



# Debido proceso y derecho tributario: perspectivas desde la Constitución de 1991

## Due Process and Tax Law: Perspectives since the 1991 Constitution

## Devido processual e direito tributário: perspectivas desde a Constituição de 1991

FRANCISCO ANDRÉS MANOTAS POLO\*

---

\* Abogado, Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano; especialista en Derecho Tributario, Universidad Externado de Colombia. Miembro del Observatorio de Derecho Tributario de la Universidad Externado de Colombia. francisco.manotas@est.uexternado.edu.co / <https://orcid.org/0000-0001-8342-6784>  
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n22.01>

## Resumen

El debido proceso es una garantía esencial que se desprende en el derecho que tiene toda persona de conocer y refutar todas las actuaciones que contra estas se adelantan, lo cual es apreciable en diversas expresiones según la naturaleza del asunto sujeto a debate. En esta investigación, se realizará un recorrido sobre el debido proceso y su manifestación en el procedimiento tributario como una limitación al ejercicio del poder tributario por parte de la administración, sirviendo como garantía para procurar que la decisión se ajuste a derecho y, de esta manera, se pueda lograr la verdad real en cada asunto cuestionado al momento de determinar la configuración de los elementos de un tributo.

*Palabras clave:* debido proceso, procedimiento administrativo, procedimiento tributario, derecho de defensa, principio de legalidad, derecho de contradicción, cargas procesales, función administrativa, determinación tributaria.

## Abstract

Due process is an essential guarantee which implies persons' rights to know and controvert every decision made against them, appreciated through different expressions according to the discussed subject's nature. In this research, shall we make a walkthrough about the due process and how it is expressed via tax procedure as a limitation to tax power's exercise by the administration, thus being a guarantee focused on achieving decisions adjusted to law across the discussed subject.

*Keywords:* Due process, administrative procedure, tax procedure, right of defense, principle of legality, right of contradiction, procedural burden, administrative function, tax determination.

## Resumo

O devido processo legal é uma garantia essencial que decorre do direito que cada pessoa tem de conhecer e refutar todas as ações que lhe sejam intentadas, o que pode ser apreciado em diversas expressões consoante a natureza da matéria em debate. Nesta investigação, será realizado um tour sobre o devido processo legal e sua manifestação no procedimento tributário como limitação ao exercício do poder tributário pela administração, servindo de garantia para assegurar que a decisão seja ajustada à lei e em desta forma pode-se atingir a verdade real em cada questão questionada ao determinar a configuração dos elementos de um tributo.

*Palavras chave:* Devido processo legal, procedimento administrativo, procedimento tributário, direito de defesa, princípio da legalidade, direito de contradicção, encargos processuais, função administrativa, determinação tributária.

## **Introducción**

Este texto pretende brindar una reflexión acerca del ejercicio de la potestad sancionatoria en materia tributaria, con arreglo al debido proceso administrativo y las garantías que desprende como manifestación del debido proceso en las relaciones que la administración tiene para con los particulares al tomar en cuenta el desarrollo realizado en materia doctrinal, acompañada del estudio jurisprudencial realizado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado que resaltan su importancia.

El presente tiene por objeto examinar el criterio jurisprudencial adoptado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, en relación con el debido proceso y los parámetros a ser observados por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, retratando de esa manera las garantías con que cuentan los contribuyentes obligados ante la imposición de sanciones por parte de la administración.

### **I. Aspectos generales del debido proceso**

El debido proceso es concebido como una de las garantías básicas con que cuenta todo individuo en las actuaciones que se adelantan, en las que sea susceptible de afectársele un interés jurídico, ya sea en relación con otros individuos o con el Estado, y donde se establecerá la responsabilidad por la lesión a dicho interés jurídico o se declarará un derecho. Estos eventos tendrán ocurrencia con arreglo a normas preexistentes, las cuales definirán si esas pretensiones tienen vocación de prosperidad.

Esto se materializa por medio de unos pasos concebidos dentro de una estructura lógica, los cuales deben observarse cabalmente por lo que se busca respetar las garantías que se confieren a las partes en el debate que se cierne. De este modo, esas formas se establecen para preservar la dignidad de los involucrados, las cuales no podrán ser prejuzgadas sin un fallo definitivo (Barreto y Sarmiento, 1997, p. 107).

En general, cuando se refiere a proceso, se abarca cualquiera actuación en la que exista una cadena de hechos que se destinan para la realización de un fin jurídico; dicha estructura es común en las actuaciones adelantadas por los diversos órganos del Estado en sus diferentes ramas, apreciándose como ejemplos el proceso legislativo, el procedimiento administrativo adelantado por diversas entidades y el proceso jurisdiccional. Todo esto sigue diversas finalidades, tales como obtener el cumplimiento de la ley, la tutela efectiva de los derechos, sea su declaración en caso de incertidumbre o desconocimiento o su exigibilidad en caso de tener certeza, o bien la prevención de una conducta cualquiera que ponga en peligro un interés jurídico (Echandía, 1994, p. 157).

Para esto, el proceso está impregnado de algunos principios imperativos, varios de los cuales son comunes como el principio de contradicción, emanado de la necesidad de oír a las partes involucradas para garantizarles el derecho a la defensa, y, por otro lado, la imperatividad que revisten los procedimientos legalmente establecidos (Echandía, 1994, pp. 37-39). Ahora bien, lejos de suponer que esa estructura llevará a una aplicación de las

normas mediante un diálogo armónico entre las partes y el juez, lo cierto es que la realización de ese fin jurídico buscado dependerá en alguna medida de la valoración que se efectúe, así como determinar si existen o no excepciones al caso en cuestión o bien una norma especial, si bien se prevé que la solución emanará de alguna norma o principio jurídico, el cual determinará las diferentes alternativas con que se cuenta en ese asunto en concreto para llegar a proferir la decisión (García, 2014, pp. 14 y 16).

En todo caso, el establecimiento del proceso supone un límite a la discrecionalidad, que puede suponer una afrenta al Estado de Derecho al sujetar al Estado a la ley, lo cual ocurre particularmente ante las violaciones de derechos cometidas no solo por personas de derecho privado sino también por personas de derecho público; debido a eso, para lograr la tutela efectiva es preciso que esas decisiones se sujeten a un rigor el cual dependerá de la naturaleza del proceso adelantado, diferenciándose en ese caso el proceso legislativo frente al administrativo y el judicial (Rojas, 2009, pp. 776-777).

Siguiendo esta línea, el debido proceso vendrá a ser esa serie de actos coordinados que de forma adecuada buscan resolver las pretensiones con apego a principios relacionados a la tutela efectiva por medio de las normas procedimentales establecidas, previendo todas las garantías para ello que sujetan dicha actividad para finalmente dar a cada quien lo suyo; dado que la finalidad del proceso busca concretar un interés jurídico legítimo, por lo que el rigor antes mencionado se aprecia en la concurrencia de los siguientes elementos:

- a. Juez natural
- b. Legalidad
- c. Celeridad
- d. Economía procesal
- e. Contradicción
- f. Publicidad
- g. Presunción de inocencia
- h. Cosa juzgada

Esto permite discernir que no todo proceso se erige en un debido proceso, el cual viene a ser una especie de proceso que se encamina a una finalidad legítima, pues dondequiera que uno de los presupuestos se vea afectado, también lo será el discernimiento por el que se llega a la resolución, menoscabando el interés jurídico objeto de la actuación en el caso concreto (Prieto, 2003, pp. 821-823).

