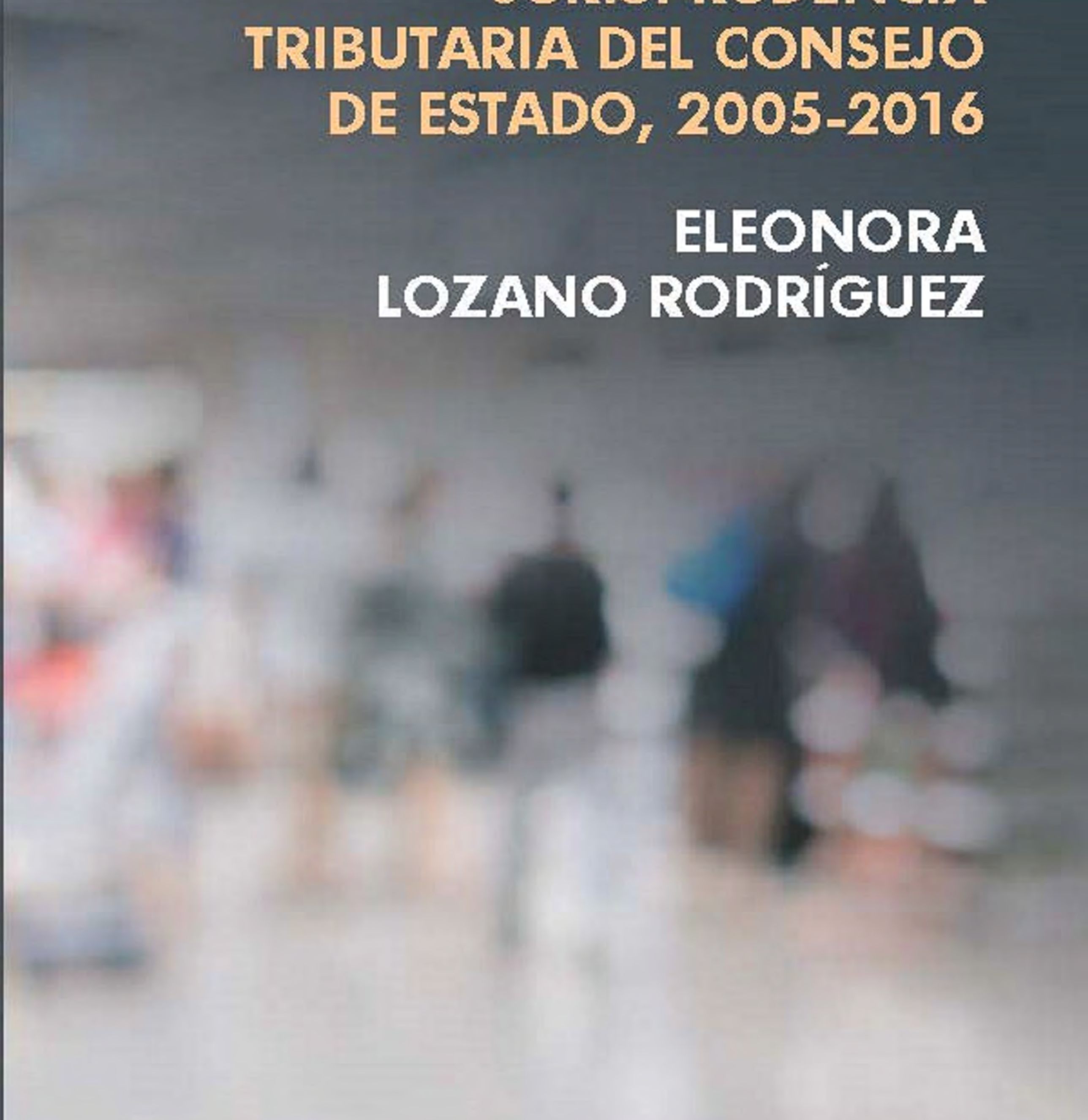
JUSTICIA TRIBUTARIA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL CONSEJO DE ESTADO, 2005-2016

ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ



Universidad de los Andes

COLECCIÓN ESTUDIOS CIJUS

JUSTICIA TRIBUTARIA: JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL CONSEJO DE ESTADO, 2005-2016

Colección Estudios CIJUS

La Colección Estudios CIJUS publica investigaciones que aplican herramientas de diversas disciplinas al análisis de distintos temas. Impulsada por el Centro de Investigaciones Sociojurídicas de la Universidad de los Andes, la colección difunde perspectivas y metodologías novedosas que promueven debates de relevancia pública.

JUSTICIA TRIBUTARIA: JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA DEL CONSEJO DE ESTADO, 2005-2016

ELEONORA LOZANO RODRÍGUEZ

Universidad de los Andes

COLECCIÓN ESTUDIOS CIJUS

Lozano Rodríguez, Eleonora
Justicia tributaria: jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016 / Eleonora Lozano Rodríguez. – Bogotá: Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes, 2017.

234 páginas: ilustraciones; 15 x 24 cm. – (Colección Estudios CIJUS)

ISBN 978-958-774-611-2

1. Colombia. Consejo de Estado – Jurisprudencia 2. Derecho fiscal – Colombia I. Universidad de los Andes (Colombia). Facultad de Derecho II. Tít.

CDD 343.04 SBUA

Primera edición: noviembre del 2017

© Eleonora Lozano Rodríguez
© Universidad de los Andes, Facultad de Derecho

Ediciones Uniandes
Calle 19 n.º 3-10, oficina 1401
Bogotá, D. C., Colombia
Teléfono: 339 49 49, ext. 2133
http://ediciones.uniandes.edu.co
infeduni@uniandes.edu.co

ISBN: 978-958-774-611-2
ISBN *e-book*: 978-958-774-612-9
Para citar este libro: http://dx.doi.org/10.15425/2017.122

Corrección de texto: Nicolás Pernett
Diagramación interior: Karina Betancur Olmos
Diseño de cubierta: Alejandro Ospina, imagen tomada de https://www.freepik.es. Creado por Tirachard - Freepik.com

Impresión:
Digiprint Editores S. A. S.
Calle 63 n.º 70D-34
Teléfonos: 721 76 41 - 721 77 56
Bogotá, D. C., Colombia

Impreso en Colombia – *Printed in Colombia*

Universidad de los Andes | Vigilada Mineducación
Reconocimiento como Universidad: Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964.
Reconocimiento personería jurídica: Resolución 28 del 23 de febrero de 1949 Minjusticia.
Acreditación institucional de alta calidad, 10 años: Resolución 582 del 9 de enero del 2015, Mineducación.

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni en su todo ni en sus partes, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito de la editorial.

A mi familia, mi todo.

A Colombia, por una justicia siempre mejor.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN 11

CAPÍTULO I
PANORAMA DE LA JUSTICIA
CONTENCIOSO-TRIBUTARIA COLOMBIANA 17

CAPÍTULO II
'STATUS QUAESTIONIS' DEL ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL
Y PROPUESTA DE MODELO 59

CAPÍTULO III
APLICACIÓN DEL MODELO: DEFINICIÓN DE PROBLEMAS JURÍDICOS,
REGLAS JURÍDICAS Y TENDENCIAS DECISORIAS 93

CAPÍTULO IV
¿QUÉ ESPERA COLOMBIA DE LA SECCIÓN CUARTA
DEL CONSEJO DE ESTADO? 189

CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES
Y LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN 197

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS 209

ANEXO 1 217

INTRODUCCIÓN

La obra que tiene en sus manos busca ahondar en la evolución de nuestra justicia tributaria en los últimos once años. En particular, estudia las tendencias decisorias de las sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. En ese orden de ideas, y para no inducir a error al lector por el título del libro, este no diserta sobre los aspectos teóricos de la equidad del sistema tributario colombiano, aunque en algún aparte se analiza la interpretación y aplicación que del principio constitucional tributario de la equidad (entre otros) ha realizado esta alta corte. También pretende analizar las virtudes y dificultades de la justicia tributaria, presentando propuestas concretas de mejora desde la mirada objetiva de la academia. Hay que precisar, sin embargo, que no se cuestionan las acciones de los honorables magistrados, sino que desde el derecho y sus herramientas se plantean alternativas de análisis y discusión[1].

De esta manera, lo que se persigue es el análisis dinámico de una muestra representativa de sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado a partir de una propuesta de *modelo de análisis de la jurisprudencia tributaria* que permita a los operadores jurídicos conocer y comprender los principales problemas jurídico-tributarios en esta área del contencioso, así como sus "tendencias" de solución.

---

1 Agradezco enormemente la colaboración de los estudiantes del pregrado que hicieron parte de la investigación, en especial Valentina Escalante Giraldo, María Mónica Borda Olarte, Daniela Garzón Rey, Julián López Avella y Guillermo Alaix Cardona. Así mismo resalto la valiosa ayuda de Pablo Ángel Vallejo, excoordinador de la especialización en Tributación de la Universidad de los Andes, de Juan Carlos Durán, gestor académico de la maestría en Tributación, de la Dirección Académica y demás miembros de la Relatoría y del Centro de Documentación del ICDT, de los honorables magistrados del Consejo de Estado, abogados litigantes, administradores de impuestos, académicos, y otros colaboradores "ocultos", que permitieron mi acercamiento a las realidades del día a día de la jurisprudencia tributaria.

Para su elaboración se siguieron las siguientes aproximaciones investigativas. A través de la *fase cuantitativa* (1), y con base en la información relevante del universo de las sentencias proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en los últimos once años[2], se construyeron indicadores, estadísticas y, lo más importante, *líneas temáticas* que permitieron determinar por tributo o institución tributaria cuáles son los temas en los que se dan más litigios y, por ende, resulta interesante realizar estudios sistemáticos de sentencias.

Por su parte, en la *fase cualitativa* (2) se diseñó una propuesta de modelo de análisis jurisprudencial-tributario a partir de técnicas de construcción de líneas jurisprudenciales[3], metodologías para el análisis de casos jurídicos[4], la evolución del precedente en otros ordenamientos[5], la elaboración de hipertextos jurídicos[6] y otras herramientas que se desarrollaron a lo largo de la investigación.

Este modelo se aplicó a un conjunto de sentencias que hacen parte de las líneas temáticas definidas tanto en la fase cuantitativa como en una etapa de enlace de las dos formas de investigación antes referidas, denominada *fase de investigación social por perfiles* (3), donde mediante una encuesta estructurada se indagaron las percepciones de los diferentes operadores jurídicos frente a la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado[7] y se pudieron detectar sentencias hito (importantes), o inclusive no importantes[8], que ameritaron el examen.

El libro se estructura en cuatro capítulos. En el primero se presenta una visión del panorama de la justicia tributaria a partir de algunos estudios generales que sobre la justicia contencioso-administrativa se han

---

2 Información obtenida en los tomos copiadores de los fallos de la Secretaría de la Sección Cuarta del Consejo de Estado correspondientes a los años 2005 a 2016.

3 Véase Diego López, *El derecho de los jueces*, Legis, Bogotá, 2009.

4 Véase Eduardo Álvarez-Correa D., *Cursos de Metodología Jurídica I y II*, Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, Bogotá, 1988.

5 Es el caso de los Estados Unidos de América y del Reino Unido, los cuales, a pesar de pertenecer a la tradición jurídica del *common law*, pueden ser ilustrativos para nuestros objetivos (al respecto, véanse Saul Brenner y Harold Spaeth, *Stare Indecisis. The Alteration of Precedent on The Supreme Court, 1946-1992*, Cambridge University Press, Cambridge, 1995; Thomas Hansford y James Spriggs II, *The Politics of Precedent on the U.S. Supreme Court*, Princeton University Press, Princeton, 2006; Harold Spaeth y Jeffrey, A. Segal, *Majority Rule or Minority Will - Adherence to Precedent on the U.S. Supreme Court*, Cambridge University Press, Cambridge, 2001; Raimo Siltala, *A Theory of Precedent. From Analytical Positivism to a Post-Analytical Philosophy of Law*, Hart Publishing, Portland, 2000; y D. Neil MacCormick, y Robert S. Summers, *Interpreting Precedents. A Comparative Study*, Dartmouth Publishing Company Limited, UK, 1997).

6 Eduardo Cifuentes Muñoz (director del proyecto), *Manual de Hipertextos Jurídicos*, Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, Bogotá, 2009.

7 La encuesta se practicó a abogados litigantes en el área tributaria, magistrados y magistrados auxiliares del Consejo de Estado (Sección Cuarta), administradores de impuestos (nacional y Bogotá), académicos y otros.

8 Siguiendo la tipología de sentencias de una línea jurisprudencial propuesta por D. López (2009).

realizado en Colombia, de las estadísticas obtenidas a partir de la base de datos de fallos tributarios del Consejo de Estado en el período 2005-2016 construida para esta investigación; así como de las percepciones, plasmadas en las encuestas realizadas, de los diferentes actores que tienen relación con la jurisprudencia tributaria.

El segundo capítulo presenta el estado de la cuestión (*status questionis*) del precedente judicial y de las técnicas de análisis jurisprudencial empleadas en las diferentes tradiciones jurídicas y, a partir del mismo, realiza una propuesta concreta metodológica o modelo para el análisis de una muestra representativa de fallos tributarios.

En el tercer capítulo se relacionan los resultados de la aplicación del modelo a un grupo de 988 sentencias seleccionadas a partir de los criterios de *litigiosidad* y *sensibilidad*, definidos en las aproximaciones investigativas antes referidas. Con base en el criterio de *litigiosidad* se analizaron dinámicamente, donde fue posible, sentencias relacionadas con las siguientes instituciones: (1) principios constitucionales tributarios, (2) impuestos territoriales: alumbrado público, estampillas, contribución por valorización, azar y espectáculos públicos, contribución con destino al deporte e impuesto de industria y comercio, (3) deducciones en el impuesto de renta, (4) impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, (5) gravamen a los movimientos financieros en general, (6) impuesto de timbre en general, y (7) sanción por inexactitud. Tomando en consideración el criterio de *sensibilidad* se estudiaron los siguientes temas: (1) régimen sancionatorio, en general, y condena en costas, en particular, (2) pagos en exceso o de lo no debido y devoluciones, (3) efectos de los fallos de nulidad, (4) impuesto predial, y, finalmente, (5) impuestos selectivos al consumo.

Para terminar, en el cuarto capítulo se presentan los principales ideales que, deseamos los colombianos, logre la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dada la importante jurisprudencia tributaria que profiere. En últimas, esta jurisprudencia constituye nuestro derecho tributario "vivo" y "mutante" y representa la confirmación de los derechos y garantías tanto del contribuyente como de la administración tributaria.

CAPÍTULO I

PANORAMA DE LA JUSTICIA CONTENCIOSO-TRIBUTARIA COLOMBIANA

1. EL ESTADO DE LA JUSTICIA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA, EN GENERAL, Y LA JUSTICIA CONTENCIOSO-TRIBUTARIA, EN PARTICULAR

Antes de revisar los fallos tributarios del Consejo de Estado de los últimos once años (2005-2016) parece importante dar una mirada general al aparato judicial que los generó.

Lo primero que hay que anotar es que existen pocos estudios relativos al funcionamiento y operatividad de nuestra jurisdicción contencioso-tributaria, y la gran mayoría de nuestra doctrina ha analizado la jurisprudencia tributaria referida a instituciones tributarias específicas[1]. Por ejemplo, en el año 2004 el ICDT produjo una obra colectiva en la que se reflexiona sobre diferentes tópicos jurisprudenciales tributarios[2]. Asimismo existen diferentes ponencias presentadas en las Jornadas Colombianas de Derecho Tributario[3], y se han adelantado varias mesas redondas en el ICDT y otros eventos académicos, en las cuales, con la participación de reconocidos expertos sobre la materia, se diserta sobre aspectos jurisprudenciales novedosos y de interés para la comunidad académica[4].

---

1 Para un excelente recuento histórico de la evolución del Consejo de Estado desde 1821 véase Alberto Múnera Cabas y Alfonso Ángel de la Torre, *Proceso contencioso tributario colombiano*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2008, pp. 9-59.

2 Lucy Cruz de Quiñones y Alfredo Lewin Figueroa (eds.), *La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado - Estudios*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Nomos, Bogotá, 2004.

3 Véase, por ejemplo, Juan de Dios Bravo González, "Comentarios a la Jurisprudencia del Consejo de Estado en Materia Tributaria", en *Memorias. XXXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, tomos I y II, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Cartagena, 2009.

4 Por mencionar los resultados de alguna de las mesas redondas, véase Juan I. Alfonso Bernal, "Novedades en la Jurisprudencia del Consejo de Estado", *Revista del ICDT*, n.º 62, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2010. En materia de eventos se destacan el Congreso Internacional de Administración y Justicia Tributarias liderado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Se resalta que desde el año 2011 el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a través de su Centro de Investigaciones en Tributación, viene liderando el Observatorio de Jurisprudencia Tributaria, que ha producido ya cuatro tomos de su obra *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria*, esfuerzo que indiscutiblemente es un avance en el estudio de la jurisprudencia tributaria en nuestro país.

Pese a lo anterior, la mirada de la jurisprudencia es anual, lo que impide un análisis dinámico de las tensiones jurisprudenciales tanto en lo cualitativo como en lo cuantitativo. Además, el método cualitativo de análisis ha variado, pues algunas veces se han invitado a tributaristas a escribir sobre algún tema controversial de la jurisprudencia, sin ser claro el criterio de selección, y se les ha solicitado establecer la posición actual del Consejo de Estado y el avance observado en el período objeto de estudio (Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2011, pp. 17-23); y en otras oportunidades se conformaron semilleros de investigación que determinaron las materias que se iban a analizar según la "posición del ámbito jurisdiccional", clasificándolas "en problemáticas inherentes al tributo desde el punto de vista de su configuración, así como en lo relativo a las dimensiones que cobran los mismos cuando la integración de su elemento material se da con los aspectos temporales espaciales y en especial cuantitativos del hecho imponible, elemento este último, que suele ser el más discutido en el seno de la alta corporación" (2012, pp. 19-20), así como a través del uso de criterios de "sistematización científica del derecho tributario", metodologías últimas que no quedan del todo claras al lector (2013, p. 10).

En lo cualitativo se obtienen interesantes cifras anuales de muestras de aproximadamente trescientas sentencias, que miden porcentajes de procesos de nulidad simple y de nulidad y restablecimiento del derecho, favorabilidad de los fallos, cuantías, principales temas en discusión judicial, entre otras estadísticas, que serían más útiles en una mirada temporal y no estática.

Pues bien, para conocer el problema en su conjunto es relevante conocer investigaciones más amplias que analizan la jurisdicción contenciosa-administrativa, en general, a la cual la tributaria pertenece. Las investigaciones encontradas sobre la materia analizan en su gran mayoría el fenómeno de la *congestión judicial* presente en la jurisdicción contencioso-

---

(véase *Memorias Congreso Internacional de Administración y Justicia Tributarias*, Nomos, Bogotá, 2008); y el IV Curso de Derecho Tributario Internacional desarrollado en la Universidad del Rosario los días 13 y 14 de octubre del 2010 (en especial, se recomienda la lectura de la ponencia del profesor Juan Pablo Godoy Fajardo denominada "Justicia tributaria en América Latina: necesita Colombia un tribunal fiscal", publicada en 2015 por el Centro de Estudios de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana). En este último trabajo se realiza un muy interesante análisis propositivo del conflicto tributario, del acceso a la justicia tributaria y de los sistemas de justicia tributaria siguiendo la metodología del derecho comparado.

administrativa[5]. Para A. Torres Calderón, y teniendo en cuenta la necesaria justicia rápida y eficaz del Estado Social de Derecho, se presenta congestión judicial cuando "el aparato judicial establecido por la Constitución y la ley no es capaz de responder oportunamente a las necesidades de las personas, situación que se evidencia cuando la demanda de justicia, son superiores a la capacidad de los operadores jurídicos para resolver oportunamente las mismas" [*sic*] (2002, p. 126). En igual línea, R. Ballén Molina comprende el fenómeno de la congestión como la acumulación o represamiento de procesos en los despachos judiciales que surge por el desequilibrio entre la demanda de servicios judiciales y la capacidad del Estado para atenderla en su totalidad (2006). De manera simplificada, M. A. Restrepo se refiere a ella, y más allá de la mencionada acumulación de expedientes, como el "retardo" en la decisión de los procesos (2008).

La *congestión judicial* es explicada por cada analista a partir del análisis numérico o cuantitativo de los procesos, sus etapas y actores. Veamos algunos datos.

– Según análisis de A. Torres Calderón,

> […] a diciembre del 2000, estaban tramitándose en el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca de Colombia, que cuenta con 30 magistrados, unos 30.000 procesos ordinarios (en promedio 1.000 por cada magistrado), número de procesos muy superior al que se tramitaba en 1980, año en el cual se tramitaban unos 13.000 procesos, época en la que el tribunal contaba con 27 magistrados (en promedio, cada despacho de magistrado sólo tramitaba unos 500 procesos), y esto sin contar que en esa época no existían las llamadas acciones constitucionales (tutelas, acciones de cumplimiento, de grupo y populares) que hoy día ya requirieren por lo menos el 50 % del trabajo del Tribunal, pues en promedio cada despacho tiene a su cargo de tres a cinco acciones constitucionales semanalmente, además de una pérdida de investidura de concejal mensualmente (2002, p. 126).

5 Véanse Augusto Torres Calderón, "Reflexiones sobre la congestión judicial en la jurisdicción contenciosa administrativa colombiana", *Revista de Derecho Público*, número 14, Universidad de los Andes, Bogotá, junio del 2002; Lucía Arbeláez De Tobón, "Análisis del estado actual de la jurisdicción de lo contencioso administrativo", *Revista de Derecho Público*, número 18, Universidad de los Andes, enero del 2005; Augusto Torres Calderón, "La descongestión en la jurisdicción contencioso administrativa: Una visión desde el tribunal Administrativo de Cundinamarca", *Revista de Derecho Público*, número 18, Universidad de los Andes, Bogotá, enero del 2005; Rafael Ballén Molina "Causas de la congestión en la jurisdicción contencioso administrativa", *Revista Prolegómenos*, volumen IX, número 18, Bogotá, julio-diciembre 2006; Colección Deustche Gesellschaft Für Technische Zummermarbeit (GTZ), *Estrategias para la descongestión en lo contencioso administrativo: proceso modelo y proceso testigo*, tomo III, Bogotá, 2006; Colección Deustche Gesellschaft Für Technische Zummermarbeit (GTZ), GMBH, *Descongestión de la jurisdicción contencioso administrativa*, segunda edición actualizada, Bogotá, 2006; Manuel Alberto Restrepo Medina, "Dimensión y causalidad de la congestión en la jurisdicción contencioso administrativa", *Revista Diálogos de Saberes*, número 29, julio-diciembre del 2008; Consejo Superior de la Judicatura, *Estado de la jurisdicción contencioso administrativa. Documentos del conversatorio*, Imprenta Nacional de Colombia, Bogotá, 2010; y, finalmente, los diferentes informes que ha rendido el Consejo Superior de la Judicatura al Congreso de la República para los años 2012, 2013 y 2014.

– L. Arbeláez de Tobón concluye que

> […] la jurisdicción contencioso-administrativa en el año 2003 registró una carga total de 164.205 asuntos o procesos, que corresponden al 5,93 % de la carga global de la Rama Judicial, que el 100 % de esos asuntos tuvieron trámite, es decir, que no se presentó atraso por inactividad, que el ingreso de procesos año a año supera el egreso efectivo de procesos y que la capacidad de respuesta de esta jurisdicción no alcanza a cubrir la demanda de los usuarios (2005, p. 28).

– Al estudiar el movimiento de procesos que cursan en el Consejo de Estado y en los Tribunales Contenciosos Administrativos del país, R. Ballén Molina arriba a las siguientes conclusiones estadísticas:

> […] la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo pasó de atender 89 procesos en 1990 a atender 3.826 procesos durante 2002. Es decir que, en este período, el volumen de trabajo creció 43 veces. El crecimiento promedio anual ha sido del 51 %, teniendo puntos críticos como el salto de 1991 a 1992 y como el decrecimiento del año 2000 al 2001. El crecimiento acumulado asciende al 4.300 %, cifra que debe evaluarse frente al número de funcionarios, que ha evolucionado de dieciséis a veintisiete en los últimos veinticinco años. El aumento del número de plazas de magistrados no corresponde a la evolución de la demanda del servicio (p. 35).
>
> La Sección Cuarta tiene la función de resolver los conflictos de carácter económico, principalmente los relacionados con *impuestos*. Durante 2002 entraron a la Sección Cuarta 735 procesos, de los cuales 18 % fueron de única instancia y 82 % de segunda instancia. Asimismo, en ese período salieron 632 procesos, de los cuales 10 % fueron de única instancia y 90 % de segunda instancia (p. 41).

Y, finalmente,

> [e]l 82 % del total de procesos son de nulidad y restablecimiento del derecho, y la congestión alcanzó 4 %. El 10 % del total de procesos son de simple nulidad de actos administrativos y para 2002 presentaron una congestión de 48 %. El 4 % del total de procesos a cargo de la Sección Cuarta correspondió a acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, distintos a los de carácter laboral, y presentó una congestión de 73 % durante 2002. El 3 % del total de negocios a cargo de la Sección Cuarta correspondió a acciones de nulidad y restablecimiento del derecho contra resoluciones que fallen excepciones y ordenen llevar adelante la ejecución de los procesos de cobro administrativo y presentó una congestión de 84 % durante 2002 (2006, p. 47).

– La Deutsche Gesellschaft Für Technische Zusammenarbeit (GTZ, 2006) realiza un interesante análisis de la productividad de la totalidad de la jurisdicción contencioso-administrativa y del Consejo de Estado, en particular, a partir de indicadores como la tasa de ingresos (número de proce-

sos nuevos que se radican en un período) y egresos (número de procesos fallados o con auto de terminación de proceso), y del análisis de otras variables como el inventario inicial (número de procesos con los que se inicia un período), la carga laboral (suma de inventario inicial e ingresos), y, finalmente, el inventario final (número de procesos con los que se termina un período)[6].

Se demuestra que para el período 1994-2002 la tasa de ingreso de procesos es mucho mayor que la de egreso, por lo que la carga laboral de la jurisdicción crece cada año, aunque también se concluye que la productividad (egresos)[7] ha crecido ostensiblemente en el período analizado. Lo anterior hace que la productividad se esconda en la congestión, esta última resultado de la acumulación del volumen de procesos causada por dos factores: el aumento de los procesos nuevos que ingresan año a año en la jurisdicción y el déficit de productividad.

