División de Gestión de Fiscalización)
6. División de Gestión de Recaudo y Cobranzas
7. División de Gestión de Recaudo
8. División de Gestión de Cobranzas
9. División de Gestión de la Operación Aduanera
10. División de Gestión Control de Carga
11. División de Gestión Viajeros
12. División de Gestión Control Cambiario
13. División de Gestión Control Operativo
14. División de Gestión Fiscalización para personas naturales y asimiladas
15. División de Gestión Fiscalización para personas jurídicas y asimiladas

Por su parte el Nivel delegado, creado para apoyar áreas de interés tributario aduanero y cambiario, contara con grupos de trabajo, escala administrativa de menor tamaño a una división, competentes para desarrollar las funciones requeridas en el sector.

Para centrarnos en el ámbito de interés, correspondiente al presente escrito, la entidad cuenta con el frente macro de gestión jurídica, como organismo llamado a gobernar tres acápites funcionales al interior de la entidad: la emisión de recursos, la representación judicial de la entidad y la interpretación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, la cual aludiremos en mayor profundidad posteriormente.

En relación con el ámbito jurídico, llamado a resolver controversias administrativas, suscitadas principalmente a través del recurso de la reconsideración (al cual referiremos posteriormente), se tiene atribuida su atención, tanto, al Nivel Central como al Seccional, dependiendo factores de competencia.

Partiendo de la estructura administrativa, prevista por el Decreto 4048 de 2008, la competencia para la resolución de controversias tributarias (en la cual nos centraremos ahora) recae sobre tres estamentos, atendiendo a factores de cuantificación previstos para el contenido económico de los actos administrativos acusados, así las cosas, los recursos serán resueltos por los siguientes organismos:

- 1. Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos:** Ubicada interior del Nivel Central como organismo de mayor jerarquía y capacidad resolutoria para las controversias originadas en la discusión de tributos y sanciones, según el numeral 3 del artículo 560 del Estatuto Tributario, normativa que le otorga la facultad de conocimiento cuando la controversia tributaria supere los 20.000 UVT.
- 2. División de Gestión Jurídica y Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica:** En el nivel local encontramos, como eslabón medio de la cadena decisoria contemplada para la resolución de controversias, esta dependencia como perteneciente a la dirección seccional, capacitada para conocer asuntos fiscales cuyo valor oscile entre los 2.000 UVT y 20.000 UVT.

- 3. Dirección Seccional:** Existen seccionales o locaciones en donde no se ubica división o grupo interno de trabajo jurídico, siendo competente para conocer la reconsideración planteada contra actos fiscales determinantes o sancionadores el despacho del director seccional, siempre y cuando la controversia se atienda a u. valor oscilante entre las 0 UVT hasta las 2.000 UVT.

La resolución DIAN 09 de 2008, estableció la competencia de las dependencias pertenecientes a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluyendo, por supuesto, aquellas manejadas por la División de Gestión Jurídica, el grupo Interno de Trabajo o quien realice sus veces, acepción última que refiere en particular a los directores seccionales.

Las reglas especiales de competencia funcional, desprendidas del artículo 40 del decreto 4048 de 2008, contemplan una competencia progresiva, atribuida desde la periferia hacia el centro, en donde la menor cuantía será conocida por los órganos de menor jerarquía y conforme se incrementa se trasladará la facultad concedora a los órganos superiores de la administración tributaria.

Existen, entonces, departamentos o locaciones donde la administración tributaria tiene numerosa presencia y por ende, emite varios actos administrativos, evento para el cual determinó el legislador una predilección en cuanto a la competencia de cognición señalada en cuanto al recurso de reconsideración.

Previo, entonces, el legislador que la dirección Seccional de menor jerarquía atenderá los asuntos de ínfima cuantía, a su turno la ubicada en la capital departamental conocerá la cuantía intermedia y finalmente la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos tendrá a su cargo las cuantías elevadas; valores que se expresan en la proporción establecida por el artículo 560 del Estatuto Tributario.

Bajo el presupuesto señalado y por regla general cada departamento cuenta, mínimo, con una Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas o delegada competente para la resolución de sus asuntos, no obstante, existen casos especiales en donde la existencia de más de una administración establece tres salas de cognición para los recursos de reconsideración impetrados.

Para asimilar la información organizacional referida previamente, a título de ejemplo, si pensamos en un acto expedido en la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso cuya cuantía en discusión fue establecida en la suma de \$45.000.000, la competencia para resolver el recurso recaerá sobre la misma Administración de Impuestos.

En paralelo con lo expuesto ha de señalarse que la administración tributaria tiene la obligación de resolver y notificar el Recurso de Reconsideración en un lapso inferior a un año, a so pena de afectar la competencia temporal para dirimir el recurso.

Ahora, considerando que en el departamento de Boyacá existen dos direcciones seccionales de impuestos y aduanas (Tunja y Sogamoso), si la cuantía del acto en discusión se establece en \$450.000.000, conforme a las reglas prescritas la competencia para conocer el asunto

(especialmente el numeral 2.11 del artículo 40 del decreto 4048 de 2008) recaerá sobre la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja.

Finalmente, si la cuantía del acto fuese \$4.500.000.000 la dependencia funcionalmente competente para conocer el recurso de reconsideración sería la Subdirección de Recursos Jurídicos en el Nivel Central.

En suma, la cognición prevista para la reconsideración en materia tributaria se constituye como una competencia funcional y legalmente atribuida a la DIAN, dependiendo especiales características de la discusión, hecho que redundará en la conjunción de las facultades determinadoras, sancionadoras y revisoras bajo un mismo estamento.

1.2 Impugnación de las decisiones administrativas tributarias en España y composición de la agencia tributaria española

Expuesto el organigrama de la Administración Tributaria colombiana, en virtud del cual se revisan las determinaciones definitivas al interior del procedimiento administrativo tributario, de forma previa a la etapa judicial, corresponde hacer lo propio en relación con el modelo empleado en España, dispuesto para el conocimiento de las impugnaciones planteadas frente a las decisiones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La agencia tributaria española nació mediante la disposición normativa contenida en el artículo 103 de la Ley 31 de 1990 (Ministerio de Hacienda Español, s.f.), normativa que de manera explícita organizó competencialmente un estamento estatal enfocado al control tributario.

Posteriormente, la Orden PRE/3581/2007, expedida en diciembre del mencionado año (vigente hoy en día), mediante la cual se reorganizó la estructura de la agencia tributaria española realizó una revisión integral de las funciones, competencias, necesidades, cambios y exigencias para regular nuevamente el organigrama estatal de la entidad, especialmente a partir de la implementación de cambios tecnológicos (Ley 11 de 22 de junio de 2007).

La nueva estructura de la entidad, reconfigurada en el artículo 1 de la orden PRE/3581/2007, planteó como organigrama estatal la creación de las siguientes dependencias, encaminadas a la realización de la función fiscal:

1. Departamento de Gestión Tributaria.
2. Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.
3. Departamento de Recaudación.
4. Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales.
5. Departamento de Informática Tributaria.
6. Departamento de Recursos Humanos.

La estructura previamente señalada, no prevé ningún acápite funcional o dependencia específica, encargada de atender las reclamaciones emergentes a partir de la imposición de tributos y la determinación de sanciones.

La reclamación económico - administrativa, cuyo punto de partida es la denominada “Ley Camacho” del 31 de diciembre de 1881, constituye una vía para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración, tarea cuyo conocimiento y desarrollo se atribuyó a los denominados Tribunales Económicos Administrativos.

El Tribunal Económico Administrativo, distinguido con las siglas TEA, es distinguido como un organismo autónomo y separado de la administración tributaria, pero circunscrito al Ministerio de Hacienda, encargado de la Resolución de controversias emanadas de la gestión fiscal, ello según el artículo 228 de la Ley Española 58 de 2003.

Este organismo corresponde a la entidad de cierre en cuanto a la sede administrativa o vía gubernativa, constituyéndose su agotamiento en un presupuesto necesario para el acceso a la jurisdicción española.

El TEA en líneas generales se compone de una dependencia centralizada, ubicada en Madrid, diecisiete organismos menores ubicados en las Comunidades Autónomas, dos tribunales locales focalizados en distritos especiales, cuatro salas desconcentradas, veintinueve dependencias provinciales y cuatro locales.

Según la normativa ibérica (artículo 213 de la Ley 58 de 2003, General Tributaria del Reino de España) existen los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas; como medios de revisión para las determinaciones tributarias españolas, de las cuales nos centraremos únicamente el último procedimiento, dejándose de lado el recurso de reposición, analizado por quien profirió la actuación (similar al previsto en nuestro ordenamiento) y los procedimientos especiales de revisión, dispuestos para un control de legalidad dentro de un marco asimilable a la figura de revocación directa administrativa.

La dinámica funcional establecida en el viejo continente para el conocimiento y trámite de las reclamaciones económico-administrativas, tiene desarrollo en un organismo independiente, separado de la administración tributaria, el cual, conoce las actuaciones emanadas de la gestión administrativa y tiene la particularidad de contar con dos instancias, cuyo agotamiento proporciona acceso a la jurisdicción.

Seguidamente el artículo 229 de la Ley Española 58 de 2003, señala los escenarios de controversia que se pueden suscitar al interior de una reclamación económico administrativa, siendo la generalidad “reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales de los Ministerios de Hacienda ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria(...)”, cuya cognición, dependiendo de la cuantía se dará en única o en primera instancia.

Con respecto al funcionamiento de los tribunales económico-administrativos el artículo 231 de la ley española 58 de 2003, prevé una operancia bajo tres modalidades, primero mediante el pleno, segundo por salas y tercero de forma unipersonal.

Es del caso anotar que los interesados en acudir a la vía administrativa de discusión planteada por la reclamación- administrativa, principalmente, se constituyen por toda persona que considere se la ha conculcado algún derecho con el acto administrativo cuestionado, conforme a lo señalado por el artículo 232 de la ley española 58 de 2003.

Ahora, el Tribunal Económico Administrativo no corresponde a un aparato institucional dependiente de la jurisdicción, al contrario, de forma posterior al trámite que este surte se aperturan las puertas del aparato jurisdiccional, lo que presupone la continuidad de la discusión administrativa ante los jueces.

Como se vislumbra, en esta breve reseña, el paradigma de las reclamaciones ante la administración tributaria difiere de lo establecido al interior del ordenamiento jurídico colombiano, principalmente en lo que respecta al ámbito de competencia atribuido a la administración tributaria, el cual, para nuestro caso es cabalmente atribuido a una sola entidad, la DIAN, sin injerencia de órganos ajenos.

1.3 Principio de imparcialidad y juicio de valoración en las decisiones administrativas colombianas

A partir de lo señalado por el artículo 3 del CPACA y 209 de la Constitución Política, se extracta que uno de los principios rectores de la actuación administrativa y contencioso administrativa, permeable a toda suerte de procedimientos, consiste en la imparcialidad, acepción

que principalmente atiende a la necesidad de objetividad en la toma de decisiones, a partir del cual se procura garantizar los derechos de los usuarios y principalmente un juicio de valoración idóneo o pródigo en materia administrativa.

Pero como debe entenderse el principio de imparcialidad, de la mano de (Berrocal Guerrero, 2019) podemos sintetizar que mediante el principio de imparcialidad:

“(…) las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y sin tener en consideración factores de afecto o de interés y, en general, cualquier clase de motivación subjetiva.”

Un juicio de un juicio de valoración pródigo amplía su espectro de acción cuando, para el caso de las actuaciones administrativas, las autoridades no persisten o aceptan como válidos puntos de discusión insustentables, carentes de sustento o motivación; como también cuando un tercero se encarga de resolver las controversias emanadas de su gestión (caso del TEA español).

Al interior de la materia tributaria colombiana se ha planteado la cuestión relativa a si la Administración Tributaria, al tener bajo su órbita la competencia tanto para determinar el tributo o la sanción, como la de resolver reclamaciones emanadas de tal gestión, garantiza ampliamente un adecuado juicio de valoración en sus actuaciones, o por el contrario si dicha garantía alcanzaría un mayor margen de eficacia si fuese atribuida a otro estamento.

Como se vislumbró, los organigramas administrativos de índole fiscal previstos en España distancian de forma rigurosa la facultad determinadora de la resolutoria de recursos, en aras de establecer, en cabeza de la administración tributaria, una función única y relevante consistente en la fiscalización, dejando a un órgano letrado disímil, pero especializado, la facultad de atender, exclusivamente, reclamaciones administrativas, ello en aras de garantizar en mayor medida una posterior y adecuada valoración de sus actuaciones.

Aparejado a lo anterior, emerge la cuestión de practicidad, al interior de una posible dualidad funcional, en los términos referidos y la pregunta de si a mayor grado de independencia se puede lograr, igualmente, ampliar el espectro de la pródida valoración en las actuaciones tributarias, redundando en un mayor margen de justicia tributaria, descongestión judicial y atención especializada.

1.4 Consideraciones sobre la litigiosidad causada por las determinaciones administrativas DIAN y la imparcialidad administrativa.

Establecido el ámbito de movilidad del presente trabajo, relativo a debatir sí la resolución del recurso de reconsideración en poder de un ente diferente a la DIAN maximizaría el espectro de probidad para la valoración de las actuaciones tributarias, se tomará la información litigiosa DIAN correspondiente al año 2018 y 2019, a partir de la cual, y considerando el número de acciones legales tributarias, planteadas en contra de la entidad, se estudiarán las principales causas de controversia ante la jurisdicción, relevantes al interior de la facultad resolutoria de recursos y su tasa de éxito o fracaso; con el ánimo de vislumbrar el desarrollo de dicho juicio de valoración.

Como preámbulo de lo expuesto y de acuerdo con las cifras arrojadas por los informes de litigiosidad correspondientes a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, atinentes a los periodos 2018 y 2019 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019) (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018), en donde para el año 2018 el mayor número de acciones legales, interpuestas en materia tributaria, correspondió a la categoría diferencia en la interpretación de criterios, en tanto la segunda causa litigiosa fue la indebida aplicación normativa.