Esto no es exclusivo de las actuaciones judiciales, pues así también se sujetan las actuaciones administrativas: si bien es cierto que observan un enfoque diferente en el sentido de que el debido proceso en sede administrativa se ciñe al marco del ejercicio de las funciones del órgano para satisfacer el interés general mientras que en sede jurisdiccional se orienta más propiamente a resolver conflictos particulares, no deja de ser verdad que en ambos casos se orienta a un desarrollo adecuado que propende a la materialización de un derecho o aplicación de una norma jurídica.

Por ende, resulta transversal al contar con estos presupuestos esenciales, los cuales sientan las bases para una tutela efectiva al apremiar el respeto entre las partes, y el ser oídos y expresar su caso de forma fundamentada, con lo que se aporta en ese debate los razonamientos que motivarán la toma de una decisión razonable al momento de proferir el fallo en cuestión.

## **II. Desarrollo doctrinal del debido proceso administrativo como expresión del debido proceso en el ámbito tributario**

Como todo proceso y procedimiento, el procedimiento administrativo es una sistematización de etapas que se ciñen a unos principios, normas y órganos los cuales derivan en una decisión por parte de la autoridad administrativa. En este, se involucra a la Administración y al ciudadano, el cual buscará que la Administración modifique una decisión proferida en el ejercicio de sus funciones.

Tradicionalmente, la dinámica del procedimiento administrativo se ha configurado en favor de la Administración; sin embargo, esto apremió la implementación de varios cambios con el propósito de equilibrar la relación entre la Administración y el ciudadano, con lo que se procuró reforzar varios parámetros, entre estos el principio de legalidad. Ese proceso tuvo inicio en América Latina con la expedición en Argentina de la Ley 19.549 de 1972, y eventualmente fue acogido por los demás países (Brewer, 2011, p. 117).

Bajo ese esquema, se busca que la Administración esté al servicio de la ciudadanía, por lo que se busca la materialización de varios principios que propendan que hagan efectiva la rendición de cuentas por cuenta de las actuaciones adelantadas, que deberán someterse en forma plena a derecho. Esto ha conllevado la positivización de los principios generales del derecho administrativo con lo que se hace efectiva la incorporación de estos al orden jurídico (Brewer, 2011, pp. 122-123).

El procedimiento administrativo es, por otra parte, concebido como una antesala al control jurisdiccional de los actos administrativos; en su curso se pueden apreciar diversas etapas, desde la formación del acto hasta su ejecución, habida cuenta de las operaciones administrativas que se llevan a cabo y de las formalidades y ritualidades que deben observarse en su formación, así como los recursos para agotar la sede administrativa y las formas de notificación. De forma paralela, existen procedimientos administrativos especiales que se sujetan por unos parámetros propios, como el procedimiento tributario (Piza y Castro, 2010, pp. 511-512).

Los procedimientos tributarios se diferencian del procedimiento administrativo general, por cuanto el inicio no está marcado con la expedición del acto administrativo sino con el nacimiento de la obligación tributaria a cargo del contribuyente mediante la materialización del hecho generador del correspondiente tributo, el cual se liquidará para derivar en un título ejecutivo a partir del cual, se realizará el trámite en cuestión; lo anterior es previsto en nuestro ordenamiento en el artículo 2 del CPACA en lo que respecta a

la relación entre el procedimiento general con respecto de los procedimientos especiales (Piza y Castro, 2017, p. 19).

Esto da cuenta del principio de especialidad que caracteriza el procedimiento tributario, comoquiera que adquiere prevalencia por sobre el procedimiento administrativo general; eso no obsta para que aun así sean aplicables los parámetros que dan cuenta del debido proceso, pues merece especial atención recordar el tenor encontrado en el artículo 29 de la Carta Política, el cual enuncia que es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas.

Afirma Ruocco (2013) que la Administración no puede ni debe proferir resolución definitiva sin que antes los interesados conozcan de las actuaciones administrativas y controvertirlas. Además de eso, se busca precisamente dirigir la actividad de la Administración, confiriendo además garantías a los sujetos involucrados en sus derechos o intereses jurídicos (Ruocco, 2013, p. 3).

El profesor Carvajal, por otro lado, reflexionó en ese sentido al respecto de las actuaciones administrativas, en el entendido que el trámite de la expedición de los actos administrativos debe observar el debido proceso en las diferentes etapas, por cuanto ello determina la validez y eficacia del acto administrativo en cuestión. No obstante, el alcance del debido proceso tiene sus limitaciones, para lo cual enuncia tres enfoques por los que puede apreciarse:

- a. El primero de estos lleva a conocer y respetar la diversidad de procedimientos administrativos establecidos en la ley y sus actos reglamentarios por medio de los que se realizan distintas funciones administrativas. En todo caso, el procedimiento administrativo general aún sirve para ser una referencia al ser norma procedimental supletoria.
- b. El segundo enfoque lo interpreta incluyendo los principios escritos y no escritos, explícitos y no explícitos que complementan su sentido normativo, partiendo del tenor del artículo 29 de la Constitución Política, además de otras referencias normativas. Estas, no obstante, tendrán presente que no podrán declarar la responsabilidad sino conforme al régimen jurídico preexistente, así como respetando las competencias de las autoridades y las formas de cada actuación; esto contempla el *non bis idem* y el principio de favorabilidad.
- c. El tercero y último enfoque advierte que el debido proceso impone cargas a los poderes públicos y es obligatorio a todos aquellos que se asimilen a una autoridad administrativa o servidor público, con lo que implica una constitucionalización al asumir la vigencia de los derechos fundamentales y demás disposiciones constitucionales (Carvajal, 2010, pp. 9-14).

Aquello deviene en sostener que el debido proceso en las actuaciones administrativas armoniza la protección de las garantías fundamentales con el cumplimiento de los fines de la administración en el transcurso de las diferentes etapas en las que el administrado buscará defender sus intereses legítimos conforme a las formas previstas en el orden jurídico. Además de esto, puede complementarse lo explicado por Carvajal al afirmar que al estar sujeto a principios resultan estos de imperativa observancia, so pena de incurrir en la

anulación de lo actuado al ser los principios jurídicos algo esencial que define la esencia e incide en la existencia del procedimiento administrativo (Rojas, 2011, pp. 181-182).

Como tal, el debido proceso es un concepto genérico que es aplicable a todas las diferentes clases de procesos y procedimiento previstas en el orden jurídico, entre las cuales se encuentran los procedimientos administrativos que precisamente es la especie objeto de estudio del presente análisis. Aparte del hecho de ser una actuación adelantada ante una entidad administrativa, la sujeción de tales actuaciones al principio de legalidad refuerza el llamado de la Administración a observar las garantías mínimas de justicia por las que se sustenta la decisión que profiere, sea estimatoria o no para con las pretensiones que el ciudadano haya elevado al respecto.

### III. Una aproximación al procedimiento tributario

El procedimiento tributario tiene una característica particular aparte de ser un procedimiento administrativo especial y consiste en ser un punto de vinculación entre lo procedimental y lo sustantivo en el plano tributario al ser el vehículo por el cual la administración tributaria define en forma precisa la obligación tributaria configurada en la Ley, resaltando mayormente el aspecto formal de aquella.

