Herramientas y estrategias procedimentales utilizadas por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN, para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria.

Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana

Herramientas y estrategias procedimentales utilizadas por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN, para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria

Autor
Iván Darío Castro Peñuela

Trabajo de grado presentado para optar por el título de Abogado.

Asesor
David Villa Uribe

Universidad Autónoma Latinoamericana
Facultad de Derecho
Medellín, Antioquia, Colombia
2021

Dedicatoria

Este trabajo se lo dedico a mi familia, que, aunque no entienden lo que hago, me apoyan incondicionalmente en todo lo que emprendo.

Agradecimientos

Quiero agradecer a mi "*alma máter*", la Universidad Autónoma Latinoamericana, por brindarme la posibilidad de ingresar a ella y formarme profesionalmente en la Carrera de Derecho.

Un agradecimiento muy especial, al profesor David Villa Uribe, por su compromiso con nuestra formación profesional, su apoyo incondicional en el desarrollo de este trabajo y enseñanzas para que cada día seamos mejores personas y profesionales.

RESUMEN

Los impuestos son una fuente de ingresos de gran importancia para el Estado colombiano, motivo por el cual se realizó un análisis de los fundamentos constitucionales y el nacimiento de las obligaciones tributarias en virtud del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política. Se logró establecer que el sistema tributario en Colombia tiene unos principios que deben ser vistos en el desarrollo de normas en materia fiscal como lo son: el Principio de Reserva de Ley Tributaria, Certeza del tributo, Irretroactividad, Equidad, Progresividad y el Principio de Eficiencia Tributaria, los cuales contribuyen directamente a que el sistema tributario sea justo.

El principal hallazgo obtenido en este estudio, cuyo enfoque metodológico utilizado en esta investigación, se basó en el método cualitativo, es que, se dieron a conocer las herramientas y estrategias que utiliza la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en cumplimiento de sus labores de fiscalización, como lo son, el procedimiento tributario ordinario y el de liquidaciones provisionales, las campañas de cultura de contribución, así como las labores persuasivas del Grupo Interno de Trabajo Unidad de Reacción Inmediata e Inteligencia Tributaria, herramientas que cada una en su medida ha contribuido cabalmente con el principio de Eficiencia Tributaria.

Palabras clave: Impuestos, contribuyentes, principios, herramientas, procedimiento, eficiencia tributaria.

ABSTRACT

Taxes are a source of income of great importance for the Colombian State, which is why an analysis of the constitutional foundations and the birth of tax obligations under paragraph 9 Article 95 of the Constitution was made, it was established that the tax system in Colombia, has some principles that must be seen in the development of tax regulations such as the Principle of Reserve of Tax Law, Certainty of the tax, Non-retroactivity, Equity, Progressivity, and the Principle of Tax Efficiency, which contribute directly to the tax system being a fair one.

The main finding obtained in this study, whose methodological approach used in this research was based on the qualitative method, is that the tools and strategies used by the National Tax and Customs Directorate in compliance with its audit work were made known, such as, the ordinary tax procedure and the Provisional Liquidations, the campaigns of Contribution Culture, as well as the persuasive work of the Internal Work Group of the Immediate Reaction and Tax Intelligence Unit, tools that each in its own measure has contributed fully to the principle of Tax Efficiency.

Key words: Taxes, taxpayers, principles, tools, procedure, tax efficiency.

Tabla de Contenidos

INTRODUCCIÓN ***1***

Capítulo 1 ..... ***4***

Fundamentos Constitucionales y Principios del Derecho Tributario **4**

Principio de Reserva de Ley Tributaria. 7
Principio de Certeza del Tributo 9
Principio de Irretroactividad 11
Principio de Equidad 12
Principio de Progresividad 14
Principio de Eficiencia Tributaria 15

Capítulo 2 Estructura de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y su Facultad Sancionatoria (Ius puniendi) ***17***

Formación Jurídica de la DIAN 18
Estructura Orgánica de la División de Gestión de Fiscalización de Impuestos de la DIAN 19
Facultad Sancionadora de la DIAN (*Ius Puniendi*) 22

Capítulo 3 ..... ***26***

Herramientas y estrategias procedimentales utilizadas por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria **26**

Ampliación de la Planta de personal 27
Fiscalización Tributaria en la DIAN 29
División de Gestión de Fiscalización Tributaria 30
Procedimientos Tributarios 32
Fiscalización Tributaria – Procedimiento Ordinario. 35
Procedimiento Tributario de Liquidaciones Provisionales 40
Fiscalización Extensiva 43

Conclusiones ***46***

Bibliografía ***48***

INTRODUCCIÓN

Cuando se habla de impuestos, se puede establecer que, son una fuente de ingresos importantes del Estado Colombiano, motivo por el cual constantemente hacen reformas tributarias; con estas reformas tributarias, básicamente lo que hacen es gravar con mas impuestos a los colombianos y ampliar la cantidad de colombianos que, deben declarar y pagar; además, con las mencionadas reformas, se han creado nuevas herramientas e impuestos; en razón de ello, se debe fortalecer la cultura de contribución de los colombianos, para que, los mismos de forma voluntaria, cumplan con el deber constitucional de contribuir con las cargas públicas del Estado(Constitución Política de Colombia, 1991, art 95).

Sin embargo, esa cultura de contribución se ha visto bastante difuminada dado los malos manejos administrativos por la corrupción en el país y, por ende, la evasión en Colombia es muy alta, "se estima que equivale a cerca del 3 % y 4 % del PIB, sólo contabilizando lo correspondiente a los impuestos sobre la renta e IVA. La evasión en el IVA está cerca de 23 %, la de renta alrededor de 39 %, y el contrabando anual se aproxima a los US$7 mil millones" (Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria, 2015, p. 19).

En razón de ello, la DIAN, de la mano de sus diferentes direcciones y estructura orgánica interna y, en especial, la División de Fiscalización Tributaria, crean herramientas y estrategias para concretar y cumplir a cabalidad con su función de administración de impuestos, es decir, con la función de recaudación, fiscalización, liquidación de las obligaciones tributarias (Decreto 4048, 2008, art 3), y así los Colombianos paguemos impuestos, dado que la eficiencia tributaria no solo se materializa en el cumplimiento de los contribuyentes que, teniendo cultura de contribución lo hacen de forma voluntaria y en debida forma, sino se debe materializar a través de su potestad sancionadora, para aquellos contribuyentes que son renuentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales o que lo hacen en forma indebida.

Teniendo en cuenta el contexto desarrollado anteriormente se formula la pregunta de investigación: ¿Cuáles son las herramientas procedimentales utilizadas por División de Fiscalización Tributaria de la DIAN, para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria?

Para dar respuesta al interrogante anterior, se tiene como objetivo general, establecer las herramientas procedimentales utilizadas por división de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN, para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria, es decir, se realizó un análisis de las normas de procedimiento contenidas en el Decreto 624 del 30 de marzo de 1989, mejor conocido como el Estatuto Tributario, en concordancia con el nuevo procedimiento Tributario establecido en la Ley 1819 del 2016, y los cambios estructurales de la DIAN, establecidos en el Decreto 1742 del 2020.

Dado lo anterior, en el primer capítulo, se tiene como objetivo especifico analizar los fundamentos constitucionales y principios del Derecho Tributario, para comprender el nacimiento de la obligación tributaria, motivo por el cual, se realizó un análisis de los principios constitucionales del derecho tributario, y fundamentos constitucionales para comprender el nacimiento de la obligación tributaria, teniendo presente que, los principios son estándares (Dworkin, 1984, p. 72) que deben ser vistos en el desarrollo de políticas y normas en materia fiscal, es decir, son base fundamental para hacer una análisis jurídico de los cambios introducidos por las leyes tributarias.

Es de resaltar la gran importancia que tienen los principios constitucionales en el sistema Tributario, dado que, en virtud de su incumplimiento y desconocimiento en las leyes, se hacen propuestas de reformas tributarias risibles e inadmisibles moralmente, como la hecha hace poco por el Ministro de Hacienda y Crédito público que generó gran polémica y cantidad de detractores dado su inoportunidad (en virtud de la pandemia-covid 19) y su evidente atropello a las clases menos favorecidas, aumentándoles las cargas tributarias a ellos, mientras de la mano de grandes empresarios se legislan exenciones, beneficios tributarios y disminución de las tasas impositivas para ellos, en virtud del famoso *lobby* en el congreso y de favores políticos (corrupción o Burocracia, como quieran llamarle),

violando de forma infame el principio democrático por parte del legislativo y dándole la espalda al pueblo que dicen representar.

En el segundo capítulo, se tiene como objetivo especifico identificar la estructura de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y su Facultad Sancionatoria (*Ius puniendi*). En razón de ello, se abordó un estudio que tiene como fin identificar la estructura y facultad sancionadora o "*Ius Puniendi*" de la DIAN para dar cumplimiento a su función Estatal, es decir, cómo está conformada la entidad y de dónde nace la facultad que tiene la DIAN para sancionar a los contribuyentes en ejercicio de sus acciones de fiscalización de obligaciones tributarias.

Finalmente, en el tercer capítulo se tiene como objetivo especifico establecer las herramientas procedimentales utilizadas por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN, para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria, es por ello que, en este capítulo, se establecieron y se analizaron las herramientas y estrategias utilizadas por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria, herramientas que contribuyen directamente a mejorar la expectativa de recaudo por parte de la entidad a un menor costo de inversión.

Para este trabajo de investigación se tomó como método el cualitativo y se utilizó una metodología basada en un enfoque dogmático jurídico, histórico crítico y hermenéutico, dado que, de acuerdo a la técnica de recolección de información, la cual es la revisión documental, en donde se utiliza como fuente primaria los documentos escritos en sus diferentes formas (documentos impresos, libros, revistas, monografías, páginas web, entre otros); se recolectó la información y realizó un análisis e interpretación de la información documental de los elementos constitutivos de la obligación tributaria en Colombia, su cumplimiento y régimen procedimental.

Lo cual nos lleva al estudio de la Constitución Política de Colombia, Leyes, Decretos y Jurisprudencia de la Corte Constitucional, en relación con los temas planteados anteriormente, y así concluir con el establecimiento de las herramientas y estrategias

procedimentales utilizadas por división de Fiscalización Tributaria de la DIAN, para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria.

Capítulo 1
Fundamentos Constitucionales y Principios del Derecho Tributario

Inicialmente, es dable manifestar que, de acuerdo como lo perora el Filósofo Hart:

> *En toda sociedad compleja contemporánea, las reglas jurídicas están organizadas jerárquicamente, de tal forma que la validez de una regla depende de su conformidad con las reglas ubicadas en un nivel jurídico más alto. La Constitución dentro de esta estructura jerárquica es el criterio supremo de validez* (Hart, 1961, pp. 132-133).

Motivo por el cual, cuando se habla sobre el Derecho Tributario y del nacimiento de las obligaciones tributarias, se debe tener presente que éstos se encuentran regulados en la Constitución Política de 1991, toda vez que, esta norma jurídica es la columna vertebral del sistema normativo colombiano, de conformidad con el artículo 4 constitucional, al afirmar que, "*La constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales*." *(*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 95).

Así es como, al numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política se le atribuye el nacimiento de la obligación tributaria, ya que estipula el deber de *"Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad" (*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 95).

Corolario de lo anterior, es un deber constitucional de todos los colombianos contribuir con las cargas públicas del Estado y ello se hace a través del cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, es decir, en esencia, pagar impuestos, que, nacen de las diferentes leyes proferidas por el Congreso, concretadas bajo la denominación de impuestos directos e indirectos; iniciativa legislativa que en virtud al principio de Reserva

de ley de los tributos se materializa de acuerdo a lo establecido en el artículo 150 de la Constitución Política de Colombia:

> *Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: […]*
>
> *11. Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración.*
>
> *12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley (*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 150).

Ahora, no solo se trata de contribuir con las cargas públicas como se establece en la Constitución Política, también es plausible saber que, cuando el Congreso de la República en ejercicio de sus funciones, profieren Leyes Tributarias, éstas (las leyes) deben respetar los principios constitucionales en la materia, toda vez que, "*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad*." *(*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 363); en concordancia con los principios de Reserva de Ley Tributaria, Certeza del Tributo e Irretroactividad, de que trata el artículo 338 del mismo cuerpo normativo *(*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 338).