Ahora, en lo correspondiente a la periodicidad 2019, las principales causas de litigiosidad correspondieron al planteamiento de acciones tendientes a debatir la diferencia de criterio en la interpretación de una norma y la indebida valoración probatoria, a saber:

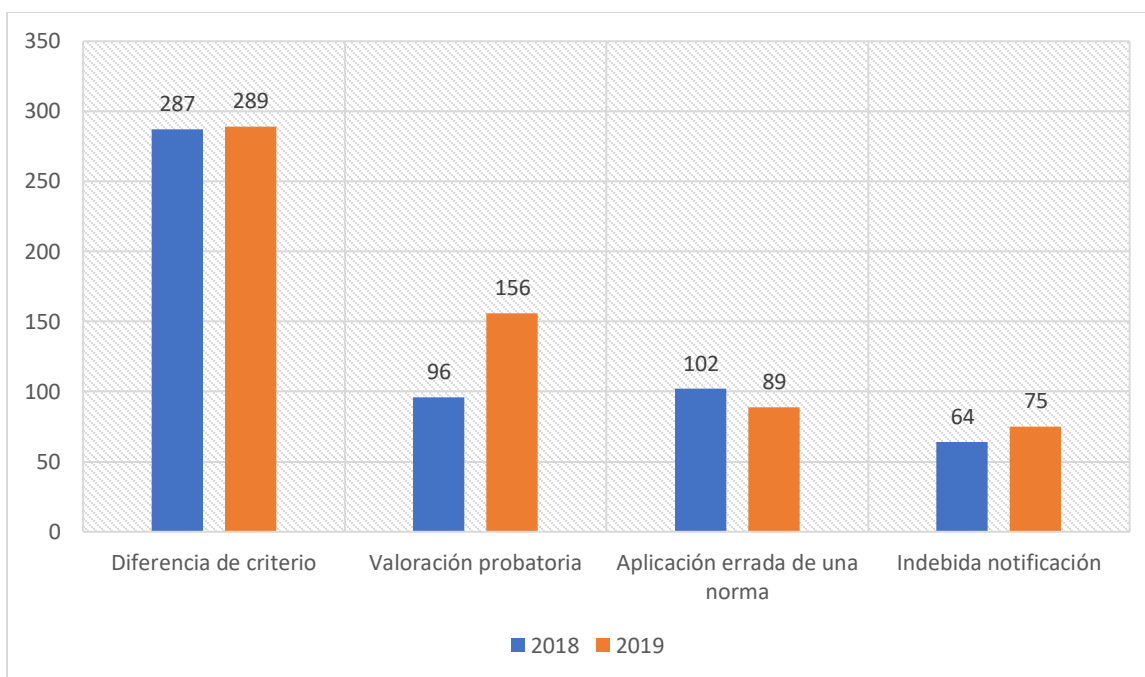


Ilustración 1. Principales causas de litigiosidad en la DIAN 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)

Partiendo de los datos señalados, encontramos que la definición de controversias sustanciales y de fondo al interior de la determinación administrativa, como la aplicación normativa, valoración probatoria y aplicación errada de una norma, revisten las mayores causas de litigiosidad enfrentadas por la DIAN.

Por ejemplo, para el año 2018, se tiene que 287 acciones presentadas correspondieron a cuestiones enfocadas en debatir una diferencia de criterio frente a la interpretación normativa, número similar al presentado para la periodicidad 2019; punto que indica un amplio grado de controversia frente a las decisiones tributarias proferidas por la entidad y susceptibles de reconsideración.

Ahora, durante el año 2018 culminaron un total de 263 procesos judiciales tributarios, de los cuales se presentaron 111 fallos parcialmente favorables o desfavorables para la DIAN.

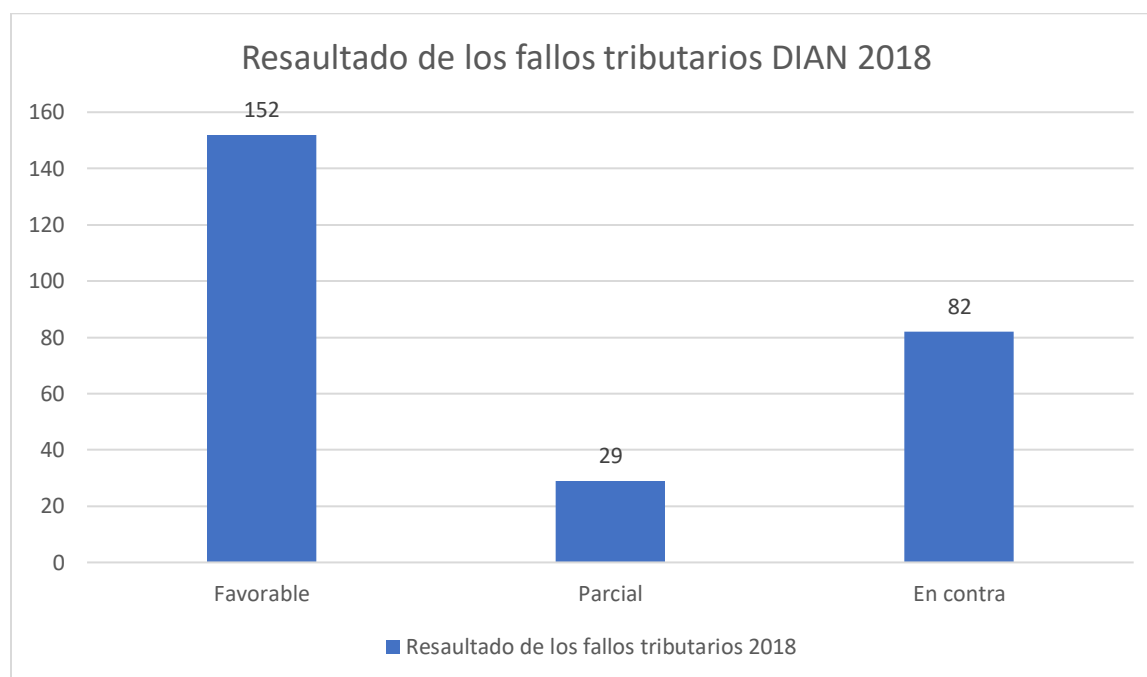


Ilustración 2. Resultado de los fallos tributarios DIAN 2018

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018)

Dentro del acápite de procesos perdidos, durante el 2018, encontramos que 35 fallos, parciales o desfavorables, se presentaron a raíz de la diferencia de criterios en la interpretación jurídica, 57 en virtud del principio de favorabilidad y 22 a raíz de una falencia en la valoración probatoria.

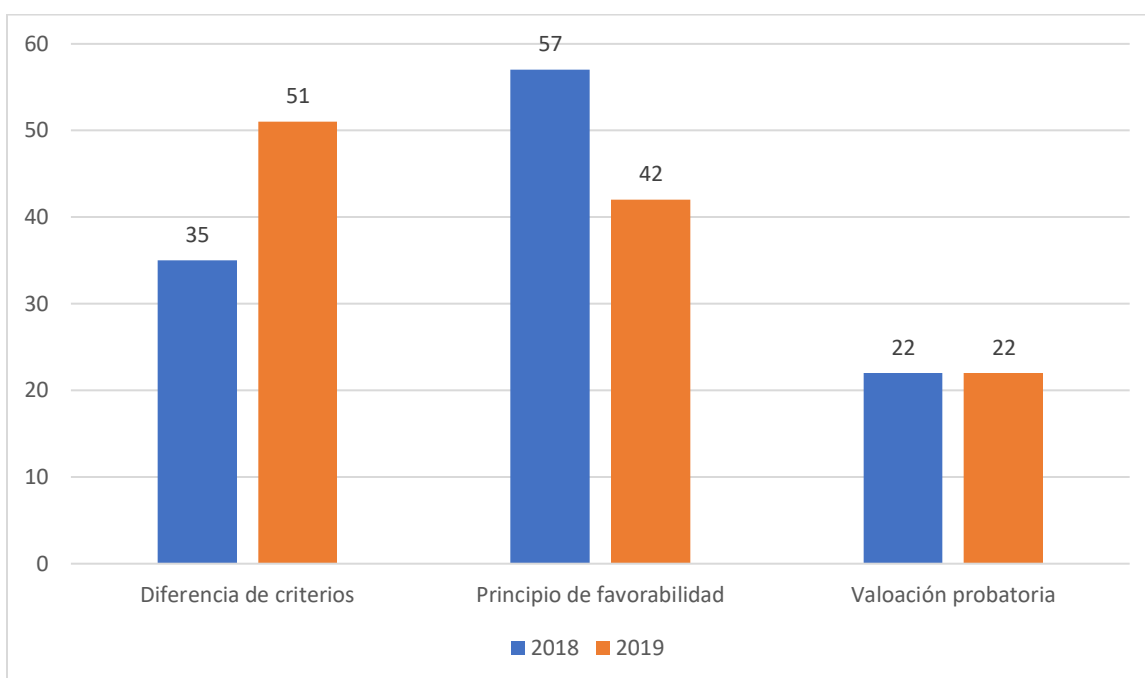


Ilustración 3. Principales causas de pérdida y fallos parciales en los procesos terminados durante 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)

Igualmente, durante el 2019, encontramos que 51 fallos, parciales o desfavorables, se presentaron a raíz de la diferencia de criterios en la interpretación jurídica, 42 en virtud del principio de favorabilidad y 22 a raíz de una falencia en la valoración probatoria.

A partir de lo expuesto podemos evidenciar que el 37% de procesos tributarios, perdidos o parcialmente favorables, durante el año 2018 en sede jurisdiccional por la Entidad atienden a la probanza de una indebida aplicación de criterios por parte de la DIAN o, en menor medida, a la proposición indebida de un postulado normativo, situación que adquiere una connotación similar durante el periodo 2019.

Este margen de discrepancia entre la administración tributaria, los contribuyentes y la jurisdicción, plantea la cuestión de si debe existir un control adicional a las determinaciones administrativas, apartado del acápite determinador del tributo o sanción y si a partir de la experiencia en España se podría conseguir un ente externo capaz de realizar esta tarea de forma eficiente, bajo altos estándares de calidad.

Con el ánimo de tratar la temática descrita, se pretenderá abordar las principales características del recurso de reconsideración en especial la competencia, el marco normativo que faculta a la DIAN para su resolución, los principios de imparcialidad e independencia (a partir de los cuales se extracta una noción de probidad en la valoración de las actuaciones tributarias), los conceptos de diferencia de criterio e indebida aplicación normativa y el funcionamiento de los tribunales tributarios principalmente en España.

Será entonces lo procedente en el capítulo siguiente tratar a fondo las cifras expuestas y realizar un análisis del recurso de reconsideración, frente a la imparcialidad, contrastándolo con las modalidades de impugnación planteadas en el modelo argentino y español.

CAPITULO II

PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD ADMINISTRATIVA PUNTO DE PARTIDA PARA UN JUICIO PRÓVIDO

La noción básica del principio de imparcialidad alude la necesaria objetividad que debe acompañar, tanto la motivación como la decisión, de cualquier determinación administrativa o judicial, en aras de garantizar, principalmente, el derecho al debido proceso.

La concepción de justicia moderna, traída a colación por las revoluciones del siglo XVI, dio visibilidad a dicho principio, así la declaración de independencia norteamericana, aludiendo las injurias sufridas por los ciudadanos de las trece colonias, señala, entre otras, la presencia constante de la propia convicción en las decisiones de los operarios judiciales y la imposición de funcionarios administrativos serviles, únicamente, al interés de la corona (Declaración de independencia de los Estados Unidos):

“He has made Judges dependent on his Will alone for the tenure of their offices, and the amount and payment of their salaries

He has erected a multitude of New Offices and sent hither swarms of Officers to harass our people and eat out their substance.”

Se reprochaba, por parte de los suscriptores de la declaración de independencia norteamericana, la proclamación decisional en las cual no tenían activa participación, situación aparejada a imposiciones carentes de objetividad, llamadas a representar y defender, en exclusivo, el interés del Imperio Británico.

Aunado a lo anterior, encontramos que tal reproche existió y se contempló, de forma paralela, en la Declaración de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, producto máximo de la victoria francesa sobre el absolutismo monárquico, cuyo artículo 7 consagra una alusión al repudio y castigo previsto para quien ejercitando su poder imparta ordenes arbitrarias.

“Ningún hombre puede ser acusado, arrestado o detenido, salvo en los casos determinados por la Ley y en la forma determinada por ella. Quienes soliciten, cursen, ejecuten o hagan ejecutar ordenes arbitrarias deben ser castigados; con todo, cualquier ciudadano que sea requerido o aprehendido en virtud de la Ley debe obedecer de inmediato, y es culpable si opone resistencia.”

Entrado el siglo XX, bajo el antecedente de las grandes guerras mundiales, se concibió la declaración Universal de los Derechos del Hombre como un decálogo axiológico inherente a la

condición humana, el cual trajo a colación en sus artículos 7 y 8, de forma explícita, la necesidad de imparcialidad en los juicios cursados contra cualquier acusado:

“Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación.

Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.”

Más recientemente, la Convención Americana de Derechos Humanos, señaló el derecho de las personas a contar con un juicio justo, atendiendo, entre otros, el principio de la imparcialidad, así las cosas, su artículo 8.1 hace alusión a la calidad de “*independiente e imparcial*” como cualidad necesaria del operario judicial. Característica igualmente presente en el artículo 14 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos.

Al interior de nuestro ordenamiento jurídico y buscando la consecución de este ideal, desde la Constitución Política de 1991, se plasmó la sujeción, tanto administrativa como judicial, al postulado de la imparcialidad, así las cosas el artículo 209 *ibidem* reconoce este criterio como indispensable en cualquier procedimiento:

“La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.”