Así mismo, al realizar un análisis de la longitud del proceso contencioso-administrativo se concluye que su duración promedio es de *13,6 años*, contados desde la admisión de la demanda en el Tribunal hasta la sentencia de segunda instancia proferida por el Consejo de Estado. Los períodos donde más se alarga su duración son la etapa probatoria, la sentencia de primera instancia, el ingreso al despacho para fallo y, finalmente, el fallo[8] (GTZ, 2006, pp. 108-116).

En cuanto a la productividad del Consejo de Estado en relación con la cantidad de procesos existente en cada una de las secciones, se resalta la congestión presente en la Sección Segunda, donde a pesar de ser la de

---

6 El capítulo I, "La congestión en la justicia: situación actual", del informe de GTZ realiza un recorrido sobre el problema de la congestión en la jurisdicción contenciosa administrativa, intentando mostrar las causas actuales que llevan a esta problemática y establecer los efectos que esta trae sobre el funcionamiento de la justicia. Para los investigadores, la congestión deslegitima al Estado, dificulta el acceso a la justicia, es enemiga de la pronta y cumplida justicia, del derecho al plazo razonable y del principio de la celeridad y, por lo tanto, violatoria del artículo 228 de la Constitución Política. Así mismo, "[u]na decisión judicial tardía constituye en sí misma una injusticia, como quiera que los conflictos que se plantean quedan cubiertos por la incertidumbre, con la natural tendencia a agravarse, y el natural desgaste de quienes son parte en el proceso" (2006, p. 21). En el capítulo VI, "Medición de la productividad y de la longitud de los procesos en la Jurisdicción Contenciosa Administrativa" se tuvieron en cuenta los sistemas de información del Consejo de Estado y del Tribunal Administrativo, además de algunos estudios realizados por instituciones como la Contraloría General de la República.

7 Según las cifras presentadas por GTZ los egresos se han duplicado en un periodo de 8 años (1994-2002), en la medida en que "en el año 2002 están egresando 2.5 veces más procesos que en 1994" (p. 111).

8 En meses la duración de cada etapa procesal, cuantificada por GTZ, es la siguiente: admisión de la demanda (3 meses), notificación (4 meses), fijación en lista y traslado de excepciones (8 meses), auto de pruebas (3 meses), etapa probatoria (48 meses), sentencia de primera instancia (24 meses), traslado de recurso de apelación (1,5 meses), traslado para alegados de conclusión (2 meses), ingreso al despacho para fallo (22 meses) y fallo (48 meses). Se excluyen en la estadística los cinco años adicionales en los casos en que se interponía el recurso extraordinario de súplica, hoy derogado por la Ley 954 del 2005.

mayor número de egresos, en el año 2002 reportó una cantidad de ingresos de 6185 procesos y 3458 egresos. Para el mismo año, la Sección Cuarta, de gran importancia para nuestra investigación, reportó 713 ingresos y 632 egresos, lo que demuestra un índice de egreso muy cercano al de ingreso (p. 134). Es importante anotar que aproximadamente a cada magistrado de la Sección Cuarta del Consejo de Estado le ingresan en promedio 297 sentencias anuales, un número bajo en comparación con las 959 y 889 de las secciones Tercera y Segunda, respectivamente (p. 149)[9]. Así mismo, para el período 2001-2003, un 61,53 % de los procesos ingresaron por apelación a la Sección Cuarta, mientras que un 27,01 % corresponden a procesos en única instancia (p. 142).

En lo que respecta a la composición de la carga procesal en todas las secciones, son las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho las que más se discuten, con un porcentaje de 43,6 %, mientras que las de nulidad simple representan un 3 %, un porcentaje similar al de las acciones populares, de cumplimiento y contractuales (p. 135)[10].

– Complementando el anterior trabajo, el artículo del profesor de la Universidad del Rosario M. A. Restrepo Medina (2008) cuantifica, por encargo del Consejo Superior de la Judicatura y a través de un modelo estadístico, el fenómeno de la *congestión* de los juzgados administrativos de Bogotá y el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Para el caso de los juzgados, Restrepo Medina afirma que "[…] la duración de la fase de admisión oscila entre 20,91 días en la Sección Cuarta y 55,20 días en la segunda; la de notificación entre 32,15 días en la Sección Cuarta y 129,70 días en la primera; la de pruebas entre 70,60 días en la Sección Cuarta y 103,32 días en la segunda; y la de alegatos entre 25,00 días en la Sección Cuarta y 119,00 días en la primera"; y en relación con el Tribunal:

> […] la duración de la fase de admisión oscila entre 13,26 días en la sección cuarta y 53,90 días en la segunda; la de notificación entre 47,37 días en la sección cuarta y 142,76 días en la primera; la de pruebas entre 133,68 días en la sección cuarta y 350,63 días en la tercera; la de alegatos entre 85,23 días en la sección cuarta y 204,78 días en la primera; la de sentencia entre 64,16 días en la segunda y 319,06 días en la tercera.

9 Para GTZ "la carga efectiva nueva por magistrado, en promedio general para el Consejo de Estado, es demasiado alta", donde las secciones Segunda y Tercera presentan una "desviación atípica" en comparación con la carga promedio de funcionarios judiciales de la rama (p. 149).

10 Dado que la GTZ realiza un excelente análisis gráfico de estas estadísticas se recomienda su revisión, en especial, las gráficas n.º 1 a 9 (pp. 108-117), 21 (p. 134), 22 (p. 135), 27 (p. 142) y 31(p. 149) del informe.

Concluye que como consecuencia de esta alta dispersión estadística, la duración de procesos también muestra una variación significativa[11] (p. 259).

En conclusión y considerando todos los expedientes analizados en el estudio, la duración media de un proceso en los juzgados administrativos en primera instancia es de 299,78 días y en segunda instancia de 170,50 días, para una duración total de 430,28 días. En el tribunal esos lapsos son de 550,09 días para la primera instancia, 556,56 días para la segunda y 1106,65 días para todo el proceso (p. 260). Por lo tanto, para M. A. Restrepo Medina, las cifras muestran que hay congestión

> porque los juzgados no han podido lograr que los egresos sean al menos equivalentes a los ingresos, de manera que al no poder hacerlo se produce una acumulación de expedientes que no es simple retardo sino congestión, porque si se compara la carga resultante con la media de egresos, esta relación indica que se requerirían varios años sin recibir nuevos procesos para poner al día los despachos judiciales (p. 262).

Con base en los resultados de la anterior investigación, resulta interesante el buen desempeño de algunas etapas del procedimiento de nulidad y restablecimiento tributario, en comparación con otras acciones y secciones, en especial en lo que tiene que ver con las etapas de admisión (en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca: 13,26 días), notificación (juzgados: 32,15 días) y alegatos (juzgados: 25 días), tiempos muy por debajo de los promedios del Tribunal: 47,55; 80,49 y 114,61 días, respectivamente.

– El Consejo Superior de la Judicatura (2010) presentó, a raíz de un conversatorio sobre el "Estado de la Jurisdicción Contencioso Administrativa", un análisis cuantitativo del efecto que han tenido las políticas de descongestión en esta jurisdicción en el 2009 y primer semestre del 2010, a partir de la medición de los índices de evacuación parcial de la jurisdicción contencioso-administrativa, en general, y de los juzgados, tribunales y Consejo de Estado, en particular.

En relación con la jurisdicción, en general, durante el año 2009 ingresaron 176.839 procesos y fueron atendidos 182.136, lo cual equivale a un índice de evacuación parcial de 103 %; es decir, por cada 100 procesos que ingresaron durante el 2009, se "desacumularon" tres del inventario inicial. Para el primer semestre del año 2010 se presentó una demanda de 103.589 procesos y una atención de 99.220, donde el índice de evacuación parcial fue 96 %, es decir que de cada cien procesos que ingresaron se acumularon cuatro. Como se observa, la situación de ingreso-egreso en la jurisdicción

11 En las secciones primera y tercera de los juzgados, la duración de los procesos hasta la etapa de alegatos inclusive, es de 369,51 y 275,22 días, respectivamente, mientras que la misma hasta esa fase en la sección segunda es de 270,18 días y en la cuarta de 148,66 días y en estas dos secciones con la sentencia el proceso dura en promedio 303,99 y 186,54 días, respectivamente.

es casi de equilibrio, lo que demuestra que, dada la existencia de un inventario inicial la jurisdicción no logra eliminar la congestión judicial.

Los cálculos relativos al Consejo de Estado no desvirtúan la anterior conclusión[12]. Este recibió 9242 procesos nuevos en el año 2009 y logró evacuar 9193, es decir que su índice de evacuación parcial fue de 99,5 %. La Sección Cuarta, objeto de nuestro análisis por resolver conflictos tributarios, presentaba en el año 2009 un inventario inicial de 930 procesos, pues ingresaron 1927 y egresaron 1856, lo que da como resultado un índice de evacuación parcial del 96,32 %[13]. El inventario final de ese año condujo a 1001 procesos. La situación comparada con las otras secciones se presenta en el cuadro 1.

CUADRO 1
Índice de evacuación parcial según sala o sección del Consejo de Estado, 2009

Sección	Índice de evaluación parcial
Sala de Consulta del Servicio Civil	95,76 %
Sección Primera	94,51 %
Sección Segunda	100,83 %
Sección Tercera	100,69 %
Sección Cuarta	96,32 %
Sección Quinta	106,10 %
Total Consejo de Estado	99,50 %

Fuente: Sala Administrativa, Consejo Superior de la Judicatura UDAE – Sistema SIERJU.
Fecha de corte: marzo 10 del 2010.

– Durante el año 2012 y como parte de la fase de diagnóstico del Plan Especial de Descongestión ordenada por el artículo 304 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (en adelante, CPACA), el Banco Mundial realizó un inventario de procesos de la jurisdicción contencioso-administrativa e hizo algunas recomendaciones para una transición exitosa hacia la oralidad en la justicia administrativa, donde la resolución de casos por líneas temáticas, el fortalecimiento de

12 En el documento se encuentran cálculos también del índice de evacuación parcial para juzgados y tribunales administrativos así como porcentajes de ingreso de procesos por tipo de acción (Consejo Superior de la Judicatura, 2010, pp. 14 y siguientes). Pese a que en el año 2009 el ingreso de procesos al Consejo de Estado representa el 5,2 % del total (65,4 % en los juzgados administrativos y 29,4 % en los tribunales administrativos, p. 15), se profundiza en esto por ser nuestro objeto central de investigación.

13 La Sección Cuarta recibió el 20,8 % de los procesos que ingresaron al Consejo de Estado en el 2009 (Primera-controversias de tipo residual: 12,4 %; Segunda-controversias de carácter laboral: 40,6 %; Tercera-controversias de tipo contractual, 15,6 %; Quinta-controversias electorales: 9,2 %; la Sala de Consulta y Servicio Civil: 1,3 %).

las oficinas de apoyo y de relatoría, el mejoramiento del factor humano y de infraestructura y la disminución de las labores administrativas para concentrarse en lo judicial son algunas de las tareas más relevantes[14]. Cabe precisar, sin embargo, que el anterior inventario fue muy criticado, por ejemplo, por el Observatorio de Reforma a la Justicia, realizado por la Corporación Excelencia en la Justicia, donde afirma que

> [l]a información del censo realizado por el Banco Mundial no puede ser tomada como referente de la carga inicial de los despachos afectos al trámite de los procesos bajo el *ancien régime* fundamentalmente porque (1) la cobertura del censo no fue plena como ya se ha explicado, (2) no se tiene certeza de la fecha en que se realizó el conteo en cada uno de los despachos por lo que es probable que no todos hayan sido realizados el 30 de junio del 2012 y (3) el censo no se realizó sobre los procesos con trámite posterior a sentencia, ni involucró el conteo de las acciones constitucionales[15].

– Para los últimos años (2012, 2013 y 2014) son relevantes los informes que ha presentado el Consejo Superior de la Judicatura al Congreso de la República[16]. En el último[17] se destaca que, con ocasión de la entrada en vigencia del CPACA, el 2 de julio del 2012, la jurisdicción de lo contencioso-administrativo ha iniciado el trámite de procesos mediante el procedimiento oral, aunque varios que cursaban en sus despachos antes de dicha vigencia siguen el trámite escrito. Para el tránsito hacia la oralidad introducida por la mencionada ley argumenta el Consejo Superior de la Judicatura que se han creado en la jurisdicción 669 cargos, tanto en despachos permanentes como de descongestión, de los cuales 31 corresponden al Consejo de Estado, todos ellos permanentes (véase el cuadro n.º 60, informe del año 2014, p. 264).

El informe del 2014 calcula el movimiento general de procesos en la jurisdicción de lo contencioso-administrativo para el período comprendido entre el año 2008 y el 2014 a partir de dos indicadores: el índice de evacuación parcial (IEP) y el índice de evacuación parcial efectivo (IEPE), estos se diferencian en que el IEPE atenúa el impacto del traslado interno de procesos de los despachos permanentes a los despachos de descongestión para lograr una medida efectiva del comportamiento de los despachos.

---

14 Véase video *Radiografía de una Jurisdicción* elaborado por el Banco Mundial como resultado de la consultoría. Disponible en https://www.youtube.com/watch?v=QjlG17i-VgY, consultado el 19 de abril del 2016.

15 Corporación Excelencia en la Justicia y USAID, *Observatorio de Reforma a la Justicia*, Bogotá, 2013. Disponible en http://www.cej.org.co/observatoriocpayca/index.php/documentos-de-interes/doc_download/60-segundo-monitoreo-integral-a-implementacion-del-cpayca, consultado el 19 de abril del 2016.

16 Consejo Superior de la Judicatura, *Informe al Congreso de la República*, Bogotá, 2012, 2013 y 2014.

17 Disponible en https://www.ramajudicial.gov.co/documents/1545778/5597675/Informe+al+Congreso+Rama+Judicial+2014.pdf/dbf7a25d-5698-4d75-af2a-65491c4e66a1, consultado el 19 de abril del 2016.

Un cálculo indicativo puede resumirse en la siguiente afirmación: "[e]l índice de evacuación parcial efectivo pasó de 65.3 % en el año 2008 a 82.2 % en el año 2014, lo que representa para el último año que de cada 100 procesos que ingresan de manera efectiva al aparato judicial se están acumulando en el inventario 18 procesos", lo que llevó a que en 2014 el Consejo de Estado tuviera un inventario final de procesos de 25.804 (pp. 265 y 267).

El inventario de procesos regidos por el sistema "escritural", anterior al CPACA se redujo en un 3 % entre el año 2008 y el 2014, y pasó de 21.390 a 20.705 procesos, respectivamente. Por su parte, la gestión judicial del sistema oral (CPACA) en el Consejo de Estado es aún limitada, donde entre todos los procesos tramitados en el sistema oral para el 2014 (139.732 para toda la jurisdicción), tan sólo un 3,6 % corresponden a los tramitados en el Consejo de Estado. En la Sección Segunda se adelantan la mayoría de los mismos (57 %), seguida por la Primera (21 %), mientras que en la Sección Cuarta tan sólo se tramita un 9 % que corresponde a 470 procesos (p. 279).

Es importante precisar que en el año 2014 el Consejo de Estado recibió 18.350 asuntos cuya composición porcentual es la siguiente: 40,7 % son acciones de tutela, 24,3 % son procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, 12,3 % son procesos de reparación directa, 3,3 % son procesos de nulidad simple, 1,7 % son acciones contractuales, 1,3 % son acciones populares y 16,2 % son otros procesos (p. 268).

– El Tablero de Indicadores Generales de la Justicia en Colombia en su versión 2015[18] muestra algunos indicadores para la justicia, en general, y la contenciosa-administrativa, en particular. Para el último caso, se estima que la tasa de litigiosidad[19] ha aumentado mientras que la tasa de productividad[20] ha descendido. Se demuestra también que la demanda de justicia formal[21] se encuentra en constante ascenso para esta jurisdicción (pasó de 218.980 en el 2010 a 253.103 en el 2013). Así mismo, las estadísticas demuestran un descenso en la percepción ciudadana sobre la confianza en el sistema judicial según el Barómetro de las Américas, lo cual también se puede ver en los informes nacionales de competitividad del Consejo Privado de Competitividad en Colombia al referirse al sector justicia[22].

18 Disponible en https://www.ramajudicial.gov.co/documents/1545778/5597675/Informe+al+Congreso+Rama+Judicial+2014.pdf/dbf7a25d-5698-4d75-af2a-65491c4e66a1, consultado el 19 de abril del 2016.

19 Es decir, el número de ingresos efectivos por cada 100 000 habitantes.

20 Número de egresos efectivos por cada 100 000 habitantes.

21 Número de casos ingresados por año en cada jurisdicción.

22 Consejo Privado de Competitividad. *Informe Nacional de Competitividad 2015-2016*. Bogotá, 2016, disponible en http://www.compite.com.co/site/wp-content/uploads/2015/11/INC-2015-2016.pdf, consultado el 19 de abril del 2016, pp. 235-255.

Sobre este punto, afirma el informe 2015-2016 de este Consejo: "Uno de los principales problemas que aquejan a la justicia colombiana es la poca credibilidad que tiene el sistema judicial en los ciudadanos […] [l]o anterior se refleja en la encuesta hecha por Gallup, la cual revela que la imagen desfavorable del sistema judicial ha aumentado de manera dramática en los últimos diez años, llegando a 74 %" (p. 236). También afirma el informe que al observar el índice de evacuación parcial efectivo calculado por el Consejo Superior de la Judicatura por jurisdicción para el año 2014 resulta "evidente que existe un reto en todas las jurisdicciones para poder responder totalmente a la creciente demanda de justicia […] [e]n particular, se observa que la jurisdicción de lo contencioso administrativo cuenta con un IEPE relativamente bajo" (p. 242).

Podemos extraer varias conclusiones preliminares del anterior panorama. En primer lugar, no existe un seguimiento constante ni periódico de los ingresos-egresos e inventarios de procesos de la jurisdicción contenciosa-administrativa. Hay, por el contrario, esfuerzos aislados para su cuantificación, resultado de consultorías o revisiones meramente académicas. Todo parece indicar que la entidad llamada a hacerlo es el Consejo Superior de la Judicatura, pero ante su inoperancia, las instituciones académicas son llamadas a suplir este vacío.

En segundo lugar, de las estadísticas aisladas que se encontraron se concluye que, dada la existencia de un *stock* inicial de procesos que anualmente no logra ser evacuado, existe un rezago de "congestión" inevitable en la jurisdicción. Los jueces y magistrados alcanzan escasamente a evacuar el número de procesos que les ingresa, por lo cual la situación no mejora con el tiempo.

Finalmente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, objeto de nuestro estudio, sigue la anterior tendencia aunque algunos indicadores muestran que la situación no es tan preocupante como la de otras secciones, no sólo porque presenta menor número de procesos sino porque, además, según algunos indicadores, tiende a ser más rápida en la evacuación de algunas etapas procesales. Lo anterior no significa que no sea necesario pensar en el diseño e implementación de medidas para mejorar la eficacia de la justicia tributaria, pues, como se relaciona a continuación, en más recientes estadísticas elaboradas por la misma Sección Cuarta del Consejo de Estado[23], se demuestra que desde el 2012 han crecido tanto el número de ingresos, egresos, rezagos, y procesos contenciosos, como de acciones de tutela, y se pone de presente que "la cantidad de personal resulta insuficiente para atender la demanda" (2015, p. 13).

23 Consejo de Estado, Sección Cuarta, presidenta Martha Teresa Briceño de Valencia, *Informe de cargas de trabajo*, material inédito, 2015.

CUADRO 2
Ingresos, egresos y rezagos de procesos
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2012 a 2015 — proyección)

Año	Ingreso por reparto. Ley 1437 del 2011 (CPACA)	Ingreso por reparto. Decreto 01 de 1984	Total ingresos	Egresos autos	Egresos fallos	Total egresos	Saldo final	Rezago
2012	18	663	681	182	373	555	1259	578
2013	267	588	855	148	581	729	1387	1110
2014	518	334	852	125	442*	567	1667	1925
2015 (p)	767	667**	1434	151	552	703	1845	2398***

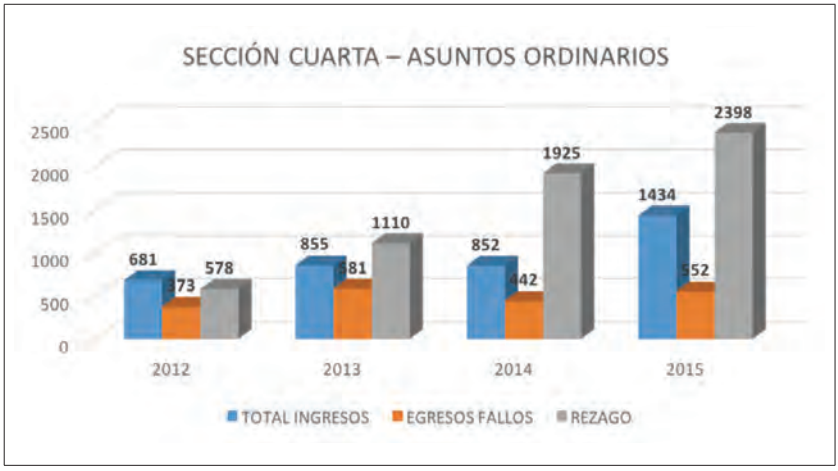
Fuente: Sección Cuarta, Consejo de Estado (2015).

* La diferencia negativa de egresos por fallos entre 2014 y 2013 se explica porque en 2013 se terminaron una considerable cantidad de procesos por la conciliación en materia tributaria prevista por la Ley 1607 del 2012 (nota a pie de página de autoría del Consejo de Estado).

** El aumento de los procesos ordinarios de Decreto 01 de 1984 para el año 2015 se estimó con base en el acuerdo PSAA14-1012251 del 14 de noviembre del 2014, conforme al cual se amplió la competencia de los despachos de los magistrados en descongestión de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y del juez 713 en descongestión de Bogotá para conocer de todos los procesos tributarios represados en el país. Los procesos ordinarios en materia tributaria se descongestionarán y, por ende, aumentará la cantidad de apelaciones ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado 2012 (nota a pie de página de autoría del Consejo de Estado).

*** La proyección de cifras del 2015 a 31 de diciembre se hizo con base en la curva de incrementos en el período comprendido entre 2012 y 2014.

GRÁFICO 1
Ingresos, egresos y rezagos de procesos.
Evolución (2012-2015)



Fuente: Sección Cuarta, Consejo de Estado (2015). P: proyectado.

El problema de las acciones de tutela es aún más sensible por cuanto, como lo manifiesta la misma Sección Cuarta, "tiene dos circunstancias que entorpecen el normal funcionamiento, primero, por la perentoriedad de los términos para resolver dichas acciones se obliga a que empleados que deberían estar dedicados a la atención de asuntos ordinarios, en realidad, se dediquen a la atención de las tutelas y, segundo, el aumento del rezago dificulta la oportunidad de las decisiones" (2015, p. 15).

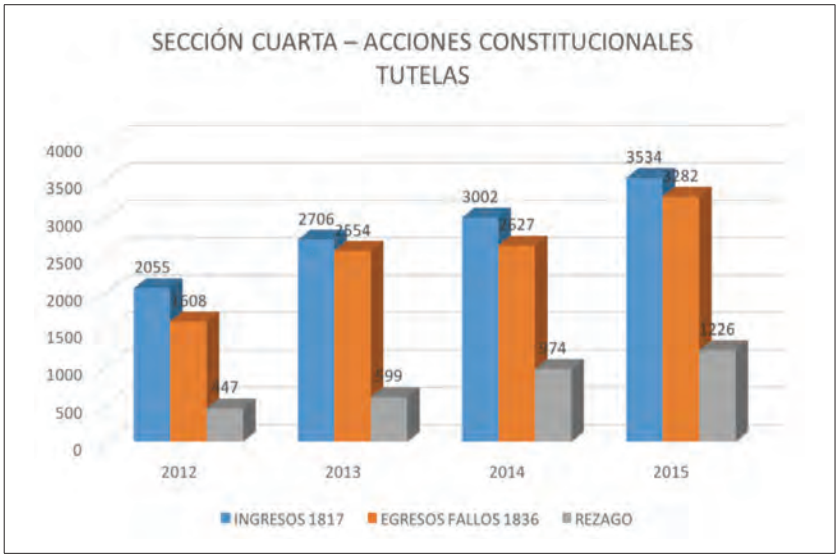
CUADRO 3
Ingresos, egresos y rezagos de acciones de tutela
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2012 a 2015 — proyección)

Año	Ingresos	Egresos autos	Egresos fallos	Egresos	Rezago
2012	2055	1317	1608	2925	447
2013	2706	2159	2554	4713	599
2014	3002	2695	2627	5322	974
2015 (p)	3534	3435	3282	6717	1226*

Fuente: Sección Cuarta, Consejo de Estado (2015).

* La proyección de cifras del 2015 a 31 de diciembre se hizo con base en la curva de incrementos en el periodo comprendido entre 2012 y 2014.

GRÁFICO 2
Ingresos, egresos y rezagos de acciones de tutela.
Evolución (2012-2015 — proyección)



Fuente: Sección Cuarta, Consejo de Estado (2015).

La situación es aún más preocupante cuando, según el mismo Consejo de Estado, la Sección Cuarta atiende tanto los procesos del "sistema escritural" del Decreto 01 de 1984, anterior Código Contencioso Administrativo, que tienen ya un rezago internivel en lo contencioso-administrativo, así como los asuntos de la oralidad incorporados por el CPACA en 2012; donde, además, es conocido que "los sistemas orales tienden a colapsar en escenarios de congestión" (2015, p. 2).

Pero, ¿cuáles son las *causa*s del fenómeno de la congestión judicial?, y ¿qué *estrategias* han sido propuestas para combatirla?

En la literatura analizada se vislumbran varias *causas* de la congestión judicial contencioso-administrativa[24]. Para efectos metodológicos las clasificaremos en *internas* y *externas*, dependiendo de si corresponden a aspectos organizacionales de la rama o del proceso mismo (internas) o a factores exógenos que inciden en la congestión (externas).

Entre las *causas internas* podemos encontrar las siguientes: (1) La "acumulación histórica" de procesos sin resolver. (2) El formalismo excesivo que revisten algunas etapas procesales. (3) La demora en el cumplimiento

24 Al respecto se recomienda la lectura de los textos de L. Arbeláez de Tobón (2005, p. 26), R. Ballén Molina (2006, pp. 47 a 53), GTZ (2006, tomo III, p. 18 y segunda edición, p. 62) y M. A. Restrepo Medina (2008, p. 269).

de las responsabilidades que les competen a las personas intervinientes por ley en el proceso. (4) Las prácticas inadecuadas o conductas dilatorias de los litigantes. (5) El exceso en el tiempo real de gestión del proceso respecto del tiempo normativo establecido para la decisión del mismo, causado por múltiples factores (*v. g.* inacción de las partes, demora injustificada en el pago de los gastos del proceso, demora en la fijación en lista del expediente para la respuesta a la demanda, falta de oportunidad del demandado para atender la solicitud de pruebas documentales en su poder). (6) Carencias en el número, profesionalismo, estabilidad y organización de recursos humanos de la jurisdicción. (7) La ausencia de un presupuesto adecuado para responder a las necesidades de la jurisdicción. (8) La inaplicación del precedente judicial[25]. (9) La existencia de los recursos extraordinarios. (10) Las otras tareas de la Sala Plena. (11) El desplazamiento de la carga probatoria hacia los magistrados y la negligencia a la hora de aportar pruebas documentales con la presentación de la demanda[26].