Como se ha mencionado hasta el momento, el sistema tributario se encuentra regulado en un primer momento por la Constitución Política y éste sistema tributario debe ceñirse o respetar de manera imperativa los principios de Reserva de Ley Tributaria, Certeza del Tributo, Irretroactividad, Equidad, Progresividad y Eficiencia Tributaria, de que tratan los artículos 338 y 363 del mismo cuerpo normativo; principios que se procederá a ver en forma detallada, pero antes de hacer alusión a los principios, es conveniente abordar y dejar claro qué se entiende por un Principio. Veamos: ¿Qué es un principio?

De acuerdo con las palabras del Filósofo Ronald Dworkin (1984) los principios son "*un estándar que ha de ser observado, no porque favorezca o asegura una situación*

económica, política o social que se considere deseable, sino porque es una exigencia de la justicia, la equidad o alguna otra dimensión de la moralidad." (Dworkin, 1984, p. 72)

Dworkin entiende que más que disposiciones normativas, los principios como estándares son de un talante que han existido desde antes de la positivización de la sociedad; es decir, que si bien actualmente en nuestro ordenamiento jurídico se ha dado el fenómeno de la constitucionalización de principios iusnaturalistas, entendido este fenómeno como el reconocimiento de principios en la constitución, éstos no se pueden ver de una forma exegética, ya que su alcance es bastante amplio dada la carga semántica de cada uno de estos categoriales (Dworkin, 1984, p. 72).

En ese orden de ideas, en palabras de la Corte Constitucional, en su Sentencia T-406 de 1992, enarbola la importancia y define los principios como aquellos:

> *…que establecen fines, consagran prescripciones jurídicas generales que suponen una delimitación política y axiológica reconocida y, en consecuencia, restringen el espacio de interpretación, lo cual hace de ellos normas de aplicación inmediata, tanto por el legislador como por el juez constitucional)* (Sentencia T-406, 1992).

La Corte Constitucional en la mencionada sentencia, aterriza la idea sobre la importancia de los principios en nuestro ordenamiento jurídico, así como en el Derecho Tributario, dado que los principios establecen los fines del Estado *(*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 2) y más aún, deben ser "… *de aplicación inmediata, tanto por el legislador como por el juez constitucional"* (Sentencia T-406, 1992).

En este contexto, se pasará a analizar cada uno de los principios del sistema tributario, de forma general, empezando con el principio de Reserva de Ley Tributaria, continuando con el de Certeza del Tributo, luego con la Irretroactividad, la Equidad y la Progresividad, para terminar con el principio de Eficiencia Tributaria, teniendo presente que, si bien todos los principios son importantes, el principio de Eficiencia Tributaria (como se verá mas adelante y que es el objeto de investigación) está "… *encaminado a lograr el mayor recaudo de*

tributos con el menor costo de operación" (subraya fuera de texto) (Sentencia C-743, 2015).

A su vez, no se puede perder de vista que, en el capítulo 3 se hará un mayor enfoque en el principio de Eficiencia Tributaria, dado que está destinado al estudio de las herramientas utilizadas por la División de Fiscalización de la DIAN para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria.

Principio de Reserva de Ley Tributaria.

Los Principios como hemos dicho hasta el momento son un estándar que son "*de aplicación inmediata, tanto por el legislador como por el juez constitucional*" (Sentencia T-406, 1992), es decir, deben ser percibidos y respetados en todo momento de discusión y creación de leyes tributarias; ahora, la Constitución Política en su artículo 338 estableció el principio de Reserva de ley al disponer que: *"En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales…" (*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 338).

Haciendo un análisis restrictivo e interpretación exegética de la anterior disposición normativa, se podría pensar que, la soberanía popular quiso darle esta facultad o potestad de crear impuestos o tributos al Congreso de la República, a las Asambleas Departamentales, los Concejos Distritales y Municipales.

Sin embargo, la Constitución Política establece en el numeral 12 del artículo 150, que el Congreso de la República como órgano legislativo es quien tiene la facultad de hacer las leyes en el país, y por medio de ellas, puede "…*establecer contribuciones fiscales…*". *(*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 150), lo que inicialmente se pensaría como una dicotomía o contradicción de la Constitución Política; dicotomía que ha sido decantada o solucionada por la Corte Constitucional al decir que, las demás entidades mencionadas,

llámense Asambleas Departamentales y Concejos Distritales o Municipales, si bien tienen una autonomía fiscal, esa autonomía es parcial y limitada, dado que una vez creados los impuestos a través de leyes por el Congreso, las demás entidades, pueden adoptar en sus departamentos o municipios a través de ordenanzas *(*Constitución Política de Colombia, 1991, numeral 4, art. 300) y acuerdos *(*Constitución Política de Colombia, 1991, numeral 4, art. 313) los impuestos de carácter departamental o municipal, para así gestionar sus intereses y cumplir con sus fines constitucionales (Sentencia C-891, 2012).

Aunado a lo anterior, el numeral 3 del artículo 287 de la Constitución Política, establece que:

> *Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: […]*
>
> *3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funcione… (*Constitución Política de Colombia, 1991, numeral 3, art. 287) (subraya fuera de texto).

Como se puede evidencias las entidades territoriales si bien gozan de la mencionada autonomía, esta autonomía se encuentra enmarcada por la Constitución y la ley, es decir que, una vez creada la ley, por el Congreso y en sus artículos se establecen impuestos de carácter departamental y municipal, cada departamento o municipio "… *tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto"* (Sentencia C-891, 2012).

Una vez dilucidada la contradicción que se presenta en la Constitución Política frente a la quién puede crear las leyes en materia de impuestos, la Corte Constitucional nos ha mostrado la importancia del principio de Reserva de ley, dado que este tiene una carga semántica bastante interesante.

El principio de Reserva de Ley no solo significa que los impuestos pueden ser creados por la Ley, este principio también nos muestra una construcción social y una historia, toda vez que, es un claro ejemplo de esa representación popular y democrática a través Congreso de la Republica (Sentencia C-891, 2012) (Sentencia C-602, 2015), además de este principio subyace o se materializa el principio de Certeza del Tributo, como pasaremos a ver en el

próximo subtítulo, el cual nos brinda una seguridad jurídica frente al cumplimiento de nuestro deber de contribuir con las cargas públicas del Estado, en virtud que vamos a tener una ley previa y cierta, en su alocución latina "*lex previa y certa*", la cual señala a cabalidad los elementos de la obligación fiscal.

Por último, el principio de Reserva de Ley, "*responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente, inspirada en el principio de unidad económica"* (Sentencia C-891, 2012) (Sentencia C-602, 2015).

Principio de Certeza del Tributo

La Constitución Política en su artículo 338 estableció el principio de Certeza del Tributo al disponer que: "…*La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos*…" *(*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 338).

Como se puede evidenciar, no solo se trata de que el Congreso de la República cree leyes en materia de impuestos, se trata que, adicional a la creación del impuesto, en la misma ley el Congreso está en la obligación de establecer o determinar de forma muy precisa, clara y suficiente, los elementos estructurales del impuesto que están creando, esto con el "*fin de garantizar tanto la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, como la eficacia en el recaudo del tributo*" (Sentencia C-891, 2012).

En ese orden de ideas, las leyes que crean los impuestos, dado que es un vínculo impositivo en virtud del deber constitucional de contribuir con el Estado en sus cargas públicas, esas leyes deben establecer de forma inequívoca, los elementos del tributo, como lo son el *Sujeto Activo*, el cual debemos entender como *"la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo"*(Sentencia C-010, 2018) (Sentencia C-987, 1999), que para impuestos nacionales, tiene esa facultad la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN, 2018), y para impuestos departamentales y municipales, esa facultad la tienen los respectivos órganos territoriales, llámense Departamentos o Municipios respectivamente *(*Constitución Política de Colombia, 1991, arts. 287 y 305).

En el mismo sentido, otro elemento importante del tributo es el *Sujeto Pasivo* del vinculo impositivo u obligación tributaria, entendido éste como la persona sobre la que recae el impuesto (Sentencia C-155, 2003) (Sentencia C-412, 1996); el *Hecho Generador* es otro elemento estructural del Tributo y debemos entender que, **"***este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria"* (Sentencia C-987, 1999) (Sentencia C-583, 1996), lo cual obedece básicamente al hecho que está sujeto al impuesto.

Se plantea un ejemplo para ilustrar lo anterior, el recibir dinero de otra persona a título de donación, esa donación es el hecho generador del impuesto complementario de Ganancias Ocasionales.

El siguiente elemento es la *Base gravable* que *"se trata de la cuantificación del hecho gravable sobre el que se aplica la tarifa"* (Sentencia C-412, 1996), es decir, que para el caso planteado el valor de la donación será de $100.000.000 de pesos.

Como último elemento tenemos la *Tarifa*, la cual obedece a **"***la magnitud o el monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe sufragar el contribuyente"* (Sentencia C-155, 2003) (Sentencia C-537, 1995), entendida esa magnitud como el porcentaje que debe tributar o pagar los colombianos al recibir esa donación, que de acuerdo al artículo 314[1] del Estatuto Tributario, obedece a el 10 % de la base gravable.

Veamos lo anterior materializado en el siguiente ejemplo:

Juan le regala a Pedro $100.000.000 de pesos a título de donación.

Impuesto sobre las donaciones: Ganancia Ocasional.

Sujeto Activo: el Estado a través de la DIAN.

---

[1] ARTICULO 314. PARA PERSONAS NATURALES RESIDENTES. <Artículo modificado por el artículo 107 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> La tarifa única del impuesto correspondiente a las ganancias ocasionales de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes personas naturales residentes en el país y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, es diez por ciento (10%). (Decreto 624, 1989, art. 314).

Sujeto Pasivo: Pedro, porque recibió la donación de Juan.

Hecho Generador: Recibir dinero a título de donación de Juan.

Base gravable: $ 100.000.000 de pesos recibidos en donación.

Tarifa: 10 %.

Impuesto: aplicar el 10 % sobre la base gravable que es de, $100.000.000 de pesos, para un resultado por impuesto de ganancias ocasionales de $10.000.000 de pesos.

Amen de lo anterior, es dable decir que, en virtud del Principio de Certeza Tributaria, la ley debe establecer muy bien los elementos, esto con el fin de que éstos no se presten para ambigüedades o interpretaciones ambivalentes que conlleven a la inconstitucionalidad de esta, dada la imposibilidad de determinación del lenguaje jurídico utilizado, es decir, que la estructura de las palabras o el lenguaje es tan abierta que imposibilitan una adecuada interpretación de la norma.

Una vez determinado de forma inteligible y diáfano, los elementos del tributo mencionados anteriormente, nace con mayor precisión la obligación tributaria y digo con mayor precisión dado que, en virtud del principio de Certeza Tributaria , es que damos cuenta con mayor exactitud de quiénes son los sujetos que estando inmersos en algunas de las causas o hechos generados de los diferentes impuestos, deben cumplir con la obligación general o constitucional de contribuir con las cargas públicas del Estado, de que trata el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política.

Principio de Irretroactividad

Igualmente, otro de los principios que trae nuestro ordenamiento jurídico en materia tributaria es el principio de Irretroactividad de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución Política, el cual pregona lo siguiente:

> *…Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de*

*la respectiva ley, ordenanza o acuerdo (*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 338).

Así mismo, el artículo 363 en su inciso 2 establece que "… *Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad" (*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 363).

En virtud de las mencionadas normas, una vez sancionada y publicada la ley que trae consigo la creación de impuestos o modificaciones en sus elementos esenciales de los ya existentes, esta ley solo se aplicará a partir del periodo gravable siguiente a su promulgación, es decir, en el año gravable siguiente, dado que, en virtud de este principio, esta nueva ley no se puede retrotraer o "*aplicar a hechos generados ocurridos antes de su vigencia*" (Sentencia C-010, 2018).