En palabras de la Corte Constitucional (Revisión constitucional del proyecto de ley número 58/94 Senado y 264/95 Cámara, “Estatutaria de la Administración de Justicia”, 1996), referentes a la imparcialidad de los jueces, se sostiene que los cimientos del principio se encuentran delimitados, entre otros, por la concepción, tanto moral, como normativa de rango constitucional, reforzada en el criterio propio del operario jurídico bajo postulados de rectitud, honestidad y moralidad:

“Se trata de un asunto no sólo de índole moral y ética, en el que la honestidad y la honorabilidad del juez son presupuestos necesarios para que la sociedad confíe en los encargados de definir la responsabilidad de las personas y la vigencia de sus derechos, sino también de responsabilidad judicial. El logro de estos cometidos requiere que tanto los jueces como los demás profesionales del derecho se comprometan en los ideales y el valor de la justicia, para lo cual no basta el simple conocimiento de la ley y del procedimiento, sino que es indispensable el demostrar en todas las actuaciones judiciales los valores de la rectitud, la honestidad y la moralidad.”

Aunado a lo anterior, el Colegiado Constitucional (Acción de tutela contra dos Magistrados de la Sala Civil del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Santafé de Bogotá por una presunta

violación del derecho al debido proceso., 1998), señaló que la noción de imparcialidad atiende al criterio de “*orden justo*”, en virtud del cual el operador se convierte en un “tercero imparcial” llamado a tomar una decisión “*justa*”:

“La convivencia pacífica y el orden justo, consagrados en la Constitución como principios que rigen la relación entre las personas y el ordenamiento constitucional colombiano, reposan sobre la institución del tercero imparcial”

En suma, el Constitucional exalta el principio de imparcialidad como cualidad necesaria para emitir un juicio, no solo ajeno a los intereses de otros poderes públicos, sino independiente frente a la propia convicción (Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 80 y 81 de la Ley 23 de 1981., 2009).

Para (Santos Rodriguez, 2016) la noción de imparcialidad, vigente en la normativa administrativa vigente (Ley 1437 de 2011), se encuentra supeditada a los principios de igualdad y objetividad:

“Desde una perspectiva constitucional, la imparcialidad representa uno de los principios de la función administrativa a los que se refiere el artículo 209 superior (...) Sin embargo, el nuevo código agrega al contenido de la imparcialidad la idea de que la administración debe actuar con objetividad. Así, la imparcialidad, tal como se encuentra definida ahora en el código, supone la aplicación de los principios de igualdad y objetividad.

En este orden de ideas, en virtud de la imparcialidad, las autoridades deben tratar de idéntica manera a los sujetos de los procedimientos administrativos, de forma tal que efectivamente se garanticen sus derechos y no haya lugar a discriminaciones. Pero, además, como consecuencia de la imparcialidad como las autoridades deben actuar con objetividad, esto es, buscando que sus actuaciones persigan exclusivamente la satisfacción del interés general y de la finalidad de la norma específica que otorga la respectiva competencia. Es precisamente como consecuencia de la aplicación del principio de objetividad inmerso dentro de la idea de imparcialidad que se excluyen las motivaciones subjetivas y los factores de afecto e interés en las decisiones administrativas.”

En lo concerniente a la función administrativa la noción de imparcialidad adquiere relevancia, como lo sugiere (Yaben Peral, 2015), pues existe un deber estatal delimitado a tomar determinaciones subordinadas a los preceptos legales y constitucionales:

“El procedimiento administrativo está constituido por el conjunto de trámites predeterminados en la normativa de aplicación, a través de los cuales la Administración ejerce sus potestades públicas, y ha de decidir con objetividad y con sujeción a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.”

Concorde a lo señalado y partiendo de las palabras expresadas por el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se tiene como órgano competente para la determinación del tributo y la resolución de controversias oriundas de esta gestión a la Dirección de Impuesto y Aduanas

Nacionales, organismo llamado realizar esta dual tarea, en virtud de sus competencias (Principio de Imparcialidad - Garantiza al usuario el acceso a la administración de justicia en condiciones de objetividad, 2016):

“No puede perderse de vista que en el caso de la DIAN, el Estatuto Tributario distingue las etapas y los funcionarios que deben adelantarlas, y esa entidad cuenta con una estructura orgánica que permite que los recursos sean decididos por funcionarios distintos.”

Sin embargo, esta noción de imparcialidad en materia administrativa tributaria se plantea a partir de una estructura organizada de forma tal que un solo ente tiene bajo su poder un amplio espectro de acción, no solo punitivo, investigativo y decisonal, sino determinante en cuanto a la forma de entender y aplicar el derecho fiscal, de allí que se cuestione si la separación de competencias podría ampliar el espectro de juicio de valor pródigo, al recaer en un tercero dicha labor.

2.1 Precisiones relativas al recurso de reconsideración

La normativa fiscal vigente, contenida en el Decreto 624 de 1989 de manera especial (por regla general los recursos mediante los cuales se atacan los actos administrativos son el de reposición y el de apelación, artículo 74 y S.S. del CPACA), dio vida jurídica el recurso de Reconsideración el cual constituye un “mecanismo de defensa determinado por el ordenamiento jurídico tributario para recurrir las decisiones tomadas por la autoridad tributaria en cuanto a la

determinación de obligaciones a cargo de los contribuyentes (...)” (Cermeño, Clopatofsky, De Bedout, & Andres, 2016).

A su turno, Piza Rodriguez, y otros (2017), señala el recurso de reconsideración como “el medio de impugnación propio del procedimiento tributario” connotación que enaltece su preponderancia en torno a la resolución de controversias fiscales.

La regulación del recurso de reconsideración la encontramos latente en lo contemplado por el artículo 720 del Estatuto Tributario y subsiguientes, bajo lo preceptuado por el texto legal del artículo en mención este procederá “contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración.”

En cuanto al termino de interposición, el citado artículo 720 del E.T. señala como oportunidad para su ejercicio el lapso de dos meses, contabilizados a partir de la notificación del acto oficial objeto de censura.

Especificado, en forma general, el objeto del recurso de reconsideración y el termino de interposición, resulta apropiado precisar las características primordiales que debe contener el recurso de reconsideración, según lo señalado por el artículo 722 del E.T., el cual en líneas generales señala que debe presentarse por escrito a través del contribuyente o su apoderado debidamente facultado.

Mediante el recurso de reconsideración se alegan las causales de nulidad avizoradas por el recurrente al interior del acto oficial. Estas causas de nulidad se sintetizan en el artículo 730 del E.T. y en líneas generales señalan que las actuaciones de la administración fiscal son nulas cuando se presente alguno de los siguientes eventos:

1. Cuando sea practicado por funcionario incompetente.
2. Cuando no se practique requerimiento especial, siendo requisito previo a la emisión de la liquidación oficial de revisión o se pretermita el termino para su respuesta.
3. Cuando carezca de motivación administrativa el acto determinante o sancionador.
4. Cuando corresponda a procedimientos concluidos.
5. Cuando adolezca otro tipo de vicios procedimentales previstos en la ley como causas de nulidad.

En relación al término otorgado a la administración para resolver de fondo el recurso de reconsideración, el artículo 732 del E.T., señala un año como lapso para emitir y notificar un pronunciamiento de fondo. De no resolverse al interior del periodo señalado opera el silencio administrativo positivo, conforme a lo señalado por el artículo 726 del E.T.

La notificación del recurso de reconsideración se realiza conforme a lo señalado por el inciso segundo del artículo 565 del E.T., norma que prevé como forma de publicidad la denominada personal, siendo necesario invitar, en primer lugar, al interesado mediante un oficio de citación para que dentro de los 10 días siguientes a la recepción del comunicado se presente, en segundo lugar, ante la administración para enterarse de la decisión de fondo.

Merece la pena destacar, como precisiones generales relativas al recurso de reconsideración las siguientes características delimitadas por la jurisprudencia del Consejo de Estado y doctrina de la DIAN:

1. No importa la denominación señalada por el contribuyente al interior del escrito para el recurso de reconsideración, siempre que la impugnación se realice dentro de la oportunidad pertinente (Sanción por no enviar información - 2007, 2015).
2. Para el conteo del termino de interposición previsto para el recurso de reconsideración, debe acudirse a la previsión consignada en el Código de Régimen Político y Municipal (Sanción por devolución o compensación improcedente, 2014).
3. La presentación extemporánea del recurso de reconsideración implica el no agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto para acceder a la jurisdicción contenciosa administrativa (Sanción por no enviar información en medios magnéticos, 2015).
4. La inobservancia de los requisitos previstos para la correcta interposición del recurso de reconsideración da lugar a la inadmisión de este, mediante auto administrativo dentro del mes siguiente a la presentación del recurso, susceptible de recurso de reposición, el cual de confirmarse da lugar al cierre de la etapa administrativa (Extemporaneidad del recurso de reconsideración , 2010).
5. Las causales de nulidad contempladas en la normativa procedimental civil no son extensivas a las actuaciones administrativas de liquidación de impuestos (Sujeto pasivo de la obligación tributaria, 1995).

Sin embargo, la reconsideración no fue el único mecanismo implementado por el legislador para la controversia que puede suscitar o que puede generar la legalidad de un acto administrativo, pues a la par con el recurso de reconsideración coexiste la revocatoria directa, consagrada como medio de aniquilación en el artículo 93 del CPACA, al interior de la Sede Administrativa, bajo la ocurrencia de circunstancias como la ilegalidad, la contravía al interés público o social y el agravio injustificado.

Al margen de las prestaciones ofertadas por la figura excepcional de la revocatoria directa, y retomando la senda del recurso de reconsideración resulta apropiado recordar su finalidad, consistente, tal y como está concebida la figura procesal, en una oportunidad para la revisión de lo actuado al interior de una causa fiscal, buscando, en lo que respecta a la decisión constante en el acto determinante, que “la administración tributaria tenga la oportunidad para revisarla y, si es del caso revocarla, modificarla y aclararla” (Piza Rodriguez, y otros, 2017).

La importancia del recurso de reconsideración se hace plausible, al transformarse en el vehículo mediante el cual se agota la hoy denominada sede administrativa, la controversia jurisdiccional, ello por regla general, sin olvidar la figura “per saltum”, consignada en el parágrafo del artículo 720 del E.T., a través de la cual está permitido acudir a la jurisdicción en forma directa y posterior a la emisión de la liquidación oficial de revisión, siempre y cuando se hubiese atendido en debida forma el requerimiento especial.

En suma, el recurso de reconsideración se erige como el medio idóneo y por regla general admitido para controvertir las actuaciones tributarias, sin embargo, la cognición de este

corresponde en exclusivo a la administración de impuestos, la cual previamente y de acuerdo a su criterio determino un tributo o sanciono a un contribuyente.

2.2 Sujeción estatal a la Doctrina y competencia para su emisión

Al interior de las competencias funcionales atribuidas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se encuentra la interpretación de las normas tributarias, aduanaras y cambiarias. Al tenor del artículo 20 del decreto 4048 de 2008, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales actúa como “autoridad doctrinaria nacional en materia aduanera, tributaria, de control cambiario (...)” y esta llamada, igualmente, a mantener la “unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias, en materia aduanera, de control cambiario (...)”.

Las facultades emanadas de la designación como máxima autoridad tributaria convierten a la administración de impuestos en el intérprete oficial del sentido legal previsto para las disposiciones fiscales, haciéndose obligatoria (especialmente para los funcionarios públicos) y pertinente su manifestación al interior de situaciones concretas.

Partiendo de la directriz normativa emitida por el artículo 131 de la ley 2010 de 2019 se tiene que:

“los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.”

Esta posición se encuentra reforzada de forma adicional por el parágrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, el cual dispone frente a la doctrina emitida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que sus disposiciones “constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia.”

Lo anterior demuestra una posición tripartita, en materia de competencias y a cargo del ente administrativo, de un lado indica cómo se interpretan las disposiciones legales, adicionalmente determina los tributos y sanciones; y finalmente resuelve las reclamaciones planteadas contra los actos oficiales fruto de su determinación e interpretación normativa. Con lo cual cabe preguntarse si el juicio de valor pródigo al interior se puede ver efectivizado con el modelo actualmente existente.

2.3 Antecedentes del tribunal económico administrativo español

El andamiaje tributario español se concibe, de manera general, bajo dos premisas fundamentales, una encaminada a la gestión de los tributos y otra destinada a la resolución de controversias originadas por dicha gestión.

Esta separación de competencias al interior del Estado Español tiene génesis en la denominada “Ley Camacho” del 31 de diciembre de 1881, donde se distancian las competencias

de gestión tributaria y resolución de controversias, atendiendo a postulados de justicia e imparcialidad, sintetizados por el entonces ponente, Ministro de Hacienda Juan Francisco Camacho, bajo la siguiente posición:

“Ante esta situación en la que “realmente no existen verdaderas leyes de garantía, sino prácticas inspiradas en el criterio de los funcionarios”, propone el Ministro que “si los derechos de los ciudadanos han de estar debidamente garantizados, y si estos han de contar, como es justo, con la seguridad de ser fielmente atendidos cuando los ejercitan, preciso es que en la ley del procedimiento, en la ley adjetiva, encuentren la garantía necesaria de que será una verdad aquel ejercicio que las leyes sustantivas les reconocen; pues de otro modo el derecho podrá tenerse, pero no ejercitarse, y el derecho sin ejercicio deja de ser tal derecho en la vida de la realidad. De aquí el que a toda ley sustantiva siga la adjetiva que le dé vida real; de aquí el constante propósito de todos los tiempos, de las situaciones todas, de hacer leyes de procedimientos en las que el ciudadano adquiera la confianza de que, cuando trate de hacer valer sus derechos, tiene una norma fija a qué atenerse en sus reclamaciones, norma de que no puede prescindir la autoridad ante la cual demande”. La afirmación de la ley procedimental como dimensión formal pero necesaria del Estado de Derecho se hace aquí palmaria.”

