



# **Motivación de los actos administrativos emitidos por órganos administrativos (énfasis en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia)**

## **Motivation of Administrative Acts Issued by Administrative Bodies (Emphasis on the Colombian National Tax and Customs Directorate)**

## **Motivação dos actos administrativos emitidos pelos órgãos administrativos (destaque para a Direção Nacional de Impostos e Alfândegas da Colômbia)**

MARÍA JULIETA SARMIENTO GONZÁLEZ\*

---

\* Abogada de la Universidad Externado de Colombia con especialización en Derecho Tributario y candidata a magíster en Derecho Tributario de la misma casa de estudios. Cursó una maestría en Teoría del Derecho y Argumentación Jurídica en la Universidad de Salamanca. Se ha desempeñado como docente e investigadora de la Universidad Externado de Colombia, y como consultora en temas tributarios en algunas firmas *boutique* del país. Actualmente está vinculada a Quiñones Cruz Abogados Ltda. (Bogotá, Colombia). Correo electrónico: maria.sarmiento06@est.uexternado.edu.co. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6349-3533>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n25.01>.

## Resumen

Con este trabajo se pone de presente la situación actual en Colombia, en donde, ante la oscuridad e imprecisión de un deber de motivación por parte de los órganos de la administración y en concreto por parte de la DIAN, se siguen produciendo actos administrativos sin motivación, con falsa motivación o con indebida motivación en el terreno administrativo tributario, los cuales suelen ser demandados a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho o nulidad simple ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo (JCA) con fundamento en dichas causales. Dicha situación afecta la credibilidad en el sistema y el reconocimiento de la legitimidad de las autoridades administrativas por parte de los ciudadanos, ya que estos, al ver que sus declaraciones son desvirtuadas a través de la expedición de requerimientos especiales y posteriores liquidaciones oficiales de revisión sin un razonamiento adecuado, sentirán que de nada sirve “debatir” con una administración que actúa de forma arbitraria y no conforme a las máximas comunes de los Estados de derecho. Razón por la cual, se proponen esquemas de motivación adecuada que permitan cambiar el panorama y, si se quiere, contribuir al cambio necesario para lograr una cultura tributaria por parte de los contribuyentes.

*Palabras clave:* actos administrativos, argumentación jurídica, procedimiento administrativo tributario.

## Abstract

The purpose of this paper is to present the current situation in Colombia, where in the face of the obscurity and imprecision of the duty of motivation on the part of the administration bodies and specifically on the part of the DIAN, administrative acts are still produced without motivation, with false motivation, or with improper motivation in the administrative tax field, which are usually sued through the means of control of nullity and restoration of the law or simple nullity before the Contentious Administrative Jurisdiction based on such grounds. This situation affects the credibility of the system and the recognition of the legitimacy of the administrative authorities by the citizens, since these, when they see that their returns are distorted through the issuance of special requirements and subsequent official liquidations of review without adequate reasoning, will feel that there is no point in “debating” with an administration that acts arbitrarily and not in accordance with the common maxims of the rule of law. For this reason, adequate motivation schemes are proposed to change the panorama and, if desired, contribute to the necessary change to achieve a tax culture on the part of taxpayers.

*Key words:* Administrative Acts, Legal Argumentation, Tax Administrative Procedure.

## Resumo

O objetivo deste trabalho é apresentar a situação atual na Colômbia, onde, diante da obscuridade e imprecisão do dever de motivação por parte dos órgãos administrativos e, especificamente, por parte da DIAN, continuam a ser produzidos atos administrativos sem motivação, com motivação falsa ou com motivação imprópria no campo tributário administrativo, que geralmente são processados através dos meios de controle de Nulidade e Restauração de Direitos ou Nulidade Simple perante a Jurisdição de Controvérsias Administrativas (JCA) com base em tais fundamentos. Esta situação afeta a credibilidade do sistema e o reconhecimento da legitimidade das autoridades administrativas por parte dos cidadãos, uma vez que, ao verificarem que as suas declarações são desvirtuadas através da emissão de requerimientos especiales e subsecuentes liquidaciones oficiosas de revisión sem fundamentação adequada, sentirão que não vale a pena “debater” com uma administração que actua de forma arbitrária e não conforme às máximas comuns do Estado de Direito. Por esta razão, propõem-se esquemas de motivação adequados para alterar o panorama e, se assim se entender, contribuir para a mudança necessária para se atingir uma cultura fiscal por parte dos contribuintes.

*Palavras chave:* actos administrativos, argumentação jurídica, procedimento administrativo fiscal.

## Introducción

Para empezar, se hace una breve mención doctrinaria sobre el deber de motivación que tienen los órganos de la Administración pública que profieren decisiones producto del ejercicio de sus potestades administrativas, teniendo en cuenta que dicho deber no solo vincula a los jueces, sino que es inherente a cualquier Estado de derecho que reproche la arbitrariedad del poder. Con posterioridad, se trae a colación la normativa colombiana que regula el deber de motivar que tienen los órganos administrativos, en concreto la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y se realiza una contextualización de las funciones de dicha entidad, del procedimiento de fiscalización y liquidación que se lleva a cabo en la etapa administrativa. Luego se hace un análisis sobre la discrecionalidad o lo reglado de sus funciones para determinar el grado de motivación de sus decisiones.

A renglón seguido se realiza un análisis crítico sobre la motivación que realiza la DIAN para justificar algunas de sus decisiones, teniendo como referencia los conceptos de falsa motivación y falta de motivación que han sido desarrollados por una serie de pronunciamientos jurisprudenciales y que precisamente abren la puerta a la interposición de demandas de nulidad simple o de nulidad y restablecimiento del derecho contra estos actos en la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo (JCA), para lo cual es menester traer a colación lo dicho por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en casos en los cuales se decidió sobre la nulidad de actos administrativos proferidos por la DIAN.

Luego de esta breve introducción del contexto colombiano y de haber detectado las falencias que desde un principio se intentan poner de presente, se proponen esquemas claros de motivación que podrán ser usados no solo por la DIAN, sino también por otras entidades administrativas que deben cumplir igualmente con el deber de motivación en los procesos administrativos tributarios — por ejemplo, las secretarías de Hacienda— con el fin de: (1) disminuir la interposición de demandas de nulidad y restablecimiento del derecho, (2) aumentar su rechazo en sede jurisdiccional y (3) aumentar la percepción de confianza, legitimidad y transparencia por parte de los ciudadanos respecto de las instituciones públicas, puesto que lo que hace la DIAN en el proceso de fiscalización es revisar lo que ha hecho el contribuyente — autodeclaración de renta—, y si no está de acuerdo, realizar su propia calificación de los hechos, su propia interpretación de las normas — las cuales ya han sido interpretadas previamente a través de los conceptos de la misma entidad— y la aplicación de estas al caso en concreto.

Dicho lo anterior, no se descarta que las demandas en mención disminuyan — porque no hay fundamento suficiente para demandar (aunque se lea pretencioso)— y la percepción de confianza, legitimidad y transparencia por parte de los ciudadanos respecto de las instituciones públicas aumente por la motivación de las decisiones de forma adecuada debido al uso correcto de esquemas argumentativos como los que serán propuestos en este texto, teniendo en cuenta lo establecido por algunos estudiosos de la teoría de la argumentación jurídica y la normativa tributaria colombiana, en donde en algunos casos el contenido de la misma es técnico o remite a la normativa técnica pertinente.

## **I. Recuento de la situación actual**

A pesar de que los estudiosos de la teoría de la argumentación jurídica han centrado su análisis en la motivación de las decisiones proferidas por autoridades judiciales, no puede negarse el hecho de que hoy en día ya no son solo los jueces los que toman decisiones en derecho, sino también otras autoridades pertenecientes al poder ejecutivo que se consideran parte de la Administración pública, por lo que todos los estudios que sobre la materia se han realizado son igualmente aplicables a dichos órganos. Esto, dado que el deber de motivar permite someter el poder ejercido por las administraciones al derecho, respondiendo de esa manera a la pretensión del gobierno de la ley frente al gobierno de los hombres. De igual forma, la doctrina califica a ese deber como “el signo más importante y típico de racionalización de la función judicial”. Y es que, es innegable la utilidad del cumplimiento de dicho deber.