Amen de lo anterior, se podrían traer a colación muchos ejemplos de la aplicación del mencionado principio, dada la dinámica política de cambios en materia tributaria, es decir, los cambios constantes o reformas tributarias, veamos uno muy claro:

1. Durante el año gravable 2020 la tarifa del impuesto sobre las Ganancias Ocasionales es del 10 %, como vimos en un ejemplo anterior, el Congreso en el mes de agosto del mismo año 2020 (previo proyecto de ley) crea una reforma tributaria en la cual, uno de sus artículos dice que la tarifa del impuesto sobre las Ganancias Ocasionales pasa del 10 % al 20 %; como quiera que la reforma tributaria modifica uno de los elementos estructurales del impuesto, es decir, la tarifa, esta ley en virtud del principio de Irretroactividad, solo empieza a aplicar para las Ganancias Ocasionales obtenidas durante el año gravable 2021, ya que el año gravable 2020 se encuentra en curso.
2. En el mismo sentido, este principio, aplica para los otros impuestos, así como respecto de los demás elementos de los impuestos.

Principio de Equidad

Al mismo tiempo, podemos traer a colación el principio de Equidad, principio que se encuentra de forma evidente en el artículo 363 de la Constitución Política, el cual establece

que "*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad" (*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 363).

En términos de la Corte Constitucional, interpretando el artículo 13 Constitucional da a entender el Principio de Igualdad y Equidad como:

> *Un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente*(Sentencia C-266, 2019).

La Corte Constitucional en su Jurisprudencia ha entendido que, la Equidad Tributaria obedece a la manifestación del derecho fundamental de la igualdad de que trata el artículo 13 ibídem, de modo que, tal como lo manifiesta Aristóteles al decir que "*No hay nada mas injusto que el trato igual que los desiguales*" (de Azcarate, 2017, p. 120), ello quiere decir que nuestro ordenamiento retoma el concepto de igualdad desde un sentido discriminatorio o redistributivo, al tener como equidad tributaria el tratamiento diferenciado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los colombianos.

En el mismo sentido, la Corte Constitucional ha entendido que la Equidad Tributaria consiste en "*un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados*" (Sentencia C-266, 2019).

Del mismo modo, la Corte Constitucional, ha establecido que la Equidad Tributaria se divide en dos:

1. Horizontal: "*La equidad horizontal implica que el sistema tributario debe dar un mismo trato a las personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, de manera tal que mantengan su paridad luego de pagar sus tributos*" (Sentencia C-743, 2015).

2. Vertical*: "La equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad, implica que la carga tributaria se debe distribuir de tal manera que quienes tienen una mayor capacidad económica deben soportar una mayor parte del impuesto"* (Sentencia C-743, 2015).

Como se puede percibir, el sentido del principio de Equidad Tributaria es que los sujetos que tienen mayor patrimonio o mayores ingresos paguen más, que aquellos que tienen menor patrimonio e ingresos, de lo cual veremos el ejemplo en el principio de Progresividad, toda vez que, el principio de progresividad subyace o se deriva del principio de Equidad Vertical, como se vio anteriormente; vamos a ello.

Principio de Progresividad

Algo semejante ocurre con el principio de Progresividad tributaria de que trata el mencionado artículo 363 de la Constitución Política, en donde lo que se busca es que quienes perciben mayores ingresos o tengan un mayor patrimonio, contribuyan en mayor medida a las cargas públicas del Estado, como se dijo anteriormente.

Para ejemplificar este principio, podríamos traer a colación el Impuesto sobre la Renta y Complementarias, entendiendo la expresión "Renta", como aquellos ingresos susceptibles de aumentar el patrimonio (Decreto 624, 1989, art. 26), como es el caso de los ingresos recibidos por los empleados y por los profesionales independientes; en virtud del principio de equidad, igualdad y progresividad, deberíamos entender que una persona que durante un año gravable obtiene $50.000.000 de pesos de ingresos, debe contribuir en menor medida que una persona que durante el mismo año gravable obtiene ingresos en cuantía de $200.000.000 de pesos; en el mismo sentido debe aportar más al Estado una persona que tiene un patrimonio de $5.000.000.000 de pesos a una que tiene un patrimonio de $200.000.000 de pesos.

Estos principios se ven materializados de la forma vista en el párrafo anterior; ahora para seguir dilucidando estos principios mencionados (que en esencia son muy similares y apuntan a lo mismo), se presenta otro ejemplo y es el caso del Impuesto de carácter

municipal denominado Predial Unificado, que al igual de los impuestos de carácter nacional debe cumplir con los mismos principios; en este impuesto podemos establecer esa igualdad, equidad y progresividad discriminativa, al gravar con mayor impuesto a las personas dentro de los diferentes estratos socioeconómicos, ya que sería injusto que una persona que vive en un estrato 6 pague igual Impuesto Predial a una persona que vive en un barrio de menor estrato.

Lo anterior es el deber ser, sin embargo, en impuestos indirectos como lo es el Impuesto Sobre las Ventas (IVA), conocido también como Impuesto sobre el Valor Agregado, estos principios son vulnerados y, por ende, es una clara e injusta manifestación del poder del Estado.

Para entrar en contexto con la apreciación anterior, podemos ver que una persona que gana un salario de $1.000.000 de pesos al mes, al comprarse unos tenis que tienen un valor de $100.000 pesos va a tener que pagar el 19 % de IVA equivalente a $19.000 pesos, y esos $19.000 pesos que paga de impuesto a las ventas corresponde al 1,9 % de su salario; ahora tenemos a otra persona que gana $5.000.000 de pesos al mes y quiere comprarse los mismo tenis, a esta última persona esos 19.000 pesos que paga por IVA solo corresponde al 0,38 % de su salario, lo cual es injusto e inequitativo, de acuerdo a los principios postulados anteriormente, pero la constitucionalidad o no del Impuesto sobre las Ventas por incumplir algunos de los principios del sistema tributario no es tema de discusión en este proyecto de investigación.

Principio de Eficiencia Tributaria

Por último y siguiendo los principios constitucionales del Derecho Tributario, tenemos el principio de Eficiencia Tributaria mencionado en el artículo 363 de la Constitución Política.

El principio de eficiencia ha sido conceptualizado por la Corte Constitucional así:

> *[…] se define a partir de la relación costo beneficio. Esta relación tiene dos aspectos a considerar: el económico, en tanto la eficiencia alude a un recurso*

> *técnico del sistema tributario* *encaminado a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación; y el social, en tanto la eficiencia alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal. La ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, pues el incumplimiento de algunos contribuyentes conduce a que los gastos e inversiones públicas se hagan a costa de los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones* (Sentencia C-743, 2015) (subraya fuera de texto).

En palabras de Cermeño (2019) "*…Este principio apunta al mantenimiento del recaudo de los impuestos de manera transparente y ágil*" (Cermeño, De Bedout, Andrés, Clopatofsky 2019, p.13), debido a que lo que se busca con este principio es disminuir los costos de recaudo de los impuesto y se perciban mayores ingresos por parte de los contribuyentes toda vez que, "*Si resulta mas costoso cobrar y recaudar un impuesto que percibir sus ingresos, no tendría lógica financiera ni presupuestal su creación*" (Cermeño, De Bedout, Andrés, Clopatofsky 2019, p.13).

En este principio vamos a tener presente la premisa o relación de costo-beneficio en el recaudo de los impuestos por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dado que, si bien muchos contribuyentes en virtud de la Cultura de Contribución cumplen con sus obligaciones fiscales, son más los contribuyentes que no cumplen con su deber constitucional (Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria, 2015, p. 19); motivo por el cual, la mencionada entidad en virtud de del Principio de Eficiencia Tributaria, debe poner en movimiento su aparato administrativo por medio de la División de Fiscalización Tributaria y grupos Internos de Trabajo, ya que son los encargados de iniciar procesos de investigación a aquellas personas que cumplen de manera parcial o que no cumplen con sus obligaciones formales y sustanciales, en esencia, pagar impuestos, para así determinar el valor real a que están obligados a contribuir al Estado, como veremos en el capítulo 3 al detallar las herramientas utilizadas por la División de Fiscalización de la DIAN para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria.

Capítulo 2
Estructura de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y su Facultad Sancionatoria (*Ius puniendi*)

Siguiendo con la Constitución Política de Colombia, como norma de normas, y antes de hablar de las facultades que por ley le fueron otorgadas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para cumplir con su misión institucional de garantizar la seguridad fiscal de Estado Colombiano, como lo veremos mas adelante, es dable tener presente que, el presidente de la República, como "jefe de Estado, jefe de Gobierno y como Suprema Autoridad Administrativa*"* (Constitución Política de Colombia, 1991, art. 189), le fueron otorgadas ciertas facultades para el desempeño de sus funciones, como lo son las establecidas en el artículo 189 ídem; una de las facultades que quiero traer a colación, y que es tema de estudio, es la establecida en el numeral 20 del mencionado artículo, dado que, el presidente de la República en materia tributaria debe "…*Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes"* (Constitución Política de Colombia, 1991, art. 189).

En ese orden de ideas, el presidente de la República es el encargado de velar por la investigación, fiscalización, liquidación, discusión y recaudo de los diferentes impuestos, tasas y contribuciones de orden nacional, dado que, para impuestos departamentales y municipales, esa facultad la tienen los órganos territoriales, llámense Departamentos o Municipios respectivamente *(*Constitución Política de Colombia, 1991, arts. 287 y 305).

De lo anterior, se puede establecer que, el presidente de la República es el responsable de las finanzas públicas del Estado, motivo por el cual, la Asamblea Nacional Constituyente, al definir a Colombia, lo hizo como *"…un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada …" (subraya fuera de texto) (*Constitución Política de Colombia, 1991, art. 1); descentralización que, se debe entender como el ejercicio de la función establecida en el artículo 150 numeral 7 ídem, al crear, a través de leyes del Congreso de la República los diferentes ministerios, como el de Hacienda y Crédito Público, es decir

que, la descentralización obedece a la creación de órganos o entidades estatales, a los cuales se les dota de personalidad jurídica y patrimonio propio, para el cumplimiento de sus funciones, que para el caso del ministerio de Hacienda y Crédito Público, es el de velar por las finanzas públicas de Colombia (Decreto 4712, 2008, arts. 2 y 3); pero el ministerio no lo hace de forma directa, lo hace a través de una entidad descentralizada por servicios que, se denomina Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales (DIAN), como pasaremos a ver.

Formación Jurídica de la DIAN

La Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN), nace de la fusión de dos entidades que, hasta el Decreto 2117 de 1992, el cual tuvo aplicación a partir del 1º de junio del año 1993, venían ejecutando sus funciones como entidades estatales independientes; entidades que, en su momento se denominaban, por un lado, la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) y por otro lado, la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN), formando así una nueva entidad, constituida como Unidad Administrativa Especial, descentralizada y adscrita al Ministerio de Hacienda (Decreto 2117, 1992, art. 1).

Corolario de lo anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, tiene como objetivo "*coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional"* (DIAN, 2018); razón por la cual y en virtud de las amplias facultades o competencias de que trata el Decreto 2117 de 1992, el Decreto 4048 de 2008 y el Decreto 1742 de 2020, la DIAN, despliega todas sus herramientas y estrategias, así como el funcionamiento de su estructura orgánica, para el cumplimiento del mencionado objetivo a través de:

> *[…] la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, 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* (DIAN, 2018).

Es decir que, esas competencias, van desde administrar los diferentes impuestos de orden nacional como lo son: el impuesto de renta y complementarios, activos en el exterior, patrimonio, a la gasolina, de timbre, el famoso impuesto a las ventas (que en cada reforma modifican) hasta administrar y gestiona los derechos de aduanas, régimen cambiario y demás impuestos de orden nacional que no hayan sido asignados a otras entidades (Decreto 1742, 2020, art. 1).

Amén de lo anterior, se puede establecer que la DIAN es una entidad del sector descentralizado por servicios (Ley 489, 1998, artículo 38, numeral 2, literal c), la cual se encuentra adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito público (Decreto 4712, 2008, art. 1), y cumple esa labor especial de garantizar la seguridad fiscal del país y, por ende, coadyuvar con la función del mencionado Ministerio, de velar por las finanzas públicas de Colombia. (DIAN, 2018).

Para ello, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuenta con una estructura orgánica bastante sólida y amplia, tal como lo establece el Decreto 1742 de 2020, en concordancia con la Resolución 000069 del 2021, frente a lo cual se hará alusión sin perder de vista el enfoque del presente capítulo, es decir la División de Fiscalización Tributaria, veamos.

Estructura Orgánica de la División de Gestión de Fiscalización de Impuestos de la DIAN

La DIAN en su estructura orgánica general se encuentra dividida o cumple sus funciones en tres niveles, que se denominan, el nivel central, el nivel local y el nivel delegado (Decreto 1742, 2020, art. 4), como se pasará a ver.