Por otra parte, como *causas externas* se encuentran: (1) la actuación administrativa no tiene en cuenta la reiterada jurisprudencia sobre asuntos similares, práctica que genera nuevos procesos sobre aspectos ya resueltos; (2) la excesiva litigiosidad y uso abusivo de los mecanismos previstos en la ley por parte de los usuarios de la administración de justicia; (3) la "inflación legislativa" y su complejidad, lo que hace que el juez termine interpretando la norma dada la confusión del ciudadano[27]; (4) la existencia de un alto volumen de controversias que hubieran podido ser resueltas en sede administrativa o utilizando mecanismos alternativos de solución de conflictos; (5) la interposición de demandas llamadas a fracasar[28];

25 Ampliamente estudiado en el capítulo II, "Causas de la congestión", del informe de la GTZ, donde se realiza un análisis de la congestión en la jurisdicción contenciosa, pero especialmente en el Consejo de Estado, determinando como principal causa (unida a otros aspectos procesales complejos según tipo de acción contenciosa) la inaplicación del precedente jurisprudencial que sí es respetado en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia pero no en los fallos del Consejo de Estado, frente a lo que se proponen ciertos mecanismos para asegurar el impacto de la jurisprudencia contenciosa administrativa, con el fin de brindar seguridad jurídica en la aplicación de la normatividad y un trato igualitario para todos los usuarios del sistema.

26 Lo menciona GTZ (2006, p. 19), aunque para algunos esta causa es discutible pues se cuestiona el "análisis" a profundidad del material probatorio allegado por las partes al proceso por parte de los jueces y magistrados.

27 Al respecto manifiesta GTZ: "(d)esde hace varios años el país soporta una *reforma tributaria* por año. Además, desde 1991 hasta nuestros días ya van 19 reformas constitucionales sin contar las anunciadas a la administración de justicia y la reforma política aprobada en el año 2003. Lo anterior supone un gran esfuerzo de parte de los magistrados no sólo para estar al día en el conocimiento de las nuevas normas sino para examinar los frecuentes conflictos derivados del tránsito de legislación. En el año 2002 el país contempló variadas reformas en los más disímiles campos, desde el laboral y el pensional hasta la renovación del Estado y los fuertes cambios que se proponen al ordenamiento territorial; de igual manera, se aprobaron abundantes normas en el campo ambiental" (énfasis con itálica nuestro) (GTZ, p. 62).

28 Según R. Ballén Molina, la carencia de formación profesional es un factor importante de congestión, y retoma los planteamientos del exconsejero de Estado, Juan Ángel Palacio Hincapié, quien manifiesta al respecto: "Por ejemplo, aquí en las acciones de simple nulidad la gente demanda sin

(6) las equivocaciones de los administradores del estado que terminan dilucidándose en la jurisdicción contencioso-administrativa, sin ameritar las respectivas sanciones a los funcionarios[29].

Para enfrentar las anteriores causas de la *congestión judicial*, la doctrina ha propuesto, entre otras, las siguientes alternativas de solución o *estrategias*[30]:

1. Creación de jueces de descongestión[31].
2. Establecimiento de la conciliación como requisito de procedibilidad[32].
3. Disminuir el tiempo de atención al público de los despachos judiciales[33].
4. Creación de jueces de acciones constitucionales que las decidan en única instancia con posibilidad de revisión aleatoria por parte de la Corte Constitucional[34] o asignar su conocimiento a tribunales con menor congestión laboral. Algunos proponen la organización de una jurisdicción constitucional completa de primera y segunda instancia[35].

---

ninguna técnica. Hay demandas que ameritan gran esfuerzo para poderlas interpretar y sacar un fallo. Los abogados litigantes no saben agotar la vía gubernativa, tampoco saben que es una jurisdicción rogada, no saben formular los cargos; eso es otro problema" (2006, p. 48). Lo anterior, unido a "la temeridad de los demandantes para iniciar una acción sin tener los fundamentos de hecho y de derecho suficientes, claros, ciertos o verdaderos, los cuales sólo se van a dilucidar en el fallo en la medida en que no existen excepciones previas en el procedimiento administrativo" (p. 52).

29 "Las entidades del Estado no resuelven en el ente administrativo sus problemas y, cuando lo hacen, no toman las decisiones en debida forma, por lo cual el ciudadano termina acudiendo a la jurisdicción contenciosa administrativa" (p. 51).

30 Tomadas de A. Torres Calderón (2002, pp. 127-132), A. Torres Calderón (2005, pp. 32-48), R. Ballén Molina (2006, p. 53), GTZ (2006, t. III, pp. 21-23 y segunda edición, pp. 48-52), M. A. Restrepo Medina (2008, p. 269) y Consejo Superior de la Judicatura (2010, pp. 9 y 10). El texto de A. Torres Calderón del año 2005 formula algunas propuestas para descongestionar las secciones Segunda y Tercera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y del Consejo de Estado (básicamente modificaciones de la legislación vigente), lo cual desborda nuestro objeto de estudio. Por ejemplo, la simplificación y disminución de los términos de caducidad de algunas acciones contenciosas ordinarias (p. 32), los mecanismos para disminuir la carga en las Salas (p. 36), entre otros.

31 Para A. Torres Calderón la creación de tribunales de descongestión dedicados a resolver de fondo los procesos que se encuentran para fallo y llevan varios años en el despacho de los magistrados para su decisión final, es una solución ineficaz por cuanto a pesar de haber sido de mucha utilidad, pues temporalmente han descongestionado los despachos, en realidad no ha sido definitiva. Al respecto manifiesta: "[…] [e]n efecto, aunque han contribuido temporalmente a la descongestión de los tribunales, la congestión la han trasladado al Consejo de Estado, que ha recibido en apelación una afluencia de fallos de esos tribunales y que ha debido revisarlos con un mayor cuidado, pues algunos de ellos no han tenido la calidad requerida". Para el autor, la propuesta más viable para enfrentar estas dificultades es tomar medidas para mejorar la capacidad de respuesta del aparato judicial, reducir el número de demandas presentadas y aumentar la eficiencia de los procesos (2002, p. 127).

32 Comparten esta planteamiento R. Ballén Molina (2006, p. 53) y M. A. Restrepo Medina (2008, p. 269).

33 "Para aumentar el tiempo de trabajo en los despachos de los magistrados y en las secretarías más congestionadas de los tribunales, debe limitarse el tiempo de atención al público, que en la actualidad es de 8:00 a. m. a 4:00 p. m., el cual podría ser similar al establecido en los despachos judiciales europeos […]" (p. 129).

34 Tal como sucede en Costa Rica.

35 Por ejemplo, R. Ballén Molina (2006, p. 53).

5. Limitar el número de apelaciones y consultas mediante una buena reglamentación de las mismas[36].
6. Establecimiento de un arancel judicial para desestimular las demandas temerarias o injustificadas[37].
7. Creación de procedimientos orales[38].
8. Implementación del *proceso testigo*[39] y de su figura complementaria de "extensión de los efectos de una sentencia o fallo a los no recurrentes"[40].
9. La resolución de procesos agrupados por líneas temáticas[41].
10. Establecer la obligación del demandante de acompañar la demanda con todos los documentos en poder del actor con los cuales se demuestren los presupuestos procesales para disminuir el período probatorio[42].

---

36 "En España, por ejemplo, los procesos verbales que se surten ante los jueces administrativos unipersonales que fueron creados en 1998, son prácticamente de única instancia, por cuanto la posibilidad de apelación en los mismos está muy restringida. Estos jueces conocen de la gran mayoría de las controversias laborales administrativas y *tributarias*, procesos en los cuales únicamente se concede la apelación cuando la cuantía de la reclamación tributaria o laboral supere los tres millones de pesetas (equivalentes a julio del 2001 a unos $33 millones), cuantía que en caso de reclamaciones tributarias consiste en la mayor pretensión, si se han formulado varias" (p. 129) (énfasis nuestro). En igual línea, R. Ballén Molina (2006, p. 53).

37 Introducido en Colombia recientemente mediante la Ley 1394 del 10 de julio del 2010.

38 "En los procesos más frecuentes, como los procesos laborales administrativos, *tributarios* de menor cuantía, etcétera, se podría pensar en el establecimiento de un proceso oral, consistente en la presentación de una demanda, una notificación de la admisión de la demanda y citación a audiencia, en la cual ambas partes están obligadas a presentar sus pruebas y sus alegaciones, luego de la cual, en la misma audiencia, o en un plazo muy corto, se profiere el fallo, providencia que en principio sería de única instancia. Este procedimiento que se ha adoptado en España para los jueces administrativos unipersonales, jueces que actualmente están resolviendo conflictos administrativos en un plazo récord que oscila entre tres y seis meses" (énfasis nuestro) (p. 131).

39 Consiste en que en procesos en masa, motivados por la misma causa y con fundamentos de hecho similares, se suspende el trámite de todas las demandas presentadas dándole trámite a la más antigua, a la cual se le da un tratamiento preferente de máximo seis meses de duración (es el caso español, en los procedimientos administrativos ordinarios). Una vez fallado el proceso testigo, los demás accionantes pueden acogerse a lo decidido por el tribunal y solicitarle a la administración que aplique el fallo que decidió el proceso testigo, conservando el derecho a insistir en el trámite de su proceso, si se invoca y demuestra que es diferente del proceso testigo (p. 132). Al respecto la GTZ apoya esta idea al manifestar: "Teniendo en cuenta que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo tiene una amplia claridad en derecho sobre las causas a tratar, se propone adoptar la figura del proceso testigo dentro de dicha jurisdicción, dado que este proceso persigue evacuar una importante cantidad de causas con idéntica situación jurídica a partir de una decisión "líder", siendo preciso adoptarla por razones de eficiencia y de igualdad para garantizar un acceso a la administración de justicia con respuestas rápidas y oportunas" (2006, p. 21).

40 "Consiste en que las personas que no han demandado también tienen derecho de solicitar a la administración que aplique a su caso la sentencia que decidió el «proceso testigo», y si ella se niega a hacerlo, los no recurrentes pueden solicitar al Tribunal que le ordene la aplicación extensiva de la sentencia del «proceso testigo», por tratarse de reclamaciones que están en la misma situación de hecho y que están fundamentadas en una misma causa" (Torres Calderón, 2005, p. 48).

41 Permite que los magistrados se concentren durante un tiempo en temas determinados, lo que permite celeridad en la resolución de un grupo de expedientes que versa sobre el mismo tema. Si se respeta el orden cronológico de entrada para decisión de fondo de los expedientes, los magistrados cambiarán constantemente de tema de estudio, implicando una mayor lentitud en las decisiones (p. 132).

42 "Está demostrado que lo que más demora el trámite de los procesos contenciosos es la práctica de

11. Implementar una caución que garantice el pago de las costas judiciales en caso de ser desestimadas las pretensiones del actor, donde, en todo caso, las asumirá la parte vencida[43].
12. Creación de un posgrado para la formación de jueces, magistrados y litigantes[44], así como la dotación de capacitación permanente a los operadores de la justicia y de elementos que les permitan desempeñar más eficientemente sus labores.
13. La abolición del período fijo para consejeros de Estado[45].
14. El cumplimiento de las sentencias judiciales por parte del Ejecutivo[46].
15. La supresión de trámites innecesarios y dilaciones injustificadas en el proceso[47].
16. El respeto al derecho a un debido proceso sin dilaciones y a la determinación del plazo razonable[48].
17. El necesario establecimiento del precedente judicial vinculante[49]. Sobre este punto se volverá más adelante pues será una de las principales propuestas de esta ponencia.

---

pruebas, por cuanto el término establecido para ello en los procesos ordinarios —40 días de conformidad con lo previsto en el artículo 402 del CPC—, es un término imposible de cumplir debido a la costumbre de un número importante de profesionales del derecho de querer que todas las pruebas las ordenen y las practiquen los tribunales administrativos" (A. Torres Calderón, 2005, p. 36). Para lo anterior se propone modificar el artículo 139 del Código Contencioso Administrativo. En igual sentido, M. A. Restrepo Medina (2008, p. 269).

43 Para tal fin habría que modificar las disposiciones sobre costas establecidas en el artículo 55 de la Ley 446 de 1998 (artículo 171 del CCA) previendo que la parte vencida debe en todo caso pagar costas al vencedor" (p. 39).

44 Véase R. Ballén Molina (2006, p. 53). No se comparte, sin embargo, esta sugerencia por cuanto si se ha de discutir la formación profesional de los actores intervinientes en el proceso contencioso habría que revisarse la educación jurídica en general, difícilmente solucionable mediante un curso de posgrado.

45 Véase R. Ballén Molina (2006).

46 Inclusive Restrepo Medina propone establecer costas y responsabilidades personales gravosas frente a fallos condenatorios por desconocimiento de jurisprudencia uniforme y reiterada (2008, p. 269).

47 Por ejemplo, fijar un plazo breve y preclusivo para el pago de los gastos del proceso, eliminar la fijación en lista para la contestación de la demanda (siguiendo la regla general del proceso civil), obligar al demandado a presentar con la contestación las pruebas obrantes en su poder so pena de que no hacerlo sea un indicio grave en su contra no subsanable, entre otras (Restrepo Medina, 2008, p. 269).

48 La teoría del "plazo razonable" es relativamente reciente y ha ido surgiendo como contrapeso al problema de la excesiva duración de los procesos. Por esto la resolución pronta de las controversias planteadas ante el aparato jurisdiccional del Estado, no sólo es una obligación suya sino un derecho, inclusive fundamental, de los habitantes de un país. La Corte Constitucional al respecto ha señalado "[…] que de los postulados constitucionales se sigue el deber de todas las autoridades públicas de adelantar actuaciones y resolver de manera diligente y oportuna los asuntos sometidos a ella. En ese sentido, la dilación injustificada y la inobservancia de los términos judiciales o administrativos pueden conllevar la vulneración de los derechos al debido proceso y al acceso a la administración en general, y a la administración de justicia en particular. Es entonces la noción de plazo razonable central para determinar si, en el caso concreto, el derecho al debido proceso, en tanto garantía de recibir decisión oportuna de la autoridad administrativa, ha sido vulnerado" (GTZ, 2006, pp. 22-23).

49 Ampliamente desarrollado en capítulo II, "Causas de la Congestión", del informe de la GTZ (2006, pp. 48-52).

18. La redistribución de competencias entre juzgados, tribunales y Consejo de Estado, aumentando las causas de única instancia[50].

Algunas de estas recomendaciones se han implementado, como el requisito de procedibilidad relacionado con la conciliación extrajudicial establecido en el artículo 161 del CPACA, que debe verificarse antes de la presentación de la respectiva demanda para el ejercicio de las acciones previstas en los artículos 138 (nulidad y restablecimiento del derecho), 140 (reparación directa) y 141 (controversias contractuales) del Código. También la introducción de procedimientos orales en lo administrativo, como se comentó.

Se enfatiza, sin embargo, que frente a la *congestión judicial* el Gobierno nacional, junto con el seguimiento del Consejo Superior de la Judicatura, se ha centrado en la adopción de medidas de descongestión a través de planes nacionales de descongestión, incluidos en las leyes 1395 del 2010, 1285 del 2009[51] y 1437 del 2011.

Las medidas que fueron adoptadas por los dos primeros planes fueron: (1) el establecimiento en el Consejo de Estado de la creación transitoria de 53 cargos, de los cuales 39 son permanentes y 14 de carácter transitorio. Estos últimos fueron creados para apoyar las distintas secciones, la Presidencia de la Corporación, la Relatoría, la Oficina de Sistemas y la Secretaría de la Sección Tercera[52]; (2) la creación transitoria en los tribunales administrativos de 182 cargos, "entre los que se encuentran cargos de auxiliar judicial, escribiente y contadores, estos últimos con el fin de atender la carga laboral de liquidación de contratos para los despachos y las secretarias" (p. 23); y (3) la creación de algunos juzgados administrativos en distritos que, según los estudios de necesidades, debían atenderse en forma prioritaria" (p. 41), entre otros.

Más recientemente, con el CPACA, se crearon en la planta de la Sección Cuarta veinte cargos, y, según análisis de la misma, se solicitaron al Consejo Superior de la Judicatura hace algunos meses treinta y cuatro más a partir de una proyección de ingresos y egresos de procesos. Asimismo, esta norma fijó un plazo de cinco años para la implementación del expediente judicial electrónico, término que está próximo a vencerse sin que se haya cumplido el objetivo.

También es común que las normas tributarias creen, buscando descongestión judicial y administrativa, beneficios bajo la forma de "amnistías"

---

50 Véase al respecto, M. A. Restrepo Medina (2008, p. 269).

51 En el artículo 15 se estableció la existencia de un Plan Nacional que ataque la congestión en los tribunales administrativos y que deberá ser concertado con la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura en el que se "definirán los objetivos, los indicadores de congestión, las estrategias, términos y los mecanismos de evaluación de las medidas".

52 Véase Consejo Superior de la Judicatura (2010, p. 20).

y saneamientos[53]. En otros escritos me he pronunciado sobre la inconveniencia de este tipo de mecanismos transitorios de solución de controversias tributarias porque minan la cultura tributaria y promueven una relación desigual entre el contribuyente cumplido y el incumplido[54].

Así, y pese a la exigente labor desarrollada en los últimos años por la Sección Cuarta, evacuando en promedio anualmente más de 1300 procesos al año entre fallos de nulidad simple y de nulidad y restablecimiento del derecho, el panorama es aún complicado por la subsistencia de la congestión judicial, causada, según la misma Sección Cuarta, por un incremento exponencial de procesos debido, entre otras causas, a constantes modificaciones en las normas tributaria, sustancial y procedimental; el aumento de la litigiosidad en materia constitucional (en esencia acciones de tutela contra providencias judiciales, que en la Sección Cuarta representan el 40 % del total de las acciones de tutela del Consejo de Estado), el atraso en la implementación del expediente digital y herramientas tecnológicas.

Pues bien, pese al optimismo de algunos, como el del expresidente del Consejo de Estado, Luis Fernando Álvarez Jaramillo, cuando manifestó en relación con estos planes que "han permitido integrar la óptica judicial y administrativa en la formulación de propuestas efectivas que permitan superar en el corto y mediano plazo los problemas generados por la congestión judicial"[55]; lo cierto es que, como se observa, las medidas adoptadas han estado dirigidas a la "creación de cargos transitorios"[56], y algunos permanentes, pero el fondo del problema no ha sido resuelto aún.

Esta situación la reconoce el Consejo Superior de la Judicatura cuando manifiesta: "No obstante las innumerables medidas que se han adoptado y de distinta índole, es claro que en la Jurisdicción se presenta algún

---

53 Véase, por ejemplo, el análisis sobre este tipo de mecanismos (p. e. saneamiento de expedientes en vía administrativa, saneamiento de expedientes administrativos, saneamiento de activos y pasivos omitidos o inexistentes, entre otros) en la Ley 1607 del 2012 en el capítulo "Media Docena de Amnistías y Saneamientos" en Jesús Orlando Corredor Alejo, *Apuntes de Derecho Tributario Colombiano – Análisis desde la perspectiva de la Ley 1607 y sus reglamentos*, Hache, Bogotá, 2014.

54 Eleonora Lozano y Daniela Tamayo, "Ética y Tributación", en *Estudios Interdisciplinarios de la Tributación*, Biblioteca Jurídica Uniandina, Bogotá, 2014.

55 Es así como el documento del Consejo Superior de la Judicatura (2010) es una herramienta de seguimiento a los cambios implementados a raíz de la creación del Plan Nacional de Descongestión de los años 2009 y 2010.

56 Estas medidas retoman la tendencia de las estrategias adoptadas por el Consejo Superior de la Judicatura en el periodo 2000-2008 que condujeron a los siguientes resultados: (1) En el año 2000 se crearon en los tribunales administrativos cinco salas zonales de descongestión en Bogotá, Medellín, Barranquilla, Cali, y Bucaramanga que fallaron 3707 procesos. (2) En el año 2004 se crearon transitoriamente 76 cargos de empleados y dos despachos de magistrado, año en el que se produjeron 4905 fallos más que en el 2003. (3) En el año 2006 en cumplimiento con lo establecido en los artículos 11, 42 y 197 de la Ley 270 de 1996 y de la Ley 446 de 1998 se crearon 257 juzgados administrativos y 3 oficinas de apoyo, lo que produjo un incremento de 93 % en la producción de fallos, que se complementó con la creación transitoria de 239 cargos en la jurisdicción; y finalmente. (4) En el año 2008 se crearon 478 cargos en los 30 circuitos judiciales de la jurisdicción en donde se presentaban mayores índices de congestión.

grado de congestión judicial –entendida esta como una acumulación excesiva de carga judicial o de procesos que supera la capacidad instalada de respuesta de un despacho judicial, de una jurisdicción o del sistema judicial en su conjunto–, que podría identificarse entre otras características por la existencia de un índice de evacuación que es preciso mejorar con urgencia" (2010, p. 9).

En conclusión, las estrategias "fallidas" para combatir la anterior problemática se han centrado en la creación de múltiples planes nacionales de descongestión que buscan, entre otros, el incremento de la planta y la implementación de los recursos tecnológicos a la función judicial. Sin embargo, estas estrategias deben estar acompañadas de otras para lograr combatir la congestión judicial, dado que la historia demuestra que los objetivos de estos planes se cumplen parcialmente.

La pregunta que debemos respondernos ahora es: *¿Se refleja la problemática presente en la jurisdicción contencioso-administrativa, en general, y en la jurisdicción contencioso-tributaria?* Frente a la ausencia de estudios sobre la materia, analizaremos las estadísticas e indicadores que muestra nuestra base de datos, referida únicamente a las providencias tributarias del Consejo de Estado. Para efectos de estas estadísticas analizaremos cifras para un período de diez años (2005-2014). El análisis cualitativo incluirá ochenta sentencias adicionales para los años 2015 y 2016.

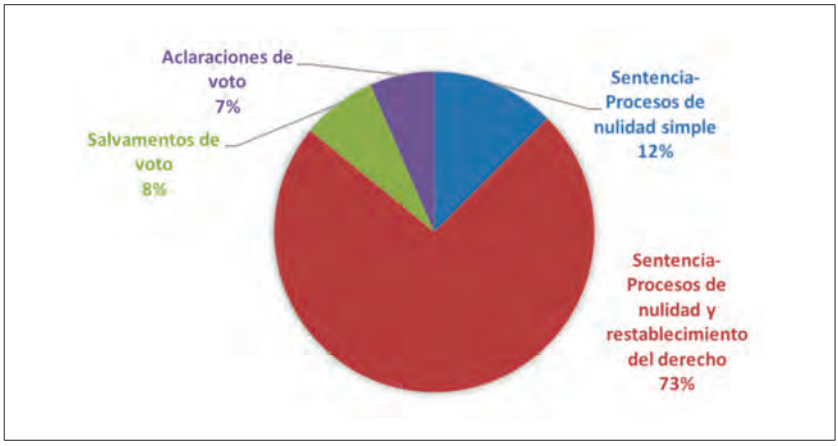
El universo de providencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado para nuestro período de análisis es de 3633, donde 3121 corresponden a sentencias de *procesos de nulidad simple* y de *nulidad y restablecimiento del derecho* (siendo estas últimas en número muy superior que las primeras, 73 % del total), 275 a *salvamentos de voto* y 237 a *aclaraciones de voto*. Sorprende el alto número de aclaraciones y salvamentos de voto, lo que significa que las discusiones sobre temas tributarios en la Sección Cuarta han sido reñidas, así como que en varias ocasiones ha existido la necesidad de aclarar conceptos o tensiones sobre los cuales no hubo consenso pese a adherir a la decisión mayoritaria.

CUADRO 4
Providencias proferidas según tipo (Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)

Tipo de providencia	Número
Sentencia- procesos de nulidad simple	454
Sentencia- procesos de nulidad y restablecimiento del derecho	2667
Salvamentos de voto	275
Aclaraciones de voto	237
Total	**3633**

Fuente: cálculos de la autora, a partir de la base de datos.

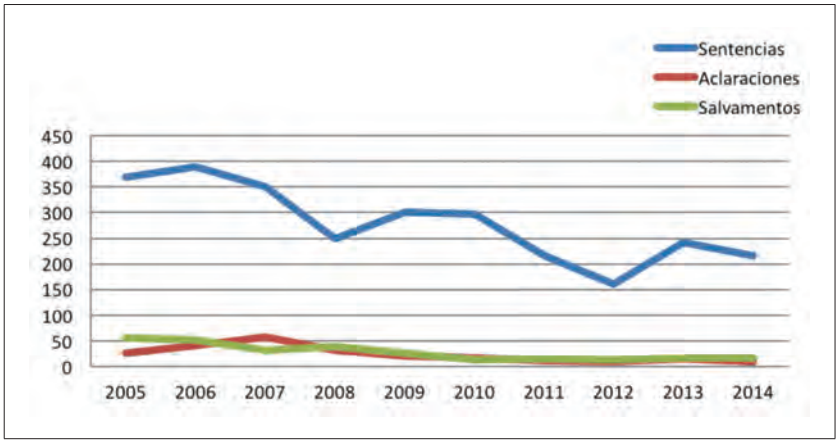
GRÁFICO 3
Participación en el total según tipo de providencias
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)



Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

Si se analiza el comportamiento del número de providencias en el tiempo se observa que la tendencia es decreciente, salvo unos leves incrementos en los años 2008-2009 y 2012-2013.