### *A. Deber de motivar las decisiones en Colombia*

En Colombia, la consagración de este deber no está del todo clara, aunque de la Constitución Política (artículo 29) pueda “inferirse”: “el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”. Esto, aunado a lo consagrado en el

artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA): “habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión, que será motivada”, y a lo recalcado por los jueces constitucionales y administrativos respectivamente. Siendo estos los protagonistas del desarrollo de dicho deber que merece no solo inferirse o estar consagrado de forma breve en la Constitución, sino tener mayor protagonismo por la delimitación que de este haga el legislador, al menos para que los órganos de la administración sepan lo que tienen que hacer y cómo lo tienen que hacer así sea en términos generales. Sobre esa ausencia y teniendo en cuenta lo que ha dicho la jurisprudencia es que los órganos de la administración motivan sus decisiones. Por fortuna la remisión que el CPACA realiza en su artículo 306 al Código General del Proceso (CGP): “en los aspectos no contemplados en este Código se seguirá el Código de Procedimiento Civil en lo que sea compatible con la naturaleza de los procesos y actuaciones que correspondan a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo” da luces a los órganos de la administración sobre cómo debe ser la motivación de sus decisiones:

la motivación de la sentencia deberá limitarse al examen crítico de las pruebas con explicación razonada de las conclusiones sobre ellas, y a los razonamientos constitucionales, legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión, con indicación de las disposiciones aplicadas. El juez siempre deberá calificar la conducta procesal de las partes y, de ser el caso, deducir indicios de ella (artículo 280, Código General del Proceso).

Razonamiento probatorio más razonamiento jurídico como parámetro general e imprescindible en la motivación de la decisión. El fallo en alguno de esos razonamientos permite hablar de dos causales de nulidad de los actos administrativos: (1) falsa motivación y (2) falta de motivación de los mismos —expedición forma irregular del acto— (artículo 137 del CPACA).

La falsa motivación de los actos administrativos según la jurisprudencia colombiana, en específico la de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, es una “causal autónoma e independiente que se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa”. Para que prospere esa causal es necesario que los hechos que la DIAN tuvo en cuenta para tomar su decisión no estén debidamente probados o que haya omitido tener en cuenta hechos que sí estaban probados y que si se hubiesen tenido en cuenta la decisión hubiese sido diferente (Consejo de Estado de Colombia, 2011). No obstante, parece que esta causal solo permite cuestionar el fundamento fáctico de la decisión y no el razonamiento jurídico, lo que puede terminar siendo problemático si se tiene en cuenta el panorama tributario colombiano, en donde hay excesiva producción normativa tributaria, reformas tributarias constantes, disparidad entre efectos tributarios y la regulación contable vigente. Estos son problemas de interpretación debido a la remisión de la normativa tributaria a otra normativa

jurídica y extrajurídica, y que el intérprete principal de la normativa jurídica tributaria —doctrina oficial— es la misma DIAN (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2015).

Por otro lado, sobre la falta de motivación el Consejo de Estado colombiano ha señalado que ese cargo se denomina técnicamente “expedición en forma irregular del acto” y se configura cuando la administración viola las normas que establecen el procedimiento para la formación de los actos administrativos o la manera cómo deben presentarse (Consejo de Estado, 2012a). En el mismo sentido, que la exigencia de que el acto administrativo sea motivado es un asunto de forma del acto, pues cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos, en forma sumaria en el texto del acto administrativo, se está condicionando el modo de expedirse (Consejo de Estado, 2017b). Planteamiento alejado de la realidad, puesto que la Constitución, como se mencionó solo consagra un artículo relacionado con la motivación de los actos administrativos y es el 29 (debido proceso). Contrario a la anterior, esta causal parece permitir el cuestionamiento en ambos sentidos, fáctico y jurídico.

De todas maneras, en estos desarrollos jurisprudenciales del concepto de falta de motivación del acto administrativo poco se decía de la interpretación errónea o aplicación indebida, puesto que la falta de motivación jurídica —expedición irregular del acto— no es equiparable a motivación jurídica indebida o errónea —indebida interpretación de la norma—. Contrario a esto, bajo la vigencia del código anterior —Código Contencioso Administrativo (CCA)— el Consejo de Estado (2012b) precisó:

el artículo 84 del CCA consagra, entre otras causales de nulidad, la derivada de la infracción de las normas en las que ha debido fundarse el acto administrativo o mejor, la nulidad por violación de una norma superior, como se conoce genéricamente a esta causal de nulidad. La contravención legal a la que hace referencia esa causal debe ser directa y ocurre cuando se configura una de las siguientes situaciones: (i) falta de aplicación, (ii) aplicación indebida, o (iii) interpretación errónea.

Lo anterior permitiría el cuestionamiento de la interpretación y aplicación de la norma llevada a cabo por la administración en el acto administrativo de forma directa. Es decir, que cuando se consideraba que existían fallas en el razonamiento jurídico, la causal que se tenía en cuenta no era la de falsa motivación o falta de motivación —expedición irregular del acto— sino la de infracción de las normas superiores por indebida interpretación (CCA).

Respecto de esa causal, el Consejo de Estado (2021a) ha reiterado “que la infracción de las normas en que debía fundarse consiste en la violación de normas superiores (i) por su falta de aplicación, (ii) por aplicación indebida o (iii) por interpretación errónea”. En principio es necesario este pronunciamiento ante la inexistencia de una causal expresa por indebida interpretación en el CPACA. No obstante, en el mismo fallo estableció:

la anterior causal está íntimamente relacionada con la falsa motivación de los fundamentos de derecho del acto acusado. Es por esto que el Consejo de Estado señaló que la causal de nulidad de falsa motivación por error de derecho se configura cuando la administración desconoce los supuestos jurídicos que deben fundamentar la decisión administrativa por alguno de los siguientes motivos: (i) por inexistencia de la norma invocada por la autoridad, (ii) por ausencia de relación entre la norma invocada por la entidad y los hechos objeto de su decisión y (iii) por errónea interpretación (Consejo de Estado, 2021a).

Lo anterior, ampliando el contenido de la causal de falsa motivación que este tribunal ya había definido previamente. Ahora bien, no es muy claro en estos casos cuál es la norma superior que se considera infringida. Al menos no en el caso de la aplicación indebida o de la interpretación errónea, dado que, por ejemplo, una norma superior de la Constitución no permite establecer una única interpretación correcta, por lo cual difícilmente se puede considerar vulnerada en dichos escenarios. Y si la norma superior es la norma que no se está aplicando o que se está interpretando erróneamente, no se entiende de dónde surge el adjetivo de “superior”.

Así, se evidencia que es a través de inferencias, remisiones y una interpretación sistemática que se puede “delimitar” a grandes rasgos el deber de motivación de los actos administrativos proferidos por la DIAN y que si no se cumple con este —a pesar de no existir umbral de cumplimiento—, se pueden demandar sus actos teniendo en cuenta las causales establecidas en el artículo 137 del CPACA:

Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos de carácter general. Procederá cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.

### *B. Situaciones de indebida motivación*

Ahora, es necesario determinar cuándo se considera que los actos de la administración carecen de motivación o tienen una falsa motivación, para lo cual es menester: (1) poner de presente el tipo de órgano del cual se busca una actuación que permita mantener ciertos valores del ordenamiento jurídico como la previsibilidad, la certeza, la igualdad en la aplicación de la ley, la legitimidad y el carácter no arbitrario de la función administrativa; y (2) el grado de discrecionalidad de sus funciones, porque a mayor discrecionalidad administrativa —entendida como el margen de libertad que se deriva para la Administración pública cuando su actuación no está completamente predeterminada— (Bullinger, 1987, pp. 896-911), mayor debe ser el control jurídico.

## 1. TIPO DE ÓRGANO

La DIAN es una unidad administrativa especial de orden nacional que tiene como objetivo principal:

coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del estado colombiano y la protección del orden público, económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduanera y cambiarias, los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 1999).

Dentro de sus funciones generales están: (1) administrar los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas, y los derechos de aduana y comercio exterior; (2) dirigir y administrar la gestión aduanera y disponer de las mercancías aprehendidas, decomisadas o abandonadas a favor de la nación; (3) dirigir, administrar, controlar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones a nivel nacional; y (4) interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales, aduanera, y de control cambiario por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones (Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia, 2015).

Varias de esas funciones la DIAN las desempeña en ejercicio de su facultad de fiscalización y con posterioridad en el proceso administrativo tributario de liquidación y cobro —en donde expide actos administrativos que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas particulares—. La función de intérprete —autoridad doctrinaria— la realiza a través de la expedición de autos, resoluciones, oficios y circulares, que se consideran un tipo especial de acto administrativo, ya que en principio no producen efectos jurídicos claros —creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas—, pero sí son susceptibles de ser demandados ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. A propósito de este punto, el Consejo de Estado (2012c) estableció:

al analizar la naturaleza de los conceptos de la DIAN, la Corte Constitucional precisó, que, en principio, no son actos administrativos, porque carecen de poder decisorio, pero que, como lo ha señalado el Consejo de Estado, “pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por

la administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados”, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución.

Sobre las potestades discrecionales o regladas de la administración tributaria, el artículo 684 del Estatuto Tributario (ET) dicta:

la Administración Tributaria tiene *amplias facultades* de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, *cuando lo considere necesario*. [...]

f. En general, *efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos*, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

Además, la Sección Cuarta del Consejo de Estado (2016) ha manifestado lo siguiente:

con fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. En ese orden de ideas, la facultad de fiscalización es de carácter discrecional, en la medida en que permite seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y periodos que serán materia de revisión.