Posteriormente la creación de un organismo ajeno al ente tributario, encargado de la resolución de controversias fiscales, fue referida en Real Decreto-Ley de 1924, aludiéndose a la necesidad de separar el ámbito de gestión tributaria y los estamentos encargados de resolver controversias derivadas de dicha encomienda, nuevamente bajo postulados de imparcialidad y justicia:

“Toda reforma que aspire a hacer eficaz y fecunda la Administración Central y Provincial de la Hacienda Pública ha de tener como punto de partida la diferencia entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra estos se promuevan. El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal, en tanto que la reclamación exige un examen atento y reposado y ajeno al impulso de la acción, la cual, solo por el hecho de tal, puede ser precipitada.”

Ulteriormente, el artículo 90 de la ley General de Tributos 230 de 1963, siguiendo el hilo conductor de las normativas previamente establecidas para regular la actividad tributaria, refirió que dicha encomienda se encontraba separada de la temática desatada por sus controversias:

“Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.”

El transito legislativo, brevemente referido, desembocó en la emisión de la ley 58 de 2003, denominada general de tributos, actualmente vigente, la cual aludiendo a los principios generales de la actuación tributaria y el ámbito de aplicación de los tributos, nuevamente distancia la resolución de controversias administrativas del acápito de gestión previsto para las mismas:

“Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos.

(...)

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.”

De esta forma, el origen moderno del organigrama administrativo tributario español se ha decantado por una dualidad de competencial, bajo la cual se distancian la función recaudadora de la administración y la resolutoria de controversias, emanadas de la primera.

2.4 Composición y funcionamiento del Tribunal Económico Administrativo

De forma similar a la contemplada en el ordenamiento jurídico colombiano la generalidad de procedimientos tributarios - administrativos españoles contempla la discusión de sus decisiones ante los superiores jerárquicos o ante el mismo emisor de la decisión, atendiendo los criterios, ya sea del recurso de reposición o mediante una reclamación económico-administrativa, entendida como (Bonmati Martínez, 2010):

“La reclamación económico-administrativa es una clase de recurso administrativo cuyo objeto es examinar la legalidad de los actos administrativos de contenido económico regulados por el Derecho Financiero. Su regulación se encuentra recogida en los Arts. 226 al 249 y disposiciones adicionales y transitorias de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) y en el Reglamento General de Revisión en

Vía Administrativa aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE del 27).”

Sin embargo, el procedimiento tributario español atiende a un cause diferente al normalmente establecido para la generalidad de procedimientos administrativos, en palabras de Checa (2004) “Estamos ante la presencia de un recurso administrativo especial, y por ello tanto por la materia sobre la que versa, como por los órganos encargados de conocer y resolver el mismo, los equivocadamente denominados Tribunales Económicos Administrativos, que son auténticos órganos administrativos en estricto sentido, si bien especializados en la única función de conocer y dilucidar las reclamaciones económico-administrativas.”

Ahora, en líneas generales el Tribunal Económico Administrativo se organiza en tres órganos funcionales:

1. Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC): Ubicado en Madrid pero competencialmente facultado para la cognición de controversias emergentes de cualquier parte del territorio español.
2. Tribunales Económicos Administrativos Regionales (TEAR): Ubicados en las ciudades de Sevilla, Zaragoza, Oviedo, Palma de Mallorca, Gran Canaria, Santander, Toledo, Valladolid, Barcelona, Badajoz, A Coruña, Madrid, Murcia, Pamplona, Bilbao, Logroño y Valencia. Constituidos para atender controversias emergentes en sus comunidades autónomas, dependiendo a factores de competencia y cuantía.

3. Tribunales Económicos Administrativos Locales (TEAL): Ubicados en las ciudades de Ceuta y Melilla, municipalidades con estatuto de autonomía, igualmente llamados a resolver controversias originadas al interior de su territorio.

De forma complementaria a la división u organización señalada el Tribunal Económico Administrativo cuenta con cuatro salas desconcentradas competencialmente funcionales en ámbitos territoriales menores ubicadas en Granada, Málaga, Santa Cruz de Tenerife y Burgos.

Igualmente, en el ámbito provincial cuenta con 29 dependencias localizadas en las capitales de las provincias sin sede del TEA o de las salas desconcentradas. A su turno, en el ámbito local cuenta con cuatro sedes ubicadas en Cartagena, Gijón, Jerez de la Frontera y Vigo.

2.5 Competencias del Tribunal Económico Administrativo

La reclamación económico-administrativa se constituye entonces como el medio de impugnación capital previsto por el ordenamiento español para las decisiones administrativas tributarias, principalmente encaminadas a debatir, en palabras del artículo 226 de la ley española 58 de 2003, “la aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado (...)”.

A su turno el artículo 228 de la ley española 58 de 2003, prevé la cognición de las reclamaciones económico-administrativas, como una competencia privativa del Tribunal Económico Administrativo.

Seguidamente el artículo 229 de la ley española 58 de 2003, señala los escenarios de controversia que se pueden suscitar al interior de una reclamación económico administrativa, siendo la generalidad “reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales de los Ministerios de Hacienda ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria(...)”, cuya cognición, dependiendo de la cuantía se dará en única o en primera instancia:

2.6 Tribunal Económico Administrativo Central

Partiendo de la normado en el numeral 1 del artículo 229 de la ley española 58 de 2003, en síntesis, será competencia del TEA ubicado en el margen central el conocer los siguientes asuntos:

Tabla 1. Competencia del tribunal económico administrativo nivel central

Única Instancia	En forma extraordinaria	Segunda Instancia
Reclamaciones interpuestas contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales.	En desarrollo de una labor unificadora contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.	Los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales.
Reclamaciones interpuestas contra los actos administrativos dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado,	Los recursos extraordinarios de revisión, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1.c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.	Los recursos de alzada contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.
Los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.	De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.	
Las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.		

Fuente: (Ministerio de Hacienda Español, s.f.)

El TEA cuenta con dos instancias, sin embargo, el trámite de la segunda instancia este sujeto al lugar de presentación del recurso, pues si el recurso originario es planteado ante el Tribunal Central la segunda instancia no existirá, no obstante, si fuese suscrito el recurso ante un acápite regional este podrá cursar segunda instancia ante el principal.

2.6 Tribunales económicos locales o regionales

Partiendo de la normado en el numeral 2 del artículo 229 de la ley española 58 de 2003, en síntesis, será competencia de los TEA ubicados en la periferia ya sea local o regional el conocer los siguientes asuntos:

Tabla 2. Competencia del tribunal económico administrativo nivel local o regional

Única Instancia	En primera instancia	En forma extraordinaria
<p>Reclamaciones interpuestas contra actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe 150.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.</p>	<p>Las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente, cuando la cuantía supere el margen señalado en el cuadro previo.</p>	<p>De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones</p>

Fuente: (Ministerio de Hacienda Español, 2018)

Se tiene entonces que los TEA tiene una capacidad de cognición delimitada por instancias, atendiendo a la especialidad y la cuantía; adicionalmente revisa eventos excepcionales que ameriten revisión o unificación al interior del margen central.

2.7 Organigrama del TEA

Con respecto al funcionamiento de los tribunales económico-administrativos el artículo 231 de la ley española 58 de 2003, prevé una operancia con arreglo a tres modalidades básicas: en pleno, en salas o en forma unipersonal.

Ahora, las modalidades de resolución se desenvuelven, para el caso del TEAC, a partir de un organigrama jerárquico compuesto por una presidencia, una secretaria general, las vocalías y

una subdirección general de organización, medios y procedimientos; estas dependencias tienen bajo su dominio las siguientes funciones:

Tabla 3. Organigrama del TEA nivel central

Organismo	Función
Presidencia	El Presidente fija mediante acuerdo la creación, composición y supresión de las Salas, el reparto de atribuciones entre estas y el Pleno y la distribución de asuntos entre las Salas.
Secretaria General	Corresponde a la dirección y coordinación de la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, dictar los actos de trámite y de notificación e impulsar de oficio el procedimiento.
Vocalías	Se encargan de proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación en el procedimiento general económico-administrativo.

Fuente: (Ministerio de Hacienda Español, s.f.)

Las vocalías atienden la totalidad actuaciones encomendadas, procurando la resolución de la controversia, para lo cual, dada la variedad de vertientes tributarias que conjugan el área fiscal, se especializan y organizan en las siguientes temáticas:

1. Vocalía de imposición directa de las personas físicas.
2. Vocalía de fiscalidad internacional.
3. Vocalía de imposición directa de las personas jurídicas.
4. Vocalía de apoyo en materia de imposición directa.
5. Vocalía de imposición sobre el consumo.

6. Vocalía de impuestos patrimoniales y tasas.
7. Vocalía de tributos sobre el comercio exterior, impuestos especiales e imposición medioambiental.
8. Vocalía de apoyo en materia de imposición indirecta.
9. Vocalía de recaudación.
10. Vocalía de pensiones públicas, derechos pasivos y catastro.
11. Vocalía de apoyo general.
12. Vocalía coordinadora.

Cada una tiene implícita una especialidad, sin embargo también atienden situaciones de otras dependencias, en razón a la conexidad o como apoyo a la gestión de algunos despachos anónimos que tramiten temas conexos, por ejemplo la vocalía de fiscalidad internacional también conoce del impuesto societario atribuido en principio a su homóloga de personas jurídicas (Ministerio de Hacienda Español, s.f.).

2.8 Legitimados para acudir al TEA

Partiendo de lo señalado por el artículo 232 de la ley española 58 de 2003, toda persona que considere se la ha conculcado algún derecho con el acto administrativo fiscal puede acudir a la vía administrativa de discusión planteada por la reclamación- administrativa.

2.9 Breve reseña del procedimiento de reclamación económica administrativa

Con respecto al procedimiento el siguiente grafico ilustrará la tramitología que se surte al interior de un caso puesto en conocimiento del tribunal económico administrativo, a partir de lo señalado en el artículo 234 de la ley española 58 de 2003:

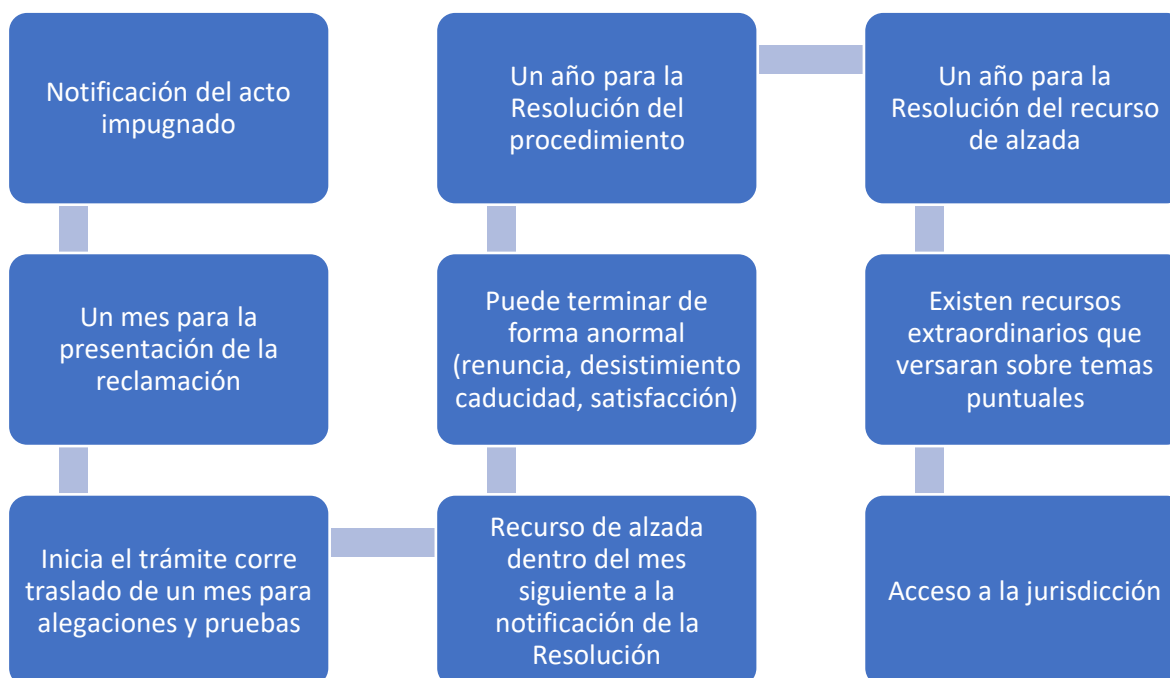


Ilustración 4. Breve reseña del procedimiento de reclamación económica administrativa

Fuente: Elaboración propia

Se debe aclarar que este órgano no depende de la jurisdicción, de forma posterior al trámite señalado, el Tribunal Económico administrativo apertura las puertas del aparato jurisdiccional, lo que presupone la continuidad de la discusión administrativa ante los jueces.

2.10 Datos y estadísticas del tribunal económico administrativo – España

El modelo de tribunal económico administrativo (TEA), existente en el viejo continente, ha incrementado su funcionalidad y ámbito de acción a lo largo de los últimos años, partiendo de los datos suministrados por el documento “Memoria 2018 Tribunales económicos administrativos” el número de reclamaciones ascendió en la anualidad a las 200.562, lo que supone un aumento del 3,24% frente al periodo 2017, inmediatamente anterior (Ministerio de Hacienda Español, 2018).

Igualmente, partiendo de lo señalado por el mismo documento, se tiene que el número de resoluciones expedidas al interior del TEA se vio incrementado durante el periodo 2018 pues en la anualidad se resolvieron un total de 216.139, lo que suscita un aumento en la capacidad de respuesta, con respecto al año 2017, del 3.11%.