1. **Nivel Central:** Es el principal nivel administrativo de la entidad dado que allí a través de sus Direcciones[2], es donde se establecen las diferentes políticas o lineamientos generales que, en ejecución de sus funciones propias, se deben llevar

[2] Entiéndase Direcciones como cada una de las oficinas superiores que dirigen los diferentes ramos en que se divide la Administración pública (https://dle.rae.es/direcci%C3%B3n?m=form).

a cabo por las direcciones seccionales del nivel Local (Decreto 1742, 2020, arts. 4 y 5).

El nivel central, de acuerdo con el decreto mencionado está compuesto por 11 direcciones como pueden ser, la dirección general, dirección de gestión de impuestos, dirección de gestión de aduanas, dirección de gestión de fiscalización, dirección de gestión corporativa, dirección de gestión estratégica y analítica, entre otros; direcciones que, a su vez, están compuestas por subdirecciones, divisiones y grupos internos de trabajo (Decreto 1742, 2020, arts. 4 y 5)(Resolución 000070, 2021, arts. 1 y ss.).

2. **Nivel Local:** hace referencia al segundo nivel administrativo. En este nivel se encuentran las diferentes Seccionales en el país, seccionales que pueden ser de impuestos[3] o de aduanas y, en algunas ocasiones, pueden llegar a ser mixtas, como es el caso de la ciudad de Armenia, Arauca, Bucaramanga, entre otras; estas seccionales que se encuentran en el nivel local, en virtud del principio de colaboración, son una importante conexión con el nivel central para así cumplir con su función estatal (Decreto 1742, 2020, arts. 4 y 6).

   Al igual que el nivel central, el nivel local o las seccionales, llámense de impuestos, de aduanas o mixtas, es decir, aduanas e impuestos, tienen unas divisiones y grupos internos de trabajo, de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 5 del Decreto 1742 del 2020; dentro de esas divisiones de las diferentes seccionales de este nivel, se encuentra la División de Fiscalización Tributaria, la cual ha tenido cambios interesantes en virtud del Decreto 1742 ídem, en concordancia con la Resolución 000069 del 2021 y el Decreto 4048 de 2008, en concordancia con la Resolución 011 del 2008, como pasaremos a ver en el siguiente cuadro:

---

[3] Como es el caso de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, que queda ubicado en el centro administrativo La Alpujarra.

De acuerdo al decreto 4048 del 2008 en concordancia con la Resolución 011 del 2008		De acuerdo al Decreto al Decreto 1742 del 2020 en concordancia con la Resolución 000069 del 2021	
División de Gestión de Fiscalización		División de Fiscalización y liquidación tributaria extensiva.	
	o GIT Control a Obligaciones Formales		o GIT Unidad de reacción Inmediata e Inteligencia Tributaria. (URIIT) Art. 28.
	o GIT Auditoría Tributaria I		o GIT Secretaría de Auditoría tributaria Extensiva. Art. 29.
	o GIT Auditoría Tributaria II		o GIT Auditoría Tributaria Extensiva. Art. 30
	o GIT Auditoría Especializada de Precios de Transferencia e Inversión extranjera	División de Fiscalización y liquidación tributaria intensiva.	
			o GIT Secretaría de Auditoría tributaria intensiva. Art. 33.
			o GIT Auditoría Tributaria intensiva. Art. 34
			o GIT Fiscalización Internacional. Art. 35.

Construcción propia del autor con base en el Decreto 1742 del 2020, el Decreto 4048 del 2008, la Resolución 011 del 2008 y la Resolución 000069 del 2021.[4]

Como se puede evidenciar y para hacer un levé comparativo entre la División de Gestión de Fiscalización[5], está conformada por 4 grupos internos de trabajo y comprendía una sola división; una vez proferido y sancionado el Decreto 1742 del 2020, esta división se fragmenta, creando la División de Fiscalización y Liquidación Intensiva y la División de Fiscalización y Liquidación extensiva, cada división con 3 grupos internos de trabajo.

Lo anterior corresponde a una verdadera novedad, dado que, en esencia se va a pasar de tener 4 grupos internos de trabajo en una sola división a tener 6 grupos internos de trabajo en dos divisiones como se explicó anteriormente, sin perder de vista que, los GIT de acuerdo con las funciones, van a ser especializados en diferentes temas y, por ende, ello contribuiría de forma muy interesante al cumplimiento de los fines esenciales del estado, de su función estatal y del principio de Eficiencia Tributaria, es decir, un mayor cumplimiento por parte de los contribuyentes y la disminución gradual de la evasión tributaria, como objetivos del nuevo decreto.

---

[4] Tener presente que la estructura Orgánica del cuadro es un comparativo entre el Decreto 4048 del 2008, en concordancia con la Resolución 011 del 2008, y el Decreto 1742 del 2020, en concordancia con la Resolución 000069 del 2021.

[5] División de objeto de estudio, nombre que le da el decreto 4048 del 2008, en concordancia con la Resolución 011 del 2008

3. Por último, tenemos el **Nivel Delegado**: obedece a necesidades del servicio en departamentos que por su ubicación estratégica lo amerite, como es el caso de la DIAN en el departamento de San José del Guaviare, Tumaco, Inírida, entre otros. Este nivel se crea mediante resolución previa verificación de la disponibilidad presupuestal (Decreto 1742, 2020, art. 7).

En virtud de lo anterior, se logró establecer que la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales, tiene una estructura jerárquica que inicia con niveles, como lo son el nivel central, nivel local y nivel delegado; a su vez cada nivel cuenta con direcciones, divisiones y grupos internos de trabajo, cada uno con sus funciones previamente establecidas en el Decreto 1742 del 2020 y la Resolución 000069 del 9 de agosto del 2021; motivo por el cual, se pasará a ver una de las funciones que genera cierto malestar o escozor y, en muchas ocasiones, algo de temor a los contribuyentes, es decir, la facultad que tiene la DIAN de sancionar a quienes no cumplen con sus obligaciones fiscales o lo hacen de forma parcial, veamos.

Facultad Sancionadora de la DIAN (*Ius Puniendi*)

De acuerdo con el objeto y funciones que cumple la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es plausible tener presente que, de manera intrínseca en el control del cumplimiento de la obligaciones formales (obligaciones de hacer) y las obligaciones sustanciales (obligaciones de dar), también se encuentra una de las funciones mas atemorizante para los contribuyentes y contadores públicos, la facultad sancionadora del Estado, también llamado régimen sancionatorio o en latín *Ius puniendi*, el cual de forma curiosa y en cumplimiento del principio de legalidad se encuentra debidamente establecido en las funciones generales de la DIAN de que trata el artículo 3 del Decreto 4048 de 2008 y pregona lo siguiente:

> *… 1. Administrar los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y comercio exterior, así como los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en*

> *lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, <u>represión, penalización</u>, liquidación, discusión, cobro, devolución <u>y sanción</u>* (Subraya fuera de texto) (Decreto 4048, 2008, art. 3).

Como se logra evidenciar y en cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria, la DIAN tiene la facultad o la función de represión, penalización y sanción, de los contribuyentes o administrados que, no cumplan con sus obligaciones tributarias, y en virtud de ello, la Corte Constitucional en sentencia C-571 del 2010 entiende que:

> […] *el ius puniendi del Estado es un género que cubre varias especies entre las que se cuentan el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Sin embargo, la potestad sancionadora de la administración se diferencia, sustancialmente, de la potestad para imponer sanciones penales. Concretamente, con relación a la aplicación de los principios constitucionales del derecho sancionador, en el contexto del derecho tributario, la Corte Constitucional ha resaltado las diferencias propias de uno y otro ámbito, dentro de las cuales se encuentran el que unas se imponen en un contexto judicial (las sanciones penales) y las otras en uno administrativo (las sanciones tributarias) […]* (Sentencia C-571, 2010).

En ese orden de ideas, cuando se hace referencia a la alocución latina *"ius puniendi",* nos referimos a la facultad que tiene el Estado para sancionar a quienes incumplen las leyes, sin perder de vista que, sí quien está sancionando es un Juez de la República, ésta sanción obedece de forma estricta al cumplimiento de una función jurisdiccional y cuando quién sanciona es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estaría profiriendo un acto administrativo en cumplimiento de su función administrativa, orientada al cumplimiento de los fines específicos contemplados en el artículo 209 de la Constitución Política, correspondiente a los principios de la función administrativa, así como los principios de Equidad, Eficiencia y Progresividad de que trata el artículo 363 del mismo cuerpo normativo.

Amén de lo anterior, la DIAN, de acuerdo con lo establecido en el articulo 4 del Decreto 4048 del 2008 en concordancia con el Decreto 1742 del 2020, está dotado de una estructura interna,

que le permite cumplir con esas funciones generales de control y también las de represión, penalización y sanción.

Es decir que, las diferentes seccionales del nivel local del país, cuentan con la División de Gestión de Fiscalización, la cual a su vez esta dividida en grupos internos de trabajo, como lo son: el grupo de Control de Obligaciones Formales, Auditoría 1 y Auditoría 2, y que tienen la función de iniciar (a petición o de oficio) las labores tendientes a verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados y, en caso de evidenciar renuencia por parte de los mismos, estos grupos están llamados a proferir los actos administrativos a que hayan a lugar, para reprimir y sancionar el mencionado comportamiento (Resolución 011, 2008, arts. 63, 64 y 65), facultad que, como se dejó evidencia en sus *obiter dicta* de la sentencia C-571 del 2010, "*la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario*" (Sentencia C-571, 2010); sentencia en donde la Corte Constitucional, realizó un estudio de los artículos 260-10, 647 y 658-3 del Estatuto Tributario, en donde consideró que, los preceptos normativos (que tipifican sanciones Tributarias) y las expresiones "*datos o factores 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados"* no vulneran los principios de legalidad y el principio de seguridad jurídica, tienen un "*grado de determinación aceptable constitucionalmente*" motivo por el cual se declararon exequibles. (Sentencia C-571, 2010).

Corolario de lo anterior y de acuerdo con el principio de legalidad, la DIAN cuenta con herramientas previamente establecidas en el Decreto 624 de 1989, más conocido como Estatuto Tributario y, en el mismo, con aproximadamente 48 tipos de sanciones (Decreto 624, 1989, arts. 634 y ss.) que puede imponer a los administrados, (en virtud del cumplimiento de la función estatal y del principio de Eficiencia Tributaria) cuando no se cumpla con alguna obligación tributaria; dentro de ellas tenemos, de forma enunciativa, las siguientes:

- Sanción por no facturar establecida en el artículo 657 y 651 del Estatuto Tributario, la cual se resumen en cierre del establecimiento de comercio o una sanción pecuniaria.

- Sanción por no Declarar (Decreto 624, 1989, art. 643).
- Sanción por corregir las declaraciones (Decreto 624, 1989, art. 644).
- Sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones (Decreto 624, 1989, art. 641).

Como se ha evidenciado, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, tiene todas las facultades y la estructura orgánica para conminar, reprimir y sancionar a los contribuyentes que se rehúsan a cumplir con deber constitucional de contribuir con las cargas públicas del Estado, lo cual corresponde al pago de los diferentes impuestos de orden nacional cuando a ello hubiere lugar, es decir, cuando se dé el hecho generador de los mismos; pero en cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria no solo se busca conminar o reprimir a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones mediante sanciones o medidas coercitivas, también se utilizan otras herramientas y estrategias, como pasaremos a ver el capítulo 3.

Capítulo 3

Herramientas y estrategias procedimentales utilizadas por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria

Si bien el presente capítulo hace referencia a las herramientas procedimentales que utiliza la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria, es dable recordar que el principio de Eficiencia Tributaria ha sido conceptualizado por la Corte Constitucional como "… *la relación costo beneficio"*, es decir que, este principio va encaminado "*…a lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación*" (subraya fuera de texto) (Sentencia C-743, 2015).