Sobre el particular y teniendo en cuenta lo anterior, son los actos administrativos dictados en el proceso administrativo tributario<sup>1</sup> que surge a raíz del ejercicio de esa facultad de fiscalización los que se tendrán en cuenta para el respectivo análisis de la motivación de la decisión contenida en estos —requerimiento especial, liquidación oficial de revisión y resolución sanción, entre otros—. Eso sí, sin perder de vista los actos administrativos de contenido general que inexorablemente influyen en las decisiones que se tomen dentro del proceso en mención, dado que, los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la DIAN constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la misma entidad, y por lo tanto son de carácter obligatorio para los mismos (artículo 131, Ley 2010 de 2019).

Entonces, la discrecionalidad de la administración tributaria en ejercicio de la facultad de fiscalización se encuentra establecida en el artículo 684 del Estatuto Tributario

---

1 Para algunos doctrinantes, el procedimiento tributario incluye toda la etapa de fiscalización previa o simple investigación, en donde no existe controversia pero puede activarse esta.

—comprobación e investigación— y se ha reconocido por el Consejo de Estado en diversos pronunciamientos (Consejo de Estado de Colombia, 2001). Esto, sin ignorar algo que poco se cuestiona debido al mandato expreso a la DIAN de “garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano” y es que en este caso la arbitrariedad tiende a disfrazarse de discrecionalidad, ya que no existe obligación o deber legal por parte de este órgano de la administración de justificar el ejercicio de esas facultades establecidas en la norma en mención, más teniendo en cuenta que estas no implican la expedición de actos administrativos de ningún tipo. A propósito de este punto, el doctor Julio Roberto Piza (2011):

la administración tributaria tiene otras potestades administrativas que inciden en el ejercicio de la función de fiscalización: seleccionar a los contribuyentes sujetos a una investigación, sobre la cual no existen reglas, por lo cual resulta discrecional, y no proviene necesariamente de un procedimiento objetivo; imponer sanciones por las infracciones tributarias previstas en el ET; definir las pruebas procedentes dentro del procedimiento, y absolver consultas sobre la interpretación de las normas tributarias (p. 239).

## **2. Grado de discrecionalidad en la interpretación de la norma y en la valoración de las pruebas**

Ahora, como la fiscalización —verificación de hechos y valores declarados— es el inicio del cuestionamiento que la DIAN lleva a cabo por el presunto incumplimiento de la obligación de declarar o por el presunto indebido cumplimiento de esa obligación, cabe preguntarse si lo discrecional de esa facultad también es aplicable a las decisiones contenidas en actos administrativos que se tomen con posterioridad a su ejercicio y en desarrollo del procedimiento administrativo tributario de determinación y liquidación de tributos o de imposición de sanciones. Siendo necesario determinar si existe discrecionalidad en la valoración probatoria que da lugar al surgimiento de una consecuencia jurídica por acaecimiento del supuesto de hecho establecido en la norma y en la interpretación que se hace de estas.

Como la decisión tiende a reconstruirse como la conclusión de un silogismo práctico realizado a partir de una premisa jurídica o normativa (lo que establece el derecho y que puede ser distinto a lo interpretado por el contribuyente) y una premisa fáctica (relación de hechos probados relevantes para resolver el caso concreto), la justificación —expresada a través de la motivación de la decisión— comprende necesariamente la motivación de ambos aspectos (Gascón Abellán, 2023, p. 2). Sobre la valoración probatoria —premisas fácticas—, el Estatuto Tributario establece que para determinar tributos e imponer sanciones, la DIAN debe fundamentar sus decisiones en hechos que aparezcan demostrados por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (artículo 742, Estatuto Tributario) y que la idoneidad de los medios de prueba depende de las exigencias que las leyes tributarias o las

leyes impongan, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica (artículo 743, Estatuto Tributario). También que, si hay dudas por vacíos probatorios, estos se resuelven a favor del contribuyente (artículo 745, Estatuto Tributario). Finalmente, que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias y en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos si no se ha solicitado una comprobación especial (artículo 745, Estatuto Tributario).

Más allá de eso, el Estatuto Tributario no establece reglas claras para la valoración de la prueba y tampoco un estándar de prueba aplicable, por lo cual es necesario acudir a otras fuentes legislativas como el CPACA y el Código General del Proceso. Esto fue reiterado en el Manual de Fiscalización y Liquidación de la DIAN de 2014, que sí establece cómo debe hacerse la valoración de la prueba

según la jurisprudencia, es deber del funcionario y no mera facultad suya, evaluar en conjunto las pruebas para obtener de todos los elementos aducidos un resultado homogéneo o único sobre el cual fundar su decisión final, pero ello no exige de analizar cada una de las pruebas, exponiendo siempre el mérito que se le asigne a cada una de ellas.

Haciendo una remisión al artículo 187 del Código de Procedimiento Civil (CPC),

las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos. El juez expondrá siempre razonadamente el mérito que le asigne a cada prueba (actual artículo 176, Código General del Proceso).

En el manual que se mencionó se determina que:

la valoración de la prueba es la operación mental decisiva de la actividad probatoria, mediante la cual se concluye si los hechos sometidos a controversia han sido probados o no.

Las pruebas deben ser debidamente valoradas por los sistemas establecidos a fin de establecer con certeza la ocurrencia de las infracciones tributarias que puedan ser sancionadas bajos los presupuestos contenidos en la legislación vigente y concluir si han sido: provechosas, perdidas o inútiles (DIAN, 2014).

Esto, estableciendo como sistemas de valoración o apreciación de la prueba al de la prueba tasada y al de libre valoración, sin dejar claro si difiere del de la sana crítica o si este está incluido allí. El primero de ellos se rige de forma estricta por mandatos legales que el funcionario debería aplicar sin ninguna valoración subjetiva. En el segundo, por el contrario, el funcionario valora la prueba de forma libre, “conforme a su discernimiento, raciocinio, análisis crítico, conocimientos científicos, técnicos y lógicos, siendo necesaria

la utilización de su capacidad razonadora y su personalidad para apreciar el acervo probatorio” (DIAN, 2014).

Según la Corte Constitucional colombiana (2005):

el sistema de la tarifa legal o prueba tasada, en el cual la ley establece específicamente el valor de las pruebas y el juzgador simplemente aplica lo dispuesto en ella, en ejercicio de una función que puede considerarse mecánica, de suerte que aquel casi no necesita razonar para ese efecto porque el legislador ya lo ha hecho por él. Este sistema requiere una motivación, que lógicamente consiste en la demostración de que el valor asignado por el juzgador a las pruebas guarda total conformidad con la voluntad del legislador.

Al parecer, en este escenario lo que se da es la aplicación de un silogismo práctico o de la subsunción. Es decir que, el funcionario de la administración debe determinar si considerando una prueba  $x$  o una prueba  $y$  establecida en la norma se considera probado el supuesto de hecho al cual aplicar determinada consecuencia jurídica (premisa mayor ( $H \rightarrow C$ ) / premisa menor  $H$  / conclusión  $C$ ). No es claro el nivel de discrecionalidad que tiene el intérprete en este caso, lo que sí es claro es que el juicio fáctico está determinado por lo establecido en la norma que consagra la manera de probar un hecho en específico. Un ejemplo de esto en materia tributaria es lo establecido en el artículo 108 del Estatuto Tributario:

para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.

La única manera de probar que se cumplió con el pago del salario y de la seguridad social de los trabajadores es a través de los recibos expedidos por las entidades recaudadoras —la ley establece la forma de probar determinado hecho—. Pero, es relevante decir que dicho sistema de valoración no es reconocido por el Código General del Proceso, que por el contrario solo contempla el sistema de sana crítica. A propósito, la doctrina ha manifestado que este sistema de la prueba tasada conduce

con frecuencia [,] a la declaración como verdad de una simple apariencia formal [...]. Como consecuencia de ello, se produce un divorcio entre la justicia y la sentencia; se convierte el proceso en una justa aleatoria, propicia a sorpresas y habilidades reñidas con la ética; se sacrifican los fines naturales de la institución por el respeto a fórmulas abstractas, y se olvida que el derecho tiene como función primordial realizar la armonía social, para lo cual es indispensable que la aplicación de aquél a los casos concretos,

mediante el proceso, responda a la realidad y se haga justicia. No hay duda de que con este sistema es más difícil obtener esa finalidad (Gaviria Cardona, 2019).