GRÁFICO 4
Evolución del número de providencias tributarias
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)

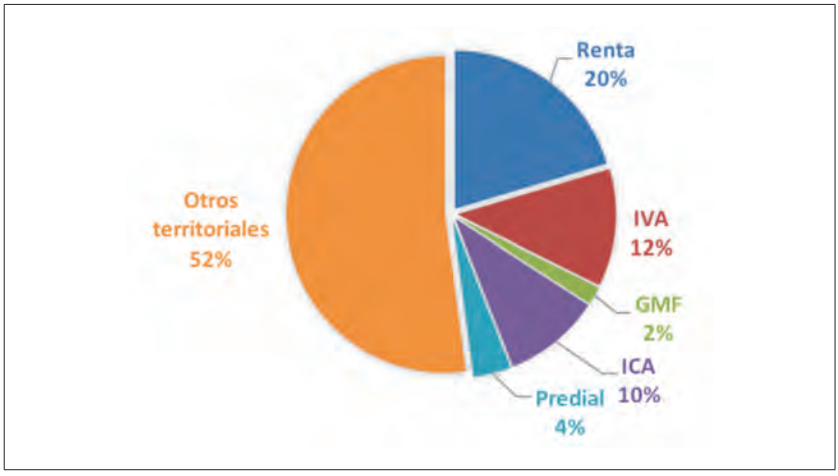


Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

Del total de sentencias de *nulidad simple* un 52 % se refieren a otros impuestos territoriales diferentes de los impuestos predial y de industria y

comercio, un 20 % al impuesto sobre la renta y su complementario, un 12 % al impuesto sobre las ventas, un 10 % al impuesto de industria y comercio, un 4 % al predial y un 2 % al GMF. Lo anterior demuestra que la litigiosidad respecto de la legalidad de actos administrativos se concentra en normas expedidas por los gobiernos locales, así como un alto porcentaje también en la reglamentación que ha realizado el Gobierno nacional de los impuestos sobre la renta y las ventas.

GRÁFICO 5
Fallos de nulidad simple según impuesto
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)

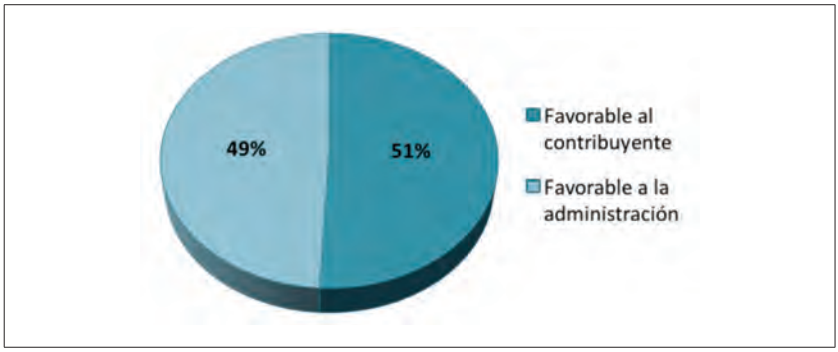


Fuente: cálculos de la autora, a partir de la base de datos.

Es interesante también el resultado que arroja la base de datos según el cual un 51 % de la sentencias de nulidad simple son favorables a la administración tributaria, mientras que un 49 % a los contribuyentes. De esta manera, casi la mitad de las normas demandadas que han sido producidas por los gobiernos nacional y local son declaradas nulas, lo que denota un desconocimiento de la normativa tributaria por parte de las autoridades administrativas[57].

57 Para la generalidad de los procesos tributarios en vía contenciosa, J. P. Godoy calcula, para los años 2005, 2006, 2007 y 2009, que aproximadamente un 53 % de los fallos son favorables al contribuyente, 22 % en contra y 25 % representan una favorabilidad parcial ("Justicia tributaria en derecho comparado: ¿necesita Colombia un tribunal fiscal?", p. 47). Estas estadísticas son preocupantes y nos hacen pensar que es indispensable la implementación de correctivos en la etapa de fiscalización tributaria.

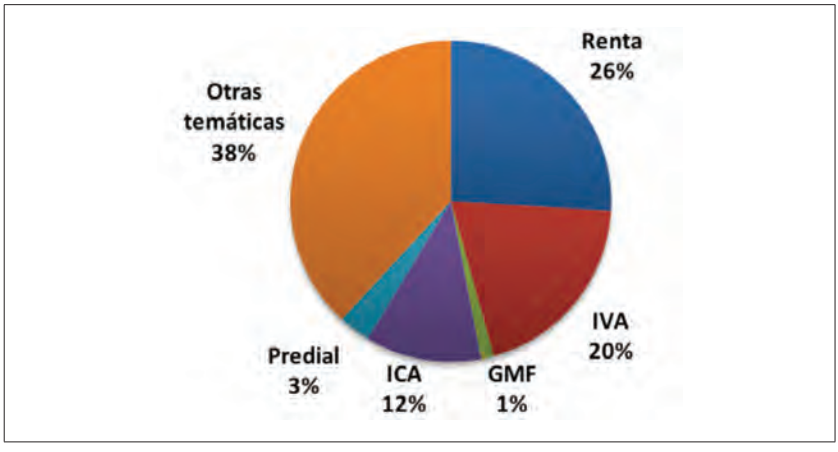
GRÁFICO 6
Favorabilidad de los fallos de nulidad simple
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)



Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

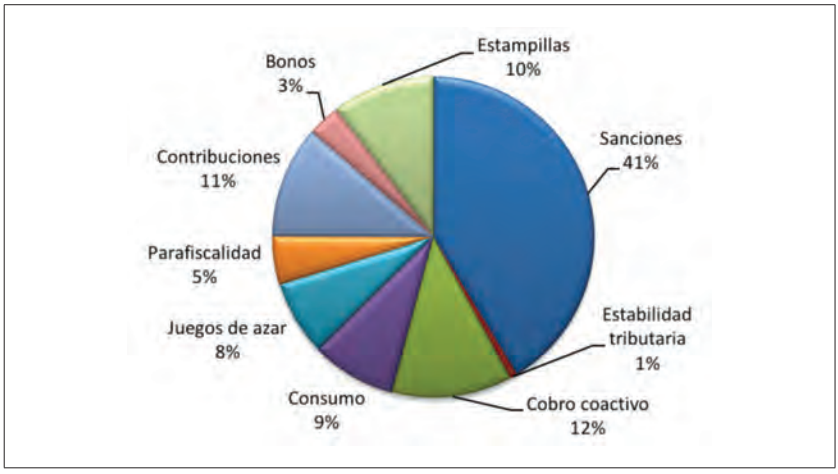
En relación con los *procesos de nulidad y restablecimiento del derecho*, la gran mayoría de la litigiosidad (38 %) se concentra en otras temas tributarios diferentes a temas concretos y específicos de los cuatro impuestos nacionales (renta, IVA, GMF) y los dos territoriales de ICA y predial. Los conflictos relativos al impuesto sobre la renta (26 %) e IVA (20 %) también son altamente representativos. Dentro de estas "otras temáticas tributarias", un 41 % de las sentencias de nulidad y restablecimiento del derecho se refieren a *materias sancionatorias* y un porcentaje importante también a los temas de *cobro coactivo*, *contribuciones* y *estampillas* (12 %, 11 % y 10 %, respectivamente).

GRÁFICO 7
Fallos de nulidad y restablecimiento del derecho según impuesto u otra temática tributaria
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)



Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

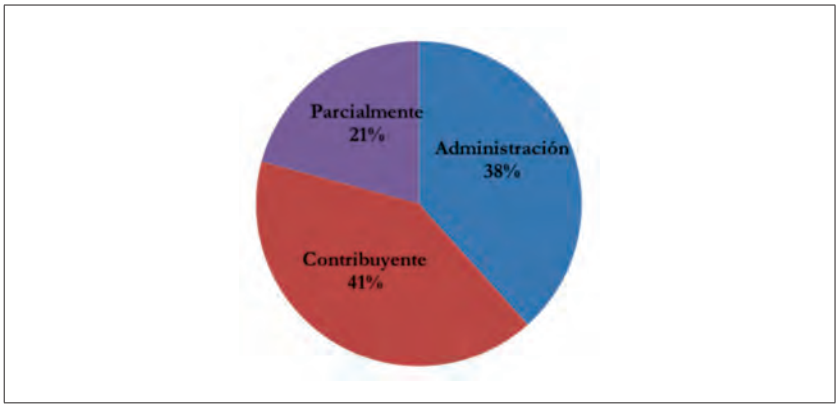
GRÁFICO 8
Otras temáticas tributarias en fallos de nulidad y restablecimiento del derecho
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)



Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

En cuanto a la favorabilidad de los fallos de nulidad y restablecimiento del derecho se observa que 41 % es favorable al contribuyente y 38 % a la administración, cifras que resultan muy similares. Sin embargo, hay un importante porcentaje que representa una favorabilidad parcial, lo que indica que la tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes puede aumentar, siendo vital el papel del Consejo de Estado para salvaguardar estos derechos.

GRÁFICO 9
Favorabilidad de los fallos de nulidad y restablecimiento del derecho
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2014)



Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

A partir de una muestra aleatoria de 870 procesos, 671 de los cuales corresponden a nulidades y restablecimientos del derecho y 199 a nulidad simple, se calculó que el *monto aproximado en disputa* de los primeros ascendió a $ 711 112 millones de pesos[58]. Es decir, para una cuarta parte del universo analizado, y con un margen de error importante por la dispersión estadística, podemos concluir que para los 10 años en estudio las pretensiones económicas en tensión ascienden aproximadamente a tres billones de pesos.

CUADRO 5
Monto en disputa por tipo de acción (muestra aleatoria de 870 procesos)

Tipo de acción	Procesos	Monto en disputa (cifras en millones de pesos)
Nulidad simple	199	0
Nulidad y restablecimiento	671	711 112
Total	**870**	**711 112**

Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

Con base en esta muestra, también fue posible calcular la *duración promedio en años* de los procesos tributarios resueltos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado por tipo de acción, y se demostró que aquellos de nulidad simple tienen una duración promedio de 4,48 años mientras que los de nulidad y restablecimiento del derecho tienen una duración media y sistemática de 4,96 años[59]. Así las cosas, hasta el 2009 los procesos de nulidad simple duraban menos que aquellos de nulidad y restablecimiento del derecho, tendencia que se revirtió a partir del 2010. A primera vista, casi cinco años de duración promedio es una cifra elevada en términos de eficiencia, dado que en la muestra hay incluso procesos cuya duración supera los diez años.

58 En varios procesos no fue posible cuantificar el monto en disputa por cuanto: (1) el objeto del litigio no es propiamente la obtención de una suma de dinero y sí el restablecimiento o reconocimiento de una situación jurídica, o (2) se conoce de la lectura del fallo que existe un monto en disputa pero no aparece una cuantificación del mismo.

59 El cálculo se realizó en años y no en meses por cuanto el origen de muchos de los procesos analizados se encontraba fuera de Bogotá y se contaba únicamente con el año de radicación de la demanda. El resultado obtenido no es lejano al presentado por los encuestados en esta investigación pues al indagarse sobre la duración promedio de los pleitos tributarios, un 87 % respondió que oscilaba entre 4 a 8 años mientras que un 13 % consideró que esta era de 1 a 3 años (véase pregunta n.º 5, anexo 1).

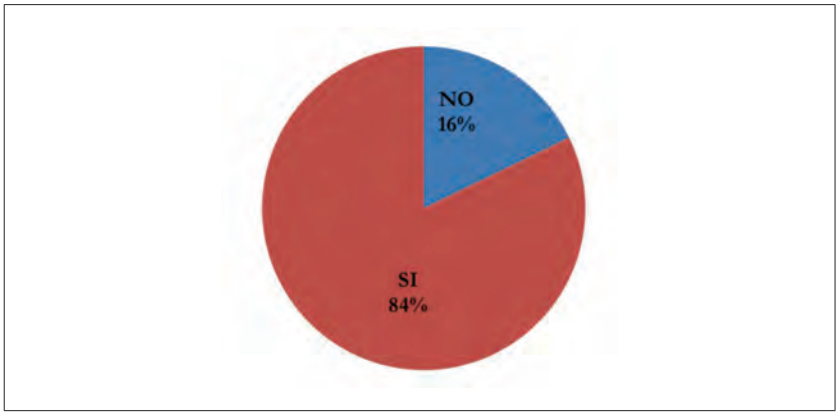
CUADRO 6
Duración promedio en años de los procesos tributarios
(muestra aleatoria de 870 procesos)

Tipo de acción	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Nulidad simple	2,9	4,0	4,6	2,6	4,2	5,5	5,2	5,1	5,4	5,3	**4,48**
Nulidad y restablecimiento	4,5	5,2	6,2	6,2	5,3	4,9	4,4	4,5	4,3	4,1	**4,96**
Total	**3,7**	**4,6**	**5,4**	**4,4**	**4,8**	**5,2**	**4,8**	**4,8**	**4,9**	**4,7**	**4,72**

Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

Así mismo se determinó para la muestra que 84 % de los fallos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado corresponden a segunda instancia y que éstos están asociados a cuantías monetarias ($ 709 050 millones) mientras que los de única instancia son pocos y las pretensiones económicas no son muy grandes ($ 2062 millones).

GRÁFICO 10
Segunda instancia de fallos tributarios
(muestra aleatoria de 870 procesos)



Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

CUADRO 7
Segunda instancia de fallos tributarios y cuantías
(muestra aleatoria de 870 procesos)

Segunda instancia	Total general (en millones de pesos)
No	2062
Sí	709 050
Total	**711 112**

Fuente: cálculos de la autora.

Al analizar las instancias de origen de los procesos incluidos en la muestra, se concluye que en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca se originan la mitad de los mismos. También se puede encontrar que un 15 por ciento tiene su origen en el Consejo de Estado.

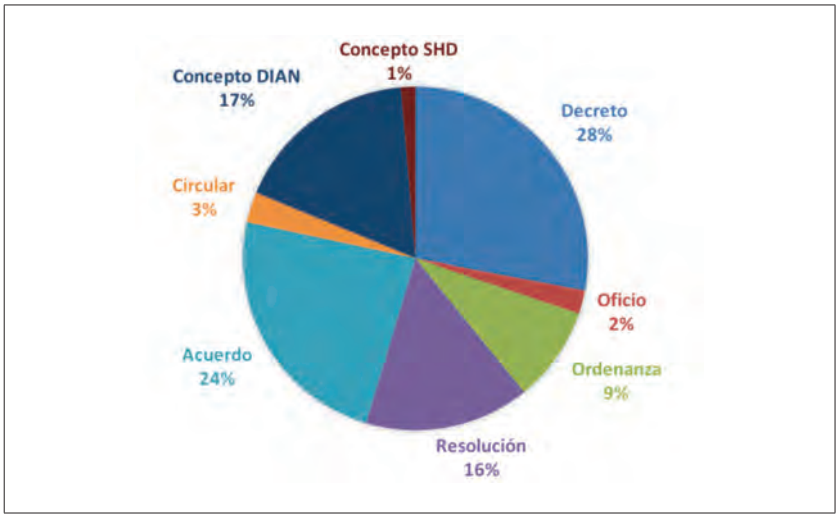
CUADRO 8
Instancia de origen y número de fallos
(muestra aleatoria de 978 procesos)

Instancia de origen	Fallos
Consejo de Estado	150
Tribunal Administrativo de Antioquia	77
Tribunal Administrativo de Arauca	2
Tribunal Administrativo de Atlántico	31
Tribunal Administrativo de Bolívar	21
Tribunal Administrativo de Boyacá	5
Tribunal Administrativo de Caldas	7
Tribunal Administrativo de Casanare	4
Tribunal Administrativo de Cesar	5
Tribunal Administrativo de Chocó	1
Tribunal Administrativo de Córdoba	5
Tribunal Administrativo de Cundinamarca	483
Tribunal Administrativo de Huila	8
Tribunal Administrativo de La Guajira	7
Tribunal Administrativo de Magdalena	22
Tribunal Administrativo de Meta	9
Tribunal Administrativo de Nariño	4
Tribunal Administrativo de Norte de Santander	6
Tribunal Administrativo de Pereira	2
Tribunal Administrativo de Quindío	3
Tribunal Administrativo de Risaralda	12
Tribunal Administrativo de San Andrés	3
Tribunal Administrativo de Santander	8
Tribunal Administrativo de Sucre	1
Tribunal Administrativo de Tolima	13
Tribunal Administrativo de Valle del Cauca	84
Tribunal Administrativo del Cauca	5
Total general	**978**

Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

Así mismo para una muestra de 978 procesos se analizó el tipo de acto administrativo demandado en acción de nulidad simple y se encontró que son los decretos más demandados (28 %), seguidos por los acuerdos municipales (24 %) y los conceptos de la DIAN (17 %).

GRÁFICO 11
Tipo de acto administrativo de naturaleza tributaria demandado en nulidad simple (muestra aleatoria de 978 procesos)



Fuente: cálculos de la autora, a partir de base de datos.

Finalmente, en mi ponencia titulada "Revisión jurisprudencial", presentada en el año 2011 en las XXXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, y a través de la información contenida en los boletines informativos de ICDT[60] y la clasificación temática contenida en sus extractos, se determinaron los temas y subtemas que presentan la mayor litigiosidad en el área tributaria. De los resultados arrojados se concluye que las *deducciones en el impuesto sobre la renta* son los temas más discutidos (65), seguidos por la *sanción por inexactitud* (40). Es importante también notar la relevancia de la *jurisprudencia reiterativa* en las temáticas de *industria y comercio* y del *procedimiento en vía gubernativa*.

Esta obra partirá de esas líneas temáticas para continuar el análisis cualitativo de los más representativos fallos producidos hasta 2016.

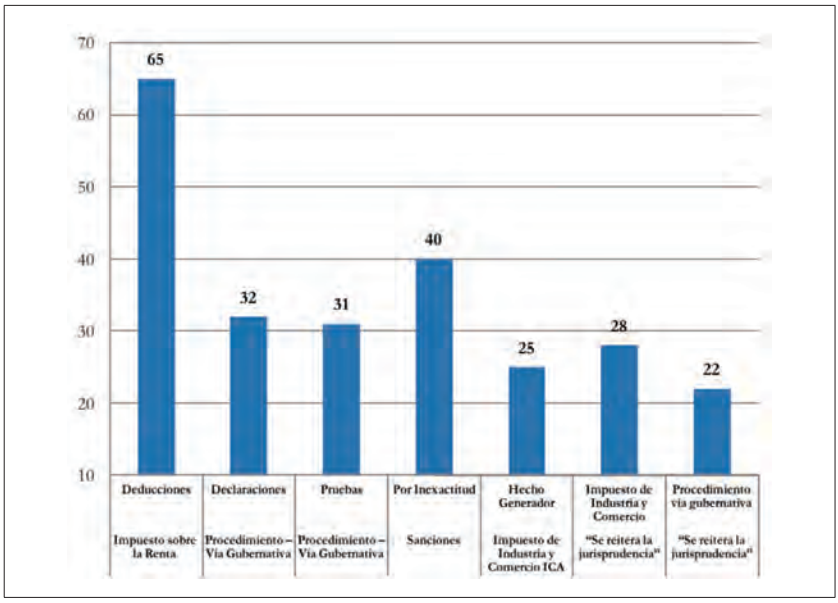
60 Los boletines del ICDT incluyen los fallos más representativos e importantes en materia tributaria pero no el universo de los mismos.

CUADRO 9
Algunos temas y subtemas tributarios y su litigiosidad

Temas	Subtemas	Número
Renta	Deducciones	65
Renta	Ingresos	16
IVA	Exclusiones	13
IVA	Impuestos descontables	10
GMF	Exenciones	4
GMF	Hecho generador	4
Principios	Legalidad	54
Principios	Equidad	7
ICA	Base gravable	21
ICA	Hecho generador	25
Predial	Tarifas	5
Predial	Aspectos catastrales	8
Impuestos territoriales	Impuesto de azar y espectáculos	10
Impuestos territoriales	Impuesto de alumbrado público	8
Retención en la fuente	Agentes de retención	6
Retención en la fuente	Procedencia	4
Vía gubernativa	Declaraciones	32
Vía gubernativa	Pruebas	31
Contencioso	Acción de simple nulidad	7
Contencioso	Acción de nulidad y restablecimiento	8
Sanciones	Por inexactitud	40
Sanciones	Por no enviar información	13
Contribuciones	Contribución por valorización	12
Contribuciones	Contribuciones parafiscales	10
Jurisprudencia reiterativa	Impuesto de industria y comercio	28
Jurisprudencia reiterativa	Procedimiento vía gubernativa	22

Fuente: cálculos de la autora, a partir de los boletines del ICDT, realizados con ocasión de ponencia "Revisión jurisprudencial" (XXXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, 2011). Se han tomado los dos subtemas por tema más representativos en número.

GRÁFICO 12
Los siete temas y subtemas que presentan mayor litigiosidad



Fuente: cálculos de la autora, a partir de los boletines del ICDT, ponencia "Revisión jurisprudencial" (XXXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, 2011).

2. ACTORES, ROLES Y PERCEPCIONES EN LA JUSTICIA CONTENCIOSO-TRIBUTARIA

Retomando los análisis de E. Álvarez-Correa D. (1988), los "profesionales del derecho", es decir, las personas que no sólo tienen conocimiento de las normas vigentes en el territorio nacional o a nivel internacional sino que también han sido entrenadas para comprenderlas y aplicarlas a la vida práctica, disponen de una determinada información y formación que depende del papel que desempeñen. Veamos algunos ejemplos.

El *legislador* toma las decisiones sobre cómo ordenar o controlar una situación social, económica, financiera o de otro tipo a través de una ley de obligatorio cumplimiento. Su enfoque o método es "finalista" (teleológico), por cuanto la norma se adopta en función de una determinada realidad. El *juez* deberá aplicar la ley (código), ya determinada, a un caso concreto cuando deba dirimir un conflicto entre litigantes. De esta manera, además de comprender el contenido de la ley debe saber cómo aplicarla al caso. Su enfoque es "interpretativo" y de "justicia". El *funcionario público* aplica la ley a las actividades de su competencia como administrador público. Su enfoque es "interpretativo" como el del juez pero en un sentido administrativo de orden, de constante aplicación. El *abogado* representa

(aboga) a quien usualmente ignora el contenido normativo. Su enfoque es "interpretativo", ya no como el juez midiendo ambos lados sino a favor de un solo litigante. El *asesor jurídico*, como el abogado, representa el punto de vista de un cliente, ya no en un litigio sino en una negociación o antes de una negociación o un litigio. El *profesor de derecho* adelanta investigaciones jurídicas, ya sea un abogado practicante en ejercicio que enseña la práctica o un jurista teórico que enseña el conjunto teórico del derecho. Y, finalmente, el *jurista* es conocedor de la teoría del derecho además de su práctica. Es usual que todos los anteriores sean también juristas pues "[a] veces se emplea el vocablo para distinguir entre el asesor o abogado practicante, conocedor de la práctica del derecho, del profesional jurista que se concentra en la teoría del derecho. Ello corresponde a una realidad del derecho: lo indicado en los códigos deberá organizarse y analizarse (labor del jurista), pero su aplicación suele ser distinta en la práctica (labor del abogado y del asesor)" (pp. 12 y 13).

La anterior reflexión sirve para comprender que la forma en que se analicen las decisiones jurídico-tributarias presentes en la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado varía según el papel del profesional del derecho que se aproxima a ella. Por lo anterior, parece muy relevante identificar los diferentes actores que interactúan con la jurisprudencia tributaria, así como sus percepciones. Para tal fin esta investigación elaboró dos plantillas de encuestas, una practicada en el año 2010 y otra en el 2015 (véase anexo 1)[61].

La plantilla de encuesta 2010 fue remitida a 107 personas, entre los que se encontraban abogados litigantes, magistrados y magistrados auxiliares de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, administradores de impuestos (a escala nacional y en Bogotá) y académicos, de las cuales respondieron un 16 %. Sus respuestas nutrieron enormemente los resultados de esta investigación, y el análisis de las mismas, que ahora se presenta, es realizado con la debida objetividad y respeto, teniendo en cuenta el papel desempeñado por cada uno de ellos. Se presentan a continuación algunas conclusiones que pueden extraerse de las indagaciones realizadas.

Frente a la pregunta "¿Considera usted que los fallos tributarios del Consejo de Estado son: a. Todos buenos, b. Todos malos o c. Algunos buenos y otros malos?"[62], un 86 % de los encuestados (abogados litigantes,

61 En el anexo 1 encuentra dos plantillas de encuestas, una practicada en el 2010 y otra en el 2015. La encuesta del 2010 consta de dos secciones, la primera de las cuales (sección 1) busca identificar las percepciones de los abogados litigantes, administradores de impuestos y académicos en relación con la jurisprudencia tributaria; mientras que la segunda (sección 2) se encuentra dirigida a los magistrados y magistrados auxiliares de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. En la plantilla de la encuesta del 2015 las secciones fueron separadas en dos documentos independientes.

62 En la encuesta se precisó que se entiende por "buen" fallo aquel que estudia los problemas jurídico-tributarios siguiendo un riguroso análisis jurídico y bajo una adecuada comprensión de los conceptos tributarios, y el "malo", el contrario.

administradores tributarios y académicos) respondió que algunos eran buenos y otros malos, mientras que un 7 % manifestó que todos eran buenos e igual cantidad que todos eran malos[63]. Estas respuestas demuestran que en relación con la "calidad" del producto de la Sección Cuarta del Consejo de Estado existe una opinión generalizada según la cual hay fallos que siguen un riguroso análisis jurídico de los problemas tributarios presentados para solución mientras que otros carecen de esta lógica.

Los encuestados que respondieron que algunos fallos eran "buenos" resaltan el mayor cuidado y técnica que está teniendo el Consejo de Estado en el análisis de los hechos, argumentos y pruebas, la aplicación más juiciosa del principio de legalidad (en especial, en el ámbito sancionatorio), la debida argumentación que decanta doctrinas que dan seguridad jurídica a los contribuyentes y a las administraciones tributarias, donde todo lo anterior lleva a soluciones más justas y a la tutela judicial efectiva.

Por su parte, quienes critican los fallos tributarios consideran que las causas de su mala "calidad" son, entre otras, las siguientes: (1) La falta de conocimiento y especialidad de los magistrados del Consejo de Estado en temas tributarios (y sus ciencias afines como la contabilidad), no sólo nacionales sino también respecto de las tendencias tributarias internacionales dada las realidades de los negocios[64]. (2) La poca profundidad y ausencia de rigor y estudio de las decisiones. (3) La legislación oscura, imprecisa, incoherente y que no corresponde a las realidades actuales que deben interpretar y aplicar los jueces. (4) La excesiva litigiosidad presente por la violación del principio de legalidad, por parte de los entes territoriales en el establecimiento de tributos territoriales, que impide a los magistrados concentrase y profundizar en otros problemas tributarios sensibles e importantes para la producción jurisprudencial. (5) La existencia de una gran mayoría de sentencias de reiteración que no permiten un nuevo análisis o posición y no tienen en cuenta las particularidades de cada caso. (6) El desconocimiento de las realidades económicas, financieras y de los negocios de los contribuyentes. (7) La perspectiva fiscalista de algunos magistrados que han laborado en la administración tributaria. (8) La inaplicación de los principios orientadores del derecho tributario, así como de otros de naturaleza constitucional relevantes para la resolución de conflictos judiciales[65]. (9) La presencia de fallos contradictorios o modificadores de líneas

63 El porcentaje del 7 % refleja que sólo *uno* de los encuestados manifestó que todos los fallos eran buenos o malos. Quien manifestó que eran "todos buenos" aclaró que tendría en cuenta, para efectos de contestar la encuesta, únicamente los fallos relativos a aspectos sancionatorios.