Todo procedimiento administrativo se impulsa en una serie de actos mediante los cuales se define una situación jurídica de manera general o particular anterior al proceso contencioso-administrativo en que intervienen inicialmente el ciudadano y la administración, y luego el juez, al ponerse en conocimiento de la controversia en la vía jurisdiccional. Esto fue entendido por el profesor Devis Echandía de la siguiente manera:

El procedimiento administrativo es el conjunto de actos coordinados que se ejecutan por o ante funcionarios competentes del órgano judicial del Estado, para obtener, mediante la actuación de la ley en un caso en concreto, la declaración, la defensa o la realización coactiva de los derechos que pretenden tener las personas privadas o públicas. (Echandía, citado por Piza y Castro, 2010, p. 511) (subrayado fuera del texto)

En específico, su cauce en el procedimiento tributario se adelanta por medio de diversos procedimientos que se encuentran en el libro V del ET, que tienen una estructura común de la siguiente forma: (i) la declaración por parte de los administrados, (ii) el procedimiento de gestión que se integra por las funciones de fiscalización, determinación y recaudo y, (iii) la discusión administrativa de los actos de la administración tributaria (Piza y Castro, 2010, p. 517).

Ese componente abarca las diferentes actuaciones por las cuales la Administración finalmente establece el tributo, por medio de los diversos actos administrativos que se expiden en la sede administrativa; sin perjuicio de aquello, se sujetan al deber de asegurar la tutela judicial efectiva, de modo que ante las facultades que ostenta la Administración para discernir si se cumplen los diferentes aspectos de la obligación tributaria, además de

determinar si es procedente una sanción, el contribuyente puede acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, que en la resolución de las cuestiones litigiosas actuará imparcialmente en lo relacionado con la observancia del procedimiento por parte de la administración y/o la aplicación de tributos (Piza y Castro, 2010, p. 513).

Resulta importante mencionar, además de esto, la incidencia que reviste en el tema la Constitución; al menos en Colombia, sus disposiciones tienen prelación por encima de las demás normas que integran el ordenamiento jurídico. De esta forma, se refuerza el respeto que debe la administración al tener que respetar las garantías fundamentales de los ciudadanos lo cual es vinculante a todos los órganos que conforman las tres (3) ramas del poder público y aquellos independientes (Piza y Castro, 2010, p. 513).

Aquel contexto tiene cabida porque el artículo 4.º de la Constitución la define como norma de normas, advirtiendo de su más alta jerarquía que la convierte en un referente obligado para la validez de los demás preceptos. Esto da cuenta de su inviolabilidad, de modo que es menester indicar que en caso de encontrar una contradicción entre el contenido del texto constitucional y el de una norma de inferior jerarquía, deberá prevalecer la Constitución so pena que al aplicar esa ley u otra norma jurídica se incurra en un hecho antijurídico, toda vez que la razón de ser de la existencia de los diversos órganos del Estado se avoca a satisfacer el bien común (Madrid-Malo, 1997, pp. 66-67).

La constitucionalización del debido proceso en el ámbito tributario se traduce en garantías que tienen los contribuyentes frente a las actuaciones adelantadas mediante las cuales se les permite un adecuado ejercicio del derecho de defensa al ser dable el acceso a los expedientes y la información actualizada sobre los diversos cambios surtidos en el régimen jurídico donde también se acogen los principios establecidos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Esto implica una restricción al ejercicio del poder tributario al hacerle ceñirse a las formas y tipos previstos para el control de las obligaciones sustanciales y formales, lo cual debe ser acatado por todas las autoridades que intervienen en su determinación; además refuerza la razón de ser de la función administrativa para con el amparo de la dignidad humana, que bien pueden apreciarse en la Constitución Política de Colombia, en su artículo 2, donde pueden clasificarse de la siguiente forma:

- a. Promover el interés general y servir a la comunidad.
- b. Garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes establecidos en la Constitución.
- c. Promover la participación ciudadana de las decisiones con repercusiones en materia económica, política y administrativa.
- d. Establecer un orden justo. (Madrid-Malo, 1997, pp. 54-55)

En lo que se refiere a las discusiones adelantadas en sede administrativa, varios autores, como Montaña Plata, indican la inconformidad de los contribuyentes como origen de los diferentes recursos que se prevén en el marco jurídico para llevar a cabo la controversia

administrativa y posteriormente jurisdiccional. Allí se debate acerca de la legalidad, conveniencia y oportunidad de los actos administrativos, mediante los cuales se pretende el establecimiento de la obligación tributaria hasta el eventual agotamiento de la sede administrativa como requisito de procedibilidad para trasladar la discusión a la sede jurisdiccional (Piza y Sánchez, 2017, pp. 257-258).

Es apreciable que el procedimiento tributario cuenta con dos (2) tipos de controles distintos, como se aprecia en los procedimientos administrativos: (i) los recursos que se prevén en el procedimiento administrativo con los cuales puede discutirse la validez de los actos administrativos que se expiden en el establecimiento de la obligación tributaria, y (ii) los medios de control judicial que cuestionan los actos definitivos a partir de los cuales se impone el tributo a pagar, concluyendo con una sentencia y las instancias que se prevén para la discusión (Piza y Sánchez, 2017, p. 259).

El establecimiento del procedimiento tributario no estuvo exento de confusión, por la naturaleza del ET como compilación de diversas normas y no un código unificado en que se concentran todas las disposiciones correspondientes, más aún, en el caso de las entidades territoriales, la situación se agrava en tanto tienen cada una diferentes procedimientos en virtud del principio de autonomía territorial consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política (Londoño, 2016, p. 69).

Eventualmente la situación se facilitó al advertirse que las entidades territoriales se acogieron al anterior Código Contencioso Administrativo y posteriormente al ET —con algunas excepciones—, con lo que se unifican aspectos esenciales en todas las actuaciones (Londoño, 2016, p. 69).

Adicionalmente, se advierte allí la interrelación entre normas de carácter especial y las normas de carácter general, contraponiéndose las primeras a las segundas al sustraer de estas un ámbito específico que originalmente corresponde a una disposición general para someterlas a ese imperio; esto es referido por el profesor De Castro con las acepciones referentes a las normas generales y las normas especiales, aduciendo a las primeras como “el conjunto de disposiciones destinadas a reglamentar la vida social considerada en su totalidad”, en tanto las segundas son “aquellas que contienen normas sólo sobre una institución o una serie de relaciones determinadas” (De Castro, citado en Pato, 2003, p. 192).

De modo que en este caso se puede señalar que las normas especiales tienen una aplicación preferente en los casos en los que se encuentre en colisión con una norma general, con independencia de la vigencia que tenga cada una. De hecho, la especialidad no elimina en ningún momento la vigencia de las normas generales, pues estas continuarán rigiendo en todo aspecto no cubierto por esa ley especial, complementando incluso a aquella dondequiera y se adviertan vacíos en su aplicación, manteniendo por lo tanto su eficacia (Pato, 2003, p. 193).

Esa relación puede señalarse en la materia objeto de estudio en tanto se aprecian casos en que las disposiciones concernientes al CPACA complementan en este caso el procedimiento tributario en algunos aspectos esenciales como los siguientes:

- a. El artículo 734 del ET refiere acerca de los efectos del silencio administrativo al señalar que en esos casos se entenderá que la Administración accede a las solicitudes del recurrente lo cual deberá ser declarado de esa forma; en eso, no señala el modo en que el silencio se acredita, de manera que es necesario en este caso remitir al CPACA para lo relacionado con la protocolización del silencio administrativo en su artículo 87 el cual indica que se llevará a cabo al registro de la petición además de una declaración por el peticionario de no haber recibido respuesta en el término oportuno.
- b. Por otra parte, el ET hace referencia a algunos medios de prueba que se pueden practicar, indicando una remisión expresa al CPC — Ahora sustituido por el CGP — en lo no abordado; por otra parte, no hace referencia en ningún artículo a la prueba de oficio, el cual si es regulada por el CPACA en su artículo 40.
- c. En igual sentido, cuando se da inicio a la sede jurisdiccional, el ET no refiere de forma expresa a las formalidades requeridas para que el interesado ejerza el medio de control en cuestión, razón por lo cual tanto para el contenido de la demanda como en lo relacionado a los medios de control, se estará resuelto a lo apreciado en el CPACA en cuanto al contenido de la demanda, y la caducidad del medio de control empleado para cuestionar la validez del acto administrativo ante la jurisdicción.