Sobre la definición del sistema de libre valoración de acuerdo a las reglas de la sana crítica (artículo 743, Estatuto Tributario) el manual en cuestión parece diferir un poco respecto de lo establecido por la Corte Constitucional en la sentencia citada anteriormente (DIAN, 2014). Esto, dado que dicho manual establece que el funcionario valora la prueba de acuerdo a su discernimiento, raciocinio, análisis crítico y conocimientos científicos, técnicos y lógicos, haciendo uso de su capacidad razonadora y de su personalidad. La Corte, por el contrario, se limita a decir que en este sistema “el juzgador debe establecer por sí mismo el valor de las pruebas con base en las reglas de la lógica, la ciencia y la experiencia”. Lo problemático de la situación es avalar el uso de la personalidad a la hora de realizar una valoración de la prueba, puesto que los funcionarios son seres humanos que no están exentos de tener sesgos cognitivos o estereotipos que nublen su razonamiento.

De todas formas, contrario a lo que sucede en el sistema de tarifa legal, en el sistema de libre valoración el funcionario tiene más libertad para valorar la prueba conforme a determinadas reglas —lógica, ciencia y experiencia—, las cuales, en este caso, el funcionario de la administración puede aplicar haciendo uso de su capacidad razonadora y de su personalidad. Por lo que podría decirse que, a mayor libertad, mayor discrecionalidad y por ende un grado de motivación más alto, ya que en el ejercicio de esa libertad el funcionario debe respetar límites impuestos por el ordenamiento, los cuales se difuminan por la permisividad expresa del uso de la personalidad como herramienta de valoración probatoria. Sobre el estándar de prueba no se dice nada al respecto ni en la normativa tributaria ni en el manual al que ya se ha hecho referencia. Lo que sí puede concluirse es que algunos indicios son suficientes para establecer el valor de los ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales en materia tributaria. Además, que según el artículo 745 del Estatuto Tributario, las dudas provenientes de vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente cuando no sean estos los que tienen que probar determinados hechos.

La carga de la prueba está prevista en el artículo 746 del Estatuto Tributario y establece que se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando, sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija. A su vez, el artículo 742 del Estatuto Tributario impone que las decisiones de la administración se funden en hechos debidamente probados a través de los medios respectivos. De acuerdo con esto, es la administración quien tiene la obligación de desvirtuar la presunción de la declaración a modificar. No obstante, esa carga probatoria no es absoluta porque una vez se desvirtúe la declaración presentada, el llamado a comprobar la veracidad de la misma es el contribuyente. Según el Consejo de Estado, sobre la parte negativa de la base imponible —costos, gastos, impuestos descontables, compras, etc.— la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. Por el contrario, en

aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable — adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación —, a quien le corresponde probar es a la administración (Consejo de Estado, 2018a). Existiendo dos momentos probatorios clave para la misma. El primero se da cuando cuestiona la declaración presentada por el contribuyente y el segundo, cuando liquida el tributo conforme a la valoración de las pruebas recaudadas y a la interpretación que haga de la norma aplicable al caso en concreto.

Finalmente, las presunciones sirven como método para fundamentar el razonamiento probatorio que hace el funcionario:

los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos, podrán adicionar ingresos para efectos de los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro del proceso de determinación oficial previsto en el título IV del libro V del Estatuto Tributario, aplicando las presunciones de los artículos siguientes (artículo 756, Estatuto Tributario).

En definitiva, la actividad probatoria previamente relatada no parece inscribirse dentro de un debido proceso porque: (1) la administración tributaria es la que produce las pruebas y determina la forma de valoración de las mismas previamente, a través de manuales que carecen de legitimidad, al mismo tiempo que decide sobre estas, y (2) el procedimiento está precedido por los deberes de colaboración del contribuyente. No obstante, la falla en la actividad probatoria no se da de forma exclusiva por la actuación de funcionarios de la administración, que en algunos casos omiten realizar una debida valoración probatoria, sino también por la forma en que el sistema está constituido y por los vacíos legales respecto de la materia en mención.

Sobre la interpretación de la norma es importante tener en cuenta que, como se mencionó en algún momento, en virtud de los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7.1 de la Resolución 91 de 2021, la DIAN está facultada para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria (autoridad doctrinaria), y por otro lado actúa como “juez” y parte en el procedimiento administrativo tributario. Sin embargo, como se dijo anteriormente, esa facultad de intérprete oficial termina influyendo en la interpretación que el funcionario de la administración tributaria lleve a cabo en el proceso de liquidación por la obligatoriedad “interna” de los conceptos.

El Consejo de Estado manifestó en 2013 que

los conceptos expedidos por la DIAN, en ejercicio de las funciones, constituyen interpretación oficial y obligatoria para los funcionarios de la entidad y aunque no son obligatorios para los contribuyentes, son un criterio auxiliar de interpretación y solo producen efectos jurídicos hacia el futuro una vez se han publicado.

Y es que debido a la ambigüedad y vaguedad en el lenguaje jurídico es necesaria la interpretación de la norma para determinar si un caso en concreto encaja dentro del supuesto de hecho de la norma que en este caso la administración tributaria busca aplicar. El grado de discrecionalidad en este punto debería estar definido por lo establecido por la ley, pero no siempre es así, por lo cual la justificación de la decisión en los casos en los cuales la subsunción no es suficiente debe estar precedida no solo por la finalidad del sistema tributario —gravar capacidad contributiva—, sino también por lo que se establezca en otras ramas del derecho —casos en los que el legislador decide configurar conceptos tributarios haciendo uso de lo establecido en ellas (artículos 100, 102 y 127.1, Estatuto Tributario, entre otros)—. Así, el intérprete desentraña el sentido de la norma y determina si la situación particular del contribuyente encaja en el supuesto de hecho de la misma, y si al aplicarla se cumple con su finalidad. Se habla de situaciones particulares dado que el derecho tributario como normativa independiente rebasa el concepto de la norma como modulador deóntico. Más allá de esas “reglas” que se infieren de la normativa jurídica colombiana y que no son del todo claras, el funcionario de la administración es libre para interpretar la norma como considere “correcto”. El problema que surge en este punto y que también es cuestionable es que parte de la normativa tributaria es técnica y para su interpretación requiere de conocimientos técnicos de los cuales carecen los funcionarios de la administración tributaria. Por ejemplo: precios de transferencia es un régimen que obliga a quienes desarrollan operaciones con vinculados del exterior/ubicados en zona franca a observar mismos precios que tendrían operaciones independientes de acuerdo al principio de plena competencia (artículos 260.1, Estatuto Tributario, en adelante).

Sobre el particular, es relevante tener en cuenta el problema de la elusión tributaria, que consiste en la implementación de un esquema negocial que “no realiza el hecho que la norma tipifica como activador de la consecuencia jurídica tributaria” (Piza, 2011, p. 247), ya que este tipo de conductas no solo repercuten en la interpretación que de la norma se haga, sino también en el análisis fáctico del caso en concreto, porque la administración intenta encajar un supuesto de hecho no contemplado en la norma para reprochar de esa manera esquemas de planeación que buscan eludir el pago de obligaciones tributarias. Para solucionar este problema, algunos ordenamientos jurídicos han establecido cláusulas antielusivas generales o especiales, que constituyen una fórmula del legislador para encajar en la norma que grava determinados hechos las alternativas que usen los contribuyentes para escapar de ellas (Piza, 2011, p. 253). El Estatuto Tributario colombiano contempla en el artículo 869 una cláusula general antiabuso

La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

Vale la pena manifestar que sobre la interpretación que ha hecho la administración de esa cláusula, el Consejo de Estado (2021b) ha manifestado su inconformidad:

sobre el particular se observa que, aunque el actual ordinal 2.º del artículo 648 del ET contempla un porcentaje sancionador del 160 % para la “comisión de un abuso en materia tributaria”, su procedencia exige que la Administración afirme de qué forma y bajo qué supuestos fácticos, el contribuyente incurrió en una conducta calificable como abusiva. En el caso que se juzga, los actos demandados impusieron la sanción prevista en el artículo 647 del ET, debido a que la demandante incluyó costos en su liquidación que carecían de fundamento probatorio, pero no explicaron por qué, esa conducta puede calificarse dentro del supuesto previsto en el ordinal 2.º del artículo 648 *ibidem*. Sin la existencia de la motivación jurídica y fáctica que así lo compruebe, no puede imponerse la sanción que solicita la demandada en el recurso interpuesto, pues ello implicaría vulnerar de forma flagrante uno de los principios que regulan el sistema sancionador tributario, como es el de tipicidad.

Esto, aunado al hecho de que la administración tributaria colombiana reguló el procedimiento y la aplicación de la cláusula en mención a través de la Resolución 04 de 2020. Además, a través de esta llenó vacíos interpretativos de la ley incluyendo los conceptos de evasión, elusión, objeto comercial, lucro fiscal, la facultad de reconfiguración, y el procedimiento aplicable, entre otros (Godoy & Jiménez, 2022). Lo cual es un claro abuso de las potestades con las que cuenta la autoridad administrativa en un principio.