Motivo por el cual, se hizo necesario que el órgano legislativo de la mano de la DIAN, y a través de sus diferentes direcciones y estructura orgánica interna y, en especial, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, crearán herramientas y estrategias para concretar y cumplir a cabalidad con su función de administración de impuestos, es decir, con la función de recaudación, fiscalización, liquidación de las obligaciones tributarias (Decreto 4048, 2008, art. 3), y así los Colombianos paguemos impuestos, dado que la Eficiencia Tributaria no solo se materializa en el cumplimiento de los contribuyentes que, teniendo cultura de contribución lo hacen de forma voluntaria y en debida forma, sino que se debe materializar a través de su potestad sancionadora, para aquellos contribuyentes que son renuentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales o que lo hacen en forma indebida.

Amén de lo anterior, en el presente capítulo vamos a ver las diferentes estrategias y herramientas utilizadas para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria que van desde la ampliación de la planta de personal para la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN, dado que es de gran importancia contar con el numero idóneo de funcionarios, así como las facultades que tiene la División de Fiscalización para el ejercicio de sus funciones y, por ende, de ejecutar los procedimientos tributarios, llámense procedimiento intrusivos como el ordinario o liquidación provisional y, procedimientos

más afables como campañas de cultura de contribución y la fiscalización de control extensivo, veamos de que se tratan.

Ampliación de la Planta de personal

Debido a lo anterior, la primera herramienta que vamos a ver en el presente capítulo y una de las herramientas más comunes para cumplir con el principio de Eficiencia Tributaria, es la ampliación de la planta de personal en la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, es decir, el aumento de auditores que se dedican a cumplir con las funciones de la división, funciones que en sentido amplio hace referencia a fiscalizar a la personas naturales y jurídicas que no cumplen o cumplen de forma indebida con sus obligaciones tributarias.

Recordemos que de acuerdo con el artículo 125 de la Constitución Política, tanto en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como las demás entidades pertenecientes al Estado, sus empleos "…*son de carrera administrativa, con excepción de los empleos de libre nombramiento y remoción y los trabajadores oficiales*" *(Constitución Política de Colombia, 1991, art 125).*

Motivo por el cual para una debida vinculación de personal que fortalezca la capacidad administrativa de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la DIAN, se debe hacer un proceso de selección a través de lo que se denomina la carrera administrativa, entendida ésta como:

> […] *un sistema técnico de administración de personal de los organismos y entidades del Estado cuyo fin es, además de la preservación de la estabilidad y del derecho de promoción de los trabajadores, garantizar la excelencia en la calidad del servicio y la eficiencia de la administración pública, y en general de las actividades estatales, ofreciendo igualdad de oportunidades para el ingreso, capacitación y ascenso del servicio público, con base exclusiva en el mérito y en las calidades de los aspirantes* (Sentencia C-288, 2014).

Sin embargo, para ser funcionario público de carrera administrativa, inicialmente, desde mi perspectiva, debe haber una voluntad política por parte de la DIAN, en este caso para

sentarse a dialogar con la Comisión Nacional del Servicio Civil (CNSC), con el fin de que, se lleve a cabo el concurso o etapas del proceso de selección, dado que, éste ultimo es quien tiene la competencia para adelantar los concursos (Ley 909, 2004, art. 30).

¡Sí, voluntad política! Porque como se puede evidenciar en la página de la Comisión Nacional del Servicio Civil, en su enlace de convocatorias históricas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no había adelantado, de la mano de la CNSC, esta forma de vinculación de personal a su planta desde el año 2009 (Acuerdo 128 de 2009), pasando así fácilmente 11 años desde su ultima convocatoria, contratando personal en modalidades de temporales y provisionales, de acuerdo a lo establecido en el artículo 1 de la Ley 909 del 2004, modalidades de contratación que no tienen estabilidad laboral ni derechos de carrera administrativa.[6]

Pasados esos 11 años y en virtud de algunas presiones de los movimientos sindicales de la DIAN, en el año 2019, mediante la Ley 2010, se estableció en su cuerpo normativo el objetivo de "… *fortalecer Institucionalmente a la DIAN para que cuente con los medios idóneos para la recaudación, fiscalización* …"*(*Ley 2010, 2019, art. 122), por ende, a raíz de esa ley, más la voluntad política del Director General de la DIAN de turno, se debía coordinar con la Comisión Nacional del Servicio Civil, para llevar a cabo el mencionado concurso y así seleccionar personas con el fin de que hagan parte de la carrera administrativa de la entidad, motivo por el cual la CNSC mediante el proceso de selección 1461 de 2020 en concordancia con el Acuerdo 0285 del mismo año, realiza la convocatoria pública para vincular a 1.500 personas, previo cumplimiento de los requisitos de que trata el acuerdo.

Corolario de lo anterior, es dable tener presente que, esta forma de vinculación, es decir, de carrera administrativa, fortalece la entidad y, por ende, mejora la Eficiencia Tributaria;

---

[6] Al respecto se puede ver la sentencia de unificación del 09 de septiembre del 2021, proferida por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda del Consejo de Estado.

en cumplimiento las funciones de la CNSC y en virtud del Acuerdo 0285 del 2020 en concordancia con el artículo 28 del Decreto Ley 0071 del 2020:

> "*El proceso de selección para el ingreso o ascenso de los empleos públicos de la DIAN comprende: (i) la convocatoria; (ii) el reclutamiento; (iii) la aplicación y evaluación de las pruebas de selección; (iv) la conformación de la lista de elegibles y (v) la vinculación a la carrera en período de prueba" (*Decreto 0071, 2020, art. 28).

Una vez surtidas las etapas de que trata el Decreto 0071 del 2020, se logra crear una lista de elegibles y, por ende, proferir actos administrativos por parte de la DIAN que vinculan en periodo de prueba a las personas que pasaron el proceso de selección e inician la carrera administrativa en la DIAN, situación que es plausible dado que le da una estabilidad laboral (Derechos de carrera administrativa) a quienes ingresan a la entidad, así como se tiene mayor capacidad administrativa en la misma, y en la división de gestión de Fiscalización Tributaria, es decir, vamos a tener más funcionarios para abordar más procesos de investigación para los contribuyentes renuentes al cumplimiento de sus obligaciones o que cumplen de forma parcial, lo cual es un gran aporte en cumplimiento del principio de Eficiencia del sistema Tributario, es decir, mayor recaudo al menor costo y mayor cantidad de contribuyentes cumpliendo, para así tratar de hacer un sistema tributario más equitativo y justo.

Una vez explorada la anterior herramienta en virtud de la cual se aumenta la capacidad administrativa de la DIAN, a través de la contratación de más personal para la división de Fiscalización Tributaria, se pasará a ver otra herramienta bastante importante para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria y es la Fiscalización Tributaria, veamos de que se trata.

Fiscalización Tributaria en la DIAN

Si bien es cierto que, es plausible que se contrate más personal en la entidad para tratar de fiscalizar a la mayor cantidad de contribuyentes, es logísticamente imposible convertir a la

DIAN en una entidad policiva, es decir, contratar a un funcionario por contribuyente, para que éstos últimos cumplan sus obligaciones, motivo por el cual, como se dijo en páginas anteriores, el órgano legislativo de la mano de la DIAN, debe crear estrategias y herramientas que permitan optimizar la información que llega a la entidad.

Debido a ello y partiendo de los contribuyentes renuentes y que incumplen con sus obligaciones fiscales o que cumplen de manera parcial, de acuerdo con el Decreto 4048 del 2008, se puede evidenciar una Dirección denominada Gestión de Fiscalización Tributaria que, dentro de sus funciones, tiene la siguiente:

> *Dirigir, administrar, supervisar y controlar las acciones de prevención, investigación, penalización, determinación, aplicación y liquidación de los tributos nacionales, los derechos de aduana y comercio exterior y los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional, así como la aplicación de las sanciones, multas y demás emolumentos por infracciones a los mismos (*Decreto 4048, 2008, art. 30).

Funciones generales que se materializan en la división de Gestión de Fiscalización Tributaria y sus Grupos internos de trabajo (GIT), dado que en las direcciones básicamente lo que hacen es crear políticas para que sean ejecutadas por las diferentes seccionales, motivo por el cual a lo largo del trabajo se ha hecho especial énfasis en la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, dada su importancia dentro de la estructura orgánica de la DIAN y para el cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria, veamos cual es la razón o esencia de esa división.

División de Gestión de Fiscalización Tributaria

La División de Gestión de Fiscalización Tributaria y sus grupos internos de trabajo, tienen amplias facultades para iniciar procesos de investigación a los contribuyentes de los impuestos de orden nacional, facultades que en cumplimiento del debido proceso (art. 29 Constitución Política), para ser mas exactos el principio de reserva de ley, deben estar

previamente establecidas, tal como se evidencia en el artículo 684[7] del Estatuto Tributario, entre otras.

Es plausible mencionar que, la regla general de los contribuyentes es que, no son díscolos y cumplen a cabalidad con sus obligaciones tributarias, en virtud de la cultura de contribución que se tiene, entendiendo la cultura de contribución como aquellas acciones de la DIAN que están orientadas a crear una conciencia y cultura de cumplimiento tributario (DIAN, 2018), dado que, está bien aportarle un grano de arena al país (metáfora para decir "pagar impuestos"), ya que, para nadie es un secreto que con el correcto pago de los impuestos se fomenta el uso de éstos recursos en programas de interés general, como lo pueden ser la educación, salud, subsidios de vivienda, entre otros programas sociales, motivo por el cual, ésta entidad crea estrategias como lo son los programas de "Lo público es nuestro, los núcleos de apoyo fiscal [en Unaula tenemos uno], Cultura de contribución en la escuela y semana de la cultura de la contribución, entre otras" (DIAN, 2018). orientados a mejorar la cultura de contribución de los colombianos y, por ende, a mejorar el recaudo de impuestos nacionales, lo cual es una clara aplicación del principio de Eficiencia Tributaria." (DIAN, 2018).

Si bien se trabaja fuertemente en mejorar la cultura de contribución de los colombianos, infortunadamente hay personas que no entienden la importancia del correcto pago de los impuestos en el país, y como decía el filosofo Aristóteles, "*No hay nada mas injusto que el trato igual a los desiguales*" (de Azcarate, 2017, p. 120), dado que, al haber poca o nada de cultura de contribución por parte de algunos colombianos, se estaría fallando en el principio de Eficiencia Tributaria, ya que, habría una evidente inequidad sustancial o trato

---

[7] "ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN. 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.
b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios… (Decreto ley 624, 1989, art. 684).

diferenciado entre quienes cumplen y quienes incumplen la obligación tributaria, toda vez que:

> "… *Si la eficiencia no es parte del recaudo de impuestos de manera medular, bien podría suceder que la carga tributaria recayera en los ciudadanos que cumplen cabalmente con sus obligaciones, en este sentido y premiará a los evasores que no hayan sido cabales o que tributan sobre menos de los que normas sobre la materia prescriben* (Cermeño, De Bedout, Andrés, Clopatofsky 2019, p.13).

Lo anterior para decir que, dada de la renuencia contributiva de ciertos colombianos, el Estado se vio en la necesidad de crear a la DIAN y su División de Gestión de Fiscalización Tributaria, para que, en virtud del Principio de Eficiencia Tributaria en concordancia con sus funciones, se coaccionara a estos contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y su deber constitucional; de ahí la importancia de la entidad y de las funciones que tiene la división de Gestión de Fiscalización Tributaria, así como sus procedimientos tributarios de que trata los artículos 555-2 y siguientes del Estatuto Tributario, que es la herramienta mediante el cual se materializa su actividad fiscalizadora, como se pasará a ver.

Procedimientos Tributarios

Inicialmente es dable tener presente que, en nuestro ordenamiento jurídico, existen normas de Derecho Sustantivo, así como normas de Derecho Procesal, entendiendo las primeras como:

> *Cuando se habla de derecho sustancial o material, se piensa, por ejemplo, en el derecho civil o en el derecho penal, por oposición al derecho procesal, derecho formal o adjetivo. Estas denominaciones significan que el derecho sustancial consagra en abstracto los derechos, mientras que el derecho formal o adjetivo establece la forma de la actividad jurisdiccional cuya finalidad es la realización de tales derechos* (Sentencia C-029, 1995).
>
> Y las segundas como:
>
> *Las normas procesales tienen una función instrumental. Pero es un error pensar que esta circunstancia les reste importancia o pueda llevar a descuidar su*

> *aplicación. Por el contrario, el derecho procesal es la mejor garantía del cumplimiento del principio de la igualdad ante la ley. Es, además, un freno eficaz contra la arbitrariedad* (Sentencia C-029, 1995).