64 Algunos de los encuestados consideran que dado el desconocimiento de las temáticas tributarias algunos magistrados aplican inadecuadamente disposiciones de otros campos del derecho a controversias sobre impuestos.

65 Por ejemplo, algún encuestado manifiesta la "primacía del derecho sustancial sobre el procesal" así como el derecho a la defensa.

jurisprudenciales sin la debida motivación, lo cual conduce a la inseguridad jurídica[66]. (10) La omisión de la lectura de los alegatos de conclusión presentado por los litigantes. (11) La congestión judicial y excesiva carga laboral de los magistrados. (12) La destinación de demasiado tiempo y esfuerzo en la narración de los hechos y actuaciones procesales y en la transcripción de pretensiones. (13) La ausencia de debate académico con expertos tributaristas sobre temas sensibles. (14) La rigidez en la interpretación de las normas tributarias que hace inflexible la administración de justicia. (15) La dedicación *no* exclusiva de la Sección Cuarta del Consejo de Estado a la resolución de controversias tributarias; y finalmente. (16) La inatención prioritaria de los procesos tributarios por ser fallados los procesos en orden de entrada.

Entre las recomendaciones esbozadas por los críticos para mejorar la calidad de los fallos tributarios se mencionan: (1) La necesaria especialización de los magistrados de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y sus auxiliares en tributación nacional e internacional. (2) La inclusión en las sentencias modificadoras de líneas jurisprudenciales de la debida argumentación que sustenta la nueva posición. (3) La aplicación preferente de normas tributarias y no de otros ámbitos del derecho para resolver disputas impositivas. (4) La implementación de medidas para la descongestión de la jurisdicción contencioso-tributaria. (5) La deseable estabilidad y claridad de las normas tributarias. (6) El análisis profundo y rigoroso de los hechos particulares de cada caso, las pruebas allegadas al expediente y los alegatos de conclusión. (7) La indispensable exposición de los magistrados a las realidades de los negocios. (8) La independencia y falta de "prevención" de los jueces frente a los casos que les son presentados. (9) El contacto cercano con la academia para debatir en foros técnicos los diferentes temas referidos a la tributación. (10) La modernización de las bases jurisprudenciales a través del "reexamen" de las sentencias reiterativas. (11) El entendimiento de un nuevo derecho "constitucionalizado". (12) La adopción del mecanismo de la oralidad que permita a los magistrados conocer las circunstancias fácticas y jurídicas que rodean los casos particulares.

Por su parte, los magistrados argumentan que la "calidad" de sus sentencias puede verse afectada por la *congestión* presente en la jurisdicción contencioso-tributaria, lo que impide ponderar debidamente los elementos de juicio ya que se eleva el riesgo de equívoco, así como la inexistencia de apoyo humano suficiente en temas contables y financieros. De esta manera, el diagnóstico coincide en algunos aspectos con el elaborado por los litigantes.

66 Alguno de los encuestados menciona que inclusive el "protagonismo" de algunos magistrados puede ser la causa del rompimiento de líneas jurisprudenciales.

En relación con la *congestión*, alguno de ellos inclusive manifiesta que el tiempo ideal para resolver un proceso en el Consejo de Estado es de dos años y no de tres a cinco como está tomando en la actualidad. Entre las recomendaciones que plantean para superar este problema está mejorar la actividad de fiscalización por parte de las administraciones tributarias, incorporar los dictados de la jurisprudencia a la vía gubernativa, lo que haría que en ocasiones no se llegara innecesariamente a la vía judicial, idear más y verdaderas oportunidades de conciliación, elaborar líneas jurisprudenciales que faciliten los análisis y, finalmente, crear más cargos en la jurisdicción. Como se mencionó atrás, esta última alternativa no ha solucionado el problema de raíz y, por lo tanto, es necesario ser más creativos en las alternativas para superar este fenómeno.

En cuanto al uso de la metodología de "líneas jurisprudenciales", los magistrados manifiestan que además de ser una buena alternativa para aligerar la resolución de los casos y darle coherencia a la jurisprudencia, brinda un trato igualitario a los afectados por la misma; sin embargo, reconocen que lamentablemente esta labor se encuentra apenas en sus inicios.

Finalmente, frente a las calidades que debe reunir un fallador en temas tributarios consideran que debe tener la habilidad de reconstruir con fidelidad la argumentación de las partes, concretar el problema jurídico y plantear, con premisas principales y subsidiarias, las razones de la decisión. Aunado a lo anterior, es también indispensable un profundo conocimiento del derecho tributario y de otras áreas jurídicas (en especial, la del derecho administrativo) y disciplinas afines (p. ej. contabilidad) que son necesarias para resolver las preguntas multidisciplinarias que se derivan de las controversias tributarias[67].

En relación con las encuestas practicadas a 215 personas en el 2015 obtuvimos un 11 % de respuestas, de las cuales un 1 % corresponden al perfil académico, 6 % a abogados litigantes, 3 % a magistrados, 0,5 % a administradores de impuestos y 0,5 % a otros. Algunas de las tendencias de sus respuestas, que complementan las obtenidas en 2010, se presentan a continuación.

En general, todavía hay un gran descontento con la calidad de los fallos. La gran mayoría de los encuestados (94 %) considera que algunos fallos son "buenos" mientras que otros son "malos"; un 6 % considera que todos son "malos". Dentro de la opinión general que les merece estos fallos en los últimos diez años se argumenta que algunas sentencias son técnicas y que otras son muy débiles en su argumentación dado el inadecuado análisis de las fuentes del derecho tributario[68].

---

67 Similares respuestas se dieron en el 2015, por lo que no se repetirán.

68 Por ejemplo, un encuestado manifiesta como error técnico que hasta el año 2012 fue común

Además, hay una queja generalizada en cuanto a los constantes cambios jurisprudenciales que generan inseguridad jurídica en los operadores jurídicos, y también se critica el excesivo tiempo que toman las decisiones. En relación al primer aspecto (el frecuente cambio jurisprudencial), es preocupante que la mayoría de los encuestados considere que este se debe principalmente a la rotación de los consejeros (en un 68 %) mientras que factores verdaderamente relevantes como el cambio del derecho o del contexto fáctico son menos aducidos (19 % y 13 %, respectivamente). En lo que respecta a la duración promedio de los pleitos tributarios que culminan en el Consejo de Estado, un 56 % de los encuestados consideran que es de 4 a 8 años, un 25 % de 9 años o más y un 19 % de 1 a 3 años.

Podría afirmarse que existen dos confluencias entre las múltiples recomendaciones que hacen los encuestados para mejorar la calidad de los fallos. Por un aparte se insiste en la forma de elección de los magistrados (1), y por otra en la necesaria construcción de líneas jurisprudenciales (2). En relación con la primera sugerencia se dice que existen demasiados magistrados exempleados de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, lo que se traduce en decisiones poco neutrales y excesivamente fiscalistas (un 94 % de los encuestados lo considera así) y, además, se argumenta que el proceso de elección no es del todo transparente por cuanto se ve influido por factores políticos que minan la "meritocracia", característica ideal de este tipo de elecciones.

Frente a este último punto se percibe un reciente aire "renovador" en lo que tiene que ver con las calidades exigidas para ser magistrado de una alta corte en Colombia, por cuanto, según la última reforma constitucional de la justicia, debe existir un equilibrio en su procedencia tanto de la academia, el litigio y la carrera judicial[69].

En cuanto a la recomendación de construir líneas jurisprudenciales en los despachos de los consejeros consideran los encuestados que esto contribuiría a una mejor determinación y comprensión de los problemas jurídicos bajo análisis, evitando además la excesiva citación en los fallos que los vuelven monótonos y complejos por los numerosos *obiter dictum* que contienen. Además, enfatizan algunos que una buena aplicación de la metodología de líneas jurisprudenciales facilitaría la producción de sen-

---

encontrar que los consejeros confundían la "relación de causalidad con la actividad" del artículo 107 del Estatuto Tributario con el principio contable de "asociación". Otro encuestado menciona que se confunde constantemente la "realización del hecho generador" con la "causación" de los impuestos. Finalmente, otros arguyen inclusive la aplicación e interpretación de normas ya derogadas.

69 Véase artículo 11 del Acto Legislativo 2 del 1 de julio del 2015 ("por medio del cual se adopta una reforma de equilibrio de poderes y reajuste institucional y se dictan otras disposiciones"), que modifica el artículo 231 de la Constitución Política, que establece: "[…] En el conjunto de procesos de selección de los magistrados de la Cortes Suprema de Justicia y del Consejo de Estado se atenderá el criterio de equilibrio entre quienes provienen del ejercicio profesional, de la Rama Judicial y de la academia […]".

tencias de unificación, que son deseables para imprimir mayor celeridad a la actividad judicial.

En la plantilla 2015 de la encuesta se pregunta a los diferentes actores si conocen alguna sentencia de unificación en materia, a lo cual un 100 % contesta que no, por lo que se ve que el uso que de esta figura ha hecho el Consejo de Estado resulta insuficiente.

En la lista de temas y subtemas de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado sugerida (véase anexo 1), los encuestados votaron mayoritariamente por los siguientes: deducciones, beneficios tributarios y exenciones en el impuesto sobre la renta; impuestos descontables en el IVA; principios de legalidad, equidad, progresividad y debido proceso; y sanciones por inexactitud y por no enviar información o no informar. La anterior selección demuestra que no fue equivocada la elección temática realizada en el 2011 para intentar "trazar" líneas jurisprudenciales.

En cuanto a la sugerencia de "otros temas" (criterio de sensibilidad) para realizar líneas jurisprudenciales además de los listados, recomendaron los encuestados aquellos relacionados con la función de la contabilidad en el proceso tributario, la responsabilidad profesional del contador y del representante legal derivada de la firma de las declaraciones tributarias, y aquellos relacionados con aspectos contables en general. Esta es, indiscutiblemente, una importante línea de investigación futura para un mejor diálogo entre el derecho tributario y sus disciplinas afines (p. ej. contabilidad).

Finalmente, todos los magistrados continúan en 2015 considerando que la justicia tributaria se encuentra congestionada; es decir, el panorama no cambia frente a lo mencionado en las encuestas de cinco años atrás. Además, las razones siguen siendo en esencia las mismas: falta de personal (1) e inflación normativa, lo que deriva en un aumento de la litigiosidad (2). Entre las recomendaciones para superar esta "congestión" se menciona crear otra plaza de magistrado y otras para otros funcionarios de la Sección Cuarta. También se recomienda que los magistrados de Tribunal tengan más conocimiento de temas tributarios para que al llegar los expedientes a la instancia de cierre sea más sencillo y eficiente decidir.

Un 75 % de los magistrados manifiesta no trazar líneas jurisprudenciales, aunque alguno reconoce la utilización de la "técnica de verificación de las causales de nulidad y del precedente". Los despachos que usan la metodología de las líneas jurisprudenciales lo hacen para facilitar la "solución coherente de las controversias", en sus términos.

Respecto a la nueva pregunta de la plantilla 2015 sobre los factores que inciden en las decisiones judiciales cuando se enfrentan a casos difíciles, donde 0 es "no influencia nada" y 5 "influencia bastante", todos los magistrados dieron la calificación de 5 al factor "las reglas y principios del derecho". Entre 4 y 5 se calificaron "las consideraciones de equidad";

y con 0 la mayoría calificaron la "afinidad ideológica con la parte", las "creencias religiosas" y la "afinidad cultural con la parte". Sorprendentemente un encuestado calificó con 5 los "valores morales en juego" y otros dos con 2 y 1, respectivamente. Es interesante la influencia de aspectos relativos a la moralidad en las decisiones judiciales en el área tributaria, otro campo de investigación que está por explorar[70].

Para los magistrados el uso de la figura de la extensión y unificación jurisprudencial es insuficiente en un 25 % y nulo para el 75 % restante; y ninguno de los mismos conoce alguna sentencia de unificación en materia tributaria. Tampoco es claro si han trabajado para producir las mismas.

Finalmente, parece interesante la sugerencia de algunos magistrados que piden trazar líneas jurisprudenciales en materia de algunos impuestos territoriales como el predial y aquellos selectivos al consumo. Por sugerirlo, en el capítulo III se aplicará el modelo de análisis jurisprudencial a estos temas.

70 Con D. Tamayo hemos venido desarrollando una línea de investigación sobre el relacionamiento entre la "ética y la tributación" aunque no en el campo de las decisiones judiciales, y sí en el de la administración tributaria, los asesores fiscales y los contribuyentes. Sobre algunos resultados de estas investigaciones, véase E. Lozano y D. Tamayo (2014).

CAPÍTULO II

'STATUS QUAESTIONIS' DEL ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y PROPUESTA DE MODELO

1. EL SOFISMA DEL PRECEDENTE EN LA TRADICIÓN JURÍDICA CIVILISTA Y EL CONSEJO DE ESTADO

Para comprender el estado de la cuestión (*status quaestionis*) del análisis jurisprudencial es importante revisar, en primera instancia, la relevancia de la jurisprudencia y las variables que influyen en ella; la noción de "precedente judicial", sus clases (tipología del precedente) y alcance dependiendo de la tradición jurídica en que se aplique (*common law* y *civil law*); y finalmente, la relevancia de todo lo anterior para el análisis de la jurisprudencia tributaria colombiana.

1.1. La importancia de la jurisprudencia y las variables que la influyen

En la literatura internacional se ha discutido hasta dónde llegan los poderes del juez y cuál es la importancia de sus decisiones. Muy interesantes son los análisis de Th. G. Hansford y J. F. Spriggs II (2006, pp. 2 y 3) quienes, sobre el caso norteamericano, entienden que las decisiones de las cortes tienen dos resultados de política. Por el primero, que denominan "la disposición del caso", se determina cuál litigante es el ganador en una disputa legal. El segundo, llamado "principio legal del *holding*", es la respuesta[1] a la pregunta del caso[2] y el razonamiento legal que lo justifica. La disposición obviamente tiene implicaciones legales para los intereses de los litigantes en el caso. El razonamiento legal tiene consecuencias más amplias pues altera el estado existente de la política legal y ayuda a estructurar los resultados de futuras disputas.

---

1 Como veremos, más adelante, la "regla jurídica".

2 Para nosotros, el "problema jurídico".

Es por lo anterior por lo que la gran mayoría de los expertos en política judicial considera que la esencia del poder de la corte al hacer políticas públicas reside en las opiniones mayoritarias que establece. Estas opiniones articulan principios legales y, de esta manera, afectan el comportamiento tanto de los hacedores de la política gubernamental como de la no gubernamental. Aunado a lo anterior, las opiniones de la corte proveen información de los posibles resultados de disputas futuras y la aplicación de sanciones por incumplimiento. En particular, estos principios legales permiten a quienes toman decisiones pronosticar respuestas a preguntas legales e inferir las consecuencias de sus decisiones. Por tanto, la creación de precedentes relevantes para disputas futuras moldea los comportamientos de los actores[3].

Con una concepción maximalista es tan amplio el poder que algunos le han otorgado a los jueces que inclusive consideran que la creación jurisprudencial puede darles contenido a nociones legales indeterminadas (Bienvenu y Lambert, 2003, pp. 62 y 63). Como veremos, esta situación se presenta reiteradamente en nuestra jurisprudencia tributaria o "derecho tributario vivo", el cual, pese a ser una fuente mediata del conocimiento del derecho tributario, en ocasiones asume el papel de "fuente inmediata"[4]. Una de las razones que explica este fenómeno es la debilidad de nuestra legislación impositiva.

La pregunta que habría que responder ahora es *¿qué variables influyen en la jurisprudencia dictada por los jueces?* Existe en la literatura una amplia gama de respuestas a este interrogante que han oscilado básicamente en la elaboración de "modelos" para explicar qué factores tienen en cuenta los jueces al momento de dictar sus fallos. Por una parte, algunos han examinado los aspectos legales o jurídicos que influyen en el comportamiento de los jueces; otros estudian otro tipo de variables "antitéticas a las legales" que guían las decisiones judiciales.

En el primer grupo, por ejemplo, S. Brenner y H. J. Spaeth (1995, xi) prueban, apoyados en la base de datos United States Supreme Court Ju-

---

3 Esta idea es compartida por T. G. Hansford y J. F. Spriggs II, para quienes la importancia de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos reside en su habilidad para establecer la política legal y pública. Sus opiniones establecen precedentes que afectan el comportamiento de gran número de actores. Para ellos, el derecho no es un concepto estático pues se desarrolla y cambia con el tiempo. Las alteraciones del significado y el alcance del derecho tienen importantes consecuencias en la asignación de recursos en una sociedad. La pregunta importante es: *¿Cuándo, por qué y cómo cambia la Corte el derecho?* Esta pregunta sirvió de motivación para su libro (interpretación positiva y negativa) (Hansford y Spriggs II, 2006, p. 130).

4 Retomo aquí la ilustrativa y pedagógica clasificación de las "fuentes de conocimiento del derecho tributario" de C. A. Ramírez (ICDT, *Derecho Tributario*, 1999, pp. 86-97). Recientemente también J. J. Ferreiro Lapatza (2010) se refirió a las fuentes del derecho financiero al distinguir entre fuentes directas y fuentes indirectas. Entre las primeras se encuentran, para el sistema español, las escritas (constitución, ley, reglamento, normativa autonómica y local), la costumbre y los principios generales del derecho. Las indirectas, sin crear normas jurídicas, ayudan también a fijar el sentido de las normas que integran el ordenamiento, la jurisprudencia y la doctrina científica.

dicial Database, si las variables legales inciden, y, más específicamente, comprueban si el precedente obligatorio o *stare decisis* (sobre el cual se profundizará más adelante) es uno de los elementos relevantes para las decisiones judiciales, en especial en aquellas que alteran decisiones pasadas.

Concluyen que su investigación no es definitiva sobre si el modelo legal tiene injerencia en las votaciones de los jueces por sólo haber examinado un solo elemento de este modelo, el *stare decisis*, enfocado en los casos que alteraron el precedente. Por lo anterior, proponen líneas de investigación que aclaren, por ejemplo, si la "argumentación legal" influye en las decisiones judiciales, es decir, si diferentes argumentaciones condujeron a distintos fallos por parte de las instancias judiciales (pp. 108-111).

Entre los factores "antitéticos al legal", segundo grupo, la gran mayoría de los tratadistas se han referido al "modelo actitudinal"[5], en el que las decisiones de las cortes pueden ser explicadas por actitudes y valores de los jueces. Los tratadistas H. J. Spaeth y J. A. Segal son pioneros en este tipo de análisis al escribir conjuntamente un libro en 1993 denominado *The Supreme Court and The Attitudinal Model* donde defendían la prevalencia de este modelo frente al legal, dado que los factores legales tradicionales, como el precedente, no tenían realmente impacto en los fallos.

Esta publicación de Spaeth y Segal fue objeto de fuertes críticas, básicamente porque el análisis no era sistemático y recaía exclusivamente en evidencia anecdótica[6]. Para C. W. Clayton y H. Gillman (1999), por ejemplo, el "modelo actitudinal" no era suficiente, por lo que propusieron estudiar características institucionales de las cortes, así como su relación con aspectos del sistema político.

Dada las críticas, Spaeth y Segal, en un artículo publicado en 1996 en *American Journal of Political Science*, retomaron los análisis y profundizaron sobre la influencia de los precedentes en aquellos jueces que no estuvieron de acuerdo con la posición establecida. Estos resultados se ahondaron aún más en publicación del año 1999, donde refinaron las mediciones a través de una investigación comprensiva de la influencia del precedente o *stare decisis* en la historia de la Corte Suprema de Justicia norteamericana, y examinaron el universo de decisiones y una muestra simple de casos ordinarios de la Corte (1999, pp. xv-xvii)[7].

---

5 Por "actitudinal" se entiende, según la propuesta de artículo para la vigésima tercera edición del *Diccionario de la Real Academia Española*, "lo perteneciente o relativo a la actitud (disposición del ánimo)". Disponible en ‹http://buscon.rae.es/drael/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=actitudinal›, consultado el 18 de diciembre del 2010.

6 Aunque pocos dudaron de que existiera clara y convincente evidencia de la influencia de las actitudes de los jueces en sus decisiones.

7 Es muy interesante el análisis que realizan de los diferentes modelos: "precedentialists, preferentialists and legal moderates" que influyen las decisiones de los jueces (Spaeth y Segal, pp. 8-22).

En estas investigaciones se concluye que el *stare decisis* o precedente obligatorio es el alma del modelo legal y es aún el alma del pensamiento de la gran mayoría de los doctrinantes del derecho, a pesar de que no ha habido una prueba real del modelo pues crear hipótesis sobre precedente no es fácil. Por lo anterior, recomiendan probar con otras variables legales sugeridas por otros académicos y afirman que no es una investigación concluida (1999, pp. 314-315).

La anterior tensión (modelo legal *versus* modelo actitudinal), no resuelta aún, nos demuestra que en otras latitudes existe una constante preocupación sobre las variables que inciden en las decisiones de los jueces. Lamentablemente, en Colombia estos análisis aún no han sido realizados, y tan sólo nos hemos limitado a tener estadísticas respecto al funcionamiento de la jurisdicción contencioso-administrativa que permiten tal vez medir la eficacia de la misma y sus carencias, pero muy poco la calidad del *output* de nuestros jueces que podría verse reflejado en el estudio de las variables que tienen en consideración a la hora de tomar sus decisiones. En una peor situación se encuentra la justicia tributaria, sobre ella ni siquiera tenemos estudios que hagan seguimiento a la "eficacia" (estadísticas) y mucho menos a su calidad.

Para suplir estos vacíos hemos venido desarrollando una línea de investigación en la Universidad de los Andes con el fin de comprender mejor cómo deciden nuestros jueces en materia tributaria. Es así como, por ejemplo, J. López Avella aplica la teoría del realismo jurídico norteamericano, y más concretamente la obra sobre el "conductivismo", escrita por Karl Llewellyn (1931), para comprender qué variables tuvo en cuenta la Sección Cuarta del Consejo de Estado para dirimir las siguientes dos tensiones presentes en sus tendencias decisorias: (1) Consejeros centralistas *versus* consejeros autonomistas, para el problema jurídico: ¿pueden los concejos municipales determinar los diferentes elementos del impuesto de alumbrado público cuando la ley simplemente se limita a autorizar su cobro? Y (2) consejeros fiscalistas versos no fiscalistas, en el problema: ¿debe el contribuyente pagar sanción por inexactitud en todos los casos en los que se liquide un mayor impuesto a pagar o un menor saldo a favor? La conclusión a la que se llega es la siguiente:

> Al analizar factores sociales y de contexto que influencian al juez como individuo se hace evidente la incidencia en la decisión judicial de algunos que, de acuerdo con una concepción formalista, serían extrajurídicos. Factores biográficos como el lugar de procedencia, de estudios, acompañados del discurso que manejan los jueces fuera de estrados ayudan a entender por qué hay un consejero con una tendencia autonomista frente a otro con una tendencia centralista, es decir, con una posición ideológica opuesta respecto de la autonomía territorial. Otros factores como el sitio de trabajo y la permanencia en ese sitio defendiendo ciertas posiciones hace entender

> por qué una consejera con tendencia fiscalista se guía por argumentos de conveniencia en torno a favorecer el recaudo y la fiscalización tributaria (2015, p. 33)[8].

Con este estudio se resalta, desde ya, la importancia de que los jueces tributarios sigan, en beneficio de la seguridad jurídica, el precedente judicial, ya que se demuestra que las decisiones judiciales son influidas también por factores extrajurídicos. Por eso casos análogos serán fallados de manera diferente dependiendo de quién es el consejero ponente de la decisión y de si este convence a sus colegas en la decisión colegiada, como usualmente sucede. Sobre este punto se volverá más adelante.

1.2. Precedente judicial: tipología y alcance

Dada la importancia del precedente judicial, como atrás quedó demostrado, precisemos en qué consiste y cuál es su tipología. Para D. N. MacCormick y R. S. Summers los *precedentes* son decisiones anteriores que funcionan como "modelos" para adoptar decisiones posteriores y sustentan este concepto en la lógica y razón de la práctica humana por la cual se aplican las lecciones del pasado para resolver problemas del presente y del futuro. De esta manera, concluyen que no existe mejor forma para que el operador jurídico llegue al corazón del sistema legal que preguntándose cómo este maneja el precedente (1997, p. 1).

Para estos autores, el precedente o *caselaw* es una forma antigua del derecho que representa la observación del derecho en dos sentidos. En el primero, el operador jurídico se enfrenta a la resolución de un problema jurídico, investigando si existe un precedente en su sistema legal que resuelva, bien o defectuosamente, el mismo o similar problema[9]. En el segundo, que es más complejo, el operador jurídico descubre que no existe decisión anterior sobre hechos similares, pero sí un modelo de decisión guía para el caso, dado que la observancia presente de reglas pasadas es el curso obligatorio que hay que seguir.

Los politólogos, los teóricos y los practicantes del derecho reconocen el precedente como uno de los componentes centrales del sistema legal americano. Por precedente, T. G. Hansford y J. F. Spriggs II entienden las doctrinas legales, principios o reglas establecidas por opiniones pasadas

---

8 Julián López Avella, *Realismo jurídico estadounidense aplicado al Consejo de Estado y sus decisiones en materia tributaria*, monografía de grado, maestría en Derecho, Universidad de los Andes. Directora: Eleonora Lozano R., 2015, material inédito. Versión resumida en artículo presentado recientemente a *Revista de Derecho Público* de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes (en evaluación de pares).

9 Si se trata de ordenamientos jurídicos diferentes, D. N. MacCormick y R. S. Summers recomiendan acudir a técnicas del *problem-solving* o *case-deciding*.

de la corte. Para estos autores, estos principios legales indican la relevancia o importancia de las diferentes características fácticas para una disputa a un *set* de consecuencias legales o *test*s que se atan a un *set* particular de circunstancias fácticas. Los precedentes proporcionan información que permiten a quienes toman decisiones predecir (con ciertos límites) las consecuencias legales de diferentes elecciones e interfieren en el rango posible de resultados de disputas potenciales (Hansford y Spriggs II, 2006, p. 5).

Por su parte, la Corte Suprema de los Estados Unidos entiende el precedente así: los jueces tienen el *deber* de actuar *prima facie* conforme a los precedentes de la Corte, pero esa obligación puede ser reemplazada si ofrecen una razón convincente para hacerlo (*stare decisis*). Lo que constituye una "razón convincente" es incierto en ese contexto, y, por lo tanto, tiene una definición abierta. La experiencia demuestra que una razón convincente es, por ejemplo, si el derecho aplicado al caso antecesor no opera más (*v. g.* por nuevas realidades económicas) o nunca lo fue (*v. g.* decisión equivocada). *Stare decisis* es la forma corta de la frase en latín *stare decisis et non quieta movere* que el *Black´s Law Dictionary* define como "adherirse a los precedentes, y no perturbar las cosas que están establecidas".