### **3. Jurisprudencia que prueba la indebida motivación de los actos administrativos por parte de la DIAN**

Para finalizar y como parámetro “objetivo” de valoración, teniendo en cuenta que en este caso es un tribunal compuesto por jueces, el que juzga, traeré a colación sentencias en las que el Consejo de Estado en apelación confirma sentencias que previamente han declarado nulos actos administrativos de carácter particular proferidos por la DIAN dentro del procedimiento tributario y en las que las revoca por haberse decidido lo contrario para declarar la nulidad de los actos recurridos por los contribuyentes por indebido razonamiento. Esto, sin dejar del lado que el reproche por indebida motivación puede darse sobre cualquier acto administrativo proferido por la DIAN a través de los medios de control de nulidad y restablecimiento del derecho y nulidad simple. De esa

manera y para ilustrar esto último, el Consejo de Estado al pronunciarse sobre una demanda de nulidad simple en contra del concepto 100208221000521 del 5 de marzo de 2019 de la DIAN manifestó:

En consecuencia, cuando el concepto n.º 100208221000521 del 5 de marzo de 2019, establece “un rechazo generalizado de la expensa”, indicando que no es necesaria y no se encuentra la relación de causalidad con la actividad productora de renta, infringe las normas superiores y constituye una falsa motivación por error de los fundamentos de derecho, como quiera que dichas disposiciones no prevén esta limitación absoluta, y sujetan la deducción al análisis del caso particular de cada contribuyente de acuerdo con su actividad propia (Consejo de Estado, 2021a).

Más recientemente, en 2022, la misma sección del mismo tribunal, al pronunciarse sobre una demanda de nulidad simple en contra del oficio 2949 del 27 de diciembre de 2019 manifestó:

La Sala encuentra probado que el concepto acusado interpretó de forma errada el artículo 90 del Estatuto Tributario al pretender su aplicación a: (i) las donaciones, que se caracterizan por su gratuidad y por lo mismo, no generan renta en cabeza del donante; (ii) en la entrega de activos a los asociados al momento de la liquidación de una sociedad, porque se consideran dividendos; y (iii) en el pago en especie de dividendos, toda vez que el giro de los mismos no genera ingreso ni gastos en las sociedades y porque el artículo 29 del Estatuto Tributario determina las reglas aplicables, que por su especialidad deben ser privilegiadas. Así, preservar esa interpretación derivaría en un impacto tributario no previsto por la ley para tales operaciones (Consejo de Estado, 2022).

Sobre el particular, en sentencia del 23 de marzo de 2023, el Consejo de Estado, al decidir los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante (empresa X) y por la parte demandada (DIAN) en contra de una sentencia proferida por un tribunal de menor rango (Administrativo de Cundinamarca) que determinó la nulidad parcial de la resolución de la DIAN a través de la cual profirió liquidación oficial de revisión en contra de la demandada manifestó que:

la DIAN no alegó ni probó razones de fondo que sustentaran la vulneración del principio de plena competencia. En el expediente no existen elementos probatorios que permitan demostrar que la remuneración a favor de la vinculada del exterior no se dio en condiciones de mercado y, en consecuencia, no hay soporte de la afirmación de la demandada según la cual un tercero independiente no habría pagado dicha comisión (Consejo de Estado, 2023a).

Debida a las facultades de cobro que tiene la DIAN, cualquier conclusión a la que esta llegue puede servir de fundamento para iniciar una acción de cobro coactivo en el proceso administrativo, por lo cual, resulta preocupante que liquidaciones oficiales de revisión que prestan mérito ejecutivo no cuenten con un fundamento jurídico y probatorio adecuado para el cumplimiento de un debido proceso que evite cualquier tipo de arbitrariedad dentro de un Estado de derecho. Además, porque no solo será la deuda tributaria la que se cobrará sino también los intereses moratorios y las sanciones que la misma DIAN considere procedentes. Sobre el particular, el Consejo de Estado (2023b):

se considera que los fundamentos de los actos acusados no corresponden a razones jurídicamente objetivas y que estos, por tanto, adolecen de falsa motivación, pues el error de validación mencionado no conducía a desconocer la información presentada para imponer la sanción por el supuesto de “no informar”.

En 2012 sucedía algo parecido:

si bien el objeto de esta litis no es el denuncia de renta del año 1999, sino los actos administrativos mediante los cuales la DIAN formuló la liquidación del impuesto de renta del año 2000, actos que desconocieron la compensación de la pérdida líquida en cuantía de \$1.440.532.000, de los \$1.940.532.000 que se derivan del denuncia del año 1999, para la Sala tales actos administrativos sí son nulos, se reitera, por falsa motivación, pues quedó demostrado que la pérdida fiscal sí existe y que, en realidad, la DIAN omitió tener en cuenta ese hecho que sí está demostrado y que por no haber sido considerado, condujo a la Administración a que adoptara una decisión sustancialmente diferente a la que correspondía (Consejo de Estado, 2012b).

Así, se puede evidenciar que quien decide si las actuaciones de la administración son conformes al ordenamiento jurídico es el Consejo de Estado, ya que termina decidiendo en apelación sobre la legalidad de los actos que la DIAN profiere en el proceso de liquidación y cobro, o en ejercicio de sus facultades de intérprete de la ley tributaria. Pero, no puede perderse de vista que la argumentación de este tribunal no carece de desaciertos que dificultan la gestión de la administración tributaria y de los jueces administrativos —tributarios— en un Estado que, si bien es constitucionalizado, no puede olvidar que la fuente principal del derecho es la ley. Por ejemplo, decidir conforme a principios en un caso “fácil” que no requiere más que una deducción lógica tiende a ser arbitrario, ya que el intérprete estará decidiendo conforme a lo que le parece que debe aplicarse y no conforme a lo que el ordenamiento jurídico ha definido previamente para el caso en concreto. Aunado a eso, debido a la maleabilidad de los principios, cualquier decisión que se fundamente en estos será justificada, por lo cual, si se quiere conservar la seguridad jurídica en un Estado de derecho, debe ser la ley lo primordial en este tipo de casos que no requieren mayor discusión. Esto, a propósito de la sentencia del 16 de febrero de 2023 del tribunal en mención

de lo anterior se desprende que la actuación de la demandante tuvo como sustento lo informado por la demandada, de ahí que cuando la Autoridad Tributaria desconoce las declaraciones presentadas se alegue la violación de los principios que rigen las actuaciones administrativas (Consejo de Estado, 2023c).

## II. Esquemas de argumentación para mejorar la argumentación

Teniendo en cuenta la problemática planteada en el acápite anterior, se proponen herramientas desde la teoría de la argumentación jurídica que pueden servir a los funcionarios de la administración, aunque también a los jueces de lo contencioso administrativo, para motivar de forma adecuada sus decisiones y evitar que estas se tachen de arbitrarias. Esto, porque una cosa es no estar de acuerdo con la determinación y la exigencia del pago del tributo, y otra no estar de acuerdo con una decisión por ser arbitraria y carecer de fundamentos jurídicos y fácticos suficientes que la sostengan.

Como bien lo pone de presente la profesora Marina Gascón Abellán (2011) y en el mismo sentido algunos códigos colombianos como el Código General del Proceso, la decisión de los jueces y en este caso de los funcionarios de la Administración pública

suele reconstruirse como la conclusión de un silogismo práctico realizado a partir de una premisa jurídica o normativa (que expresa lo que establece el derecho para el tipo de casos planteado) y una premisa fáctica (que expresa la relación de hechos probados relevantes para resolver el caso concreto), por lo que, la justificación de la decisión comprende necesariamente la motivación de ambos aspectos (p. 2).

### A. Motivación jurídica

En este acápite es necesario traer a colación los conceptos de justificación interna y externa, de los cuales hablaron Robert Alexy (2007) y Wróblewski (2003). La justificación interna es equivalente a un silogismo jurídico, a lógica deductiva y a que la conclusión —decisión administrativa en este caso— se desprenda necesariamente de la premisa mayor —norma jurídica— y de la premisa menor —situación fáctica—. Eso, sin confundir estructura con contenido, puesto que en este punto el mínimo de exigencia es el de una estructura lógica deductiva —que de hecho puede ser de otro tipo diferente al silogismo jurídico—. El contenido de las premisas o el porqué de su elección o interpretación se evalúa en la justificación externa que los jueces o funcionarios hacen de su decisión. Algunas estructuras que pueden servir para darle claridad al asunto (tablas 1 y 2).

TABLA 1. *MODUS PONENS*

(i) Si <i>P</i> , entonces <i>Q</i>	Si una persona obtiene ingresos por más de 1.400 UVT en el año, debe declarar renta.
(ii) <i>P</i>	Una persona obtiene ingresos por más de 1.400 UVT en el año.
<i>Q</i>	Debe declarar renta.