Para concluir, cabe resaltar la aplicación de la permeación de los principios constitucionales a las demás normas del orden jurídico, como expresión de los mandatos de la constitución los cuales son de obligatoria observancia, no solo en lo que refiere al articulado mismo, además de las demás normas que componen el bloque de constitucionalidad.

Por el otro lado, se aprecia allí la relación entre las normas procedimentales con ocasión a la especialidad normativa que abarca su respectivo imperio, en que se advierte a mayor especialidad una prevalencia, junto a una aplicación complementaria en caso de vacíos encontrados.

#### **IV. Desarrollo jurisprudencial del debido proceso en materia tributaria por parte de la Corte Constitucional**

Los fallos dictados por la Corte Constitucional dan un recuento de los diversos aspectos que componen el debido proceso en las actuaciones administrativas, tratando temas de diversa índole como la iniciación, el régimen probatorio, medidas sancionatorias, el procedimiento tributario en entidades territoriales, las notificaciones de los actos administrativos en el procedimiento, los terceros en el procedimiento tributario, entre otros.

En relación con el procedimiento tributario en las entidades territoriales se puede encontrar que las entidades territoriales pueden llevar a cabo una simplificación del procedimiento tributario establecido en el ETN, implicando los términos y las sanciones imponibles por las infracciones legalmente tipificadas sin perjuicio de las finalidades fiscales perseguidas con lo cual se procura un equilibrio entre la unidad y la autonomía en lo que respecta a la relación entre la nación y las entidades territoriales (Sentencia C-1114-03, M. P.: Jaime Córdoba Triviño, 25 de noviembre de 2003).

Esto implica que las autoridades territoriales conservan su autonomía en el establecimiento de disposiciones en lo que respecta a la cuestión formal al establecer los tributos, como lo dispone el artículo 338 de la Constitución Política, más no les es dable realizar modificaciones al procedimiento tributario, establecido en el ET, de una manera más gravosa en cuanto al monto de la obligación tributaria a pagar o el establecimiento de formalidades o plazos adicionales. Esto da cuenta de la relación entre el poder tributario local frente al nacional en lo que concierne a la finalidad buscada y el modo de procurarla con el procedimiento tributario, donde el procedimiento establecido en ámbito nacional puede aplicarse en los órdenes territoriales, siempre que en esa interferencia no se menoscabe la autonomía de las entidades territoriales las cuales se encuentran expresamente establecidas en la Carta Política. En materia sancionatoria, lo indicado en la providencia ya mencionada da cuenta además de la aplicación del principio de favorabilidad entre las normas de índole nacional y territorial en las que estas podrán aplicarse o modificarse siempre que esta sea favorable, tras lo cual en ese caso tendrá prelación aquella frente al orden nacional o local de las normas.

Esto no obsta para que se les respeten a los contribuyentes las garantías mínimas con que cuentan las personas al ser vinculadas a actuaciones administrativas para poder refutar la decisión que les resulte adversa. Aquello obra especialmente cuando la administración decide imponer un determinado monto o sanción, según el caso y en el transcurso se desconocen aspectos que componen el debido proceso como garantía a ser respetada por todas las autoridades, pues se está ante una expresión del poder correccional en que el Estado pretende por medio de las sanciones modificar una conducta que se estima contraria al orden constitucional y legal mediante su tipificación el cual junto con las atribuciones y procedimientos con que cuenta el Estado para este efecto delimitan el ejercicio con que la administración cuenta (Sentencia C-214-94, M. P.: Antonio Barrera Carbonell, 28 de abril de 1994).

La limitación a estas potestades se debe principalmente a los derechos fundamentales, principalmente el debido proceso al traducirse en el amparo de toda garantía contra abusos que puedan derivarse de las decisiones proferidas o una desviación o también en las diferentes actuaciones (Sentencia C-214-94, M. P.: Antonio Barrera Carbonell, 28 de abril de 1994). Corresponde dar cuenta de la necesidad de delimitar el ejercicio del poder del Estado, especialmente en materia sancionatoria con lo cual se tiene en observancia el principio de legalidad, que obliga a describir de forma expresa la conducta objeto de sanción o imposición tributaria; para la Corte Constitucional, esto asegura el uso efectivo de ese poder en materia tributaria o correccional, ponderando las garantías de libertades individuales, así como la confianza legítima mediante una aplicación igual ceñida a la ley; en cuanto a esto, señaló en una anterior oportunidad lo siguiente:

[U]nicamente si las descripciones penales son taxativas, pueden las personas conocer con exactitud cuáles son los comportamientos prohibidos, y la labor de los jueces, en el proceso de adecuación típica, se limita a determinar si, conforme a los hechos probados en el proceso, el acusado cometió o no el hecho punible que se le imputa.

“El principio de taxatividad penal implica no sólo que las conductas punibles deben estar descritas inequívocamente sino que las sanciones a imponer deben estar también previamente predeterminadas, esto es, tiene que ser claro cuál es la pena aplicable, lo cual implica que la ley debe señalar la naturaleza de las sanciones, sus montos máximos y mínimos, así como los criterios de proporcionalidad que debe tomar en cuenta el juzgador al imponer en concreto el castigo. (Sentencia C-843/99, M. P.: Alejandro Martínez Caballero, citada por Corte Constitucional, Sentencia C-1144-00, M. P.: Vladimiro Naranjo Mesa, 30 de agosto de 2000)

Las garantías del debido proceso en comento tienen diferentes expresiones entre las cuales se hallan las diferentes formas de notificación con las que se permitan enterarse de las determinaciones tomadas por la administración tributaria por medio de sus actos administrativos para poder comparecer y en caso de ser necesario interponer los recursos de ley. Aquello se halla dentro de la libertad de configuración legislativa el cual establece las diferentes formas por las que se surten las notificaciones que pretenden dar a conocer al contribuyente sobre una decisión particular, dándole publicidad al acto y por ende oponibilidad (Corte Constitucional, Sentencia C-929-05, M. P.: Alfredo Beltrán Sierra, 6 de septiembre de 2005).

Esto hace posible que la persona vinculada a las actuaciones pueda enterarse de las decisiones de la administración y hacer frente a las repercusiones, pasando de ser un sujeto manipulable para desempeñar un papel más activo con ocasión al acceso a esa información donde se conoce las formas, razones y etapas desarrolladas para proferir la decisión, guardando allí relación con el principio de publicidad (Sentencia T-127-17, M. P.: Luis Ernesto Vargas Silva, 28 de febrero de 2017).