Ahora para ilustrar el amplio crecimiento de las reclamaciones, planteadas ante el TEA, y su capacidad de respuesta y atención, al interior del estado español, se realiza la siguiente ilustración, referente a las entradas y resoluciones, extractada de los datos suministrados por el ente colegiado de índole administrativo durante el 2018, a saber:

Tabla 4. Solicitudes y resoluciones del TEA 2018

Tribunal	Entradas	Resoluciones
Andalucía	31.792	35.937
Aragón	3.659	4.828
Asturias	1.948	2.740
Islas Baleares	2.118	2.811
Canarias	14.095	11.082
Cantabria	2.226	3.413
Castilla – La Mancha	8.185	8.820
Castilla y León	12.641	12.785
Cataluña	20.377	21.062
Extremadura	5.318	7.082
Galicia	16.170	15.317
Madrid	28.980	31.065
Murcia	8.202	11.344
Navarra	2.336	2.801
País Vasco	1.512	1.357
La Rioja	1.302	1.778
Comunidad Valenciana	32.319	33.166
Ceuta	108	249
Melilla	121	61
Tribunal Central	7.153	8.441
Total	200.562	216.139

Fuente: (Ministerio de Hacienda Español, 2018)

Como se puede vislumbrar el TEA recopila un amplio espectro de reclamaciones administrativas, maximizadas en aquellas regiones con mayor presencia de la industria y el comercio (Valencia, Cataluña y Madrid).

Ahora, el acceso histórico durante los cinco años previos al TEA a mantenido una constante que oscila promedio de casi 200.000 reclamaciones por año, en tanto, la resolución de reclamaciones durante el mismo periodo ha tenido un aproximado de 198.000 resoluciones por año (Ministerio de Hacienda Español, 2018).

Aunado a lo anterior, el mismo informe del TEA señaló como principal causa de reclamación administrativa, previa a la jurisdicción española, la resolución de controversias

relativas al impuesto de renta de personas físicas (personas naturales en Colombia) de la cual se recibieron durante el año 2018 un total de 52.447 peticiones y se resolvieron 56.900.

Ahora, fruto de las reclamaciones interpuestas ante el TEA, durante y de forma previa al 2018, se tiene el siguiente estimado como fruto de las resoluciones producidas en el interior del órgano administrativo:

Tabla 5. Número de reclamaciones aceptadas y desestimadas por concepto ante el TEA en 2018

Concepto	Aceptadas	Desestimadas
Renta personas físicas	29.817	22.222
Impuesto a sociedades	4.039	4.498
Impuesto sucesiones y donaciones	7.151	3.100
Impuesto de transmisiones de patrimonio y actos jurídicos documentados	16.555	6.434
Impuesto al valor añadido	11.962	8.228
Impuestos Especiales	573	23.183
Tasas y tributos parafiscales	467	1.783
Actos del procedimiento recaudatorio	8.718	20.696

Fuente: (Ministerio de Hacienda Español, 2018)

Según los estimados del TEA, el 26.15% de las reclamaciones corresponden a controversias suscitadas frente al impuesto de renta, suceso que denota una carga laboral considerable, atribuida al organismo administrativo.

2.11 Litigiosidad y datos concernientes a las controversias suscitadas con la administración fiscal en Colombia

Al interior del procedimiento tributario colombiano, la reclamación frente a las actuaciones administrativas constituye la forma de ejercitar el derecho a la defensa, como se explicó previamente esta deviene principalmente del recurso de reconsideración, siendo del caso exponer estadísticas propias del caso colombiano frente a la discusión de las actuaciones administrativas.

Partiendo de lo señalado por el informe de litigiosidad correspondiente a la periodicidad 2018 podemos estudiar el número de casos planteados ante la jurisdicción en donde se discuten las resultantes del recurso de reconsideración y los actos administrativos cuestionados a la autoridad tributaria, para lo cual tomaremos las siguientes estadísticas:

2.11.1 Demandas notificadas a la UAE – DIAN

Durante lo transcurrido del año 2018, fueron notificadas al buzón de la administración tributaria un total de 1208 demandas, en tanto que para el periodo 2019 se publicitaron al buzón de la DIAN un total de 1418 acciones, repartidas en las siguientes cuestiones o especialidades debatidas:

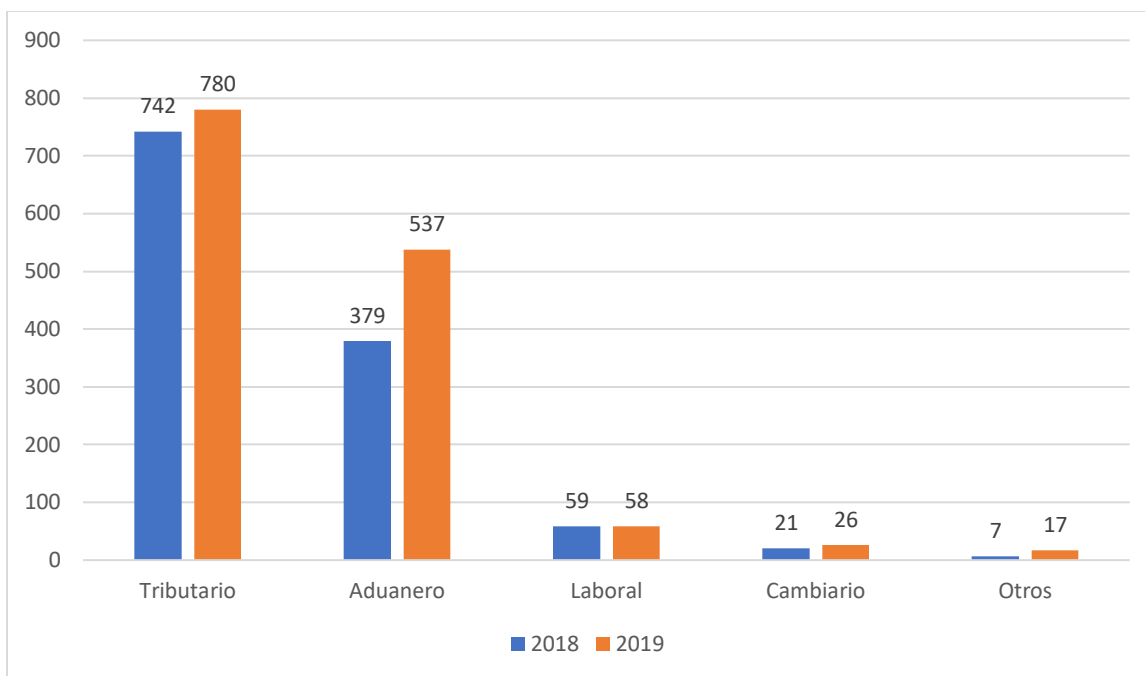


Ilustración 5. Demandas notificadas durante 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)

Esta situación implica un incremento en la litigiosidad, con respecto al año 2017 en donde se reportaron 1089 demandas, del 11% durante el año 2018 y del 17% con respecto al periodo 2019.

Ahora, según la estadística, se tiene como principales causas de litigiosidad aquellas que versen sobre la discusión tributaria, en cualquiera de sus aspectos, siendo superior en los periodos tomados como referencia al 55% del total de acciones notificadas.

2.11.2 Principales causas de la actividad litigiosa contra la UAE-DIAN

Al interior del cumulo de procesos judiciales notificados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales encontramos la presencia de diversas causas que motivan la discusión frente a la administración, discriminadas de la siguiente forma:

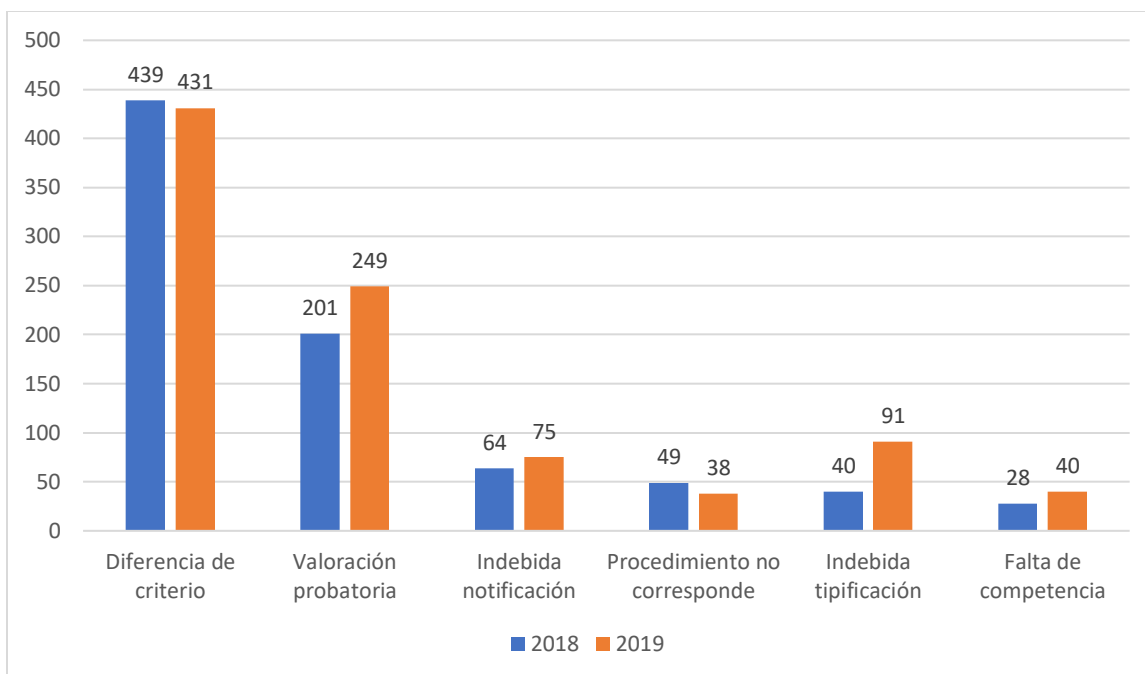


Ilustración 6. Principales causas de litigiosidad

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)

Como se visualiza al interior del informe de litigiosidad podemos encontrar como principales, sin contar la valoración probatoria, la diferencia de criterio en la interpretación jurídica, la errada aplicación de una norma y la falta de motivación administrativa.

2.11.3 Principales causas de controversia tributaria

Adentrándonos en la materia de interés el informe de litigiosidad estableció las principales causas de controversia en materia tributaria, señalando como preponderantes las siguientes situaciones:

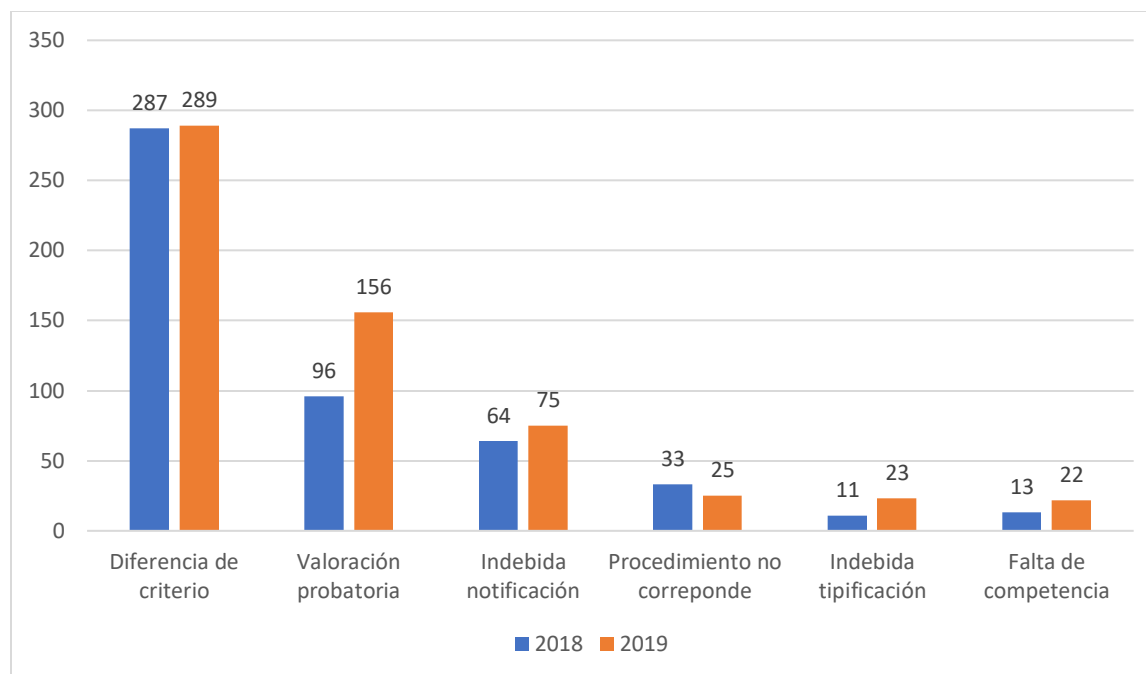


Ilustración 7. Principales causas de litigiosidad tributaria

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)

Como se ilustra a partir de la información recabada por la administración tributaria las principales causas de litigiosidad en materia tributaria corresponden a controversias asimiladas como de pleno derecho y compuestas principalmente por la diferencia de criterio o la equivocada aplicación de un precepto legal.

2.11.4 Demandas de nulidad contra oficios y conceptos

Sumada a la cantidad de controversias instauradas contra los procedimientos tributarios, encontramos coetáneamente las controversias suscitadas frente a los conceptos emanados de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina, encontrándose para el periodo 2018 un total de 25 demandas, de las cuales se pueden destacar las siguientes:

Tabla 6. Demandas de nulidad propuestas contra conceptos y oficios doctrinarios emitidos por la DIAN en 2018

Concepto	Tema	Numero de radicado en sede judicial
Oficio No. 068204 del 24 de octubre de 2013 y Concepto No. 037427 del 20 de junio de 2014	Progresividad en el impuesto deber la renta, perdida del beneficio	11001032700020150003800
Concepto 7442 del 3 de abril de 2017	IVA sobre tiquetes aéreos	11001032700020180000100
Concepto 0481 del 27 de abril de 2018	Dividendos no constitutivos de renta, beneficio neto o de excedente	11001032700020180004000
Concepto 036965 del 30 de diciembre de 2015	Impuesto de renta y progresividad	11001032700020180001500

Fuente: Elaboración propia

No solo las actuaciones de la administración, referentes a controversias particulares, adquieren relevancia al interior de la controversia jurisdiccional, como se vislumbra la interpretación de la normativa tributaria por parte de la DIAN es objeto de cuestionamiento judicial ante la jurisdicción.