Así las cosas, en la primera clase de precedente, o *stare decisis*, la naturaleza de las decisiones futuras de los jueces es "obligatoria", salvo que exista una "razón convincente" para no aplicar el precedente; motivación que deberá ser plasmada en el fallo modificador de la línea jurisprudencial. La segunda clase de precedente es, por oposición, aquel no vinculante u obligatorio. En virtud de este, los jueces tienen la discrecionalidad de elegir si emplean o no el raciocinio jurídico usado en decisiones anteriores.

Es importante precisar que el precedente obligatorio o *stare decisis* toma dos formas: vertical y horizontal. Por la primera se entiende la obligación de cortes inferiores de adherir a los precedentes de las superiores, y la segunda concierne a la obligación de la corte de actuar de conformidad con sus precedentes o de una corte "hermana", si existe (Brenner y Spaeth, 1995, p. 1)[10].

Pero, ¿por qué se justifica para estos autores la existencia del *stare decisis*? Este se justifica básicamente por las siguientes razones: (1) Imprime

10 Ellos únicamente analizan el precedente horizontal y sugieren la lectura de los siguientes pensadores que han elaborado literatura empírica sobre la alteración del precedente en la Corte de los Estados Unidos de América:, S. Sidney Ulmer, "An Empirical Analysis of Selected Aspects of Lawmaking of The United States Supreme Court", 8 *Journal of Public Law* 414, 1959; John R. Schmidhauser, "*Stare Decisis*, Dissent, and the Background of the Justices of the Supreme Court of the United States", 14 *University of Toronto Law Review* 194, 1962; David J. Danelski, "Causes and Consequences of Conflict and Its Resolution in the Supreme Court", en Sheldon Goldman y Charles M. Lamb (eds.), *Judicial Conflict and Consensus*, University Kentucky Press, Lexington, 1986; y Christofer P. Banks, "The Supreme Court and Precedent: An Analysis of Natural Courts and Reversal Trends", 75 *Judicature* 262, 1992. También cita otros dos pioneros del análisis como lo son G. Shubert y Harold J. Spaeth. En el documento se presenta un breve resumen de estos trabajos (Brenner y Spaeth, 1995, pp. 10-17).

eficiencia a la actividad judicial por cuanto una nueva solución requiere mucho tiempo y esfuerzo, además es más fácil conformarse con el pasado (visión de economistas como Landes y Posner que entienden los precedentes como "bienes públicos"). (2) Le imprime continuidad al derecho, algo que es deseable socialmente porque mucha gente se basa en los aspectos jurídicos para conducir sus asuntos, lo cual conlleva costos[11]. (3) Genera justicia dado que da trato igualitario a casos iguales. (4) Brinda legitimidad, pues mejora las decisiones de las cortes, pues si estas no siguen precedentes se mina el peso de precedente de sus propias decisiones (p. 2).

El uso del precedente obligatorio, *stare decisis*, o del no obligatorio, depende en gran medida de la tradición jurídica en que nos encontremos (*common law* o *civil law*). El precedente es realmente más valorado, y por ende más relevante, en las tradiciones jurídicas anglosajonas o consuetudinarias (*common law*) que en las civilistas (*civil law*). Vale la pena en este punto de la discusión mencionar dos interesantes trabajos de M. Shahabuddeen (1996) y D. N. MacCormick y R. S. Summers (1997), que se refieren a esta tensión en concreto.

La monografía de Shahabuddeen (1996) se dedica al estudio del precedente en las decisiones de la Corte Internacional de Justicia, allí su papel es importante por cuanto, comparado con la situación de los derechos nacionales, el número de casos decididos por esta Corte es pequeño pero trascendental para la comunidad internacional. Para su análisis, el autor sigue las diferentes tradiciones jurídicas presentes en esta Corte dado que su fundación estuvo influida tanto por aquellas del *common law* como del *civil law* (pp. 1-3).

De manera simplificada explica las diferencias y puntos de encuentro de estas dos tradiciones jurídicas. Para él, algunos sistemas autorizan al juez a considerar decisiones previas parte del material general legal con el que el derecho se establece (precedente no obligatorio), y en otros lo obligan a decidir el caso de la misma manera en que fueron decididos casos previos, a menos que manifieste una buena razón para no hacerlo; o, inclusive, lo obliga a seguirlos así tenga buena razones para no hacerlo (precedente obligatorio). Los primeros pertenecen a la tradición jurídica del *civil law* mientras que los segundos a la del *common law* (p. 9-12).

Para M. Shahabuddeen no existe argumento para afirmar que alguna tradición es superior a la otra pues cada sistema tiene sus virtudes. Tampoco hay razón para creer que un abogado que venga de cualquier tradición jurídica tenga dificultades para entender los métodos de razonamiento de la Corte. Alguien que venga del *common law* se sentirá en casa,

11 Denominados "costos de transacción" por la corriente de la economía institucional.

dado que la Corte recurre a las decisiones judiciales previas al momento de definir el derecho.

Así, la Corte Internacional de Justicia no observa sus precedentes de manera obligatoria pero sí los trata con suficiente autoridad. Una decisión de la Corte que es relevante no puede ser ignorada, y por lo tanto, deberá tenerse en cuenta. La única razón para no seguir el precedente es que existan motivos válidos para apartarse de ellos, porque los anteriores se consideran completamente errados o simplemente no alcanzan a responder a las nuevas condiciones de evolución de la comunidad internacional (pp. 9-12). Sin embargo, el *stare decisis* no opera, es decir, no existe el derecho de hablar de precedentes obligatorios y vinculantes. Pero el hecho de que la doctrina de precedentes obligatorios no se aplique no quiere decir que no sean precedentes, pues el término se aplica tanto a la jurisprudencia de la Corte, a los alegatos de los abogados y a los escritos de la doctrina.

De esta manera, la Corte Internacional de Justicia busca orientación en sus anteriores decisiones y distingue entre *ratio decidendi* y *obiter dictum*, aunque de manera menos importante que en países del *common law* (pp. 1-3). En el *common law*, la *ratio decidendi*[12] tiene gran importancia dado su carácter vinculante para resolver casos análogos (*stare decisis*), a diferencia del *obiter dictum* ("dicho sea de paso") cuya naturaleza es complementaria pues corrobora la decisión principal.

M. Shahabuddeen concluye, por lo tanto, que en la evolución de la práctica de la Corte hay un balance entre mantener la estabilidad decisoria y la capacidad para el cambio que es importante para el desarrollo de la institución global internacional (pp. 234-241).

Por su parte, D. N. MacCormick y R. S. Summers (coordinadores de la obra colectiva *Interpreting Precedents. A Comparative Study*) entienden que los sistemas legales difieren marcadamente sobre la cuestión de cómo y qué tan lejos requieren o esperan que sus jueces observen los precedentes como modelos que gobiernen sus decisiones. Para estos autores es bastante sabido que los precedentes cuentan menos en las tradiciones civilistas que en las del *common law*; sin embargo, luego de realizar un análisis de derecho comprado de la evolución del precedente en países como Alemania, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Polonia, España, Suecia, Reino Unido, la Unión Europea y en el derecho europeo comunitario[13], dudan

12 "Razón para decidir" o "razón suficiente" son los argumentos de la parte considerativa de una sentencia que constituyen la base de la decisión judicial.

13 Existen diferencias entre las diferentes tradiciones jurídicas que deben ser tenidas en cuenta. Analizan, por lo tanto, los factores institucionales que influyen en el precedente, la fuerza obligatoria del mismo, entre otros aspectos. Para el estudio comparado del precedente legal realizaron una encuesta de preguntas comunes (MacCormick y Summers, 1997, pp. 551-561).

de esta afirmación pues demuestran que el precedente cuenta bastante también en los sistemas civilistas (1997, p. 2).

Muy interesantes también son las siguientes conclusiones y reflexiones generales que presentan a raíz de la reunión de los autores en Tampere, Finlandia, en agosto 1996:

1. Existe una evidente convergencia de los sistemas legales del estudio en el uso del precedente. De esta manera, el precedente cumple un papel fundamental en la decisión judicial y en el desarrollo del derecho en todos los países de las diferentes tradiciones analizadas, independientemente del grado de obligatoriedad que se le asigne. Además, todos los sistemas acomodan el cambio y la evolución del precedente a través de la acción judicial, legislativa u gubernamental. Así, el *stare decisis* no significa derecho estático[14]. Se concluye, por lo tanto, que los sistemas del precedente aseguran la estabilidad pero bajo la presencia de un cambio deseable, donde el balance entre estabilidad y cambio es una cuestión política. En conclusión, y para efectos de nuestra investigación, el equilibrio no es una cuestión sólo de los jueces, *también los legisladores, así como las agencias administrativas, son activos a la hora de renovar el derecho* (pp. 531-535).

2. La importancia de ciertas diferencias sobrevivientes. Coexisten distintas texturas de los sistemas en relación con el precedente, en especial en relación con las formas de razonar o motivar sentencias, la naturaleza de las sentencias, el precedente y su relación con el *ratio decidendi* y el *obiter dicta* según la tradición jurídica, las reglas respecto a situaciones fácticas y patrones fácticos, la relación entre cortes inferiores y superiores y el precedente, la mención de los motivos para no seguir un precedente, etc. (pp. 536-542).

3. La importancia de lo anterior para la teoría legal. Se distingue por lo tanto en el estudio entre las "teorías voluntaristas del derecho" y concepciones simples de "validez legal" y de la "doctrina de las fuentes del derecho" (pp. 542-546).

4. La necesidad de futuras líneas de investigación sobre el tema, pues quedan muchas preguntas abiertas. Por ejemplo, queda por saber si se requiere una reforma deliberada de la práctica en el tema del precedente, yendo del *common law* hacia el *civil law* o al revés, unido al contexto que tiene que ver con la teoría política y constitucional que plantea la idea del poder de los jueces al hacer derecho. Por ejemplo, existe una convergencia entre los sistemas analizados en lo que respecta al reconocimiento y uso

14 Sobre la "petrificación" de la interpretación jurisprudencial, véase la comunicación técnica de Humberto Longas Londoño denominada "Precedente jurisprudencial. En conflictos tributarios y aduaneros" presentada a propósito la ponencia de mi autoría ("Revisión jurisprudencial", 2011).

del precedente, pero resistencias a la "overconstitutionalization" de las decisiones judiciales por la extensión del *constitutional case law*[15].

Finalmente, existe una literatura también muy interesante relacionada con la interpretación del precedente. T. G. Hansford y J. F. Spriggs II, por ejemplo, analizan teórica y empíricamente la interpretación que hace la Corte Suprema de Justicia de sus precedentes, por ser para ellos un buen lugar para analizar cómo se desarrolla el derecho (2006, p. 5). En la introducción de su obra se refieren al caso Logan Valley Plaza[16], en el cual la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos cambió un precedente judicial con lo que demostró que los precedentes no se quedan estáticos en el tiempo[17]. El significado y ámbito de un precedente puede cambiar si se vuelve a él en la interpretación de casos futuros. Se refieren, concretamente, a la interpretación positiva y negativa de los precedentes.

Por la primera, la Corte expresamente se basa en lo decidido en un caso anterior como parte de la justificación para resolver una disputa presente; mientras que en la interpretación negativa, la Corte restringe un precedente o cuestiona su continuidad y validez legal (pp. 1-2). De esta manera, la interpretación legal de los precedentes de la Corte tiene dos formas. Según la primera, la Corte puede interpretar el precedente positivamente apoyándose en su autoridad legal. Así, el precedente sigue indicando que es controlante o determinante de la disputa. Según la segunda, puede interpretarlo negativamente restringiendo su búsqueda o poniendo en duda la continuación de su importancia. Por ejemplo, concluye que es inaplica-

15 Esta es una línea de investigación futura obligada para el caso de la tributación colombiana.

16 En este caso, los Estados no pueden restringir discursos o asambleas en propiedad privada si la propiedad se encuentra abierta al público (Hansford y Spriggs II, 2006, p. 1).

17 El caso Logan Valley Plaza es un ejemplo de "interpretación negativa" del precedente. El libro presenta, también, un interesante caso tributario donde la Corte realiza tanto interpretaciones "positivas" como "negativas" de un precedente, al referirse en el caso Warren Trading Post *v.* Arizona Tax Commission (1965) a la anulación de una norma del Estatuto de Arizona que gravaba un negocio de comercio al por menor operado en una reserva indígena por un agente no indígena. La Corte falló que esa norma federal relativa al comercio en reservas indígenas era "todo incluido" y diseñada para asegurar que ningún límite pudiera ser impuesto a comerciantes indígenas para comerciar con indígenas en sus reservas, a menos que sea autorizado por el Congreso. La Corte argumentó que este impuesto estatal sobre los ingresos brutos puede ser un límite que crea dificultades financieras para los gravados que molestan y desarreglan el esquema regulatorio federal. La Corte concluye que este impuesto estatal fue invalidado por la legislación federal. Este precedente ha sido interpretado muchas veces al momento de decidir otras disputas: White Mountain Apache Tribe *v.* Bracker (1980, "interpretación positiva"); Moe *v.* Confederated Salish and Kootenai Tribes of Flathead Reservation (1976, "interpretación negativa"); Departement of Taxation and Finance of New York *v.* Milhelm Attea and Bros. (1994, "interpretación negativa"). De esta manera el precedente Warren Trading Post *v.* Arizona Tax Commission no permaneció estático en el tiempo y cambió al decidir la Corte disputas legales subsiguientes. En cada caso, la Corte analizó el principio legal y lo interpretó con claras implicaciones para futuros resultados. La interpretación "positiva" o "negativa" de este precedente ayudó a moldear el derecho y, al hacerlo, influyó en la habilidad del Estado para recaudar ingresos, la relación entre estados y tribus y la relación entre estados y el gobierno federal. Pero, ¿por qué este cambio de tendencia? Es la respuesta que busca el libro (pp. 6, 7 y 8).

ble a una nueva situación, limita el caso modificando la regla legal a una interpretación más estrecha, o vuelve a reglar un caso al declarar que no es más derecho obligatorio. Con esta forma de interpretación la Corte puede expresar algún nivel de desacuerdo con el precedente y cortar su autoridad legal, disminuyendo su aplicabilidad a otras disputas legales (p. 6).

Existen para los autores dos motivaciones que sustentan la interpretación de la Corte sobre el precedente, y ambas tienen que ver con el deseo último de la justicia de influir en los resultados sociales de manera consistente con sus preferencias. La primera tiene que ver con moldear los precedentes que mejor reflejen las preferencias de la justicia sentadas en la Corte. La segunda pretende justificar y promover la legitimidad de nuevas políticas contenidas en las decisiones mayoritarias de la Corte. Para tal fin, Hansford y Spriggs II presentan un modelo teórico que intenta explicar la forma de interpretación de los precedentes (positiva y negativa), basado en las anteriores dos motivaciones y en dos variables que, según ellos, guían el precedente: (1) la extensión con que los jueces concuerdan con la política contenida en el precedente y (2) la vitalidad legal de precedente. La primera es la incompatibilidad ideológica entre los magistrados de la Corte y el precedente; y, la segunda, el alcance legal y la autoridad del precedente. La gran conclusión del trabajo empírico realizado es que existe una fuerte correlación entre ambas variables, pues la influencia de una depende del estado de la otra (pp. 124-125)[18], y que la interpretación "positiva" se basa, de modo especial pero no únicamente, en la "legitimación" de su actividad, mientras que la "negativa" tiene que ver más con las "preferencias políticas" de los jueces. Después de todo, concluyen: "la norma del *stare decisis* requiere el primero (legitimación) pero no el segundo (preferencias políticas)" (p. 130).

Por todo lo anterior, queda demostrado que la principal preocupación del análisis jurisprudencial, según la doctrina comparada estudiada, es el "precedente", en la medida en que esta institución brinda estabilidad y seguridad a los operadores jurídicos. Sin embargo, también se concluye que el precedente debe estar dotado de la necesaria "flexibilidad" para afrontar novedades o "corregir" errores argumentativos, cambiando su curso si se encuentra debidamente sustentada dicha desviación. Finalmente, su consolidación e importancia en los sistemas jurídicos depende no sólo de la actividad de los jueces sino también del andamiaje legislativo y ejecutivo. Esta última es una muy interesante conclusión sobre la cual se volverá más adelante.

---

18 Finalmente, elaboran un modelo donde plantean seis proposiciones de cómo estas variables influyen cuándo y cómo la Corte interpreta o trata un precedente (véase desarrollo en el libro, y de manera resumida en pp. 125-127).

1.3. El caso colombiano y la propuesta de modificación constitucional (artículos 150, 209 y 230 de la Constitución Política)

En Colombia no existen análisis sistemáticos del precedente judicial en materia tributaria. El investigador que más ha estudiado el tema en nuestro país, concentrado en la Corte Constitucional, aunque haciendo alusión a otras (Corte Suprema de Justicia y Consejo de Estado), es D. López (2009). En la presentación a la primera edición de su obra *El derecho de los jueces*, M. J. Cepeda resume acertadamente el objetivo central de la obra de López así como lo que hasta acá se ha discutido en relación con la importancia del "precedente" y de la necesidad de su aplicación en las tradiciones jurídicas civilistas:

> En la inagotable búsqueda de los límites al poder del juez constitucional es necesario reflexionar una vez más sobre el concepto de autorrestricción, de *judicial self-restraint*. Ya no para invitar a que el juez constitucional eluda sus responsabilidades, sino para ubicar el cumplimiento de las mismas en un marco que tiene por lo menos dos dimensiones. La primera es una dimensión vertical: el juez constitucional debe respetar las normas y principios ya sentados. Sus decisiones deben justificarse a la luz de ese referente objetivo creado por el órgano constituyente competente. Es esa dimensión vertical del marco de la actividad de un juez la que más tranquiliza a quienes desconfían de la creatividad judicial. Creen, ingenuamente, que la sentencia es una aplicación del texto. Sin embargo, el texto de la Constitución del cual supuestamente deben deducirse las decisiones concretas de los jueces constitucionales ofrece un espacio tan amplio para el ejercicio de la discrecionalidad del intérprete que, en la práctica, no cumple la función que tradicionalmente se le ha atribuido, lo cual debería ser fuente de intranquilidad para quienes aspiran a lograr que dicho texto reduzca la creatividad judicial. De ahí que cobre especial relevancia una segunda dimensión del marco dentro del cual se desenvuelve el juez constitucional. Se trata de la dimensión horizontal, es decir, de los *precedentes judiciales*. Cuando el significado de un texto normativo es altamente indeterminado, exigir que las decisiones del intérprete encajen dentro de este, es necesario pero insuficiente. Se requiere además que sean consistentes con las decisiones pasadas adoptadas por órganos judiciales de igual o mayor jerarquía (López, 2009, p. xvi, énfasis nuestro).

Y más adelante:

> [e]l libro provee información sobre la práctica judicial y sobre la teorización de la misma que llevará al lector capaz de acercarse a él con un espíritu abierto a liberarse de ese mito que divide de manera superficial las familias jurídicas en "derecho legislado", donde se ubicaría la nuestra, y "derecho jurisprudencial", donde se encontrarían los sistemas anglosajones. Sin duda, en los países de Europa Continental que pertenecen a la tradición del derecho civil, las sentencias judiciales tanto en materia constitucional como en otras ramas del derecho, han alcanzado una posición central, así como en los Estados Unidos las normas expedidas por el Congreso hacen

> del derecho federal principalmente legislado. El desafío reside en construir parámetros que le permitan a la comunidad jurídica y a la ciudadanía en general comprender y responder a esta transformación. Negarla sólo agrava la confusión que acompaña toda innovación (p. xvii).

La discusión doctrinal atrás referida relativa al "sofisma" del uso del precedente en la tradición civilista ha sido reconocida tanto en nuestra jurisprudencia constitucional[19] como en la doctrina del profesor López (2009, p. 135). En ambas se cita a N. MacCormick y R. S. Summers:

> [d]os grandes similitudes deben ser subrayadas. La primera es que el precedente juega ahora un papel significativo en el proceso de decisión judicial y en el desarrollo del derecho de todos los países y tradiciones jurídicas que han sido revisadas en este libro. Ello es así sin importar si el precedente ha sido oficialmente reconocido como formalmente obligatorio o como vinculante en algún grado por su fuerza normativa. Por razones históricas, en algunos sistemas jurídicos se ha formalmente desestimulado o incluso descartado que los precedentes sean citados abiertamente en las sentencias proferidas por las Altas Cortes. Pero aun en estos casos, el precedente juega en realidad un papel crucial. El derecho francés contemporáneo, por ejemplo, sería incomprensible si no se hiciera referencia a los precedentes sentados por las Altas Cortes para llenar vacíos o para complementar los códigos y otras fuentes formales tradicionales de derecho. Y en Francia, aun el precedente que interpreta estrictamente las leyes y los códigos, tiene significado normativo. La segunda gran similitud es que todos los sistemas han encontrado una manera de acomodar cambios y evolución en los precedentes a través de la propia actividad judicial (MacCormick y R. S. Summers, 1997, p. 532).

Concretamente, para el caso de la jurisprudencia colombiana, D. López (2009) presenta las siguientes hipótesis en relación con el precedente que vale la pena resaltar:

> (1) Al realizar un examen de las prácticas jurisprudenciales de las cortes colombianas, D. López distingue entre el *precedente vinculante* y la *jurisprudencia indicativa*, que, relacionándolos con la doctrina atrás analizada, corresponderían al precedente obligatorio (*stare decisis*) y no obligatorio, respectivamente.
>
> Entre las características del *precedente vinculante* se encuentran: (1) Regla de relevancia: un precedente es relevante cuando se presenta un caso nuevo análogo por sus hechos y circunstancias. (2) Fuerza vinculante: tiene una fuerza gravitacional que atrae la decisión de un caso nuevo análogo por sus hechos y circunstancias. (3) Regla de cambio: sólo procede cuando resulta razonable desvirtuar la fuerza gravitacional que, *prima facie*, tiene el precedente. Esto exige argumentación explícita, transparente y suficiente.

19 Aclaración de voto, sentencia C-836 del 2001 firmada por M. J. Cepeda y M. G. Monroy Cabra.

Por su parte, las características de la *jurisprudencia indicativa* son: (1) Regla de relevancia: la jurisprudencia es relevante cuando trata un problema o concepto común presente en el caso nuevo. (2) Fuerza vinculante: la jurisprudencia no tiene fuerza vinculante específica frente a la decisión en el nuevo caso. El concepto jurídico utilizado en el caso anterior tiene alguna tendencia a ser utilizado de la misma manera en el caso nuevo. (3) Regla de cambio: siendo la jurisprudencia indicativa, la doctrina fijada con anterioridad no tiene peso suficiente como para crear cargas especiales de argumentación al momento de cambio jurisprudencial (López, 2009, p. 110).

(2) Existe en Colombia un esfuerzo decisivo por parte de la Corte Constitucional para que el *precedente vinculante* sea definitivo[20]. Esta situación no es evidente para las otras cortes, que hacen uso de la *jurisprudencia indicativa*[21].

(3) Excepcionalmente la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado han practicado el modelo de *precedente vinculante*[22].

(4) Al analizar empírica y cualitativamente la jurisprudencia de las altas cortes[23] se concluye que la citación *legal* es superior a la *jurisprudencial* en

---

20 "La discusión en Colombia sobre el tema sigue abierta: la Corte Constitucional ha avanzado decisivamente en el esfuerzo de tener un sistema constitucional donde el precedente vinculante sea definitivo. Igual invitación se ha hecho, desde la Constitución, a las cortes de cierre de las otras jurisdicciones. La Corte Constitucional, por tanto, tiene ya una sólida doctrina de precedente *de iure* y sus prácticas argumentativas muestran algún avance significativo (aunque menor del esperable) en la utilización del precedente *de facto*. Recientemente se abre la pregunta de si la doctrina del precedente *de iure* es igualmente aplicable a la jurisdicción común. La respuesta del intérprete de la Constitución es positiva. Falta por ver, sin embargo, si la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado muestran hacia el futuro el mismo convencimiento en relación a la doctrina del precedente en sus prácticas decisionales concretas" (López, 2009, p. 136).

21 "Resulta evidente, como acabamos de ver en el análisis de las sentencias C-836/01 y SU-120/2003, que la Corte Constitucional colombiana ha lanzado una invitación a la Corte Suprema de Justicia y al Consejo de Estado para que traten su propia jurisprudencia como precedente vinculante relativo y no como mera jurisprudencia indicativa […]. La disciplina del precedente difiere en formas muy importantes de la idea tradicional de jurisprudencia meramente indicativa: bajo esta última las citas a casos anteriores tienden a ignorar criterios de analogía fáctica (entre casos previamente decididos y casos nuevos presentados a la decisión de los jueces) y a concentrarse más bien en la definición de conceptos jurídicos hecha en sentencias anteriores; en consecuencia cada caso nuevo se decide de conformidad con la Ley y con el concepto jurídico anteriormente definido, con baja sensibilidad a la fuerza gravitacional de fallos anteriores análogos por sus hechos y circunstancias; finalmente, esta concepción de la jurisprudencia permite cambios frecuentes de criterio sin que se defina o discuta la doctrina jurisprudencial fijada en casos análogos" (López, 2009, pp. 110-111). También: "La Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado tienden a utilizar sus fallos anteriores dentro del modelo de jurisprudencia indicativa y la Corte Constitucional, en contraste, dentro del modelo de precedente vinculante. La utilización del modelo de jurisprudencia indicativa, al mismo tiempo, tiende a privilegiar el papel de la Ley en la definición de los casos, mientras que dentro de la doctrina del precedente, con frecuencia, la subregla jurisprudencial resulta fundamental en la decisión del caso […]. Sin perjuicio de matizaciones posteriores, podría decirse que la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado son cortes de control de legalidad que se sienten más cómodos aplicando reglas legales y no subreglas jurisprudenciales" (López, 2009, p. 110).

22 "En algunos periodos y en algunos temas específicos, empero, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado se han acercado a practicar una doctrina de precedente de facto. El Consejo de Estado ha llegado incluso a dar indicaciones en el sentido que está dispuesto a manejar su jurisprudencia dentro de un régimen de precedente vinculante" (López, 2009, p. 111). López cita, por ejemplo, sentencias del Consejo de Estado, Sección Tercera, AC-2219 del 21 de febrero del 2002 (C. P. J. M. Carrillo Ballesteros), y AC-241 del 9 de agosto del 2001 (C. P. Germán Rodríguez).