Puede inferirse que cuando se habla de debido proceso en el marco del procedimiento tributario y sancionador, debe recordarse que como derecho fundamental que es, imprime a todos los procedimientos unas garantías mínimas irrenunciables que deben ser respetadas al realzar la dignidad de los ciudadanos vinculados a las respectivas actuaciones según el caso, resaltando así la razón de ser del aparato estatal y sus instituciones en favor del individuo y su convivencia pacífica dentro de unas normas establecidas para vivir en sociedad, en lugar de someterle por medio de procedimientos en que se atente contra el valor intrínseco que porta el ser sujetos de derechos al tornar inoponibles las decisiones que se tomen con repercusiones susceptibles de afectar un interés jurídico legítimo sin dar oportunidad alguna de defenderse. Esto fue indicado por esta Corporación en una providencia en los siguientes términos:

En materia de prestaciones positivas del Estado, en desarrollo del principio de Estado social de derecho, el debido proceso administrativo cumple una función de primer orden. Quien puede ser beneficiario de una prestación estatal no puede ser privado de la misma sino mediante una decisión respetuosa del debido proceso. (Sentencia T-149-02, M. P.: Manuel José Cepeda Espinosa, citada en Sentencia T-127-17, M. P.: Luis Ernesto Vargas Silva, 28 de febrero de 2017)

Esto implica la importancia de la delimitación de las atribuciones del Estado para limitar la discrecionalidad y así hacer frente a la arbitrariedad, teniendo relación con el principio de legalidad; como tal, el legislador debe a su vez indicar el procedimiento aplicable en que se permita el ejercicio del derecho de defensa al determinar si el procesado incurrió en la conducta reprochable, tal directriz tiene, por otro lado, matices que en las actuaciones administrativas sin implicar que esa flexibilidad se derive en una discrecionalidad. Tal principio, por otro lado, proscribire el delegar en la administración la fijación del procedimiento y/o las sanciones aplicables en caso de no encontrarse expresos en las leyes por ser una atribución del legislador (Sentencia C-853-05, M. P.: Jaime Córdoba Triviño, 17 de agosto de 2005).

De hecho, y en relación con la potestad sancionadora de la administración tributaria, su ejercicio se delimita por lo que determine el legislador, con ocasión al principio de legalidad, por el que identifique la conducta sancionable, además de la sanción a la que se sujeta al infractor; la materialización de ese principio no obstante se aplica de forma diferente en cuanto al ejercicio del *ius puniendi*, pues en el asunto particular no se está ante una pena privativa de la libertad, como ocurre en el área penal, por lo que concretamente el poder sancionatorio admite una mayor flexibilidad en cuanto a la tipicidad se refiere (Sentencia C-406-04, M. P.: Clara Inés Vargas Hernández, 4 de mayo de 2004).

Por otro lado, esto es complementado con la técnica legislativa empleada por medio de la cual se identifican los elementos integradores de la irregularidad sancionable, que en algunos casos prevé la adopción de tipos en blanco al remitir algunos elementos a otra norma, lo cual es válido siempre que se satisfaga la carga mínima consistente en indicar los elementos esenciales. Con todo, el principio de legalidad incluye, por otra parte, la delimitación del procedimiento a surtir que a su vez debe ser razonable al permitir al investigado el ejercicio del derecho de defensa en diversas formas (Sentencias C-475-04, M. P.: Marco Gerardo Monroy Cabra, 18 de mayo de 2004; Sentencia C-343-06, M. P.: Manuel José Cepeda Espinosa, 3 de mayo de 2006; Sentencia C-316-08, M. P.: Jaime Córdoba Triviño, 9 de abril de 2008).

E relación con el régimen sancionatorio se puede apreciar el principio de tipicidad, consistente en la descripción clara y precisa de la irregularidad sancionable, guardando relación con el principio de legalidad pues con ello se delimita el ejercicio del poder sancionatorio a las irregularidades sancionables concretamente establecidas en el orden jurídico. Sobre eso la Corte Constitucional se manifestó en varias oportunidades que su aplicación en materia administrativa sancionadora será más flexible al igual que el poder sancionador al no afectar con su despliegue el núcleo esencial de derechos fundamentales (Sentencia C-491-16, M. P.: Luis Ernesto Vargas Silva, 14 de septiembre de 2016).

Con todo, es importante tener en cuenta esa carga mínima en cuanto a las sanciones, además de un análisis sistemático que permita deducir que para el caso concreto se prevé un procedimiento por el que se determinará la obligación tributaria o se impondrá la sanción imponible, dependiendo del caso. Significa lo siguiente en relación con estos puntos a continuación:

- a. En relación con el procedimiento, si el legislador establece un trámite para un asunto en particular, se reitera sobre su naturaleza especial. A falta de un procedimiento previsto, tendrá aplicación subsidiaria el CPACA, en lo referente a que inicialmente el contribuyente surtirá la sede administrativa, previo a llegar a la conclusión de la actuación para someterla a control jurisdiccional (Sentencia C-085-14, M. P.: Alberto Rojas Ríos, 15 de febrero de 2014).
- b. En relación con las sanciones, las sanciones deben ser expresamente establecidas en la Ley, así como la consecuencia jurídica en que se incurrirá con su comisión. A falta de tratamiento legislativo se debe entender que para determinado caso no habrá irregularidad sancionable y tampoco sanción.
- c. Igualmente en el marco sancionatorio, en la sede administrativa es apreciable en ocasiones el establecimiento de un régimen de responsabilidad objetiva, siempre que eso no se entienda en ningún momento como un menoscabo a la presunción de inocencia (Sentencia C-010-03, M. P.: Clara Inés Vargas Hernández, 23 de enero de 2003).
- d. En lo referente a los tipos en blanco, su aplicación debe entenderse de acuerdo con la materia en concreto donde se recurre, además del cumplimiento de los elementos mínimos, así como el procedimiento aplicable para ello (Sentencia C-827-01, M. P.: Álvaro Tafur Galvis, 8 de agosto de 2001).

Así, en conclusión, el debido proceso al permitir al ciudadano conocer todas y cada una de las actuaciones, particularmente hablando de las actuaciones administrativas, da una certeza sobre el alcance de las atribuciones con que esta cuenta, además de conocer la causa que da inicio al procedimiento, previniéndole de ser confundido por esta de sumirla en estado de ignorancia en que desconozca las consecuencias a que se enfrenta o también la duración en que se desarrolla el curso procedimental o procesal.

## **V. Desarrollo jurisprudencial del debido proceso en materia tributaria por parte del Consejo de Estado**

Al analizar los fallos proferidos por el Consejo de Estado, se puede dar cuenta de una mayor precisión sobre los temas en comento al ser esta la máxima autoridad jurisdiccional en lo contencioso administrativo que conoce de asuntos que involucran el interés general, así como otros de orden particular y concreto donde se discute en sede judicial la validez de los actos administrativos por los cuales se establece una obligación tributaria.

Aquello permite una aproximación distinta de los diferentes aspectos que comprende el debido proceso en las actuaciones tributarias, llevando a un adentramiento a los elementos a que se referirán a lo largo del presente acápite.

Concretamente, en una oportunidad, el Consejo de Estado señaló que el debido proceso es una garantía iusfundamental al aludir al modo en que se toman decisiones por parte de las autoridades con arreglo a las ritualidades y etapas que se efectúan para su formación

y expedición, de modo que el desconocimiento de cualquier componente que la integra, de acuerdo con el caso concreto, viola el debido proceso, especialmente si el menoscabo producido resulta insubsanable; señaló igualmente que es un derecho fundamental compuesto, constanding de estos ejes:

- a. Los derechos de defensa y contradicción.
- b. Las formas propias de cada actuación.
- c. La garantía de juez natural, en el sentido de referirnos al funcionario competente que interviene en la formación de los actos en cuestión para llegar al fin jurídico (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de marzo de 2015, C. P.: Hugo Fernando Bastidas Bastidas, Exp. 19382).