2.11.4 Fallos ejecutoriados en la UAE-DIAN

En lo referente a la culminación de procesos encontramos que durante el año 2018 se dieron por concluidos 510 procesos judiciales, de los cuales 461 se dieron por concluidos mediante sentencia ejecutoriada. Ahora del total de fallos ejecutoriados 233 fueron favorables a la DIAN, 141 en contra y 87 parciales, de los cuales 57 asumieron la noción de parcialidad en virtud del principio de favorabilidad.

Igualmente, durante el periodo 2019 se dieron por concluidos 806 procesos judiciales mediante sentencia ejecutoriada. Ahora del total de fallos ejecutoriados 523 fueron favorables a la DIAN, 210 en contra y 73 parciales:

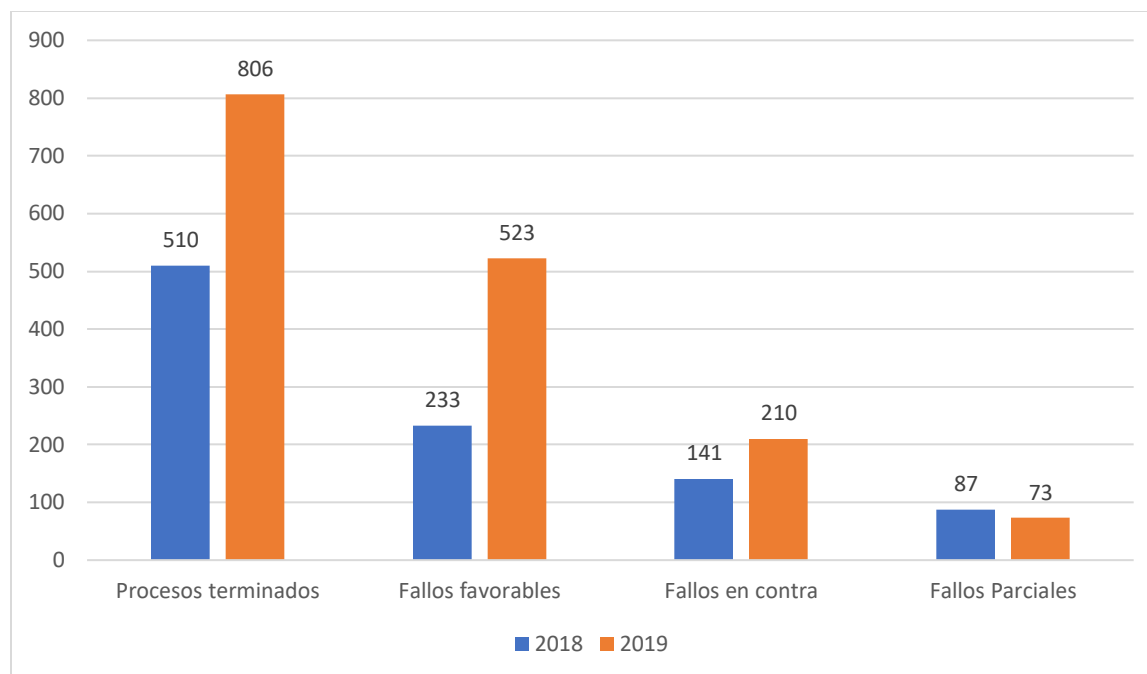


Ilustración 8. Fallos emitidos 2018 y 2019

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)

En torno a la cuestión tributaria, frente al periodo 2018, encontramos un total de 111 decisiones judiciales definitivas desfavorables y/o parciales a la DIAN. Con respecto al periodo 2019, encontramos un total de 230 decisiones judiciales desfavorables y/o parciales a la DIAN.

Aquellos fallos desfavorables y/o parciales, tanto para la vigencia 2018, como para la 2019, obedecieron, en su gran mayoría a la diferencia de criterio en la interpretación jurídica (57 decisiones adversas durante el primer periodo y 51 a lo largo del segundo), sin embargo, esta no es la única causa como se explica en el siguiente gráfico:

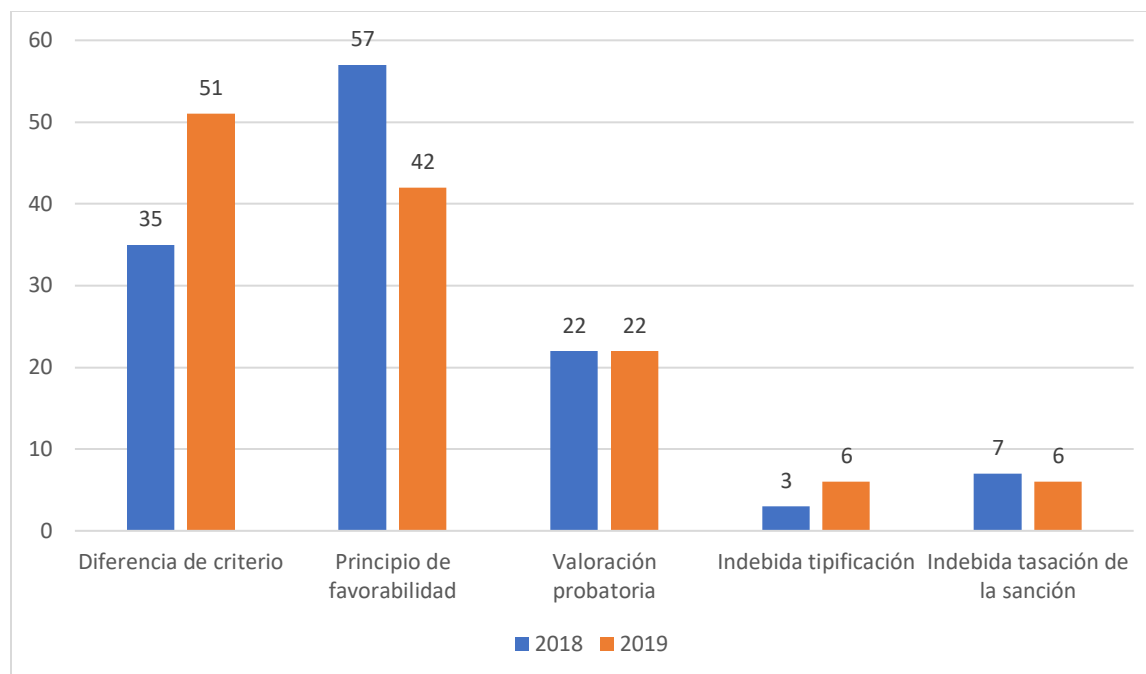


Ilustración 9. Principales causas de los fallos desfavorables

Fuente: Elaboración propia con datos de (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)

La principal causa de pérdida procesal, dejando a un lado el principio de favorabilidad, corresponde a la diferencia de criterios, no obstante, causas como la indebida tasación de sanciones, valoración probatoria, concerniente a discusiones dadas, igualmente, al interior de los actos administrativos censurados suman un porcentaje adicional a la cantidad de procesos judiciales perdidos por cuestiones en donde se controvierte la aplicación del derecho.

2.12 Resultantes de la comisión de expertos prevista para la emisión de la ley 1819 de 2016

En la recomendación 98, elevada para la emisión de la reforma tributaria del año 2016, la junta de expertos que trató la ley 1819 de 2016, señaló la importancia de crear un órgano semiautónomo, sujeto a control por parte de una junta u organismo colegiado, encargado de tramitar y resolver las controversias emanadas de la gestión fiscal:

“Se aconseja implementar para el caso de la DIAN, una organización en forma de Organismo Semiautónomo Unificado sujeto a control de una Junta u Órgano Colegiado o en su defecto, simplemente, la de Organismo Semiautónomo Unificado. Ambos tipos de organización se caracterizan por tener las funciones de Autoridad Tributaria en cabeza del mismo Organismo Público y reportar su desempeño al Ministerio de Hacienda.”

Adicionalmente y de forma específica, en la propuesta 6, se planteó la creación de un “tribunal jurídico administrativo independiente de la DIAN”, a saber:

“(…) En este sentido la Comisión recomienda al Gobierno estudiar la posibilidad de crear un tribunal jurídico administrativo conformado por expertos en materia de impuestos, adscrito al Ministerio de Hacienda, pero autónomo e independiente en sus decisiones, y que se constituya como última instancia en sede administrativa antes de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa (…)”

La idea planteada emerge con el ánimo de especializar y concentrar en un aparato disímil a la DIAN la revisión de sus decisiones fiscales, tomando como punto de partida para la empresa la experiencia obtenida en los ordenamientos fiscales españoles, peruanos, argentinos, mexicanos y chilenos.

Ahora, el órgano colegiado, planteado en el informe de la comisión de expertos, se delimita como un ente adscrito al ministerio de hacienda y crédito público, separado de la Dirección de

Impuestos y Aduanas Nacionales, llamado a ser el órgano de cierre en la etapa administrativa conoedor del recurso de reconsideración y previo al conocimiento judicial.

Los postulados que propugna el mencionado tribunal, planteado por la comisión de expertos, se circunscriben, de un lado, a delimitar la especialidad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; y de otro, a garantizar mayor calidad en las decisiones administrativas, lo que redundaría en la descongestión judicial (imparcialidad).

2.13 Existencia de un juicio de valor pródigo, vinculado al principio de imparcialidad y tutela judicial efectiva

La conjunción de los datos y postulados señalados nos permiten extraer las siguientes conclusiones, a partir de las cuales plantaremos la posibilidad de mejora para el un juicio de valor pródigo al interior de la resolución de recursos tributarios en sede administrativa:

Partiendo de las nociones vislumbradas y la necesidad de garantizar la consecución de un amplio margen de efectividad en los juicios de valor fiscales, resulta preponderante cuestionar si tener bajo su dominio la investigación de los hechos fiscales, la imposición de sanciones, la emisión de la doctrina tributaria entendida como la forma de aplicación de la norma tributaria y la resolución de las controversias emanadas de su gestión, garantiza dicho postulado, a partir de los datos existentes en materia de controversia judicial decantados con ocasión a dicha labor.

Como se mostró previamente la estructura actual de la UAE DIAN se encuentra encaminada a ofertar una competencia múltiple en donde el ámbito decisonal y propositivo se encuentra avalado, primero en la norma jurídica vigente y segundo en la interpretación de la misma otorgada por la entidad, presupuesto bajo el cual tiene ocurrencia el procedimiento administrativo.

Ello demuestra, en principio, una concentración del aparato tributario administrativo, en donde se puede trastocar el juicio de valor o sobrecargar en virtud de la concentración a la hora de administrar tanto la gestión fiscal, como llegado el momento de resolver controversias administrativas, pues las determinaciones se impartirán, en diversas instancias, constitutivas de una misma fuente.

Ahora, gran parte de los debates jurídicos que se suscitan entre administración y contribuyentes tienen un raigambre de puro derecho y el mayor aliciente de pérdida procesal corresponde a discusiones de este tipo.

Este punto lleva a debatir sobre la forma de interpretación normativa en materia tributaria, o la implementación de un pródigo juicio de valor al interior de las decisiones administrativas, cuestionamientos a partir del cual resulta válido preguntar si la concentración de funciones constituye una garantía de justicia material y descongestión judicial, o por el contrario resulta plausible la creación de un organismo con autonomía e independencia a partir del cual se desencadene la sede administrativa, bajo un procedimiento sucinto, expedito y especializado.

Esta premisa y considerando los antecedentes motivacionales expuestos por la comisión de expertos al interior de la ley 1819 de 2016, lleva a preguntarse si habría un beneficio al separar la función de resolución de recursos del ámbito de gestión tributaria, como ocurre en España, por supuesto, teniendo en consideración la experiencia Ibérica y la manifestación doctrinal que se opone a dicho sistema.

Pese a la gran cantidad de controversias que resuelven los TEA, estos han sido objeto de varias críticas por parte de la justicia y los llamados a ejercitar la reclamación administrativa de un acto, desacuerdos delimitados básicamente a cuestionar la excesiva demora en la resolución de asuntos, socavándose la efectiva tutela judicial, posición última señalada por una reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia (Procedimiento seguido a instancias de Banco Santander, S. A., 2020):

“Por consiguiente, si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara **manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión**, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción jurisdiccional, que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del artículo 106.1 CE , que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una

fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas, plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica”.

A partir de lo señalado emerge también la cuestión de la pertinencia del agotamiento de la sede administrativa como requisito para el acceso de jurisdicción, por lo menos en materia tributaria y que de por sí es opcional, evento que en nuestro ordenamiento se encuentra reconocido con la figura del “per saltum”, supeditada a la oportuna respuesta del requerimiento especial.

En suma, la resolución de controversias visualizada desde la óptica española y colombiana, presenta varias divergencias, justificadas entre sí a partir de la misma ordenación prevista para cada uno de los organigramas fiscales, pero en el caso colombiano, dicha facultad está sujeta, intrínsecamente, a la interpretación de la propia administración tributaria, y en última instancia puede que tampoco garantice con total eficacia, como lo sostiene el Tribunal de Justicia Europeo, la independencia funcional aludida previamente.