En el mismo sentido, en palabras de Martínez (2013) en su libro "Procedimiento Tributario Nacional" define las anteriores acepciones de una forma mas amena al decir lo siguiente: "*…El Derecho Sustantivo se refiere al conjunto de normas que establece los derechos y obligaciones de los sujetos que están vinculados por el orden jurídico establecido por el Estado"* (Martínez, 2013, p.19).

Agregando:

> *…El Derecho Procesal es el conjunto de reglas destinadas a la aplicación de las normas del derecho a casos particulares, ya sea con el fin de esclarecer una situación jurídica dudosa, ya con el propósito de que los órganos jurisdiccionales declaren la existencia de determinada obligación y, en caso necesario, ordene que se haga efectiva* (Martínez, 2013, p.19).

Debido a lo anterior, El abogado Martínez (2013) manifiesta que, el procedimiento tributario es "*El conjunto de normas que rigen la determinación, fiscalización, liquidación, discusión y cobro de los tributos, bajo los principios del debido proceso y el derecho a la defensa.*" (Martínez, 2013, p. 23).

Es por eso que, mediante la promulgación del Estatuto Tributario en concordancia la Ley 1625 de 2016(Decreto Único Reglamentario), se crea en el cuerpo de este, no solo los impuestos que van a ser administrados por la DIAN (Derecho Sustancial), sino también el régimen procedimental (Derecho Procesal) a utilizar para la Fiscalización de las obligaciones de los contribuyentes sujetos a las mismas, régimen procedimental que se venia manejando por cerca de 28 años con unos principios y regímenes probatorios plenamente establecidos.

Ello para decir que, el Derecho Tributario no es la excepción cuando a derecho sustancial y derecho procesal se habla, dado que existe gran cantidad de normas que regula estos dos tipos de derechos, como, por ejemplo, el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) en

concordancia con el Decreto Único Reglamentario 1625 del 2016 y demás normas que no fueron compiladas en el mencionado decreto.

Debido a lo mencionado, en nuestro ordenamiento jurídico, existen dos tipos o clases de Procedimientos Tributarios, el denominado tradicional u ordinario y el de liquidaciones provisionales, como pasaremos a ver.

El Procedimiento Tributario Ordinario, es un procedimiento que ha sido utilizado hasta la fecha con gran éxito en cuanto al cumplimiento del derecho fundamental al debido proceso, pero que, debido a la capacidad operativa de la DIAN, le hace imposible e inoperable llegar a más contribuyentes; a su vez, dentro del mencionado procedimiento, regulado por el Decreto 624 de 1989, se evidencian diferentes etapas, como lo son las siguientes:

- Etapas de Determinación de impuestos e imposición de sanciones; en las que intervienen la División de Fiscalización y Liquidación de cada seccional.
- Etapa de Discusión o presentación de recursos; en la que interviene la División Jurídica.
- Etapa de Extinción de la Obligación Tributaria; en la que interviene la División de Cobranzas y Recaudo.

Si bien, existen diferentes etapas en el procedimiento ordinario como se enunció anteriormente, en el presente capítulo solo se analizará el procedimiento ordinario en la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, veamos.

Fiscalización Tributaria – Procedimiento Ordinario.

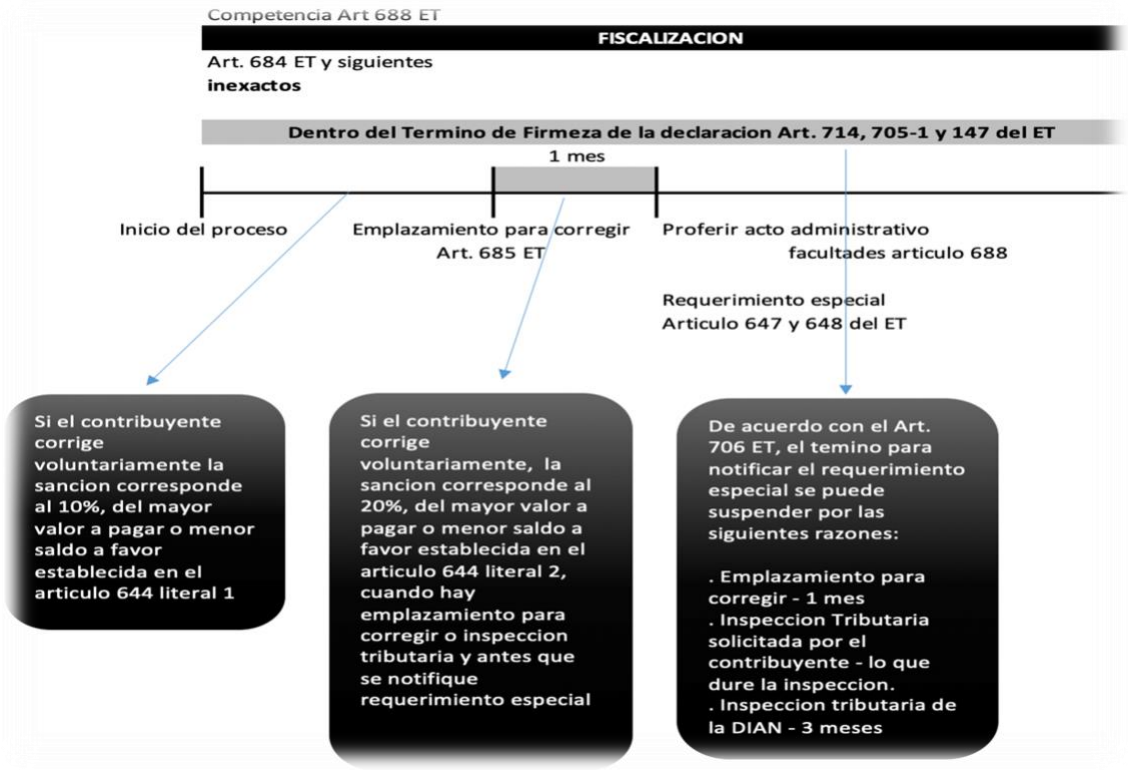

Imagen 1. Procedimiento General Ordinario o tradicional en la División de Gestión de Fiscalización Tributaria. (Construcción propia del autor con base en el Decreto 624 de 1989)

Una vez observada la imagen anterior, se muestra el procedimiento tributario ordinario en la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, es dable tener presente que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) en concordancia con lo que la DIAN denomina Proceso PR-FL-0220 "Fiscalización y liquidación" el procedimiento tributario (llámese tradicional o de liquidaciones provisionales) se "*inicia con la recepción de casos y/o solicitudes que pueden ser objeto de acciones de fiscalización"* (Proceso PR-FL-0220, p.1) que básicamente consiste en que la administración recibe solicitudes (denuncias) por parte de colombianos, en donde con elementos materiales probatorios se da la necesidad de iniciar el proceso de investigación o fiscalización, dado que, de las pruebas se puede establecer conductas que, atentan contra la seguridad y estabilidad fiscal del país, como

también se pueden iniciar de oficio por parte de la administración en virtud de sus amplias facultades de fiscalización.

El inicio de las investigaciones de oficio, se da en virtud de los análisis estadísticos realizados por la Subdirección de Análisis Operacional, en donde en aprovechamiento de la información suministrada por los contribuyentes, denominada información exógena, el mencionado grupo, crea programas y nichos de contribuyentes, a quienes se les debe iniciar el proceso de investigación; cabe resaltar que los programas vienen con los criterios de selección y el memorando, en donde se establecen los lineamientos a seguir en los procedimientos de fiscalización, así como la justificación del por qué fueron seleccionados.

Un ejemplo de lo anterior puede ser un programa de información exógena en donde se seleccionaron contribuyentes que son omisos en el cumplimiento del deber formal de presentar la información dentro de los términos establecidos, a quienes se les debe iniciar el procedimiento ordinario de fiscalización para sancionarlos (artículo 651 del estatuto Tributario), por no cumplir con el mencionado deber u obligación de hacer.

Al igual que el anterior, hay gran cantidad de programas que ejecuta la administración en cumplimiento de sus funciones como lo pueden ser, cumplimiento de requisitos formales de las facturas de venta, de conformidad con el artículo 617 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes, en donde la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, verifica que los contribuyentes estén cumpliendo en debida forma con la obligación formal de facturar; programas en el impuesto sobre la Renta y Complementarios, Impuesto a las ventas, entro otros, en donde se busca establecer la debida y correcta liquidación de los impuestos por parte de los contribuyentes.

Siguiendo con la imagen 1, que obedece al procedimiento tributario ordinario, cuando la DIAN a través de su División de Gestión de Fiscalización Tributaria, inicia un procedimiento o como coloquialmente se dice, apertura un proceso de investigación o abre un expediente, el término que tiene para proferir el acto administrativo denominado

Requerimiento Especial (Decreto ley 624, 1989, arts. 703 al 707)[8], por regla general, es de hasta 3 años, tal como lo establece el artículo 714[9] del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 703 ibídem, dado que, es el término que le da el legislador a la DIAN para modificar las Liquidaciones privadas (declaraciones presentadas por los contribuyentes), sin que opere la firmeza de las mismas, ya que una vez opere la firmeza de la declaración, está se torna inmodificable en virtud del principio de seguridad jurídica.

Dentro de esos tres años, de firmeza de la Liquidación Privada (Declaración) o también de facultad de la DIAN para fiscalizar a los contribuyentes, el funcionario encargado de adelantar la investigación (de manera general) debe visitar al contribuyente, notificándole con anterioridad un acto administrativo de trámite denominado Auto de Verificación o cruce, que básicamente consiste en un documento que, tiene toda la información representativa del expediente aperturado al contribuyente, como por ejemplo, el nombre o razón social, el NIT, el año gravable y el impuesto por cual se investiga y a su vez, este documento, faculta al funcionario para ir a las instalaciones del contribuyente y así solicitar la información y/o documentación que, considere pertinentes como elementos materiales probatorios para seguir adelante la investigación y, por ende, soportar en determinado momento, la actuación administrativa a proferir. (Decreto ley 624, 1989, art. 742).

A su vez, este proceso de recopilación de información también se puede hacer, notificando al contribuyente el acto administrativo (también de trámite) denominado Requerimiento Ordinario de Información (Decreto ley 624, 1989, art. 686), acto administrativo que conmina al contribuyente, para que dentro de los 15 días siguientes o calendarios (Ley 223, 1995, art. 261), suministre la información o documentos solicitados, por medio de un

---

[8] Acto administrativo de impulso o de tramite en donde se propone la modificación de la Liquidación Privada.

[9] **ARTÍCULO 714. TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.** <Artículo modificado por el artículo *277* de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma…(Decreto ley 624, 1989, art. 714).

documento que se denomina anexo explicativo del requerimiento ordinario de información, necesario para continuar con el proceso de investigación, so pena de incumplir con la obligación formal de responder requerimientos a que hace alusión el artículo 686 del Estatuto tributario y, por ende, estar inmerso en la conducta sancionable por no suministrar información de que trata el artículo 651 del Estatuto tributario, así como el posible desconocimiento de costos y deducciones, en ambos casos respecto de la información dejada de suministrar.

Una vez recopilada la información necesaria y elaborado el análisis y hojas de trabajo a que halla a lugar, de acuerdo con el plan de auditoría, entiéndase aquel documento en donde se establecen las actividades a realizar por el funcionario durante la investigación o proceso de fiscalización, el funcionario dentro del término de tres años debe tomar la decisión de proferir alguna de las siguientes actuaciones administrativas:

1- Auto de Archivo, que obedece a que no se encontraron circunstancias que ameriten continuar con la investigación, es decir que, el contribuyente esta cumpliendo en debida forma con sus obligaciones fiscales (Proceso PR-FL-0220, p.22)

2- En contraste con el Auto de Archivo, el funcionario encargado de adelantar el proceso de investigación puede proferir el Requerimiento especial, como acto administrativo de impulso o trámite, en donde el funcionario manifiesta haber encontrado circunstancias que ameritan ser modificadas en la declaración privada del contribuyente y, por ende, se continuaría con el procedimiento ordinario, pero en la División de Liquidación, división que, una vez escuchado al contribuyente, en virtud de la respuesta al requerimiento especial (Decreto ley 624, 1989, art. 707) hace lo propio, que es proferir una liquidación oficial de revisión (Decreto ley 624, 1989, art. 702), o en su defecto, archivar el proceso de investigación (Manual de fiscalización y liquidación, p. 98)

Es dable manifestar en esta oportunidad que, durante el proceso en la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, pueden haber comportamientos positivos por parte de los

contribuyentes, como, por ejemplo, su voluntad de corregir la liquidación privada de forma voluntaria con las observaciones hechas por el funcionario que adelanta la investigación, dado que, la regla general es que a medida que el procedimiento tributario sigue adelante en sus diferentes etapas, tiende a ser mas onerosa la corrección de la liquidación privada, terminando así de forma anticipada la actuación administrativa, en cuyo caso se archivaría (Proceso PR-FL-0220, p.22).