TABLA 2. *MODUS TOLLENS*

(i) Si $P$ , entonces $Q$	Si los costos y gastos cumplen con los requisitos del artículo 107 Estatuto Tributario pueden deducirse.
(ii) No $P$	Los costos y gastos no cumplen con los requisitos del artículo 107 Estatuto Tributario.
No $Q$	Los costos y gastos no pueden deducirse.

A pesar de ser un tema formal, presentar la decisión de esa manera o al menos de una manera similar le permitiría al contribuyente evaluar no solo el fondo de la decisión sino la validez desde un punto de vista lógico de la misma. Sobre este punto, el profesor Bonorino manifiesta que

la solidez de un argumento depende de dos aspectos: su forma lógica y la verdad de sus premisas. Para mostrar la aceptabilidad de las premisas que se emplean se deben construir otros argumentos que se suelen denominar subargumentos (Bonorino & Peña, 2008, p. 39).

Y el argumento deductivo o válido

es aquel que permite afirmar que, en caso de que sus premisas sean verdaderas, su conclusión es necesariamente verdadera. No es posible concebir un argumento deductivo o válido que teniendo premisas verdaderas tenga una conclusión falsa (Bonorino & Peña, 2008, p. 58).

En el razonamiento con normas, una inferencia válida desde el punto de vista de la lógica deductiva es aquella que tiene una premisa normativa “correcta”, para lo cual no es necesario entrar a la discusión que de alguna manera intenta solucionar la lógica deóntica: “las normas no son ni verdaderas ni falsas” y una premisa fáctica verdadera que dependerá del respaldo probatorio de la misma. Teniendo en cuenta lo establecido por Atienza, “tenemos una implicación o una inferencia válida (deductivamente) cuando la conclusión es necesariamente verdadera (o bien, correcta, justa, válida, etc.) si las premisas son verdaderas (o bien, correcta, justa, válida, etc.)” (Sotomayor Prado, 2010, p. 19), se puede concluir que una premisa normativa correcta, más allá de su verdad o de su falsedad, es la que sea objetivamente aplicable al caso en concreto, para lo que será necesario establecer una cadena argumentativa que permita sostener la conclusión.

Ahora bien, como se mencionó, el propósito principal de la justificación externa es la fundamentación, a través de la argumentación, de las premisas utilizadas en la justificación interna —normas y hechos—, que ante las problemáticas de interpretación de la norma —ambigüedad, vaguedad, contexto de aplicación, lagunas y antinomias, entre otros— y de valoración de las pruebas, exige que los funcionarios, en este caso de la administración tributaria, construyan subargumentos que demuestren la aceptabilidad de las premisas, mayor y menor si se quiere, que se emplean en su razonamiento. Es decir que, una decisión estará externamente justificada si la elección de las normas o la interpretación

de las mismas de ser el caso, y la comprobación de los hechos pueden ser reconstruidas como dos razonamientos en los cuales la conclusión se sigue deductiva o inductivamente de otras premisas (Caballero Elbersci, 2019).

En sintonía con esos problemas generales de interpretación, no se puede perder de vista que la administración tributaria colombiana, por regla general, no tiene en cuenta “cánones de interpretación” establecidos en la ley —Código Civil colombiano— o en la literatura jurídica, sino su propio criterio, dado que como se mencionó, el intérprete oficial de la legislación tributaria es la misma administración (DIAN). Es decir, que esta va a decidir conforme a los parámetros ya establecidos en sus conceptos o en sus oficios, que la gran mayoría de veces son demandados paralelamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Por lo que, en este punto, la pretensión de un Código Tributario que explique de forma clara las categorías tributarias, los criterios de interpretación de las normas, su aplicación y otra serie de elementos fundacionales de una legislación transparente que enaltezca el principio de seguridad jurídica no puede hacerse esperar (Insignares & Piza, 2023, p. 23). De no tenerse en cuenta dicha pretensión, será necesario que la administración adopte medidas que permitan inferir de alguna manera independencia entre quienes interpretan la norma previamente y entre quienes la aplican.

Siguiendo con el tema de la argumentación, en un plano jurídico ideal se le debe exigir a la administración una argumentación jurídica que tenga en cuenta la amalgama de instrumentos jurídicos —métodos/cánones de interpretación y argumentos interpretativos o creativos— posibles para fundamentar la atribución de significado de la norma elegida. Eso, dado que los contribuyentes no pueden quedarse con el sin sabor del “es porque la DIAN lo dice”; situación que puede desembocar en una falacia de autoridad, en donde se pretende apoyar la verdad de una conclusión valiéndose de una premisa en la que se afirma que una autoridad ha dicho aquello que se pretende concluir (Bonorino & Peña, 2008, p. 121).

De igual forma y a pesar de las discusiones que en materia tributaria puedan surgir, existen argumentos creativos —analogía y argumentos *a fortiori*— que suelen emplearse en caso de lagunas. Los cuestionamientos al uso de la analogía en materia tributaria surgen porque en opinión de algunos críticos se vulnera el principio de reserva de ley. Sin embargo,

no lo vulnera porque la reserva de ley aplica para la creación de la norma por parte el legislador, pero, la integración analógica opera en el plano de la aplicación de la norma y siempre que no esté prohibida, como no lo está en el derecho tributario colombiano, debe admitirse, más aún en una legislación que resulta obsoleta en la regulación de múltiples figuras recientes (Piza, 2011, p. 254).

De acuerdo a esto, no es admisible la analogía cuando se trate de cubrir vacíos de la ley por falta de producción normativa (al gravar un hecho o al extender una exención), sin embargo, sí se puede usar un argumento analógico cuando se trata de aplicar una consecuencia jurídica establecida en una norma a un supuesto no establecido en la misma. Esto, en virtud del principio de igualdad (Piza, 2011, p. 255). Igualmente, podría hacerse uso en materia

tributaria de argumentos *a fortiori*, por ejemplo: si está prohibida la evasión, con mayor razón estarán prohibidas las conductas abusivas en materia tributaria (*a maiore ad minus*).

Apoyándome en la doctrina de Juan Antonio García Amado (García, 2020) he desarrollado la tabla 3, que podría ayudar a resolver las dificultades en este campo.

TABLA 3. ESQUEMA DE ARGUMENTACIÓN BÁSICO

Métodos o cánones de interpretación tradicionales <sup>a</sup>	Argumentos interpretativos	Argumentos creativos en caso de lagunas
<p>1. <i>Gramatical-litera</i>l: Delimita las interpretaciones posibles de un término o expresión normativa. Se debe tener en cuenta el sentido literal de las palabras.</p> <p>2. <i>Lógico</i>: Sirve para excluir una interpretación de las posibles.</p> <p>3. <i>Histórico</i><sup>b</sup>: Tiene en cuenta los contextos anteriores que puedan influir en el entendimiento actual de las normas. Tiene dos variantes: (1) interpretación estática<sup>c</sup> e (2) interpretación dinámica<sup>d</sup>.</p> <p>4. <i>Sociológico</i>: Tiene en cuenta el factor social para indagar la función de la norma, interpretación que mejor cuadre a las exigencias, tendencias y fines prácticos de cada momento (Barría, 2007, pp. 257-280).</p>	<p>1. <i>Argumento subjetivo o voluntarístico</i>: Toma como guía la voluntad del legislador. Tiene dos variantes: qué quiso decir el legislador (subjetivo-semántico) y qué fin objetivo perseguía (subjetivo teleológico).</p> <p>2. <i>Argumento teleológico</i>: Justifica la elección de una interpretación de entre las posibles, por cumplir en mejor medida el fin de la norma.</p> <p>3. <i>Argumento al absurdo</i>: Opera como regla interpretativa negativa. Sirve para justificar por qué no se interpreta la norma de determinada forma (implicaría obtener resultados absurdos, imposibles o inaceptables) o porque debería interpretarse de determinada forma para evitar resultados absurdos.</p> <p>4. <i>Argumento sistemático</i>: Opera como regla interpretativa negativa. Sirve para excluir una interpretación de las posibles.</p> <p>a. <i>Lógico-sistemático</i>: Se pretende evitar la aparición de antinomias.</p> <p>b. <i>Topográfico</i>: Las normas tendrán el significado que se deriva o se infiere de su ubicación (títulos y capítulos).</p> <p>c. <i>Sistemático-lingüístico</i>: En virtud de una presunción de consistencia lingüística del legislador, se le debe dar al término o a la expresión el mismo significado que ya posee en otro lado del sistema jurídico.</p> <p>d. <i>Sistemático-material</i>: Para asignarle significado a una norma se deben tener en cuenta las referencias que a la materia que regula esta norma se hagan en otras normas.</p>	<p>1. <i>Analogía</i>: Aplicación de una norma que regula un caso similar a uno no regulado con fundamento en una interpretación teleológica de la norma que se pretende aplicar (<i>legis</i>). O aplicación de un principio general del derecho que subyace en normas que regulan supuestos similares.</p> <p>2. <i>Argumentos a fortiori</i> (a mayor razón):</p> <p>a. <i>A maiore ad minus</i> (extiende permisos): Si está permitido<sup>e</sup> lo más, está permitido lo menos. En este caso también es necesaria una interpretación teleológica de la norma que sí regula el supuesto (+).</p> <p>b. <i>A maiore ad minus</i> (extiende prohibiciones): Si está prohibido lo menos, con mayor razón está prohibido lo más. En este caso también es necesaria una interpretación teleológica de la norma que sí regula el supuesto (+).</p> <p>El menos o más dependerá del fin que busque la norma.</p>

Notas:

- Los métodos o cánones de interpretación son pautas de elección dirigidas a guiar esa selección y su consiguiente fundamentación. En cuanto a la fundamentación, los métodos interpretativos funcionan como argumentos justificativos de la interpretación elegida.
- Puede integrarse con el argumento subjetivo o voluntarístico.
- Ante la duda sobre el significado de un enunciado, el juez escoge una interpretación tradicional.
- Consiste en tomar la historia de las instituciones jurídicas como una tendencia hacia el futuro, con carácter progresista.
- Entendiendo permitido como regulado.