CAPITULO III

CRÍTICAS AL MODELO ESPAÑOL, SITUACIÓN ACTUAL DEL MODELO COLOMBIANO E IMPLEMENTACIÓN DEL TEA EN EL ORGANIGRAMA NACIONAL

Transcurridos los dos primeros capítulos resulta procedente adentrarnos a la disertación final, en donde analizaremos el juicio de valor emitido al momento de resolver controversias fiscales en sede administrativa y los márgenes de probidad decisional, en el sistema administrativo tributario, estudio que a su vez contemplará las críticas planteadas contra el Tribunal Económico Administrativo español y su consecuencial separación de competencias, estableciendo unas conclusiones finales sustentadas en los datos existentes.

Pero de forma previa al planteamiento final es apropiado recordar que según las estadísticas del informe anual de litigiosidad perteneciente a la UAE- DIAN, concernientes a los periodos 2018 y 2019, se ha mejorado en forma sustancial la confección argumentativa de las glosas planteadas por la administración fiscal en sus actos administrativos. Situación que se refleja en la convalidación de las decisiones propuestas en sede administrativa, por parte del aparato jurisdiccional.

Simplemente para traer a colación, ha de señalarse que durante el año 2018 se emitieron 510 fallos al interior de procesos judiciales que vinculan a la UAE-DIAN, de los cuales 233 fueron favorables al interés de la entidad, en tanto que 141 favorecieron los intereses de los demandantes y de esta cifra de fallos adversos a la administración 35 atendieron a diferencias de criterio.

Ahora, durante el periodo 2019, la estadística de fallos favorables se vio incrementada, pues en dicho año se expedieron 806 fallos, de los cuales 506 favorecieron el interés de la administración, en tanto 210 se tornaron desfavorables y de ellos 51 atendieron al criterio del demandante en desmedro del expuesto o glosado por la UAE-DIAN.

Este dato denota una progresiva efectividad administrativa en la emisión de decisiones tributarias, pues de cara a la jurisdicción gran parte de las discusiones que se suscitan o han suscitado parecen tener una resolución favorable para la administración.

No obstante, el conjunto de fallos desfavorables sigue presentándose a partir de situaciones en donde se configura una diferencia de criterios, principalmente (35 para el año 2018 y 51 para el 2019) y una indebida valoración probatoria (22 tanto en la anualidad 2018 como en la 2019).

Entonces si bien existe una progresiva mejora en la valoración de las situaciones administrativas competencialmente atribuidas a la DIAN, también existe margen de progreso, en donde puede emerger una mayor probidad en la emisión de las determinaciones.

3.1 Juicio de valor al interior del sistema tributario y análisis de datos

Ahora, un juicio de valor pródigo al interior del ordenamiento jurídico colombiano y de las actuaciones administrativas, tiene la vocación de procurar una eficaz resolución de controversias,

garantizando un margen superlativo de justicia y objetividad. Pero dicha premisa puede no adquirir un desarrollo superlativo cuando al interior del mismo ámbito competencial y funcional, recae la facultad determinadora de tributos y la resolutoria de controversias emanadas a partir de dicha labor.

Este juicio de valor superlativo al interior de la facultad resolutoria de controversias, lo analizamos desde las premisas establecidas para el principio de imparcialidad administrativa, tarea que permite distinguir si al interior de las actuaciones administrativas tributarias, encontramos una respuesta normada, suficiente y coherente a la situación concreta. Garantía que se pensaría puede encontrarse maximizada al interior de las actuaciones administrativas nacionales, si de forma separada se ejercen las competencias de determinación y resolución de controversias, como se estableció en el ordenamiento español.

Sin embargo, la garantía de un juicio de valor pródigo bajo la separación de competencias ejemplificada en el caso español, ha sido cuestionada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conglomerado que en reciente Sentencia (Procedimiento seguido a instancias de Banco Santander, S. A., 2020), puso en duda la independencia, imparcialidad y tutela judicial efectiva del TEA en España, en razón a que sus instancias, se surten al interior de un mismo órgano, con directrices y organigrama predeterminado, a saber:

“Así, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el concepto de «independencia», que es inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado

la decisión recurrida (véanse, en ese sentido, las sentencias de 30 de marzo de 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, apartado 15, y de 9 de octubre de 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartado 29 y jurisprudencia citada).

Estas garantías de independencia e imparcialidad postulan la existencia de reglas, especialmente en lo referente a la composición del órgano, así como al nombramiento, a la duración del mandato y a las causas de inhibición, recusación y cese de sus miembros, que permitan excluir toda duda legítima en el ánimo de los justiciables en lo que respecta a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad con respecto a los intereses en litigio (sentencia de 9 de octubre de 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartado 32).”

Si bien es cierto que la emisión de un juicio de valor pródigo es fruto de la solidez institucional, también lo es que las instituciones públicas al interior de sus procedimientos manejan legítimos intereses, pero en línea con lo señalado por el Tribunal Europeo cabe preguntarse si la solución ofertada por el organigrama español, extrapolada al caso colombiano, permite alcanzar un juicio de valor pródigo y si el mismo puede alcanzar un mayor ámbito de suficiencia y coherencia.

Ahora, al margen de la gran cantidad de instituciones públicas que abarcan nuestro espectro nacional, y adentrándonos al tema de separación de competencias fiscales, de gestión y resolutivas de controversias, debemos, adicionalmente, cuestionar el por qué la materia tributaria debería tener un tratamiento diferente al común denominador de cuestiones públicas o áreas afines dentro del

derecho administrativo reguladas de forma general y con la participación de un solo ente administrativo, en cuanto a la resolución de recursos invocados.

La respuesta a este interrogante es compleja y a "*prima facie*", podríamos señalar que dicho tratamiento especializado se justifica para las decisiones proferidas por la administración de tributos, a partir de la tarea que competencialmente le conmina a buscar el capital necesario para la financiación del aparato público e inversión social, lo que se sintetiza en el sostenimiento del Estado.

Sin embargo, la especialidad aludida para efectos tributarios no solo atiende a la cuestión del ingreso perseguido para el funcionamiento del estado, pues las controversias fiscales, por su naturaleza técnica, multidisciplinaria, regulación puntual, ritualidad e importancia para el establecimiento de un posible ingreso gravado, implican el desarrollo de conocimientos altamente especializados, cambiantes, avanzados, avezados y profundos al interior de un gran número de materias, conexas al tema fiscal, como la contaduría, el derecho la informática, entre otras que puntual y eventualmente se pueden presentar como necesarias para atender una situación concreta.

Esta especialidad de la materia tributaria es compleja y visible al interior de la misma ritualidad administrativa contemplada en su procedimiento, la cual prevé un proceso diferente a todos, en donde encontramos distintas fases: investigación previa, investigación formal, propuesta de modificación, liquidación y resolución de controversias, cursadas al interior de diferentes dependencias (fiscalización y jurídica, principalmente).

Piénsese en una controversia suscitada a raíz de un cuestionamiento a las deducciones procedentes en la depuración del impuesto sobre la renta por parte de un contribuyente, es necesario, para la administración, considerar aspectos como la actividad del sujeto pasivo del impuesto, o conocer a fondo qué puede considerarse deducible al interior de su actividad o cualquiera a fin, ello sin ahondar en detalles técnicos aún más complejos y emergentes a partir de situaciones concretas.

A primera vista la interpretación sencilla señalaría que cualquier emolumento inmerso y relacionado con su actividad productora de renta, bajo los criterios de causalidad, necesidad y proporcionalidad con el gasto atiende a esta connotación, pero pueden presentarse un gran número de actividades que reúnan parcialmente estos requisitos y que aun así no puedan soportarse o incluirse al interior del concepto o que bien incluidas la administración considere que no reúnen los requisitos necesarios, legales y suficientes para tener por deducible el gasto, situación en la cual emerge la controversia y se hace necesario un ente especializado que dirima la contienda.

O piénsese en una discusión relativa a precios de transferencia, en donde la administración considera que la usanza del método previsto para determinar la correcta aplicación del principio de plena competencia se encuentra carente de sustento, pues, por ejemplo, al usar el margen de utilidad trasnacional las compañías comparables empleadas, o por lo menos alguna de ellas, no reunieron los criterios necesarios, o denotan un punto de control en virtud del cual pierden comparabilidad y este problema vicia la totalidad del ejercicio comparable, afectándose en si la graduación de la operación y su realización al interior de márgenes competenciales entre no

vinculados, hecho que perjudica la declaración informativa de precios de transferencia y su homóloga de renta.

Centrándose la discusión en un tema de derecho tributario internacional muy álgido y aun carente de amplio desarrollo, en donde se da una interpretación normativa dual, por un lado el contribuyente sosteniendo una operación bajo los postulados del mercado, en virtud de la cual un solo comprable, que podría no afectar el ejercicio, es llamado a sustentar una nueva depuración del impuesto y una sanción. En tanto, para la administración cualquier no comparable vicia el estudio y por ende, procede a fiscalizar y sancionar al contribuyente.

Así las cosas, estos puntos de divergencia presentan mayoritariamente una diferencia en la interpretación de criterios (principal criterio de litigiosidad administrativa de la DIAN), que se decanta desde la etapa fiscalizadora, se propone al interior del requerimiento especial, se sustenta en una liquidación oficial de revisión y al tratarse de una discusión de mero derecho, tendrá, posiblemente y bajo las mismas apreciaciones institucionales, la correspondiente confirmación dentro del respectivo recurso de reconsideración, pues la interpretación formal de la aplicación normativa, posiblemente no cambien en el trasegar argumentativo, pese a cambiar las áreas encargadas de alimentar el conocimiento.

Las discusiones de mero derecho entonces plantean un reto, tanto para la administración, como para el contribuyente, pues en últimas riñen sobre cual es la forma correcta de implementar una regulación fiscal en un caso puntual y qué debemos entender por adecuada forma de aplicar la

normativa fiscal, en donde un mínimo cambio puede suscitar la conformación de una teoría jurídica sólida sostenida en el tiempo, aplicable válidamente para ambos extremos de la controversia.

Desde las dos perspectivas, entonces, existe mucha tela por cortar y argumentos que pueden sólidamente ser expuestos y sustentados, en sede administrativa, pero la discusión generalmente puede convertirse en una batalla de trincheras, como aquellas libradas durante la primera guerra mundial, donde finalmente se llega a un punto muerto argumentativo y tanto contribuyentes como administración en su manutención desisten en su empeño, pues advierten razón al interior de su argumentativa.

Si tenemos estos extremos en controversia y uno de ellos asume como juez y parte, debemos cuestionarnos si la resolución del recurso de reconsideración puede, en manos de un organismo diferente la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, jugar un papel efectivo, propositivo e imparcial, sobre todo, sin perder de vista la tecnicidad, ritualidad y especialidad necesaria para la resolución controversial, o si por el contrario la administración de impuestos debe conservar dicha facultad, preservándose un ente capaz y conocedor del tema fiscal, el cual estadísticamente ha mejorado su eficacia e idoneidad en la resolución controversial suscitada a partir de su gestión.

Situación última que debería mantenerse pues la separación de competencias implica la asunción de nuevos desafíos (proyectos normativos, destinación de presupuesto y puesta en marcha de una nueva entidad), altamente complejos, ello sin dejar a un lado las mencionadas estadísticas que denotan una mejora en el servicio de resolución de controversias y por supuesto las críticas formuladas al ya vigente modelo español.

Resulta ahora pertinente dilucidar, desde las críticas realizadas al modelo de español, la separación de la función resolutoria de controversias del ámbito de gestión tributaria y para el efecto, como fue expuesto en capítulos previos, se tomó, a efectos comparativos, el modelo español, en donde la competencia resolutoria prevista para las controversias tributarias, le corresponde al TEA, como órgano encargado de vigilar y propender por la resolución de este tipo de conflictos, una vez finaliza la tarea de gestión tributaria.

3.2 Críticas existentes con respecto a la implementación y función del Tribunal Económico Administrativo

La separación de competencias en materia tributaria, a partir de la cual se distanció la competencia de gestión y la resolutoria de controversias, en principio parece una idea benéfica encaminada a salvaguardar y garantizar un mayor espectro al interior del juicio de valor previsto para las actuaciones tributarias en sede administrativa, dentro del organigrama administrativo tributario español, no obstante, ha sido blanco de grandes y sustentadas críticas.

Para algunos autores como (Checa Gonzalez, 2004), los Tribunales Económicos Administrativos pueden conculcar el derecho a la tutela judicial efectiva, toda vez que el procedimiento se torna excesivamente extenso, tan es así que básicamente contiene dos instancias administrativas (determinación y decisión del recurso), con subinstancias en su interior (caso de la fase resolutoria de recursos que a su vez prevé de forma general en su interior otras dos instancias), ello de forma previa a la sede judicial, de por sí demorada.

Para este autor la tramitología a la cual se ven sometidos los usuarios del sistema de Tribunales Económicos Administrativos afecta, tanto, el acceso, como, la consecución de una justicia material efectiva, pues se ve notablemente afectado el principio de tutela judicial efectiva contenido en el artículo 24 de la Constitución española, cuando se presentan dilaciones en la resolución de las controversias puestas en conocimiento del organismo.

Adicionalmente, el mismo (Checa Gonzalez, 2004) considera que los tribunales Económicos Administrativos suponen la existencia de un proceso administrativo exageradamente burocrático, pues del mismo se pueden desprender hasta cuatro momentos procesales, el trámite del recurso de reposición, la alzada ante un TEA Regional, susceptible de otra instancia ante el TEA central y, en forma excepcional, la implementación de un recurso extraordinario, lo que redunda en una demorada y poco asequible tutela judicial, presuponiendo una dilación temporal del procedimiento casi indefinido.

Pero no solo la doctrina criticó la figura del Tribunal Económico Administrativo, en reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia (Procedimiento seguido a instancias de Banco Santander, S. A., 2020), señaló que este órgano administrativo español carece de independencia e imparcialidad, en razón a la “relación jerárquica o subordinación” existente entre los TEA regionales y el TEA Central, a partir de la jerarquización propia en sus funcionarios, suceso que no solo afecta la noción aludida sino la imparcialidad y objetividad en cuanto a la libertad decisional frente a los asuntos atribuidos a su competencia, desde la óptica de un tercero independiente.