Una expresión del debido proceso por medio del derecho de defensa y contradicción se puede apreciar en cuanto al principio de correspondencia, consistente en la identidad que debe apreciarse en el contenido del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, siendo esta última un acto definitivo en el que se establece como tal la obligación tributaria, dando culminación al procedimiento tributario; en ese sentido, manifestó que la necesidad de dar ampliación al requerimiento especial obedece si la administración incorpora un nuevo medio de prueba o indicio, o realiza un ajuste susceptible de modificar la obligación tributaria, lo cual volvería razonable en ese caso la ampliación del término del requerimiento especial para que el contribuyente tenga en cuenta esos nuevos elementos al dar contestación (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de diciembre de 2011, C. P.: Hugo Fernando Bastidas Bastidas, Exp. 16332).

Luego, en otra ocasión apreció el tenor legal del artículo 703 del ET llegó a esta conclusión:

- a. Previo a expedir la liquidación oficial de revisión, la administración tiene el deber de enviar al contribuyente un requerimiento especial.
- b. El requerimiento especial contiene todos los aspectos en que la administración propone modificar la liquidación privada de forma debidamente fundada.
- c. Lo cual incide en la liquidación oficial de revisión, que debe estarse resuelta a la declaración privada presentada por el contribuyente y los supuestos fácticos contemplados en el requerimiento especial. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de agosto de 2013, C. P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 18983)

En lo referente, por otra parte, a las formas propias de cada actuación, es preciso tener presente las formalidades establecidas en cada procedimiento, así como los plazos para que estas se lleven a cabo, sea por parte de la Administración o por parte del contribuyente para que el debate se desarrolle en forma oportuna y conforme a estos ritos previstos, so pena de encontrarse ante un procedimiento celebrado de forma indebida o en un caso de extemporaneidad.

Resulta importante en este orden de ideas señalar un pronunciamiento realizado acerca de la suspensión del término de firmeza para proferir el requerimiento especial se sostuvo la necesidad de llevarse a cabo en forma efectiva para aplicar la suspensión, so pena de que el término de ley continúe transcurriendo por cuanto no se cumpla la diligencia que da lugar a tal efecto. Sobre estas, el Consejo de Estado precisó, por un lado, lo siguiente:

Así mismo, al analizar la expresión “se practique inspección tributaria” prevista en el artículo 706 *ibídem*, sostuvo que la suspensión está condicionada a la realización efectiva de la inspección, el plazo de suspensión se cuenta a partir de la notificación del auto que la ordenó, y si la inspección no se realiza en dicho plazo, “así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría”.

En relación con la causal suspensión que opera “durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir”, es necesario señalar que, conforme con el artículo 685 del Estatuto Tributario, el emplazamiento para corregir es un acto facultativo de la Administración que no resulta obligatorio o indispensable en el proceso de determinación del tributo, y procede cuando existen indicios de inexactitud en la declaración privada.

La Sala precisó que el emplazamiento forma parte de la etapa persuasiva que se adelanta con posterioridad a la presentación de la declaración tributaria, y tiene por objeto promover el cumplimiento voluntario de la obligación de declarar en debida forma, pues «se instituye, de una parte, como una oportunidad que la ley le brinda al contribuyente para enmendar las inexactitudes que habría podido cometer en el denuncia tributario, y de otra, como una oportunidad que tiene la administración para persuadir al contribuyente de que tribute en debida forma para, así, evitarse un pleito oneroso por las cuantiosas sanciones que se derivan por el incumplimiento del deber de declarar en debida forma. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de junio de 2018, C. P.: Stella Jeannette Carvajal Basto, Exp. 21029)

Dicha reflexión permite discernir en cuanto los medios para suspender el término de firmeza para proferir el requerimiento especial, que si bien están concebidos para recabar toda la información y subsanar en caso tal inexactitudes en que el contribuyente haya podido incurrir al presentar la declaración tributaria, están sujetas a las siguientes limitaciones:

- a. En lo que corresponde a las inspecciones tributarias, sea a petición del contribuyente o de manera oficiosa, la suspensión del término de firmeza solo procederá de practicarse la diligencia en su integridad, lo cual sería una carga que asumiría la administración para dar operancia a la suspensión, pues, de lo contrario, el término de firmeza seguiría corriendo hasta el momento en que la firmeza se configure en favor de la declaración privada.

- b. En cuanto al emplazamiento, se debe tener en cuenta que la ley tributaria le destina el propósito de promover y facilitar el cumplimiento de la obligación de declarar en debida forma, como una oportunidad brindada al contribuyente para que tribute en forma debida y precaver así un pleito oneroso por las sanciones en que pueda incurrir por inexactitud; no obstante, no tiene la vocación de suspender por un mes si en el momento de decretarse está en curso una inspección tributaria o bien ya fue concluida, pues para ese entonces la administración no cuenta ya con meros indicios acerca de una presunta inexactitud, sino que pasa a tener medios de prueba que dan cuenta de aquella al contrastarlos con la información suministrada por el contribuyente para tal efecto. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de diciembre de 2014, C. P.: Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 20095).

En otra oportunidad, el Consejo de Estado refirió sobre el término de firmeza cuandoquiera y el contribuyente busque acogerse al beneficio de auditoría, en caso de arrojar pérdidas fiscales; en esa ocasión se discutió sobre el término aplicable para la firmeza de tales declaraciones donde indicó que en tales situaciones está establecido un término de firmeza especial de cinco (5) años, el cual aplicará preferentemente sin perjuicio de la armonía que se debe predicar, por cuanto en todo caso se manifiesta la potestad tributaria al establecer la obligación tributaria en cuestión. Por otra parte, refirió que en esos la Dirección de Impuestos y Aduana Nacional no tiene competencia para modificar aspectos ajenos a las pérdidas fiscales declaradas, conformando una competencia limitada (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de febrero de 2019, C. P.: Julio Roberto Piza Rodríguez, Exp. 18912). Con todo, la Corporación recordó que la aplicación de uno u otro precepto legal no se sujeta al arbitrio de los contribuyentes, sino que obra con fundamento al cumplimiento de las condiciones previstas por el orden jurídico lo que determina en ese caso que una u otra norma sea aplicable (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2013, C. P.: Hugo Fernando Bastidas Bastidas, Exp. 18462).

Ahora, haciendo referencia a materia sancionatoria se encuentran providencias sobre diversos aspectos, entre los cuales cuentan la proporcionalidad y graduación de las sanciones, la facultad de las entidades territoriales, la finalidad de las sanciones y el principio de legalidad de las sanciones, entre otros aspectos.

Para la comprensión sobre el desarrollo jurisprudencial efectuado, se procederá a dar recuento sobre algunas sentencias proferidas por el Consejo de Estado, que aborda el régimen sancionatorio, siendo una de estas la del 28 de noviembre de 2013, en la que se señala que las autoridades territoriales pueden modificar las sanciones imponibles a los obligados, facultad que no es dable su interpretación en forma restrictiva sin perjuicio de que guarden armonía con las normas de carácter nacional. En este orden de ideas, se tienen en cuenta criterios varios como la norma vigente, la favorabilidad y la compatibilidad entre el orden territorial y el orden nacional, teniendo en cuenta además, que como las entidades territoriales ostentan de autonomía, no es dable la aplicación del Estatuto Tributario Nacional por mera analogía; aquello lleva a concluir que si en el orden territorial

no se prevé una sanción prevista para una conducta tipificada en el Estatuto Tributario, no será aquella sujeta a sanción en el correspondiente orden territorial (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de noviembre de 2013, C. P.: Hugo Fernando Bastidas Bastidas, Exp. 18443).