23 D. López analiza las altas cortes en números (pp. 118-124) tomando una muestra aleatoria del 5 %

> la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado en comparación con la Corte Constitucional, y que el precedente vinculante *horizontal* (entre cortes "hermanas"), al cual nos referimos anteriormente, se ve muy poco en nuestra jurisprudencia. Sin embargo, también se demuestra que el Consejo de Estado es más amigable que la Corte Suprema de Justicia frente a esta práctica[24].

Así las cosas, con los análisis de D. López se demuestra que el *precedente vinculante*, como pilar del análisis jurisprudencial y la creación "viva" del derecho, no tiene tanta importancia en el Consejo de Estado como sí en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Esta situación es lamentable por cuanto además de la inseguridad jurídica que crea, los análisis más recientes del estado de la jurisdicción contencioso-administrativa demuestran que el precedente reduciría ostensiblemente la congestión judicial, a la cual nos referimos ampliamente en el capítulo 1.

Al respecto, por ejemplo, la GTZ propone que para reducir la congestión es importante que

> (1) […] exista jurisprudencia vinculante con un amplio espectro, el mayor posible, de aplicación para lo que se deben desarrollar mecanismos adicionales que permitan que el recurso de casación de esta jurisdicción pueda emplearse para sentar jurisprudencia sin que sea necesario que todos los litigios sean conocidos y decididos en la Sala Plena del Consejo de Estado, (2) se debe procurar que la jurisprudencia sea conocida pues sólo así puede exigirse que sea respetada. Para tal efecto, es necesario diseñar mecanismos que permitan su publicidad. Para tal propósito es fundamental contar con relatorías que se encuentren al día en la descripción de las sentencias y que la difusión de las mismas sea oportuna (GTZ, 2006, pp. 48-52).

Para lo anterior la GTZ propone que las altas cortes en sus sentencias expresen clara y específicamente en qué aspectos se determina o se modifica la jurisprudencia, que las sentencias que unifican jurisprudencia deban publicarse prontamente tanto en medios físicos como electrónicos; y que, por

---

del número total de sentencias que figuran emitidas en el año 2003 por la Corte Suprema de Justica (25 sentencias), el Consejo de Estado (25 sentencias) y la Corte Constitucional (50 sentencias), extraídas de la base de datos ‹www.lexbase.com.co›. Examinó cada una de las citas jurisprudenciales contenidas en las sentencias escogidas extrayendo, entre otras, las siguientes conclusiones para el Consejo de Estado: (1) En 25 sentencias examinadas existen 34 citas jurisprudenciales y 9 sentencias sin cita jurisprudencial, donde el promedio de citas jurisprudenciales por sentencia examinada fue 1,36; y (2) El número de citas legislativas es 113 (mientras que fue 86 para la Corte Suprema de Justicia y 30 para la Corte Constitucional), donde el porcentaje de citas *legale*s comparadas con citas *jurisprudenciale*s es del 77,9 % (78,2 % para la Corte Suprema de Justicia y 16,6 % para la Corte Constitucional).

24 "El presente estudio muestra niveles muy bajos de atención y sensibilidad de la jurisprudencia de otras Cortes" […] "El Consejo de Estado se muestra, en general, más atento que la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional al trabajo de las otras Cortes de cierre. Este estado de cosas, sin embargo, no es necesario ni eterno. Frente a la lucha por superar las incomprensibles jurisprudenciales que siguen existiendo entre las Altas Cortes Colombianas cabría explorar formas más empáticas de cooperación y entendimiento mutuo. Creo respetuosamente que las tres Altas Cortes deberían ser más conscientes de ello y obrar en consecuencia".

último, es necesario establecer mecanismos para asegurar la observancia de la jurisprudencia, como que el juez que no se ajuste a la jurisprudencia de las altas cortes sin observar el procedimiento para cambiarla en las respectivas materias incurra en sanciones disciplinarias (GTZ, 2006, pp. 51, 52).

Por su parte, recientemente el legislador ha exaltado la importancia del precedente judicial siguiendo algunas recomendaciones para descongestionar la justicia, elaboradas a partir de la doctrina[25]. Es el caso de la Ley 1395 del 12 de julio del 2010, por la cual se adoptan medidas en materia de descongestión judicial, y que en sus artículos 4 y 115 establece, respectivamente, en materia civil que

> a solicitud del magistrado sustanciador, la sala plena especializada podrá decidir los recursos de apelación interpuestos contra autos o sentencias, cuando se trate de asuntos de trascendencia nacional, o se requiera unificar la jurisprudencia o establecer un *precedente judicial* (énfasis nuestro). Además se faculta a los jueces, tribunales, altas cortes del Estado, Sala Disciplinaria del Consejo Superior de la Judicatura y de los Consejos Seccionales de la Judicatura "para que cuando existan *precedentes jurisprudenciales*, conforme al artículo 230 de la Constitución Política, el artículo 10 de la Ley 153 de 1887 y el artículo 4º de la Ley 169 de 1896, *puedan* fallar o decidir casos similares que estén al Despacho para fallo sin tener que respetar el turno de entrada o de ingreso de los citados procesos, conforme a lo señalado en el artículo 18 de la Ley 446 de 1998" (énfasis nuestro).

Además el Ministerio del Interior y de Justicia ha preparado en el pasado proyectos de acto legislativo de reforma judicial constitucional que no fueron aprobados, por los cuales se modifica el artículo 230 de la C. P., y queda así (los apartes nuevos están resaltados): "Los jueces en sus providencias sólo están sometidos *a la Constitución, al ordenamiento jurídico y a la jurisprudencia. La ley definirá los casos en que la jurisprudencia tendrá fuerza vinculante para todas las autoridades judiciales y administrativas. Los cambios jurisprudenciales sólo tendrán efecto hacia el futuro*. La equidad, los principios generales del derecho y la doctrina, son criterios auxiliares de la actividad judicial".

Esta modificación constitucional se comparte, salvo la delegación en la ley de los casos en los cuales la jurisprudencia tendrá fuerza vinculante. Propongo, por lo tanto, la siguiente redacción del artículo 230 de la C. P., siguiendo la definición del *stare decisis* aplicado por la Corte Suprema de los Estados Unidos y el análisis de derecho comparado atrás realizado:

> Los jueces en sus providencias sólo están sometidos a la Constitución, al ordenamiento jurídico y a la jurisprudencia. En todo caso el precedente judicial, en lo que respecta a la parte resolutiva o decisoria de las sentencias,

25 Para profundizar en las recomendaciones véase E. Lozano, "*Revisión jurisprudencial (Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2010)*", 2011, pp. 4-31.

> será vinculante salvo que exista razón convincente para no hacerlo, motivación que deberá quedar consagrada en la sentencia. Los cambios jurisprudenciales sólo tendrán efectos hacia el futuro. La equidad, los principios generales del derecho y la doctrina, son criterios auxiliares de la actividad judicial.

También el CPACA contempla varios instrumentos importantes para reducir la *congestión judicial*. Por una parte, la consagración de "recurso extraordinario de unificación de jurisprudencia" con el cual se busca "asegurar la unidad de la interpretación del derecho, su aplicación uniforme y garantizar los derechos de las partes y de los terceros que resulten perjudicados con la providencia recurrida y, cuando fuera del caso, reparar los agravios inferidos a tales sujetos procesales" (artículos 256 a 268), y el deber de las autoridades de "extender" la jurisprudencia de unificación del Consejo de Estado, en la que se haya reconocido un derecho, a terceros que lo soliciten y acrediten los mismos supuestos fácticos y jurídicos (artículo 102). Si estas últimas no lo hacen, el interesado podrá acudir ante el Consejo de Estado mediante un procedimiento para tal fin diseñado en la ley (artículos 269 a 271).

Además, cuando no se concedan los recursos extraordinarios de revisión y unificación de jurisprudencia procede el recurso de queja (artículo 245). Finalmente, es función de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo dictar sentencia en los asuntos que le remitan las secciones por necesidad de unificar o sentar jurisprudencia (artículo 111).

La doctrina y jurisprudencia sobre las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado han venido en aumento. Es así como se han producido interesantes documentos y sentencias sobre el alcance de las mismas. Algunas conclusiones podrían ser las siguientes:

> (1) Las sentencias de unificación jurisprudencial y el mecanismo de extensión de la jurisprudencia son para los ciudadanos un "instrumento válido de interlocución con la Administración que les asegura igualdad de trato y predictibilidad de las decisiones administrativas"[26] y para la jurisdicción, "un espacio para unificar su jurisprudencia y orientar la solución de casos futuros en orden a garantizar coherencia en la aplicación del derecho público" (Ministerio de Justicia y del Derecho y Consejo de Estado, 2014, p. 8)[27].

---

26 Sobre la satisfacción del principio de igualdad con las sentencias de unificación y la tensión que las mismas pueden generar en relación con la autonomía judicial, el magistrado William Zambrano Cetina manifiesta: "Mucho se discutió de la figura del 'recurso de unificación jurisprudencial' que se creía iba en contra de la autonomía del juez. Sin embargo, en la Comisión de Reforma y en la academia se ha llegado a la conclusión de que la autonomía del juez no es absoluta, sino que debe entenderse dentro de las finalidades de la jurisdicción. Y sobre todo de la necesidad de aplicar el principio de igualdad" (Zambrano, 2014).

27 Finalidades de la unificación jurisprudencial compartidas también por el Consejo Superior de la Judicatura en "Memorias de la Ley 1437 del 2011" (2014), G. A. Arévalo Gaitán (2014), S. M. Vargas Florián (2014) y J. P. Sarmiento Erazo (2011). Este último autor manifiesta que el poder de unificación

Es importante precisar, sin embargo, que la extensión debe darse sólo sobre los argumentos relevantes de las sentencias (*ratio decidendi*) y no sobre las cuestiones adicionales "dichas de paso" u *obiter dictum* (Rojas, 2015). Además, existe la posibilidad de que el Consejo de Estado se aparte excepcionalmente del precedente bajo una razonable justificación (Herrera Robles, 2012; sentencia C-588 del 2012 de la Corte Constitucional[28]).

(2) La Sala de Consulta y del Servicio Civil del Consejo de Estado determinó que las sentencias proferidas por las secciones del Consejo de Estado para unificar la jurisprudencia, anteriores a la entrada en vigencia del CPACA, son sentencias de unificación jurisprudencial que permiten aplicar el mecanismo de extensión jurisprudencial previsto en los artículos 102 y 269 del Código[29].

Para tal fin el Ministerio de Justicia y del Derecho y la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado adelantaron en 2014 una investigación cuya finalidad era identificar estas sentencias, y dentro de estas, aquellas que permitieran activar el mecanismo de extensión jurisprudencial que contempla el mencionado Código. La investigación se centró en las sentencias proferidas por la Sala Plena y las secciones Segunda y Tercera por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de unificar la jurisprudencia.

De los 35 851 archivos consultados correspondientes a la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo (1991-2012), Sección Segunda (1990-2012) y Sección Tercera (2010-2012)[30], 4000 sentencias respondieron a los criterios de búsqueda, de las cuales 650 fueron identificadas como sentencias de unificación y 97 con fines de extensión (Ministerio de Justicia y del Derecho y Consejo de Estado, 2014, capítulos 2 y 3). En el estudio se concluye que "de las 97 sentencias de unificación con fines de extensión, el 44,8 % corresponden a sentencias proferidas por la Sala Plena de la Sección Segunda; el 29 % se refieren al recurso extraordinario de súplica; el 16,3 % a sentencias proferidas por la Sala Plena de la Sección Tercera y con una participación del 6,1 % las sentencias de Sala Plena por importancia jurídica, trascendencia económica y social y los recursos extraordinarios de revisión" (p. 65)[31]. Esta

---

otorgado por el recurso extraordinario de unificación jurisprudencial introducido por el CPACA cambia radicalmente la tradicional concepción que se tenía sobre el Consejo de Estado como corte limitada a cerrar debates de segunda instancia (2011, pp. 248-281).

28 Sentencia de la Corte Constitucional, C-588 del 25 de junio del 2012 (M. P. Mauricio González Cuervo). En esta se analiza la constitucionalidad de los artículos 102 (parcial), 269 (parcial) y 270 (parcial) del CPACA y se establece que "[e]n todo caso, la negación de la solicitud de extensión jurisprudencial debe ser suficientemente motivada por la autoridad administrativa competente, al igual que ocurre cuando un juez se aparta de la jurisprudencia vinculante".

29 Sala Consultiva del Consejo de Estado, Pronunciamiento 11001-03-06-000-2013-00502-00 (2177), M. P. William Zambrano Cetina.

30 Para el caso de la Sala Plena se delimitó el período de análisis entre el 4 de julio de 1991, cuando fue promulgada la constitución actual, y el 2 de julio del 2012, fecha en que comenzó su vigencia la Ley 1437 del 2011. En cuanto a las secciones Segunda y Tercera el período de análisis inició cuando a las mismas se les atribuyó la función de sentar y unificar su jurisprudencia.

31 La gran mayoría de las sentencias de unificación proferidas por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado como medio de control se refieren a "nulidades electorales" (pp. 61-63), y un importante porcentaje de las sentencias de unificación con fines de extensión de

investigación es indiscutiblemente un avance pero aún falta este trabajo por realizar en otras secciones, incluida la Cuarta.

(3) Mucho se ha discutido el lugar que debe ocupar el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado en la interpretación jurídica y concretamente en el orden definido por el artículo 230 de la Constitución Política que establece literalmente que los jueces en sus providencias sólo están sometidos al imperio de la ley y que la equidad, *la jurisprudencia*, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial. Por ejemplo, M. A. López Martínez, al estudiar el proyecto de ley que luego se convertiría en la Ley 1437 del 2011, y en relación con la unificación jurisprudencial, manifiesta que "pese al carácter auxiliar de la jurisprudencia, se imponía la necesidad de unificación para preservar la unidad del ordenamiento y la validez material de sus normas, sin que ello implicara un cambio en la percepción de la jurisprudencia como fuente subordinada a la ley" (2010, p. 177).

Sin embargo la discusión se tornó más sensible y dio además un giro cuando la sentencia C-634 del 2011[32], al analizar la constitucionalidad del artículo 10 del CPACA, estableció su exequibilidad precisando que "las autoridades tendrán en cuenta, junto con las sentencias de unificación jurisprudencial proferidas por el Consejo de Estado y de manera preferente, las decisiones de la Corte Constitucional que interpreten las normas constitucionales aplicables a la resolución de los asuntos de su competencia".

Más adelante la Corte Constitucional, en sentencia C-588 del 2012 (atrás citada) precisa el alcance del carácter vinculante del precedente cuando establece:

Precisando el alcance del carácter vinculante del precedente, de la jurisprudencia constitucional se infiere que los funcionarios judiciales cuentan con un margen de "autonomía funcional" –en los términos de la sentencia citada– para, de manera excepcional y justificada, apartarse de dicho precedente. En sentencia 816 del 2011, la Corte expresó: En síntesis: (1) la jurisprudencia, por definición constitucional, es "criterio auxiliar" de interpretación de la actividad judicial –CP, artículo 230.2–, y de este modo los jueces en sus providencias "sólo están sometidos al imperio de la ley" –CP, artículo 230.1–; (2) sin embargo, las decisiones de la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, la Sala Disciplinaria del Consejo Superior de la Judicatura –autoridades de cierre de las correspondientes jurisdicciones– y la Corte Constitucional –en todos los casos, como guardián de la Constitución–, tienen valor vinculante por emanar de órganos diseñados para la unificación de la jurisprudencia, y en virtud de los principios de igualdad, buena fe y seguridad jurídica –CP, artículos 13 y 83–; (3) excepcionalmente, el juez puede apartarse del precedente judicial vinculante de los órganos

---

la Sección Segunda corresponden al bloque temático "retroactividad de las cesantías en la Rama Judicial" (p. 69).

32 Sentencia de la Corte Constitucional, C- 634 del 24 de agosto del 2011 (M. P. Luis Ernesto Vargas Silva).

> jurisdiccionales de cierre, mediante una argumentación explícita y razonada de su apartamiento, en reconocimiento a la autonomía e independencia inherentes a la administración de justicia y al ejercicio de la función judicial –CP, artículo 228 (p. 3)[33].

Para el magistrado D. Rojas Betancourth[34] al tener la administración la obligación de acatar la jurisprudencia no se está violando el artículo 230 de la Constitución por cuanto al realizarse una interpretación por vía jurisprudencial lo que se están haciendo es creando reglas y subreglas que complementan las normas jurídicas existentes como lo ha definido la Corte Constitucional[35]. Además, dentro del debate teórico que plantea Rojas Betancourth, y bajo el concepto de "activismo judicial", el juez tiene el poder de transformar y moldear las normas jurídicas vigentes a través de fallos (Rojas, 2015).

Finalmente, como lo establece la Corte en fallo C-634 del 2011, el precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional se aplicará de manera preferente a las sentencias de unificación del Consejo de Estado, donde D. Rojas Betancourth considera acertada esta posición por cuanto no se trata de "penar las calidades jurisprudenciales", en sus términos sino de darle unificación y coherencia del sistema jurídico (2015). Este punto, sin embargo, parece debatible pues todas las altas cortes en sus sentencias pueden hacer uso de argumentos constitucionales para sustentar sus decisiones, por lo que crear la superioridad de una alta corte sobre las otras puede minar el objetivo constitucional de su existencia como garantes de la integralidad del ordenamiento jurídico.

En igual línea se ha discutido en el mundo legal que el sometimiento a la jurisprudencia no debe ser únicamente obligación de los *jueces*. La refor-

---

33 Véase también el antecedente jurisprudencial previsto en la sentencia de la Corte Constitucional, C-816 del 1 de noviembre del 2011 (M. P. Mauricio González Cuervo), cuando establece que "Las sentencias de los órganos judiciales de cierre y unificación de las diferentes jurisdicciones, además del valor de cosa juzgada propio de ellas frente al caso *sub judice*, posee[n] fuerza vinculante como precedente respecto de posteriores decisiones judiciales que examinen casos similares, sin perjuicio de la posibilidad de apartamiento e inaplicación del mismo que tiene el juez, a partir de argumentaciones explícitas al respecto. Y tal fuerza vinculante del precedente de las denominadas altas cortes puede ser extendida a la autoridad administrativa por el Legislador. El deber legal de extensión jurisprudencial, dispuesto en la norma demandada, no desconoce la preeminencia de la Legislación como fuente de derecho para ejercer su función conforme a la Ley, al punto que la misma se halla en posibilidad de abstenerse de aplicar el precedente contenido en la sentencia de unificación del Consejo de Estado y negarse a la extensión de tal jurisprudencia -conforme a la ley-, apartamiento administrativo que tendrá que ser expreso y razonado" (pp. 10-11).

34 D. Rojas Betancourth, *Extensión de la Jurisprudencia del Consejo de Estado*, video en Youtube, disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=EY1CD1KJLbQ, consultado el 15 de junio del 2016.

35 En igual línea argumentativa se encuentra F. Arias García cuando manifiesta que "la extensión de jurisprudencia del Consejo de Estado no altera el sistema de fuentes del derecho contenido en el artículo 230 superior, toda vez que lo que convierte en vinculante es la visión y aplicación que hace la sentencia de la ley misma" (2012, p. 16).

ma judicial constitucional antes referida, la Ley 1395 del 2010 y el CPACA le asignan también tal deber a las *autoridades administrativas*.

Al respecto, la primera propone modificar el artículo 209 de la C. P., agregando el siguiente inciso: "Las autoridades administrativas están sometidas a la Constitución, al ordenamiento jurídico, a la jurisprudencia y a su propia doctrina. La ley definirá los casos en que la propia doctrina tendrá fuerza vinculante. Los cambios doctrinales no podrán tener efecto retroactivo"; la segunda establece en el artículo 114 que "Las entidades públicas de cualquier orden, encargadas de reconocer y pagar pensiones de jubilación, prestaciones sociales y salariales de sus trabajadores o afiliados […] o en conflictos tributarios o aduaneros, para la solución de peticiones o expedición de actos administrativos, *tendrán en cuenta los precedentes judiciales* que en materia ordinaria o contenciosa administrativa, por los mismos hechos y pretensiones, se hubieren proferido en cinco o más casos análogos" (énfasis nuestro). Finalmente, la tercera consagra en el artículo 10 que "[a]l resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las *sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que interpreten y apliquen dichas normas*" (énfasis nuestro).

También, recientemente el Ministerio de Justicia y del Derecho y el Consejo de Estado han reconocido que las otras sentencias que no son catalogadas como de unificación, pero que son proferidas por el Consejo de Estado, son también vinculantes para la toma de decisiones administrativas, por cuanto se trata del órgano de cierre de lo contencioso-administrativo. Resaltan, sin embargo, que frente a la presencia de una sentencia de unificación las autoridades deben "reforzar y ser más exigentes con el proceso de toma de decisiones, pues de lo contario, tendrán lugar los mecanismos previstos en la Ley 1437 del 2011" (Ministerio de Justicia y del Derecho y Consejo de Estado, 2014, pp. 45-47).

Aunado a lo anterior, y hasta el 22 de febrero del 2016, la DIAN, a través de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, puso en conocimiento del público un proyecto de circular que contempla una serie de directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la DIAN[36]. Este acto administrativo busca garantizar la unidad de criterio de la DIAN y salvaguardar la seguridad jurídica de los contribuyentes. En este se reconoce, basado en el CPACA, el valor de precedente judicial de las sentencias de la Corte Constitucional por contener la interpretación de la Constitución. También, al referirse a las sentencias

36 Disponible en: http://www.defensoriadian.gov.co/1085-2/, consultado el 20 de junio del 2016.

de unificación jurisprudencial, se establece que son de obligatorio cumplimiento y en relación con las otras sentencias se plantea que "han de tenerse en cuenta como precedente judicial y aplicarlas, cuando los presupuestos fácticos y jurídicos así lo permitan" (p. 13).

Algunas anotaciones respecto a las dos primeras normas antes referidas. Sobre la primera, el proyecto de reforma judicial constitucional complementa la obligación de sujeción al precedente del poder judicial extendiéndolo a la rama Ejecutiva. Sin embargo, se extraña el no sometimiento al mismo por parte del poder Legislativo pues, como se vio en los análisis de derecho comparado, la sujeción al precedente debe darse por parte de las tres ramas del poder público para que cumpla sus finalidades de coherencia jurídica y legitimidad.

Así las cosas, se propone la siguiente redacción de los artículos 209 y 150 de la Constitución Política:

> Artículo 209. […] Las autoridades administrativas están sometidas a la Constitución, al ordenamiento jurídico, a la jurisprudencia y a su propia doctrina. Los cambios doctrinales deberán estar debidamente motivados y no podrán tener efectos retroactivos.
>
> Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. En desarrollo de su función legislativa el Congreso está sometido a la Constitución y deberá tener en cuenta los precedentes judiciales definidos por las Altas Cortes salvo que exista razón convincente para no hacerlo, motivación que deberá quedar consagrada en la exposición de motivos y ponencias de trámite […].

En relación con la segunda (artículo 114 de la Ley 1395 del 2010), lamentablemente el artículo 309 de la Ley 1427 del 2011 la derogó expresamente. De volver una norma similar a nuestro ordenamiento jurídico seguramente surgirían múltiples discusiones en cuanto al significado y alcance de la frase "tendrán en cuenta" así como respecto a qué se considera un caso "análogo". Para este último evento resulta fundamental la correcta definición de sombras "decisionales" o segmentos "precedenciales" con amplitud media (siguiendo la terminología de D. López), donde es posible ubicar un caso que será objeto de decisión judicial.

Así las cosas, en el ámbito colombiano se ha discutido de manera aún muy preliminar, desde la jurisprudencia y la doctrina, y muy recientemente como vimos en la ley y en proyectos de reformas constitucionales, la necesidad de consagrar el precedente judicial vinculante. Esta tendencia debe cambiar por cuanto la falta de uniformidad en la interpretación y aplicación de las fuentes del derecho por la rama Judicial causan inseguridad jurídica, pérdida de confianza en la justicia y desdén en la administración pública y el Legislativo.

2. MÉTODO DE ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y PROPUESTA DE MODELO

El modelo propuesto para el análisis de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del período 2005-2016 es una *síntesis* de las técnicas de interpretación del *precedente* atrás analizadas, y las siguientes metodologías ideadas para enfrentar realidades jurídicas y jurisprudenciales complejas.

2.1. Metodología de E. Álvarez Correa del "análisis de casos jurídicos"

Los *casos jurídicos*, o aquellas situaciones de hecho en las cuales dos o más individuos se encuentran en desacuerdo respecto a sus derechos y obligaciones, son analizados por E. Álvarez Correa y sus discípulos, a través de los siguientes elementos (Álvarez Correa, 1988, pp. 21 y 22):

– Los hechos. Un caso jurídico incluye un gran número de hechos, muchos de los cuales nada tienen que ver con el conflicto entre las partes. Por lo anterior es importante determinar los hechos pertinentes para la solución del caso, lo que depende de haberse dado cuenta de lo importante, mediante la técnica de la "calificación". Calificar significa dar a un hecho un nombre jurídico, es decir, "calificarlos" de jurídico[37]. La previa calificación de los elementos jurídicos (técnicamente denominados *instituciones jurídicas*) facilita la determinación del problema jurídico[38].

– El problema jurídico. Es el conflicto que los litigantes someten al juez para su solución. Representa, por lo tanto, un conflicto de intereses. El problema jurídico tiene tres características generales: encierra un juicio de valor[39], contiene un elemento de conflicto y determina el proceso.

  La mayor dificultad del análisis de casos es ubicar el problema jurídico por cuanto esto exige que se identifique el elemento sobre el cual

37 La solución de un caso requiere para E. Álvarez Correa de dos etapas. En la primera se determina las instituciones jurídicas de conjunto, configurando el marco de referencia general del problema jurídico. En la segunda se determina la institución jurídica central, el elemento esencial crítico de conflicto. La serie de conjuntos establecidos en la primera etapa desciende a la extensión de su aplicación hasta el punto de conflicto y ese podrá encontrarse a cualquier nivel (1988, p. 52).

38 Por lo tanto, para E. Álvarez Correa, "[u]na institución jurídica es un vocablo (forma) cuyo sentido (fondo) según el ordenamiento jurídico implica un efecto jurídico. Todo vocablo jurídico es una institución jurídica en ese sentido: delito, contrato, propiedad, posesión, capacidad, etc." (1988, p. 36).