Corolario de lo anterior y partiendo de lo que conocemos como Procedimiento Ordinario de fiscalización y liquidación de impuestos y sanciones, establecido en el Estatuto Tributario, dentro de su régimen probatorio, traía consigo el artículo 764 “Determinación del Impuesto por omisión de la declaración”, artículo que se tuvo inoperante por cerca de 28 años.

Hasta el momento hemos analizado una de las herramientas utilizadas por la división de Fiscalización Tributaria de la DIAN, denominado Procedimiento Tributario Ordinario, procedimiento que como se dijo anteriormente era único y venía siendo utilizado por muchos años, pero, mediante la Ley 1819 del año 2016 en sus artículos 251 al 255 en concordancia con el Decreto reglamentario 2106 del 22 de noviembre del 2019, modifican y reglamentan la Liquidación Provisional, como un segundo procedimiento Tributario, más eficaz, eficiente y efectivo (Ley 1819, 2016), el cual mediante los mencionados artículos le dieron una herramienta adicional a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, veamos de que se trata.

Procedimiento Tributario de Liquidaciones Provisionales

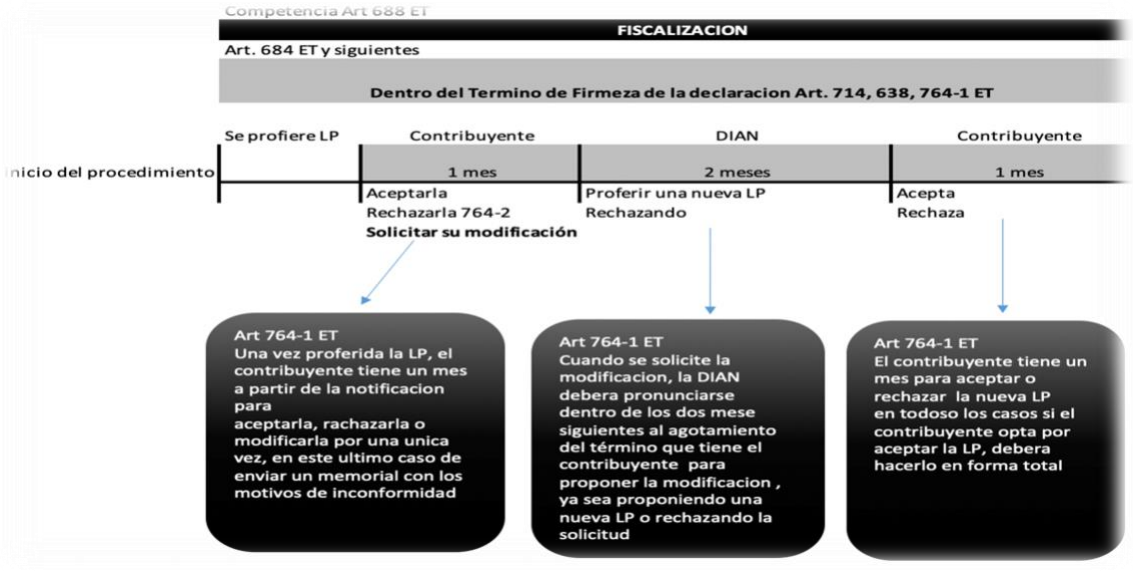

Imagen 2. Procedimiento General de Liquidaciones Provisionales en la División de Gestión de Fiscalización. (Construcción propia del autor con base en el Decreto 624 de 1989)

Si bien el término general para modificar las liquidaciones privadas es de tres años como se ejemplificó anteriormente, en el procedimiento de Liquidaciones Provisionales es el mismo término que en el procedimiento ordinario, pero de acuerdo con la exposición de motivos, con el nuevo procedimiento de Liquidaciones Provisionales se busca una mayor eficiencia en los procesos de fiscalización (Exposición de Motivos Reforma Estructural, 2016, págs. 164-165), para lo cual, estableció unos términos mas expeditos y cortos como se puede evidenciar en la imagen 2.

Antes de continuar con el nuevo procedimiento tributario de Liquidaciones Provisionales, es dable mencionar que, este procedimiento nació con el fin de hacer mas eficiente tanto el sistema tributario como los procesos de investigación (fiscalización)(Exposición de Motivos Reforma Estructural, 2016, págs. 164-165); a su vez, es un procedimiento que, es admisible o está regulada su aplicación para los contribuyentes que en su liquidación privada, del año inmediatamente anterior, hayan declarado ingresos iguales o inferiores a 15.000 UVT`s (Unidad de Valor Tributario) o un patrimonio bruto igual o inferior a 30.000 UVT`s (Decreto ley 624, 1989, art. 764), que haciendo la conversión al año gravable 2021,

el valor de la UVT de acuerdo a la Resolución 000111 del 11 de diciembre del 2020 proferido por la DIAN, es de $36.308 pesos m/cte., lo cual quiere decir que, solo se le adelantará el procedimiento de Liquidaciones Provisionales a los contribuyentes que tengan ingresos hasta de $544.620.000 pesos m/cte., y patrimonio de $1.089.240.000 pesos m/cte., motivo por el cual, a quienes superen los valores o topes mencionados, se les seguirá adelantando los procesos de investigación o fiscalización a través del procedimiento tributario Ordinario, explicado anteriormente (Decreto ley 624, 1989, art. 764).

En ese orden de ideas y partiendo de los programas y formas de selección de los procesos de investigación, dentro de lo cual se debe establecer que cumpla con el requisito anteriormente mencionado de ingresos y patrimonio, de acuerdo con las pruebas que se tengan, que podría ser la información exógena (Decreto ley 624, 1989, art. 764), el funcionario tiene la facultad de archivar el proceso o proferir la Liquidación Provisional; una vez proferido el acto administrativo denominado Liquidación Provisional, en virtud de garantizar el debido proceso y el derecho de contradicción, la DIAN le notifica el acto administrativo al contribuyente y, una vez notificado, el mismo tiene un mes para tomar una de dos posiciones, aceptarla o solicitar su modificación(Decreto ley 624, 1989, art. 764-1).

Partiendo de la primera posición que puede adoptar el contribuyente, que es aceptar la liquidación Provisional, tenemos que, la Liquidación Provisional de acuerdo con lo establecido en el parágrafo 2 del artículo 764-1 se entiende aceptada en dos momentos, veamos:

> […] *cuando el contribuyente corrija la correspondiente declaración tributaria o presente la misma, en los términos dispuestos en la Liquidación Provisional y atendiendo las formas y procedimientos señalados en el Estatuto Tributario para la presentación y/o corrección de las declaraciones tributarias.*
>
> *De igual manera se considera aceptada por el contribuyente, cuando este no se pronuncie dentro de los términos previstos en este artículo sobre la propuesta de Liquidación Provisional, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá iniciar el procedimiento administrativo de cobro*. (Subraya fuera de texto) (Decreto ley 624, 1989, art 764-1).

El procedimiento es mucho mas expedito toda vez que, una vez aceptada la Liquidación Provisional, dado que, el contribuyente realizó la corrección de su Liquidación Privada, de acuerdo a lo propuesto por la DIAN, o en su defecto, también se entiende aceptada si el contribuyente hace caso omiso al llamado de la DIAN, de ahí la importancia de tener el Registro Único Tributario actualizado, nace el titulo ejecutivo con una obligación clara, expresa y actualmente exigible, el cual pasa directamente a la División de Cobranzas para proceder con su respectivo cobro coactivo (Decreto ley 624, 1989, art 764-1).

En caso de que el contribuyente, dentro del término de respuesta a la liquidación Provisional solicite su modificación, cabe resaltar que la modificación se debe solicitar cuando se tengan pruebas, conducentes, pertinentes y útiles, sobre su realidad económica y dicha solicitud se hace a través de un memorial o escrito dirigido a la administración, la DIAN tiene un término (Decreto ley 624, 1989, art. 764-1), de dos meses (2) a partir del agotamiento del término de respuesta del contribuyente, para evaluar los soportes y argumentos radicados por él y así tomar la decisión de proferir una nueva Liquidación Provisional aceptando los argumentos del contribuyente, a lo cual el contribuyente tiene un mes para aceptar o rechazar la nueva liquidación provisional, o en su defecto rechazar mediante acto administrativo motivado que ratifica los hechos consignados en la Liquidación provisional, es decir, que la División de Liquidación profiere alguno de los siguientes actos administrativos, Resolución Sanción, Liquidación Oficial de aforo o Liquidación Oficial de revisión, de acuerdo a lo establecido en el artículo 764-2 del Estatuto Tributario (dependiendo el programa que se esté adelantado en fiscalización) (Decreto ley 624, 1989, art. 764-2).

Como se puede evidenciar con la Ley 1819 del 2016, el legislador le brindo una excelente herramienta a la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales, para que adelante con mayor celeridad y en cumplimiento del principio de Eficiencia Tributaria sus programas de fiscalización, dado que, de acuerdo al análisis anterior, el nuevo procedimiento de Liquidaciones Provisionales tiene tiempos previamente establecidos en virtud del principio de legalidad; tiempos preclusivos para que se adelante el procedimiento tributario

mencionado y, por ende, se pueda llegar a más contribuyentes por funcionario, es decir, que se puedan hacer mas procesos de investigación, adelantar más programas y, a su vez, una mayor expectativa de recaudo.

Además, no hay que perder de vista que el gobierno necesita recursos para cumplir con los fines esenciales del Estado y, aunado a ello que, el gobierno radicó en el Congreso un proyecto de reforma notoriamente injusta en tiempos de pandemia, reforma tributaria que no prosperó, motivo por el cual, va a hacer uso de esta herramienta para combatir la evasión fiscal, es decir, fiscalizar y sancionar a aquellos contribuyentes que no han cumplido sus obligaciones formales o que cumplen de forma parcial; los contribuyentes y los profesionales del área tributaria, llámense contadores públicos, abogados tributaristas y estudiantes de contaduría, deben estar a la expectativa del ejercicio o ejecución de esta nueva herramienta.

Por último, tenemos una herramienta y estrategia utilizada por la División de Fiscalización Tributaria, denominada fiscalización extensiva como pasaremos a ver.

Fiscalización Extensiva

En el mismo sentido, no todas las herramientas que tiene la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales son intrusivas, entendiendo intrusivas, como inicios de procesos de investigación o apertura de expedientes, también llamada fiscalización intensiva, como se evidencia en las dos herramientas vistas anteriormente, es decir, procedimiento ordinario y el procedimiento de Liquidaciones Provisionales, en donde necesariamente se tiene que aperturar un expediente.

También se ejecutan herramientas no intrusivas como lo pueden ser las campañas de cultura de contribución a las que hicimos alusión anteriormente, con las cuales se busca dar a conocer a los contribuyentes la importancia de pagar impuestos para la sostenibilidad del país; a su vez, otra herramienta no intrusiva que se ha iniciado por parte de la DIAN es la denominada Fiscalización Extensiva, la cual se encuentra plenamente definida en el proceso interno PR-COT-0220 versión 8 en su página 6.

Pero ¿en que consiste esta nueva herramienta? Como su nombre lo indica y de acuerdo con el proceso mencionado en el párrafo anterior, antes de aperturar un proceso de fiscalización o abrir un expediente y en virtud de las amplias facultades de fiscalización de que trata el artículo 684 del Estatuto Tributario, los funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, pueden iniciar acciones de carácter persuasivo, con el fin de que el contribuyente cumpla de forma voluntaria sus obligaciones fiscales sin que haya intervención de la administración (PR-COT-0220, p. 6).