Esto va en consonancia con lo sostenido por esta Corporación en otra oportunidad, al referirse a la reserva de ley en el régimen sancionatorio tributario:

En cuanto al régimen sancionatorio, se debe precisar que sobre esa materia existe reserva de ley, y con fundamento en ello, ésta Corporación ha indicado que debe existir una consagración normativa previa de las conductas sancionables en materia tributaria, al igual que ocurre con el régimen jurídico impositivo, lo cual implica que así como los tributos deben tener origen en la ley por mandato expreso de la Constitución, también las sanciones deben estar previstas en la ley, por tratarse de una respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe.

Para luego concluir ese razonamiento de la siguiente manera:

Teniendo en cuenta que las leyes creadoras del tributo no establecieron el régimen sancionatorio de los agentes retenedores para los responsables del recaudo, los municipios, que son corporaciones administrativas, no pueden calificar o tipificar esa sanción porque esa facultad es de reserva exclusiva del legislador. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de agosto de 2014, C. P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 20303)

En este sentido, es posible inferir de manera lógica que las entidades territoriales pueden establecer sanciones siempre y cuando el legislador haya establecido una sanción en las leyes, sin perjuicio de que pueda modificarlas, pero solo en el sentido de tornarlas favorables; no le es dable entonces imponer sanciones sobre conductas cuyo reproche no haya sido puesto en manifiesto por el legislador.

En otra oportunidad, el Consejo de Estado indicó que el ejercicio del poder sancionador en materia tributaria está sujeto a la notificación de la liquidación oficial de revisión la cual modifica o rechaza el saldo a favor, así como de la falta de correspondencia que hubiera en cuanto a la información suministrada por el contribuyente, además de las decisiones adoptadas en las diferentes actuaciones surtidas, tanto en sede administrativa como en la jurisdiccional. De esta forma, es preciso señalar que si una vez estudiada la información no existe diferencia entre los saldos suministrados en las diferentes oportunidades, no es dable en ese evento particular la imposición de la sanción por cuanto allí se trata de la misma información declarada ante la administración (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de noviembre de 2017, C. P.: Milton Chaves García, Exp. 19607).

Lo anterior permite inferir que lo primero es determinar la correspondencia de esa información, que está relacionado con la graduación de la sanción, conforme a criterios de

justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, lineamientos observados por las autoridades con ocasión a la Sentencia C-160-98. Esto es desarrollado de la siguiente forma por el Consejo de Estado:

En efecto, los principios de razonabilidad y proporcionalidad rigen el derecho al debido proceso sancionatorio y la proporcionalidad tiene especial relevancia en lo relativo a la imposición de sanciones, pues la manifestación del poder punitivo del Estado exige que se respeten las garantías constitucionales, de manera que la sanción no sea arbitraria ni excesiva. (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de marzo de 2018, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto, Exp. 21573)

Esto se traduce en un análisis concreto de la presunta conducta infractora para imponer la sanción correspondiente, teniendo en cuenta el daño generado a la administración en su labor recaudadora y a la disposición por parte del contribuyente, o la falta de esta, de colaborar con la autoridad tributaria y de esa forma llevarse a cabo la determinación del tributo en tanto esa información suministrada da inicio al procedimiento administrativo (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2018, C. P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 21923).

Es además de recibo recordar que, en armonía con el artículo 29 de la Constitución Política, se prohíbe todo régimen de responsabilidad objetiva en el marco punitivo y sancionatorio, lo cual se aplica al régimen tributario en el ejercicio de dicha potestad, por lo que la imposición de la sanción debe obedecer a una tipificación legal preexistente que satisfaga los juicios de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta, junto con causales excluyentes de responsabilidad, como el error, caso fortuito o fuerza mayor, lo cual permite apreciar un régimen subjetivo que tiene presente la intencionalidad en la comisión de la conducta infractora (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de mayo de 2018, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez, Exp. 20813).

Por último, y no menos importante, el Consejo de Estado resaltó la importancia de notificar por actos administrativos las decisiones adoptadas, a fin de que el contribuyente sea debidamente informado de estas y sus efectos, así como de los recursos procedentes que se puedan interponer en ejercicio de los derechos de defensa, audiencia y contradicción, pues es por medio de allí que se puede tener certeza sobre el hecho sobre el cual se está investigando y sobre el cual se hace uso de las atribuciones fiscalizadoras y sancionadoras en el caso particular, debiendo cumplir para esos fines con el principio de publicidad que se predica de las actuaciones llevadas a cabo en el marco del ejercicio de la función pública (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de febrero de 2022, C. P.: Stella Jeannette Carvajal Basto, Exp. 24878).

De conformidad con lo apreciado, el contenido de las sentencias del Consejo de Estado son de naturaleza más específica por cuanto además en varias oportunidades se aprecia la aplicación en concreto de los mandatos contenidos en la Carta Política, así como los lineamientos señalados por la Corte Constitucional. En este sentido, ilustran en mayor medida

sobre el respeto que debe predicarse y observarse a lo largo de las diferentes actuaciones adelantadas para la determinación impositiva, con apego a las garantías del debido proceso al incidir estas en la validez de todo el trámite surtido para ese efecto.

## VI. Conclusiones

Para dar conclusión se puede considerar, de acuerdo con lo desarrollado a lo largo de este escrito que el debido proceso, como garantía fundamental con que toda persona cuenta, es aplicable a todas las actuaciones dada la naturaleza constitucional que tiene como principio; esto implica que en concreto en toda actuación adelantada frente a las autoridades tributarias deben respetárseles a los ciudadanos esos presupuestos mínimos que les permitan hacerse oír y controvertir de acuerdo a derecho las decisiones que les sean adversas, además de tener acceso al expediente y conocer por qué se les investiga e impone una determinada consecuencia jurídica.

En ese mismo sentido se resalta el origen constitucional del debido proceso como derecho fundamental, en específico en Colombia, por medio del artículo 29 superior y cuyo cumplimiento es exigible en caso de ser desconocida por omitir ritualidades esenciales, como por excesivo ritual manifiesto que haga imposible oponerse a las decisiones proferidas; eso resalta su finalidad tuitiva, particularmente, en cuanto a las actuaciones administrativas donde el afectado busca amparo un interés jurídico para refutar en un sano debate lo planteado por la Administración.

Igualmente, se apreció la relación entre el procedimiento tributario previsto en el ET, por medio de su libro V y el procedimiento administrativo previsto en el libro I del CPACA, que contempla su naturaleza subsidiaria a falta de disposición especial y complementaria frente a los vacíos que se puedan advertir en una norma especial, compartiendo entre otras cosas la sede administrativa como requisito de procedibilidad para acceder a la jurisdicción y los efectos de los silencios por parte de la Administración, entre otros.

Con lo abordado en el terreno jurisprudencial, se aprecia el análisis a los diferentes aspectos que comprende el procedimiento tributario, entre los cuales se cuenta la relación entre las normas nacionales y territoriales, la delimitación del ejercicio del poder tributario y sancionatorio, las garantías para facilitar el ejercicio del derecho de defensa y/o el cumplimiento de los deberes tributarios y las clases de actos proferidos en el debate procedimental.