Para el colegiado, el concepto de independencia (relevante para nuestros propósitos pues implica una arista de valoración al interior del presupuesto de imparcialidad) no se garantiza al interior del organigrama funcional previsto para el Tribunal Económico Administrativo, pues tal precepto debe presentarse a partir de un “(...) vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia, estando así protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros de los litigios de los que conozca e influir en sus decisiones (...)”

En sí la crítica tal y como lo señala (Alonso Garcia, 2020), se subsume en reprochar (como defectos frente a la configuración del supuesto de imparcialidad) la integración funcional de los TEA regionales, la inamovilidad del personal y su vinculación con las directrices dispuestas por el órgano superior TEA central, pues resulta necesario “**ante todo que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida**”, el TJUE llegó a la conclusión de que tales aspectos brillarían por su ausencia en el caso del TEAC.”

Con todo lo anterior y si bien tienen falencias los TEA, lo cierto es que las estadísticas de reclamaciones resueltas, que según promedio oscilan entre las 200.000 solicitudes resueltas por año, dan cuenta de la aplicación de un modelo que, al menos idealmente, puede llevar a la conjunción de varios factores positivos como la descongestión de la justicia administrativa, la generación de confianza institucional, una gratuidad en la resolución de controversias y,

establecido correctamente, sumar tecnicidad en la asunción y resolución de las controversias propuestas.

Ahora, del porcentaje de litigios presentados ante el Tribunal Económico Administrativo en materia tributaria por parte de los contribuyentes se tiene que “ (...) el 60% de esos casos hayan sido resueltos parcial o totalmente a favor del contribuyente por un órgano revisor compuesto por funcionarios de la propia Administración” (Jimenez, 2019), lo que supone la no trascendencia de un gran número de controversias a la sede judicial.

Frente a la gratuidad o merma de los costos para el acceso a la resolución de una controversia los TEA se erigen como una opción asequible a todos los interesados, ya que el derecho de postulación no es una condición obligatoria para la proposición de una Reclamación Económico Administrativa. En contrapunto, el acceso a la jurisdicción ineludiblemente demanda costos para las personas que deseen demandar las decisiones de la administración tributaria, empezando por el pago de los servicios profesionales de un licenciado en derecho.

Con respecto a la noción de probidad al interior del juicio de valor, la idea primigenia de separación de competencias, no se ve reforzada pues el organigrama funcional y elección de operarios, constituye un ámbito de sujeción directo o indirecto a las directrices del ente central, reduciendo el espectro de eficacia para dicho modelo.

Adicionalmente, no podemos obviar la crítica del Tribunal de Justicia Europeo, pues la misma guarda veracidad al señalar que la permisón de tantos momentos procesales al interior de

la segunda instancia, agujera el principio de tutela judicial efectiva y denota una situación de control desde el centro a la periferia, que estandariza la asunción de líneas decisorias.

3.3 Tribunales Económicos Administrativos al interior del organigrama administrativo fiscal colombiano

En relación con la posibilidad de crear una especie de Tribunal Económico Administrativo en Colombia, debemos recordar que la idea ha sido planteada por una comisión de expertos, a partir de la cual se dio una reforma tributaria en el año 2016, sin embargo, para dar tránsito a la concreción de la idea debemos tener presente la necesidad de crear una institución pública, a la cual asignar esta competencia.

La creación de una institución pública, supone, a grandes rasgos y sin entrar en discusiones sobre voluntades o elementos exógenos, la asignación de un rubro presupuestal para su funcionamiento y la expedición de una ley, conforme a lo señalado en el artículo 69 de la ley 489 de 1998, situación que puede generar un amplio debate y finalmente el desecho de la proposición.

Suponiendo que estos factores se pudiesen conjurar, al igual que para las demás entidades del orden nacional creadas, debe existir una delimitación competencial y funcional clara, especializada y, por su puesto, técnica; sin embargo, estos temas se pueden resolver de forma eficaz si el primer factor (ley y presupuesto) es atendido.

No obstante, materialmente la creación de un organismo encargado de atender las reclamaciones planteadas a partir de la gestión tributaria es una tarea realizable y que puede estar sujeta en última instancia a la voluntad estatal.

En cuanto a la percepción de un juicio de probidad a la hora de dirimir controversias fiscales, el separar la competencia gestora de su par resolutoria, supondría según el Tribunal de Justicia Europeo, la materialización del criterio de “independencia”, a partir del cual se desprenderá la resolución de causas administrativas en un seno diferente, ajeno a directrices y líneas decisorias preestablecidas, para cuestiones de pleno derecho, y por tanto, por lo menos en un principio y al margen de las críticas se concretizaría un mayor grado de objetividad e imparcialidad en las decisiones. No obstante, la tecnicidad actualmente adjudicada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podría sucumbir al atribuírsele la competencia resolutoria de controversias a un órgano joven e inexperto para atender dicha labor.

No podríamos calcar el modelo español, de empelarse, debería, en forma preponderante y a partir de la experiencia española, la necesidad de asimilarse como un en un órgano administrativo de cierre, con una sola instancia administrativa, evitando que se planteen un sinnúmero de escalones, previos al acceso jurisdiccional y dilatorios, como los existentes en el modelo español y que han sido objeto de duras críticas.

Adicionalmente, dicho planteamiento no pretende indicar que la administración a la hora de tomar las determinaciones que considera aplicables a determinada situación jurídica tributaria, desconoce la legislación o se sustrae del marco normativo, pues ello constituiría una afrenta

penada, disciplinaria y/o penalmente; al contrario, lo que se busca al cuestionar la separación de competencias consiste en vislumbrar métodos que permitan una mayor eficacia de los postulados constitucionales de justicia y la maximización del espectro propio del juicio de valor pródigo al interior de las actuaciones administrativas.

Sin embargo, un organismo de arbitramento podría tomar la batuta y asimilar una competencia resolutoria en materia de controversias, siendo casi con seguridad un ente autónomo e imparcial y para diseñar el modelo podría tomarse como ejemplo la función de arbitramento en las cámaras de comercio o la ofertada por entes transnacionales.

Ahora, al margen de lo expuesto se debe señalar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha mejorado en los últimos años su tasa de éxito litigioso, principalmente al interior de controversias que versan sobre asuntos de mero derecho, lo que presupone, en principio, mayor acierto a la hora de aplicar la norma fiscal a casos concretos y resolver controversias en sede administrativa, hecho que indica una mayor garantía y desarrollo del principio de imparcialidad.

Para el año 2019, la tasa de mejora en cuanto a la materia litigiosa de la entidad supuso un incremento exponencial pues durante la periodicidad se estableció que la administración ganó el 64.8% de los litigios afrontados, porcentaje que a su vez se cuantifica monetariamente en la suma de \$623.667.000.000 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019).

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado incluye dentro del ranking de entidades públicas del estado colombiano del orden nacional, por número de procesos y valor de

pretensiones, a la DIAN en el puesto 10, con 6.798 procesos judiciales activos y puesto 13 con más de 26.047 millones en discusión. (Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado , 2020)

Esta tendencia de éxito litigioso en la cual se encuentra inmersa la UAE-DIAN se ha incrementado al 69.5%, durante lo transcurrido del año 2020 con corte al mes de agosto (Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado , 2020), situación que a su vez aumenta de forma exponencial la convalidación administrativa percibida desde el año 2016, en donde la tasa de éxito era inferior al 57%. (Revista Dinero, 2020)

Esta mejora en los márgenes de éxito en los procesos de discusión, aunado al factor humano y el compromiso de la entidad en la mejora constante, en últimas resalta la adecuación de las actuaciones jurídicas, en modo y forma al precepto jurídico vigente y el entendimiento estatal de su correcta interpretación.

Entonces a partir de las cifras existentes y de permanecer o mejorar la tasa de acierto administrativa en cuanto a las glosas planteadas en sede administrativa, aunado a las desventajas expuestas y contempladas para un organismo nuevo, no resultaría descabellado pensar en la manutención del sistema actual, sin embargo, no debemos olvidar que la percepción y persecución de un juicio de valor pródigo debe encontrarse en el norte del escenario.

En suma, pese a que la idea de implementar un órgano especializado encargado de atender las controversias tributarias, encuentra sustento en la garantía de independencia y de un juicio de mayor probidad al interior de las controversias administrativas, los cuales procuraran un máximo

posible al ser desarrollados por agentes externos a la misma entidad que se encarga de determinar los tributos y las sanciones, lo cierto es que la estadística está demostrando que dicho ideal ha adquirido fuerza y convalidación en los últimos años.

Sin embargo, el aumento en el margen de éxito previsto para la atención de controversias judiciales es un indicio que denota una mejoría significativa en la probidad de las decisiones administrativas encargadas de resolver recursos, motivo que aunado a la falta de independencia y garantía para el principio de tutela judicial efectiva, previstas para la actual composición del símil español, hacen poco viable la transpiración de dicha opción a corto plazo.

Pero debemos tener presente que cualquier desarrollo del “*Tribunal Tributario en Colombia*” o de otra organización a fin, incluyendo a la misma DIAN, debe responder siempre y de forma preponderante a los criterios y principios de eficacia, pronta resolución de controversias, especialidad, independencia y primordialmente la consecución de un juicio de valor pródigo para las actuaciones fiscales pródigo, en aras de sustentar las premisas del estado social de derecho para el cual fueron concebidas como garantías rectoras.

BIBLIOGRAFÍA

Guerrero, L. E. (2019). Manual del Acto Administrativo. Bogotá: Editorial ABC.

Cermeño, C. C., Clopatofsky, C. M., De Bedout, J. C., & Andres, G. S. (2016). Procedimiento Tributario. Bogotá: Legis.

Santos Rodriguez, J. E. (2016). En Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo Comentado y concordado. Bogotá: Universidad Externado.

Checa Gonzalez, C. (julio de 2004). scielo.conicyt.cl. Obtenido de scielo:

https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502004000100007

Procedimiento seguido a instancias de Banco Santander, S. A., C-274 de 2014 (Tribunal Europeo de Justicia - Gran Sala 21 de enero de 2020).

Alonso Garcia, R. (29 de enero de 2020). Almacen de derecho. Obtenido de Almacen de derecho: <https://almacenederecho.org/los-tribunales-economico-administrativos-y-el-tribunal-de-justicia>

Berrocal Guerrero, L. (2019). El procedimiento administrativo en Colombia. En L. E. Berrocal Guerrero, El procedimiento administrativo en Colombia (pág. 362). Bogotá: ABC.

Piza Rodriguez, J. R., Castro Arango, J. M., Chamorro Quiroz, A. G., Gonzalez Parra, O. L., Beltran Quintero, J. E., Sanchez Peña, M. C., . . . Medina Salazar, A. (2017). Teoría del procedimiento tributario colombiano. (J. R. Piza Rodriguez, Ed.) Bogotá, Colombia: Universidad Externado.

1437/2011, L. (s.f.). art. 3.

Política, C. (art. 208).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2019). Informe de litigiosidad DIAN 2019. Bogotá.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2018). Informe de litigiosidad DIAN 2018. Bogotá.

Revisión constitucional del proyecto de ley número 58/94 Senado y 264/95 Cámara, "Estatutaria de la Administración de Justicia", C-037 (Corte Constitucional 5 de Febrero de 1996).

Acción de tutela contra dos Magistrados de la Sala Civil del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Santafé de Bogotá por una presunta violación del derecho al debido proceso., T-657 (Corte Constitucional 11 de Noviembre de 1998).

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 80 y 81 de la Ley 23 de 1981., C-762 (Corte Constitucional 29 de Octubre de 2009).

Yaben Peral, M. (2015). El deber de imparcialidad en el ejercicio de la función pública . Barcelona: Bosch.

Principio de Imparcialidad - Garantiza al usuario el acceso a la administración de justicia en condiciones de objetividad, 11001-03-15-000-2015-02017-00 (AC)A (Consejo de Estado 5 de Febrero de 2016).

Ministerio de Hacienda Español. (s.f.). Hacienda. Obtenido de

https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Organizacion%20ministerial/LEY%2031-1990%20_art%20103_%20version%20actualizada.pdf

Sanción por no enviar información - 2007, 21014 (Consejo de Estado 27 de Agosto de 2015).

Sanción por devolución o compensación improcedente, 19275 (Consejo de Estado 17 de Septiembre de 2014).

Sanción por no enviar información en medios magnéticos, 19886 (Consejo de Estado 6 de Agosto de 2015).

Extemporaneidad del recurso de reconsideración , 16831 (Consejo de Estado 25 de Marzo de 2010).

Sujeto pasivo de la obligación tributaria, 5404 (Consejo de Estado 17 de febrero de 1995).

Bonmati Martínez, J. (2010). Las reclamaciones económico - administrativas. Contable, 9-12.

Ministerio de Hacienda Español. (2018). Memoria 2018 Tribunal Económico Administrativo. Madrid.

Jimenez, M. (2019). ¿Son los tribunales económico-administrativos parte del problema de la litigiosidad tributaria? *Diariojuridico.com* - <https://www.diariojuridico.com/son-los-tribunales-economico-administrativos-parte-del-problema-de-la-litigiosidad-tributaria/>, 1.

Universidad Pontificia Comillas - ICAI de Madrid y Fundación Impuestos y Competitividad. (2012). La percepción de las grandes empresas sobre el Sistema Tributario Español. Madrid.

Revista Dinero. (2020). Dian, con buenos resultados en estrados judiciales. *Revista Dinero*, <http://colombia.ipnoticias.com/Landing?i=8rjVc38Q1fmQN9n3eazhgw%3D%3D&cac=7>

tqsRe7ACB9IdzOOYLzu7A%3D%3D&c=KYRGeCq51DJ%2FMQeOPNY1JA%3D%3D&idi=es.

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado . (2020). Informe de litigiosidad agosto 2020.