Es decir que, el funcionario a quien se le entrega el programa tiene la facultad de establecer contacto con el contribuyente antes de aperturar el proceso de fiscalización, para que éste mediante acciones positivas cumpla con sus obligaciones fiscales o en su defecto aclare el por qué no se encuentra obligado a cumplir las mismas; este contacto por parte del funcionario se hace a través de oficios persuasivos, que básicamente son invitaciones al contribuyente, comunicaciones, citaciones, llamadas telefónicas, requerimientos, entre otros (PR-COT-0220, p. 6).

Para ejemplificar lo anterior, y teniendo de presente lo comentado en líneas anteriores frente al inicio de las etapas de fiscalización, en donde se explica como se crean los programas de investigación en la DIAN, una vez en las manos del funcionario el programa o nicho de contribuyentes a fiscalizar, que puede ser para este caso, Impuesto sobre la Renta y complementarios, año gravable 2019 de personas naturales, omisos[10], y antes abrir o aperturar el expediente, el funcionario encargado, envía oficios o llama a los contribuyentes que le fueron asignados, con el fin de explicarles el objeto del programa, de invitarlos a que cumplan con su obligación de presentar la mencionada declaración y el funcionario está presto a orientar al contribuyente en las dudas que se le puedan generar (PR-COT-0220, p. 6).

---

[10] Entiéndase omisos, a los que no han cumplido con el deber formal de declarar. (Proceso PR-FL-0220, p.22).

Si bien se trata de orientar y persuadir al contribuyente , ésta etapa también tiene un término perentorio, dado que la DIAN no se puede quedar esperando o persuadiendo de forma indefinida al contribuyente para que cumpla sus obligaciones; el mencionado término depende del diseño del programa, “facilitando la oportunidad de aclarar o subsanar las inconsistencias, inexactitudes y omisiones” (PR-COT-0220, p. 6); una vez acaba el término establecido y ejecutada la labor persuasiva, se elaboran informes de gestión y se da cuenta de los contribuyentes que no quisieron declarar en esta etapa, para que se inicien los procedimientos tributarios a que hicimos alusión anteriormente -Ordinario o Liquidaciones Provisionales-, los cuales son intrusivos y en donde se conmina al cumplimiento de las obligaciones tributarias so pena de sanciones (PR-COT-0220, p. 6).

Con esta herramienta, se logra orientar a los contribuyentes en el debido cumplimiento de sus obligaciones Tributarias, de una forma más afable, dado que para nadie es un secreto que cuando le mencionan a los Colombianos la DIAN, en su mayoría le tienen miedo; sin embargo, de la mano de estas herramientas se busca mitigar en los contribuyentes esta construcción social o percepción sobre la Entidad.

Adicional a lo anterior, se logra satisfacer con excelentes resultados el principio de Eficiencia Tributaria, dado que, como se ha venido explicando, no hay necesidad de abrir procesos de investigación -aperturar expedientes- y, por ende, no se satura a los funcionarios con cargas excesivas de trabajo, es decir, con demasiados procesos de investigación y, por último, esta herramienta es mas amigable y, a su vez, tiene una mayor expectativa de recaudo y alcance frente a un mayor numero de contribuyentes.

Ha sido tan eficiente esta herramienta para la administración que en su Decreto 1742 de 2020, en concordancia con la Resolución 000069 del 2021, a que se hizo alusión en el capítulo dos “Estructura orgánica de la DIAN”, se crea toda una División de Fiscalización extensiva y dentro de esta división un Grupo Interno de Trabajo denomina Unidad de Reacción Inmediata e Inteligencia Tributario (URIIT).

Conclusiones

Una vez analizados los fundamentos constitucionales y el nacimiento de las obligaciones tributarias en virtud del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, se logró establecer que el sistema tributario en Colombia tiene unos estándares o principios que deben ser vistos en el desarrollo de políticas y normas en materia fiscal, como lo son: el Principio de Reserva de Ley Tributaria, el Principio de Certeza del tributo, el Principio de Irretroactividad, el Principio de Equidad, el Principio de Progresividad, el Principio de Eficiencia Tributaria, los cuales contribuyen directamente a que el sistema tributario sea un sistema justo y equitativo para todos los colombianos.

A su vez, en el presente trabajó se logró establecer la importancia de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales, de su División de Gestión de Fiscalización Tributaria, así como su formación jurídica y su estructura orgánica, como lo son sus diferentes niveles jerárquicos, llámense nivel central, nivel local y el nivel delegado; adicionalmente dada la importancia de la entidad se conoció la facultad que tiene la DIAN para conminar o sancionar (*Ius puniendi*) a los contribuyente que no cumplen con sus obligaciones tributarias o que cumplen de manera parcial, *Ius Puniendi* o facultad, como instrumento adecuado para el cumplimiento del Principio de Eficiencia Tributaria.

Por último, se dieron a conocer las herramientas y estrategias que utiliza la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en cumplimiento de sus labores de fiscalización, como lo son: el procedimiento tributario ordinario, el procedimiento tributario de Liquidaciones Provisionales, las campañas de Cultura de Contribución, así como las labores y el ejercicio de las acciones persuasivas por parte del Grupo Interno de Trabajo Unidad de Reacción Inmediata e Inteligencia Tributaria (URIIT); herramientas que cada una en su medida ha contribuido cabalmente con el principio de Eficiencia Tributaria.

Dentro de las mencionadas herramientas se tienen las acciones persuasivas o control extensivo, con la cual se logra orientar a los contribuyentes en el debido cumplimiento de sus obligaciones Tributarias, de una forma más afable, dado que para nadie es un secreto

que cuando le mencionan a los Colombianos la DIAN, en su mayoría le tienen miedo; sin embargo, de la mano de estas herramientas se busca mitigar en los contribuyentes esta construcción social o percepción sobre la Entidad.

Adicional a lo anterior, se logra satisfacer con excelentes resultados el principio de Eficiencia Tributaria, dado que, no hay necesidad de abrir procesos de investigación -aperturar expedientes- y, por ende, no se satura a los funcionarios con cargas excesivas de trabajo, es decir, con demasiados procesos de investigación y, por último, esta herramienta es mas amigable y, a su vez, tiene una mayor expectativa de recaudo y alcance frente a un mayor numero de contribuyentes.

Ha sido tan eficiente esta herramienta para la administración que en su Decreto 1742 de 2020, en concordancia con la Resolución 000069 del 2021, a que se hizo alusión en el capítulo dos “Estructura orgánica de la DIAN”, se crea toda una División de Fiscalización extensiva y dentro de esta división un Grupo Interno de Trabajo denomina Unidad de Reacción Inmediata e Inteligencia Tributario (URIIT).

Bibliografía

Cermeño, De Bedout, Andrés, Clopatofsky (2019), Procedimiento Tributario teoría y practica, Bogotá, legis s.a

Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria (2015)

Constitución Política de Colombia. (1991) Secretaría del Senado, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html

Corte Constitucional (1992, 5 de junio). Sentencia T-406/1992 (CIRO ANGARITA BARON, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/T-406-92.htm

Corte Constitucional (1995, 2 de febrero). Sentencia C-029/1995 (JORGE ARANGO MEJIA, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/C-029-95.htm

Corte Constitucional (1995, 23 de noviembre). Sentencia C-537/95 (HERNANDO HERRERA VERGARA, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/1995/C-537-95.htm

Corte Constitucional (1996, 31 de octubre). Sentencia C-583/96 (VLADIMIRO NARANJO MESA, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-583-96.htm

Corte Constitucional (1996, 4 de septiembre). Sentencia C-412/96 (ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO., M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/C-412-96.htm#:~:text=C%2D412%2D96%20Corte%20Constitucional%20de%20Colombia&text=En%20materia%20tributaria%2C%20el%20Legislador,establecer%20categor%C3%ADas%20y%20regulaciones%20diferenciadas.

Corte Constitucional (1999, 9 de diciembre). Sentencia C-987/99 (ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO., M. P.)

https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-987-99.htm#:~:text=C%2D987%2D99%20Corte%20Constitucional%20de%20Colombia&text=El%20deber%20de%20imponer%20regal%C3%ADas,sean%20de%20propiedad%20del%20Estado.

Corte Constitucional (2003, 26 de febrero). Sentencia C-155/2003 (EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-155-03.htm#:~:text=Sentencia%20C%2D155%2F03&text=Supone%20coherencia%20interna%20para%20relacionar,forma%20de%20hacer%20su%20distribuci%C3%B3n.

Corte Constitucional (2010, 14 de julio). Sentencia C-571/10 (MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, M. P.). https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-571-10.htm

Corte Constitucional (2012, 31 de octubre). Sentencia C-891/2012 (JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-891-12.htm

Corte Constitucional (2014, 20 de mayo). Sentencia C-288/2014 (JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, M. P.). https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-288-14.htm

Corte Constitucional (2015, 16 de septiembre). Sentencia C-602/2015 (JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-602-15.htm#:~:text=C%2D602%2D15%20Corte%20Constitucional%20de%20Colombia&text=La%20Sala%20considera%20que%20la,los%20componentes%20del%20beneficio%20tributario.

Corte Constitucional (2015, 2 de diciembre). Sentencia C-743/2015 (MYRIAM ÁVILA ROLDÁN M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2015/C-743-

15.htm#:~:text=es%2C%20(i)%20fue%20adoptada,del%20pago%20de%20la%20obligaci%C3%B3n

Corte Constitucional (2018, 7 de marzo). Sentencia C-010/18 (GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2018/C-010-18.htm

Corte Constitucional (2019, 12 de junio). Sentencia C-266/19 (GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO, M. P.) https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-266-19.htm

Decreto 0071 (2020) art. 28 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_0071_2020.html#28

Decreto 1742 (2020) art. 1 y ss. Republica de Colombia, https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%201742%20DEL%2022%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202020.pdf

Decreto 4712 (2008) art. 1 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_4712_2008.html

Decreto 2117 (1992) art. 1 y ss. Republica de Colombia, https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=69793

Decreto 624 (1989) art. 1 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Decreto 4048 (2008) art. 1 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_4048_2008.html

Decreto 2106 (2019) art. 1 y ss. Republica de Colombia,

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto_2106_2019.html

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Organigrama (2018) https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Organigrama/F_Seccional%20de%20Impuestos%20de%20Medell%C3%ADn.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Presentación (2018) https://www.dian.gov.co/dian/entidad/Paginas/Presentacion.aspx

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Presentación (2018)

https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/CulturaContribucion/Cultura-de-la-Contribucion/Paginas/Cultura-de-la-Contribucion.aspx

Dworkin, (1984) Los Derechos en serio, Barcelona. Ed. 2, Editorial Ariel s.a

De Azcarate, (2017) Política, Aristóteles, Bogotá, Colombia, Ed. 1, Comercializadora Cono sur Ltda.

Exposición de Motivos Reforma Estructural, 2016, págs. 164-165 https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf

Hart, (1961) El Concepto de Derecho, Barcelona. Ed. 1, Abeledo-Perrots S.A

Ley 223 (1995) art. 1 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0223_1995.html

Ley 489 (1998) art. 1 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0489_1998.html

Ley 909 (2004) art. 1 y ss. Republica de Colombia,

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0909_2004.html

Ley 1819 (2004) art. 1 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Ley 2010 (2019) art. 1 y ss. Republica de Colombia, http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html

Ley 1625 (2016) art. 1 y ss. Republica de Colombia, https://www.dian.gov.co/Prensa/HistoricoNovedades/Decreto%201625%20de%202016,%20Decreto%20%C3%9Anico%20Reglamentario%20en%20Materia%20Tributaria.pdf

Manual de Fiscalización y Liquidación, DIAN. https://www.idea.gov.co/BibliotecaCapacitaciones/Manual_Fiscalizacion_Liquidacion.docx

Resolución 011 (2008) art. 1 y ss. Republica de Colombia, https://avancejuridico.com/actualidad/documentosoficiales/2008/47163/r_dian_0011_2008.html

Resolución 00111 (2020) art. 1 y ss. Republica de Colombia, https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000111%20de%2011-12-2020.pdf

Resolución 000069 (2021) art. 1 y ss. Republica de Colombia, https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000069%20de%2009-08-2021.pdf

Resolución 000070 (2021) art. 1 y ss. Republica de Colombia, https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000070%20de%2009-08-2021.pdf

Rubén Vasco Martínez (2013), Procedimiento Tributario Nacional, Medellín, Centro Interamericano Jurídico- Financiero.