Los argumentos interpretativos a los que se hace referencia deben ser admisibles y la admisibilidad está determinada por la habitualidad y la vinculación a algún valor central del sistema jurídico-político. La habitualidad hace referencia a que (1) los argumentos sean muy usados en un momento histórico dado, aparezcan con frecuencia en las sentencias, decisiones administrativas y literatura jurídica en general, y (2) gocen de un consenso anticipado entre los expertos del derecho, siendo relevantes en materia tributaria la opinión y el consenso de expertos en otras áreas distintas al derecho como la contabilidad, las finanzas y la economía. La vinculación con algún valor considerado básico para el sistema jurídico-político hace referencia a que todo argumento debe asegurar la vigencia o realización de esos mismos valores establecidos en la Constitución y en la ley (García Amado, 2020).

Además, el uso de esos argumentos interpretativos requiere dar razones admisibles para su elección. Por ejemplo: si se elige la interpretación  $X_1$  de  $N$  sobre la  $X_2$  porque es la que mejor se corresponde con la voluntad del legislador — argumento subjetivo o voluntarístico —, se debe probar, en este caso a través de la exposición de motivos o declaraciones, la voluntad del mismo. O, si se elige la interpretación  $Y_1$  de  $X$  sobre la  $Y_2$  porque es la que mejor cumple el fin de la norma, se deberá probar ese fin. Como se mencionó al hablar de la justificación interna y de la estructura silogística de las decisiones, la conclusión — argumento — debe estar respaldada por subargumentos.

## B. Motivación fáctica

Sobre la actividad probatoria, antes que nada, es necesario que el legislador establezca que la administración debe agotar los tres momentos fundamentales de (1) conformación del conjunto de elementos de “juicio”, (2) la valoración de esos elementos conforme a criterios de valoración claros y adecuados, y (3) la adopción de la decisión propiamente dicha (Ferrer Beltrán, 2022, p. 51), teniendo en cuenta un estándar de prueba claro, para considerarse que existe un proceso adecuado por parte de esta para averiguar la “verdad” de la situación económica del contribuyente. Lo que debe considerarse como necesario en un sistema en el cual, como se ha reiterado, la administración actúa como juez y parte, no existen criterios de valoración de la prueba claros y mucho menos un estándar de prueba que permita tomar la “mejor” decisión. De esa manera, las decisiones de la administración deberán contener un razonamiento que siga los pasos de la valoración de la prueba realizada para justificar su racionalidad, puesto que ese razonamiento rara vez se encuentra plasmado en los requerimientos enviados por la administración o en las liquidaciones oficiales de revisión expedidas por esta. Y el hecho de que las pruebas aportadas hasta el requerimiento especial sean solo las de la DIAN no excluye a esta misma de ese ejercicio de razonamiento a través del cual se llega a la decisión respecto del fundamento fáctico que se considera probado y que le permite a esta cuestionar la declaración presentada por el contribuyente:

Sobre la conformación del conjunto de elementos de juicio, la averiguación de la verdad impone la meta de conseguir un acervo probatorio que sea lo más rico y fiable posible, porque rige la máxima epistemológica de que cuanto más completa y fiable sea la información sobre los hechos de que dispongamos, mayor será la probabilidad de acierto en la decisión (Ferrer Beltrán, 2022, p. 53).

Lo cual es problemático en materia tributaria y más en la etapa de fiscalización previa al requerimiento especial, puesto que la DIAN no tiene necesidad ni deber legal de tener un acervo probatorio robusto o lo suficientemente grande para desvirtuar a través de requerimiento especial la declaración presentada por el contribuyente. De hecho, con presunciones basta (artículo 755, Estatuto Tributario). Aunado a eso, es imposible hablar de un análisis de admisibilidad de la prueba, todas las pruebas serán admisibles si quien las aporta es quien decide sobre la admisibilidad de las mismas. Lo cual, con posterioridad, pone al contribuyente en una situación de desventaja cuando sea él el que busque probar un hecho para desvirtuar lo establecido por la administración, ya que esta en este caso será todo lo selectiva que quiera. A propósito de este punto el Consejo de Estado (2018b),

considera la Sala, que si bien la entidad encontró en la diligencia de registro realizada a la contribuyente un archivo de Excel con una información “sospechosa” en relación con los ingresos de la sociedad, tal prueba no es suficiente para concluir con seguridad cuáles eran los ingresos reales obtenidos por la sociedad en el período en discusión.

La valoración de la prueba que no difiere en nada de la que se puede realizar en cualquier otro ámbito de la experiencia y está sometida a los controles de la racionalidad (Ferrer Beltrán, 2022, p. 62) se hace de acuerdo a lo establecido en el Código General del Proceso y en el CPACA, puesto que el Estatuto Tributario no establece reglas claras para eso. Además, se tiene en cuenta lo establecido en el Manual de Fiscalización y Liquidación de la DIAN (2014). No obstante, no se puede perder de vista que de acuerdo a lo establecido en este último y a diferencia de lo que consagra la Corte Constitucional, el sistema de la libre valoración permite que el funcionario valore las pruebas haciendo uso de su capacidad razonadora y de su personalidad, lo cual es problemático si se tienen en cuenta todos los sesgos y prejuicios que hacen parte de esta.

Esa valoración de las pruebas subdetermina la decisión. Para su determinación final es necesario tener claro un estándar de prueba —regla jurídica que establece cuál es el umbral de exigencia probatoria para poder considerar como probada una hipótesis para ese tipo de decisión en ese tipo de procedimiento— aplicable al caso en concreto, dado que, si no se conoce o no existe el umbral de suficiencia probatoria, no es posible justificar de modo completo la decisión sobre los hechos (Ferrer Beltrán, 2022, p. 65). Hará parte del debido proceso el establecimiento de un estándar de suficiencia que le exija a la administración un mínimo de información que corrobore una hipótesis fáctica a los efectos de la decisión.

Esto, siendo necesario, por la complejidad del procedimiento tributario, establecer dos estándares de prueba diferentes: uno bajo en la etapa de fiscalización y otro más alto. en la etapa de liquidación de la obligación y de la imposición de la sanción, en donde la prueba del elemento subjetivo de la infracción tributaria cobra gran relevancia.

Para culminar este punto, es importante mencionar a manera de ejemplo lo que sucede en los procesos de autorización de operador económico autorizado (OEA)<sup>2</sup>, en donde se requiere contar con una calificación de riesgo favorable por parte de la administración —que decide conforme a una serie de hechos que permiten concluir la calificación—. Sin embargo, la DIAN ha emitido resoluciones de calificación de riesgo desfavorable sin motivar ni argumentar su decisión justificándose en la siguiente reserva legal:

información del Sistema de Gestión de Riesgos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. La información y procedimientos que administra el sistema de Gestión de Riesgos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tienen carácter reservado. Esta reserva especial le será oponible a particulares y a todas las entidades públicas, y solo podrá levantarse por orden de autoridad judicial competente (Ley 2010 de 2019).

Lo que termina siendo bastante problemático para la defensa de los solicitantes. Siendo aún más problemático y preocupante que la DIAN manifieste que:

en cumplimiento del artículo 584 del Decreto 1165 de 2019, ante una calificación de riesgo alto el consecuente concepto siempre será desfavorable. Cuando la calificación sea de riesgo medio o bajo, corresponde a la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y el alcance de la figura, fijar y establecer la política y los criterios que se tendrán en cuenta para decidir, si esa calificación dará lugar a un concepto favorable o desfavorable que, para el caso de los OEA, representa establecer el cumplimiento o no de la condición exigida por el numeral 6.1.6. del artículo 6.º del Decreto 3568 de 2011 modificado por el artículo 5.º del Decreto 1894 de 2015 (DIAN, 2020).