En primer lugar, las autoridades territoriales pueden establecer un procedimiento distinto al establecido en el ETN, siempre que sea para simplificar los trámites previstos en la Ley, lo mismo vale al momento de imponer sanciones, donde los entes territoriales pueden establecer en sus respectivos ordenes una situación jurídica menos onerosa que la prevista en el orden nacional con el ETN. Allí puede apreciarse una diferencia de criterios pues mientras la Corte Constitucional indica que las normas nacionales son aplicables

siempre que no violen la autonomía territorial, el Consejo de Estado señala, al menos para las sanciones que no pueden imponerse por mera analogía las previstas en el ETN si en las normas tributarias de orden local no se encuentra prevista. Con todo, es merecedor de recordar que el establecimiento de procedimientos y sanciones está previsto inicialmente en la ley, sujetándose a la reserva legal el cual sujeta aquello al legislador.

Como todo procedimiento, es preciso el establecimiento de garantías mínimas que vuelvan oponibles los actos proferidos por la administración a fin de tener las correspondientes repercusiones legales, so pena que en caso contrario se entiendan por no realizadas las actuaciones viciadas, debiendo resolverse, en esos casos, en favor del contribuyente vinculado a la actuación en cuestión. Por el otro lado, el debate se surtirá en las diferentes etapas del procedimiento tributario, transcurriendo las etapas persuasiva y coactiva, respectivamente, y terminándose el debate con la liquidación oficial de revisión. Esto da a conocer que esa liquidación es el acto definitivo de la administración tributaria por la cual se cierra el debate en la sede administrativa, en tanto los demás actos expedidos son de simple trámite que dan impulso a la discusión.

Así, el Estado se encuentra sujeto a delimitación en su accionar tanto para imponer los impuestos en materia sancionatoria, solo pudiendo realizar las atribuciones expresamente conferidas en el orden jurídico, en favor del ciudadano a quien se le respetarán en todo caso esas prerrogativas de orden constitucional.

## **Referencias**

### ***Marco normativo***

Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, artículo 2.

Constitución Política de Colombia [C. P.], artículo 2, artículo 4, artículo 29, artículo 338.

Estatuto Tributario, Libro V, artículo 734.

Ley 1607 de 2012, artículo 193.

### ***Doctrina***

Barreto, M. y Sarmiento, L. (1997). Constitución Política de Colombia comentada por la Comisión Colombiana de Juristas. Título II. De los derechos, garantías y deberes. Comisión Colombiana de Juristas. Bogotá.

- Brewer Carias, A. R. (2011). La regulación del procedimiento administrativo en América Latina con ocasión de la primera década (2001-2011) de la Ley de Procedimiento Administrativo General del Perú (Ley 27444).
- Carvajal, B. (2010). Alcance y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo. *Rev. Digital de Derecho Admin.*, 4, 7.
- Devis Echandía, H. (1994). Compendio de derecho procesal. Teoría general del proceso. Tomo I, Decimotercera.
- Fuentes Contreras, E. (2010). *Materialidad de la Constitución. La doctrina del Bloque de Constitucionalidad en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional*.
- García Amado, J. A. (2014). Sobre formalismos y antiformalismos en la teoría del derecho. *Eunomia. Revista en Cultura de la Legalidad*, 13-43.
- Pato, J. A. T. (2003). El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. *Revista de Administración Pública*, (162).
- Piza Rodríguez, J. R. y Castro Arango, J. M. (2010). La aplicación de los tributos y el procedimiento de gestión. En Piza Rodríguez, J. R. (ed). *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá.
- Piza Rodríguez, J. R. y Castro Arango, J. M. (2017). La aplicación de los tributos y el procedimiento de gestión. En Piza Rodríguez, J. R. (ed). *Teoría del procedimiento tributario colombiano: una visión crítica*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá.
- Prieto Monroy, C. A. (2003). El proceso y el debido proceso. *Vniversitas*, (106).
- Rojas Franco, E. (2011). El debido procedimiento administrativo. *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, (67), 177-188.
- Rojas Ríos, A. (2009). Crisis del Concepto de Jurisdicción en Colombia. *XXX Congreso Colombiano de Derecho Procesal*. Instituto Colombiano de Derecho Procesal, Universidad Libre de Colombia.
- Ruoco, G. (2013). El principio del “debido proceso” en vía administrativa. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, 13(13), 2-17.

## ***Jurisprudencia***

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de diciembre de 2011, C. P.: H. F. Bastidas Bastidas, Exp. 16332.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de agosto de 2013, C. P.: H. F. Bastidas Bastidas, Exp. 18983.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2013, C. P.: H. F. Bastidas Bastidas, Exp. 18462.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de noviembre de 2013, C. P.: H. F. Bastidas Bastidas, Exp. 18443.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de agosto de 2014, C. P.: J. O. Ramírez Ramírez, Exp. 20303.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 6 de diciembre de 2014, C. P.: M. T. Briceño de Valencia, Exp. 20095.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 5 de marzo de 2015, C. P.: H. F. Bastidas Bastidas, Exp. 19382.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de noviembre de 2017, C. P.: M. Chaves García, Exp. 19607.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de marzo de 2018, C. P.: S. J. Carvajal Basto, Exp. 21573.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 31 de mayo de 2018, C. P.: J. R. Piza Rodríguez, Exp. 20813.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 14 de junio de 2018, C. P.: S. J. Carvajal Basto, Exp. 21029.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de octubre de 2018, C. P.: J. O. Ramírez Ramírez, Exp. 21923.

Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de febrero de 2019, C. P.: J. R. Piza Rodríguez, Exp. 18942.

- Consejo de Estado [C. E.], Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de febrero de 2022, C. P.: S. J. Carvajal Basto, Exp. 24878.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 28 de abril de 1994, M. P.: A. Barrera Carbo-nell, Sentencia C-214-94.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 30 de agosto de 2000, M. P.: V. Naranjo Mesa, Sentencia C-1144-00.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 8 de agosto de 2001, M. P.: Á. Tafur Galvis, Sentencia C-827-01.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 23 de enero de 2003, M. P.: C. I. Vargas Her-nández, Sentencia C-010-03.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 25 de noviembre de 2003, M. P.: J. Córdoba Triviño, Sentencia C-1114-03.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 4 de mayo de 2004, M. P.: C. I. Vargas Hernán-dez, Sentencia C-406-04.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 18 de mayo de 2004, M. P.: M. Gerardo Mon-roy Cabra, Sentencia C-475-04.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 17 de agosto de 2005, M. P.: J. Córdoba Trivi-ño, Sentencia C-853-05.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 6 de septiembre de 2005, M. P.: A. Beltrán Sie-rra, Sentencia C-929-05.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 3 de mayo de 2006, M. P.: M. J. Cepeda Espi-nosa, Sentencia C-343-06.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 9 de abril de 2008, M. P.: J. Córdoba Triviño, Sentencia C-316-08.
- Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 15 de febrero de 2014, M. P.: A. Rojas Ríos, Sentencia C-085-14.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 14 de septiembre de 2016, M. P.: L. E. Vargas Silva, Sentencia C-491-16.

Corte Constitucional de Colombia [C. C.], 28 de febrero de 2017, M. P.: L. E. Vargas Silva, Sentencia T-127-17.

Recibido el 28 de marzo de 2022.

Aprobado por el par 1 el 21 de abril de 2022.

Aprobado por el par 2 el 10 de marzo de 2022.

Para citar este artículo: Manotas, F. A. (2023). Debido proceso y derecho tributario: perspectivas desde la Constitución de 1991. *Revista de Derecho Fiscal*, (22).