Situación que, por su especificidad, requiere un análisis más de fondo que se escapa del propuesto en el presente texto. Pero, teniendo en cuenta que existe arbitrariedad en esa decisión de la administración por insuficiencia de razones de hecho, no se puede dejar de observar que sobre el primer punto la DIAN desconoce que de acuerdo al *habeas data* todo individuo tiene derecho a: (1) conocer la información que de él se tenga, (2) actualizar esa información para eliminar elementos negativos que no correspondan a la realidad actual, y (3) rectificar la información. Además de desconocer por completo lo establecido en la sentencia T-705 de 2007 de la Corte Constitucional:

---

2 Empresa involucrada en el movimiento internacional de mercancías controlada por una Administración aduanera, la cual es reconocida como segura y confiable tras un proceso de validación a su organización.

Por lo tanto, la reserva de información no resulta oponible contra el titular de la información, dado que, como se acabó de explicar, el derecho fundamental al habeas data protege al titular de la información personal para que tenga libre acceso a ella.

Sobre la calificación del riesgo alto y su incidencia en la solicitud de calificación, la decisión de la administración ya está predeterminada sin tener en cuenta otro tipo de consideraciones y sin permitirle al solicitante un adecuado ejercicio del derecho de defensa como se vio anteriormente. Cuando la calificación del riesgo es medio o bajo, se supone que la entidad debe fijar y establecer la política y los criterios que se tendrán en cuenta para decidir, sin ser estos establecidos por la ley previamente y permitiendo que estos criterios sean producto de la actuación discrecional de los funcionarios, lo que también termina siendo violatorio del debido proceso.

## Conclusiones

De acuerdo a los planteamientos expuesto, una argumentación adecuada por parte de la administración tributaria colombiana puede disminuir el número de demandas de nulidad y restablecimiento del derecho que se interponen ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, no solo por la “adhesión” a la decisión de la administración, que difícilmente sucede, sino también por la ausencia de presupuestos mínimos para demandar. Esto último, dado que, una decisión bien motivada difícilmente permite un cuestionamiento, o al menos el éxito de las pretensiones en sede contencioso administrativa. Aunado a eso, una argumentación adecuada por parte de la administración tributaria puede mejorar la percepción que los ciudadanos tienen respecto de sus instituciones, recuperándose la confianza que muchos han perdido en las mismas a raíz de actuaciones arbitrarias o muchas veces corruptas. Lo que a su vez termina contribuyendo en la anhelada cultura tributaria.

De igual forma, al analizar el procedimiento administrativo tributario colombiano se evidencia que por sus vicisitudes y su estructura tiende a ser violatorio del debido proceso, y que existen una serie de fallas en la justificación de las premisas jurídicas —elección e interpretación— y en el “razonamiento probatorio” que carece de reglas claras respecto de la valoración de la prueba y que convierten en arbitrario el ejercicio de la función pública administrativa. Siendo necesario el hecho de que se exija a esa administración una motivación adecuada y suficiente de las decisiones que se toman en desarrollo de dicho proceso.

## Referencias

Alexy, R. (2007). *Teoría de la argumentación jurídica*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

- Barría Paredes, M. (2011). El elemento de interpretación gramatical. Su origen en Savigny, algunos autores modernos y la doctrina nacional. *Ars Boni et Aequi*, 7(2), 257-282.
- Bonorino, P., & Peña, J. (2005). *Argumentación judicial: construcción, reconstrucción y evaluación de argumentaciones orales y escritas*. Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla. <https://escuelajudicial.ramajudicial.gov.co/sites/default/files/biblioteca/m7-9.pdf>
- Bullinger, M. (1987). La discrecionalidad de la Administración Pública. Evolución, funciones, control judicial. *Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, (4).
- Caballero Elbersci, P. (2019). *Las decisiones judiciales: Justificación y racionalidad*. Instituto Tecnológico Autónomo de México.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2014). *Manual de fiscalización y liquidación*. DIAN.
- Ferrer Beltrán, J. (2022). *Manual de razonamiento probatorio*. Suprema Corte de Justicia de la Nación de México. [https://www.scjn.gob.mx/derechos-humanos/sites/default/files/Publicaciones/archivos/2024-02/Manual%20de%20razonamiento%20probatorio\\_0.pdf](https://www.scjn.gob.mx/derechos-humanos/sites/default/files/Publicaciones/archivos/2024-02/Manual%20de%20razonamiento%20probatorio_0.pdf)
- Gascón Abellán, M. (2011). *La obligación de motivar: fundamento y funciones*. Universidad Externado de Colombia.
- Gascón Abellán, M. (2023). *Fundamentación racional de las decisiones judiciales*. [https://www.academia.edu/73334196/Fundamentaci%C3%B3n\\_Racional\\_de\\_la\\_Decisi%C3%B3n\\_Judicial\\_VOZ\\_](https://www.academia.edu/73334196/Fundamentaci%C3%B3n_Racional_de_la_Decisi%C3%B3n_Judicial_VOZ_)
- García Amado, J. (2020). *Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias* (2.<sup>a</sup> ed.). Eolas Manuales.
- Gaviria Cardona, A. (2019). Sentencia de unificación de la Sección Tercera del Consejo de Estado del 18 de julio de 2019 (exp. 44.572): ¿renacer de la tarifa legal de prueba? *Revista de Derecho Privado*, (38), 349-360.
- Godoy, J., & Jiménez, L. (2022). El abuso tributario en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (85), 21-48.

- Insignares, R., & Piza, J. (2023). Política tributaria. En *Análisis crítico de la reforma tributaria: Ley 2277 de 2022* (pp. 13-36). Universidad Externado de Colombia.
- Piza, J. (2011). La función de fiscalización tributaria en Colombia. En *XXXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*. Instituto Colombiano Derecho Tributario.
- Sotomayor Prado, J. (2010). *La lógica deóntica de Alchourrón y Bulygin*. Universidad Nacional de San Marcos.
- Wróblewski, J. (2003). *Sentido y hecho en el derecho*. Doctrina Jurídica Contemporánea.

### *Jurisprudencia*

- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2001). Radicado 25000-23-24-000-1999-0476-01 (11639). C.P. Juan Ángel Palacio.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2011). Radicado 11001-23-27-000-2006-00032-00 (16090). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2012a). Radicado 25000-23-27-000-2008-00188-01 (17892). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2012b). Radicado 25000-23-27-000-2004-92271-02 (16660). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2012c). Radicado 73001-23-31-000-2009-00439-01 (18839). C.P. Martha Teresa Briceño.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2013). Radicado 41001-23-31-000-2006-00485-01 (18997). C.P. Martha Teresa Briceño.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2016). Radicado 08001-23-31-000-2010-00189-01 (20052). C.P. Jorge Octavio Ramírez.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2017a). Radicado 11001-03-27-000-2018 00006-00 (22326). C.P. Milton Chaves García.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2017b). Radicado 25000-23-37-000-2013-00250-01 (20971). C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2018a). Radicado 08001-23-33-000-2012-00442-01 (20813). C.P. Julio Roberto Piza.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2018b). Radicado 21293. C.P. Jorge Octavio Ramírez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2021a). Radicado 11001-03-27-000-2020-00017-00 (25346). C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2021b). Radicado 25000-23-37-000-2016-02099-01 (24827). C.P. Julio Roberto Piza.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2022). Radicado 11001-03-27-000-2020-00025-00 (25400). C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2023a). Radicado 25000-23-37-000-2017-00654-01 (25885). C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2023b). Radicado 25000-23-37-000-2019-00797-01 (27063). C.P. Stella Jeannette Carvajal.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2023c). Radicado 25000-23-37-000-2018-00094-01 (26918).

Corte Constitucional. (2005). Sentencia de constitucionalidad C-202 de 2005. MP. Jaime Araujo Rentería.

Corte Constitucional. Sentencia de tutela T-705 de 2007. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

### *Normatividad*

Congreso de la República de Colombia. (1992). Constitución Política de Colombia

Congreso de la República de Colombia. (2019). Ley 2010 de 2019.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2020). Oficio 100202208-0572 de la Dirección de Gestión Jurídica.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2020) Resolución 04 de 2020.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2021). Resolución 91 de 2021.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia. (1999). Decreto 1071 de 1999.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia. (2015). Decreto 1292 de 2015.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia (2020). Decreto 1742 de 2020.

Artículo recibido el 26 de octubre de 2023.

Aprobado por par 1 el 4 de noviembre de 2023.

Aprobado por par 2 el 30 de noviembre de 2023.

Para citar este artículo: Sarmiento González, M. J. (2024). Motivación de los actos administrativos emitidos por órganos administrativos (énfasis en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia). *Revista de Derecho Fiscal*, (25).