39 El problema jurídico es una confrontación de dos razones jurídicas y, de esta manera, existe un claro conflicto de valores e interpretaciones distintas de un mismo hecho. Aunado a lo anterior, el juez deberá escoger según su criterio de justicia y de valores. No existe una escala de valores, de esta manera, al escoger el juez una regla ética es porque considera la otra de menor importancia. Coincide este análisis de E. Álvarez Correa con aquel de los "modelos actitudinales" arriba analizados.

las partes no están de acuerdo. Este es, por lo tanto, el "elemento de conflicto" y la razón verdadera de un litigio. Este siempre se redacta en el sentido de lo que debe hacer una de las dos partes (o de lo que puede hacer). La finalidad de la demanda es que el demandado haga o pague algo; por lo tanto, el problema jurídico va en ese sentido. Un problema mal plantado tiene como consecuencia una falsa solución, porque no corresponde al conflicto[40].

La naturaleza del conflicto varía según el tipo de problema, que pueden clasificarse, según E. Álvarez Correa, en tres categorías: (1) Conflicto sobre los hechos o problema fáctico. Recae sobre la existencia o la ausencia de un hecho pertinente. El problema fáctico puro y simple como este supone que las partes discuten la presencia o la ausencia de la institución jurídica y no su aplicación. Es fáctico o de hecho porque no se trata de interpretar una norma o de definir una institución jurídica; (2) Conflicto sobre los hechos o problema fáctico combinado con problema jurídico. No se trata de determinar la ausencia o presencia de un hecho sino, existiendo determinado hecho, se discute si este corresponde o no a una institución jurídica. La naturaleza del conflicto es la definición de la institución jurídica para el caso, lo cual implica elementos fácticos y jurídicos; (3) Conflicto sobre los efectos de las instituciones jurídicas o problema jurídico. El problema jurídico puro supone que los hechos no son objeto de discusión sino el sentido de la institución jurídica en cuanto a sus efectos. La solución de un problema jurídico puro requiere acudir a los principios jurídicos, es decir, a las reglas de conducta, al deber ser del ordenamiento jurídico. El ordenamiento fija, entonces, principios para que sus efectos hagan justicia y pongan orden (Álvarez Correa, 1988, pp. 53 y 54).

– Los motivos. Son las razones por las cuales el juez (o el analista) fallaría a favor del demandante o del demandado. Estas deben ser jurídicas y su exposición corresponde también a una técnica. El desarrollo de los motivos dependerá de lo que indique el orden jurídico aplicable[41]. Los motivos y los principios jurídicos se encuentran íntimamente relacionados por lo que antes de redactar los motivos, el jurista debe decidir cuáles principios rigen el caso y por qué, interrogante último que determina los motivos (Álvarez Correa, 1988, p. 55).
– La regla jurídica. Es el principio aplicado por el juez para resolver el caso. Es diferente de la noción de "principio jurídico" (general y abstracto, y aplicable a varios casos: "quien promete debe cumplir"). Es la

40 Para profundizar en la elaboración de problemas jurídicos, véase "Lección 5. Análisis de casos jurídicos: El problema jurídico" (Álvarez Correa, 1998, pp. 23 a 25).

41 Para profundizar se recomienda la lectura de "Lección 6. Análisis de casos jurídicos: los motivos y la regla jurídica" (Álvarez Correa, 1988, p. 26).

aplicación de un principio a un caso en particular, es decir, demuestra cómo se aplica el principio al caso. Para E. Álvarez Correa, "[…] al estudiar la jurisprudencia colombiana advertirá que los artículos de los códigos son aplicados por los jueces a los casos de distintas maneras, y cada una de esas maneras es una regla jurídica" (Álvarez Correa, 1988, p. 28). La regla jurídica responde concretamente a la pregunta del problema jurídico, por cuanto indica los elementos del caso y fija la jurisprudencia[42].

2.2. Método de J. Giraldo Ángel de "análisis crítico de la jurisprudencia"

J. Giraldo Ángel (2002), muy en la línea del profesor E. Álvarez Correa, propone analizar la jurisprudencia siguiendo tres etapas: (1) Determinación del problema jurídico planteado; (2) Análisis estructural de las tesis sustentadas con relación al problema; y (3) Crítica jurídica.

En relación con la definición del problema jurídico, considera J. Giraldo Ángel que está integrado por dos elementos: el aspecto jurídico considerado y los hechos que son relevantes para este. El primero es el punto de derecho que se quiere dilucidar, el aspecto sobre el cual recae la controversia entre las partes, "[…] es la consecuencia, o la connotación jurídica, que el Derecho establece para unos hechos" (2002, pp. 48-50). El segundo son los fenómenos jurídicos (no empíricos) para los cuales el ordenamiento jurídico prevé alguna consecuencia. Así las cosas, el hecho jurídico es de carácter abstracto, mientras que el empírico es de carácter concreto[43].

Las "tesis" son las respuestas dadas a los distintos problemas jurídicos planteados en una providencia[44], y, para terminar, la "crítica jurídica" permite al analista asumir una posición crítica con relación al punto de derecho, para lo cual es necesario establecer cuáles son los hechos relevantes y probados para cada una de las partes y cuál es su connotación jurídica.

2.3. Método de D. López de "líneas jurisprudenciales"

La propuesta metodológica de D. López (2009) se centra en la elaboración de "líneas jurisprudenciales", es decir, en el análisis dinámico de los pre-

---

42 "Son precisamente estas extensiones de los principios jurídicos las que explican el desarrollo de la jurisprudencia. En efecto, las decisiones de los tribunales (en un sistema moderno) […] extienden las posibilidades de los principios jurídicos, frecuente y estrechamente concebidos en sus inicios" (Álvarez Correa, 1988, p. 57).

43 Para J. Giraldo Ángel, por ejemplo, la institución "bien mueble" es hecho jurídico pero "carro" es hecho empírico (2002, pp. 48-50).

44 Para profundizar en su análisis se recomienda la lectura del capítulo 4, "La formulación del problema jurídico" (2002, pp. 209-243).

cedentes, método que para el autor reviste enormes ventajas en comparación con el estudio estático de sentencias, según es posible concluir del siguiente aparte de su obra:

> La interpretación de sentencias aisladas no da una buena idea del desarrollo sistemático de la jurisprudencia y esto resulta crucial para entender el aporte del derecho de origen judicial a todas la ramas del derecho […]. La lectura de sentencias individuales, sin sentido de orientación o agrupación, puede llevar al analista a una dispersión radical, con la consecuente incomprensión de los mensajes normativos emanados del derecho judicial. La determinación de la subregla jurisprudencial solo será posible, entonces, si el intérprete construye, para cada línea, una teoría jurídica integral (una narración) de las interrelaciones de varios pronunciamientos judiciales relevantes. Los problemas que esta exigencia plantea son variados: por una parte es necesario (1) acotar el patrón fáctico concreto (con el correlativo conflicto de intereses y derechos que le sea propio) que la jurisprudencia ha venido definiendo como "escenario constitucional" relevante; (2) identificar las sentencias más relevantes (que más adelante denominaremos "sentencias hito") dentro de la línea jurisprudencial; (3) finalmente es necesario construir teorías estructurales (*i. e.* narraciones jurídicas sólidas y comprehensivas) que permitan establecer la relación entre esos varios pronunciamientos jurisprudenciales. Esta última tarea es en propiedad la misión del jurista cuando analiza el derecho de los jueces […]. El desenlace de la narración ha tratado de definir la existencia de un "balance constitucional", esto es, de una doctrina jurisprudencial vigente más o menos definida que sirva como regla de conducta y estándar de crítica a la actividad de los jueces, funcionarios y litigantes interesados en aplicar el derecho jurisprudencial a casos futuros. Sin dicho trabajo de racionalización de la línea, el derecho moderno (tanto jurisprudencial como legislado) tendería, literalmente, a la incomprensibilidad (2009, p. 140).

De manera resumida, se considera relevante referirse a los siguientes conceptos que articulados nos llevan a comprender su teoría:

– Concepto de línea jurisprudencial. D. López entiende la línea jurisprudencial como una idea abstracta, que se puede dibujar en una gráfica[45], que consiste en una pregunta o problema jurídico bien definido, bajo el cual se abre un espacio de posibles respuestas, y que permite analizar si existe un patrón de desarrollo "decisorio" en las soluciones que la jurisprudencia ha dado al problema (2009, p. 141).

– Concepto de problema jurídico. El problema jurídico "es la pregunta que encabeza la línea jurisprudencial y que el investigador intenta resolver mediante la identificación y la interpretación dinámica de

45 Véanse ejemplos de gráficos en las páginas 142 a 147 de su obra.

varios pronunciamientos jurisprudenciales, además de la relación de estos con otros materiales normativos (tales como textos constitucionales y legales)" (2009, p. 147).

D. López hace énfasis en la dificultad de redacción de los problemas jurídicos dada la corriente conceptualista[46] que domina el análisis jurisprudencial y nos propone formularlos mencionado algún elemento normativo (*v. g.* derecho o texto constitucional), vinculado con patrones fácticos que reflejen los hechos materiales del caso, ya que este ejercicio lleva a una "correcta identificación" de la *ratio decidendi* de los fallos (2009, pp. 150-151). Nos plantea ejemplos de problemas jurídicos inadecuadamente plateados, como *¿en qué consiste el derecho al buen nombre?*, mostrándonos que resulta mejor tratar de identificar el patrón fáctico fundamental y relacionarlo con el texto o norma constitucional controlante. Así: "¿hay violación del derecho al buen nombre (artículo 15 C. P.) de un deudor cuando existe un reporte de una base de datos crediticia acerca de una obligación a su cargo, vencida, pero judicialmente declarada prescrita?" (2009, p. 151).

– Sombra "decisional"[47]. Este concepto para D. López sirve para corregir una idea errada y estricta del precedente como aquel en virtud del cual el "siguiente fallo de un caso análogo dentro de una línea precedencial bien definida tendría que caer en el mismo sitio", por cuanto, "por regla general basta, para cumplir con el deber de seguir el precedente, con "ubicar" el caso dentro de un subsegmento (más o menos amplio) del espacio abierto". Esta noción permite comprender que la mayoría de las decisiones de la Corte no son cambios jurisprudenciales profundos y sí el uso de los extremos de la "sombra decisional" (2009, pp. 144 y 145).

---

46 Al respecto manifiesta: "Es importante enfatizar que la utilización de la técnica de la línea y, como se verá más adelante, la identificación de la *ratio decidendi* del fallo con fundamento en los hechos materiales de la sentencia, muestran una importante diferencia, con respecto a la manera usualmente conceptualista como se analiza la jurisprudencia en Colombia. El conceptualismo aún dominante en el análisis jurisprudencial se inclina a creer que los problemas constitucionales están situados al nivel de los derechos abstractos o de los conceptos jurídicos abstractos: así, por ejemplo, se pregunta el significado y desarrollo jurisprudencial de entidades conceptuales tan abstractas como el "derecho al debido proceso" (art. 19 C. P.) o el "derecho al libre desarrollo de la personalidad". Estos conceptos, sin embargo, son excesivamente generales como para encabezar adecuadamente líneas jurisprudenciales inteligibles. La jurisprudencia no interpreta un artículo de la Constitución o un derecho fundamental en general", y más adelante, "es preciso insistir en la correcta formulación del problema jurídico que encabeza la línea: de entrada resulta desaconsejable formular problemas del tipo ¿cómo se ha interpretado la garantía del debido proceso? Casi siempre estas preguntas serán meramente conceptuales y de una amplitud inmanejable" (2009, pp. 147, 150 y 151).

47 Se adopta en esta obra el término sombra "decisional" del profesor D. López. Sin embargo, consultado el Diccionario de la Real Academia Española, la expresión correcta es "decisoria". Disponible en: ‹http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=decisional›, consultado el 26 de diciembre del 2010.

– Clases de sentencias de una línea jurisprudencial. Para elaborar líneas jurisprudenciales es indispensable la identificación de los principales fallos que sobre un tema o materia han sido promulgados. D. López se refiere concretamente al "peso estructural fundamental" de las sentencias, por oposición a aquellas de menor importancia doctrinal, y sin confundirse con la conveniencia del mismo para fines específicos del operador jurídico. De esta manera, "una sentencia no deja de tener peso estructural en la línea por el solo hecho que desfavorezca, en contexto de litigio, las pretensiones o intereses del analista", pues, en todo caso, para elegir las sentencias, "[l]os litigantes deben […] hacer presentaciones fidedignas del derecho vigente dentro de la obligación general de lealtad argumentativa que le deben a jueces y contrapartes. La noción de lealtad argumentativa es aún más exigente cuando se escribe con propósitos académicos e investigativos. En ambos casos, el analista tiene la tarea de identificar las sentencias más importantes de la línea para poder componer la narrativa más poderosa y creíble que dé cuenta de la jurisprudencia en su conjunto" (2009, p. 161).

Bajo los anteriores parámetros, D. López clasifica los fallos en: (1) importantes y (2) no importantes. En la primera categoría se entiende que las sentencias son importantes[48] o son "sentencias hito" cuando los operadores jurídicos consideran que en estas se anuncia la respuesta correcta y vigente para un problema determinado. Sin embargo, el concepto "sentencia hito" es genérico, y existen especies como las sentencias fundadoras de línea[49], consolidadoras de línea[50], reconceptualizadoras de línea[51] y dominantes[52]. En la segunda categoría, o sentencias no importantes, se encuentran aquellas solamente confirmadoras de principios o sentencias de reiteración[53], las sentencias argumentativamente confusas o inconcluyentes[54], y las sentencias en exceso abstractas, con numerosos *obiter dicta* y poca relación con los hechos materiales del escenario constitucional[55].

48 En la tradición angloamericana se denominan *leading case* y en la francesa *grand arrêt*.

49 Fallos proferidos en el período inicial de actividad de la Corte, que según D. López son importantes pero no contienen, en la mayoría de los casos, balances constitucionales vigentes. Para el caso de la Corte Constitucional es raro que hoy en día una sentencia fundadora de línea sea dominante o principal (2009, pp. 164 y 165).

50 En ellas la Corte trata de definir con autoridad una subregla de derecho que en el comienzo fue planteada por las sentencias fundadoras de línea (López, 2009).

51 Redefine la *ratio decidendi* de fallos anteriores (López, 2009).

52 Aquella que, según el analista, contiene criterios vigentes y dominantes por medio de los cuales la Corte resuelve un conflicto de intereses dentro de un escenario jurídico. Son el *leading case* para las tradiciones angloamericanas (López, 2009).

53 Aquellas que se ven como puras y simples aplicaciones a un caso nuevo del principio o *ratio*, contenido en una sentencia anterior (López, 2009, pp. 166-167).

54 Presentan baja calidad de argumentación o dificultades de identificación de la *ratio decidendi*.

A partir de esta tipología de sentencias es que D. López sugiere la estructuración de la *línea jurisprudencial* a través de la identificación de las "sentencias hito"; sin embargo, reconoce las dificultades para lograrlo al manifestar que

> En Colombia, desafortunadamente, la jurisprudencia es tan voluminosa y el análisis jurisprudencial que sus editores hacen es tan tímido, que la labor de encontrar sentencias hito puede ser dificultosa. Los descriptores utilizados para sistematizar la jurisprudencia, por ejemplo, la organizan en torno a "derechos", sistema conceptualista de poca utilidad para el operador jurídico que, sin necesidad de conocer toda la jurisprudencia, la quiere usar con rigor metodológico. Así, la referencia a los descriptores de la Corte casi siempre invita a leer decenas e, incluso, centenas de sentencias. Esta labor, por supuesto, no es realizable por jueces y abogados con muy serias restricciones de tiempo. La metodología de línea de jurisprudencia, por tanto, si ha de tener algún éxito práctico, debe tratar de identificar las sentencias hito agrupadas en torno a problemas jurídicos bien definidos (o, como los hemos llamado, "escenarios constitucionales"). Eso implica que las líneas no pueden construirse por mera afinidad conceptual, sino que es imprescindible, al mismo tiempo, cercanía y relevancia en relación con los patrones fácticos bajo estudio. Esta labor sería mucho más fácil si la jurisprudencia estuviera, en términos editoriales, preparada para este tipo de investigación. […] Frente a este vacío, sin embargo, existen algunos pequeños atajos de investigación que han probado ser útiles y que, a falta de mejor método, casi siempre permiten reducir la complejidad del material a analizar mediante la identificación de las sentencias hito (agrupadas por patrones fácticos) en cada línea. Esta metodología comprende tres pasos que he denominado así: (1) El punto arquimédico de apoyo; (2) Ingeniería reversa, y (3) La telaraña y los puntos nodales de jurisprudencia[56] (2009, p. 168).

2.4. Método de E. Cifuentes Muñoz de "hipertextos jurídicos"

Complementariamente a los métodos vistos hasta el momento, el hipertexto es "una herramienta de procesamiento de información que selecciona

---

Para D. López, "[e]sta constatación lleva a un corolario importante: cuando los jueces realizan análisis jurídico claro tiene mayores probabilidades de fijar jurisprudencia durable e influyente" (López, 2009).

55 Lo cual disminuye la fuerza gravitacional del precedente (López, 2009).

56 D. López define cada etapa así: (1) El punto arquimédico de apoyo. Una sentencia con la que el investigador tratará de dar solución a las relaciones estructurales de varias sentencias. Su propósito fundamental será ayudar en la identificación de las "sentencias hito" de la línea y en su sistematización en un gráfico de línea. Debe encontrarse la sentencia "arquimédica" que cumpla con los siguientes requisitos: a. Lo más reciente posible, b. Que sus hechos relevantes y tengan el mismo patrón fáctico, o al menos el más cercano posible con relación al caso sometido a investigación. (2) Ingeniería reversa. Estudio de la estructura de citas del "punto arquimédico". La Corte Constitucional tiende a restringirse a fallos anteriores que sean análogos por sus hechos al caso que ahora se decide. Esto significa que la citación interna busca ahora el valor "precedencial" del fallo anterior y no su valor conceptual. (3) Nicho citacional, formado mediante el análisis de sentencias. Existencia de "puntos nodales" dentro del nicho citacional. Puntos a menudo citados en un alto número de sentencias (pp. 168-184).

los contenidos importantes, los relaciona, a través de oraciones de enlace y los concreta con ejemplos cercanos a las experiencias y a los conocimientos previos del aprendiz", y, para el caso concreto del derecho "responde a la investigación documental que se obtiene a partir de la doctrina, jurisprudencia y normas" (Cifuentes, 2009, p. 8)[57].

Esta metodología ha sido aplicada en varias áreas del derecho en la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, siguiendo las siguientes fases: (1) Fase de construcción de mapas conceptuales y de bases de datos (búsqueda, selección y análisis de la información documental)[58]; y (2) Fase de construcción de un texto virtual, que es el "resultado del análisis previo y está constituido por narrativas, problemas jurídicos y fuentes formales y materiales que se relacionan entre sí y pueden ser articuladas por quien está haciendo uso de la información" (Cifuentes, 2009, p. 9).

Los productos académicos de los hipertextos jurídicos son de diversa índole, como resúmenes de jurisprudencia y doctrina, base de datos, libros, manuales de clase, artículos, informes de investigación, documentos de casos, líneas jurisprudenciales[59], materiales de enseñanza y programas en multimedia o virtuales.

2.5. Propuesta metodológica para el "análisis jurisprudencial de fallos tributarios" (Lozano, 2011)

La propuesta metodológica que en esta obra se presenta para el análisis de los fallos tributarios del Consejo de Estado de los últimos once años reúne elementos de los métodos atrás reseñados[60]. Veámoslos a continuación.

---

57 Para mayor profundidad véase la obra completa de Luis Álvarez Pérez y otros, *Herramienta para la creación de hipertextos*, Madrid, CEPE, 2001; Luis Álvarez Pérez *et al*., *Hipertexto. Una estrategia para comprender*, Madrid, CEPE, 2001; Luis Álvarez Pérez *et al*., *Hipertexto*, Madrid, CEPE, 2001; Luis Álvarez Pérez *et al*., *¡Ya entiendo!… con Hipertextos*, Madrid, CEPE, 2001; así como aquella de George Landow, *Hypertexto: la convergencia de la teoría crítica contemporánea y la tecnología*, Paidós, Barcelona, 1995, y George P. Landow, *La teoría del hipertexto*, Paidós, Barcelona, 1997.

58 Las fases se desarrollan a través de formatos de investigación que son plantillas creadas para facilitar el proceso de investigación. Estas plantillas comprenden campos predeterminados, de tal forma que todos los investigadores resuman la doctrina, la jurisprudencia y los demás documentos bajos los mismos parámetros. Para el caso de la "jurisprudencia", objeto del presente estudio, se proponen los siguientes "campos": Corporación, número de sentencia o radicación, fecha, magistrado ponente, base de datos o *Gaceta Judicial*, tema del hipertexto, subtema(s), hechos de la sentencia, problema(s) jurídico(s), consideraciones de la Corte, decisión y subregla, norma(s) especifica(s) que se analiza(n) o sirven de sustento para la motivación de la sentencia, precedentes citados en la sentencia, hipervínculos, observaciones, entre otros (Cifuentes Muñoz, 2009, p. 15). En las páginas 20 a 22 se define el contenido de todos los campos.

59 Para su construcción se recomienda seguir las obras de D. López sobre la materia.

60 En la base de datos construida para el uso de esta metodología además de estos elementos que hacen parte de la "Sección Análisis de la Jurisprudencia", se encuentra otra sección denominada "Datos Identificadores de la Providencia" compuesta por los siguientes datos: (1) expediente o referencia, (2) radicación; (3) fecha de la sentencia; (4) clase de providencia; (5) sala o sección;

- *Problema jurídico.* Es el conflicto presentado al juez para su solución. Se formula mediante una pregunta que envuelve tanto los aspectos jurídicos y fácticos relevantes en tensión. Persigue la correcta definición de la *ratio decidendi* así como evitar una mala redacción que siga las corrientes conceptualistas atrás referidas[61].
- *Regla jurídica.* Es la aplicación por el juez del (los) principio(s) jurídico(s) para resolver el problema jurídico[62].
- *Sombra "decisional".* Segmento "precedencial" con amplitud media donde es posible ubicar un caso que será objeto de decisión judicial[63].
- *Crítica jurídica.* Posición crítica del investigador respecto al fallo del juez[64].
- *Tipo de sentencia.* Importante y no importante, y subespecies[65].
- *Interpretación del precedente.* Positiva o negativa, donde en la primera se sigue el precedente judicial y en la segunda no[66].

(6) actor; (7) consejero (a) ponente; (8) acción de nulidad y restablecimiento del derecho o acción de nulidad simple; (9) normas demandas; (10) temas; (11) tomo y folio; (12) boletín ICDT; (13) extracto y/o consideraciones de la sala; y (14) fallo.

61 Véase E. Álvarez Correa (1988), J. Giraldo Ángel (2002), D. López (2009) y E. Cifuentes (2009).

62 Véase E. Álvarez Correa (1988), D. López (2009) y E. Cifuentes (2009). J. Giraldo Ángel (2002) se refiere a las mismas como "tesis".

63 Véase D. López (2009).

64 Véase J. Giraldo Ángel (2002).

65 Se sigue la clasificación de sentencias de D. López (2009) analizada arriba.

66 Se sigue en este aspecto el método de análisis propuesto por T. G. Hansford y J. F. Spriggs II (2006), atrás analizado.

CAPÍTULO III

APLICACIÓN DEL MODELO: DEFINICIÓN DE PROBLEMAS JURÍDICOS, REGLAS JURÍDICAS Y TENDENCIAS DECISORIAS

En el capítulo anterior se definieron los elementos que serán tenidos en cuenta para analizar una muestra representativa de sentencias tributarias del Consejo de Estado: (1) problema jurídico, (2) regla jurídica, (3) sombra "decisional", (4) crítica jurídica, (5) tipo de sentencia y (6) interpretación del precedente. En este capítulo se presentan, a manera de narración, los principales resultados del análisis realizado, no sin antes reseñar las principales dificultades encontradas y plantear las siguientes precisiones metodológicas:

1. Para analizar la muestra jurisprudencial se construyó una base de datos en Microsoft Access que permitió recopilar la información principal de las sentencias (sección de la base de datos denominada "datos identificadores de la providencia", compuesta por los campos: expediente o referencia, radicación, fecha de sentencia, clase de providencia, sala o sección, actor, consejero(a) ponente, normas demandadas, temas, clase de acción-nulidad y restablecimiento del derecho o nulidad simple, salvamento o aclaración de voto, tomo y folio, extracto y/o consideraciones de la sala, fallo, fallos relacionados y texto completo de la providencia). Esta base de datos también permitió analizar por temas las diferentes providencias (sección de la base de datos denominada "análisis de la providencia" con los campos: problema jurídico, regla jurídica, sombra "decisional", crítica jurídica, tipo de sentencia e interpretación del precedente). Luego, a través de la realización de consultas e informes, se analizaron las tendencias decisorias. Debemos precisar que este poderoso sistema de información sustenta esta investigación pero no hace parte integral de esta monografía.

2. El universo de providencias tributarias[1] del Consejo de Estado en los últimos once años (2005-2016) es amplio (aproximadamente 4932) y, por lo tanto, la lectura del derecho contenido y desarrollado por el mismo es dispendiosa. Retomo las palabras de R. Siltala[2], quien consideraba que leer derecho, en general, así como sucede en la filosofía, la literatura y otras formas de discurso de la *épistémè* occidental, es como recorrer patinando una larga distancia en hielo delgado durante la última fase de la primavera, donde:

> [n]o hay refugio seguro desde el vasto campo deslumbrante de hielo que se extiende sobre un lago inmenso o el mar, una vez ha tomado el esfuerzo peligroso de patinar/leer, conociendo calmadamente las advertencias bien intencionadas de los positivistas jurídicos, que prefieren permanecer en una tierra firme o "roca madre argumentativa" (Wittgenstein) de su elección y definición, y la incredibilidad compartida con los Crits, para quienes la ley no es más que la "política congelada" (Unger), o una frágil e inherente mezcla volátil de interés social, poder e ideología (2000, p. 266).

3. Unido a lo anterior, y compartiendo las críticas realizadas por D. López en sus obras (*El Derecho de los jueces* y *Las fuentes del argumento*) el manejo del universo jurisprudencial del Consejo del Estado no es fácil por varias razones: (1) las funciones del Consejo de Estado son ejercidas bajo una estructura organizacional compleja[3]; (2) no existen criterios uniformes respecto a la publicación de sus fallos[4]; (3) la búsqueda de jurisprudencia en la página *web* no es fácil, lo que dificulta la utilización de la metodología de líneas jurisprudenciales[5] así como

---

1 Se incluyen sentencias (procesos de nulidad simple y de nulidad y restablecimiento del derecho), salvamentos y aclaraciones de voto. Se excluyen los autos.

2 La obra de R. Siltala (*A Theory of Precedent. From Analytical Positivism to a Post-Analytical Philosophy of Law*, 2000) presenta los resultados de su disertación doctoral de la que el profesor Neil MacCormick fue jurado de tesis. En la misma se realizan comentarios críticos relacionados con por qué los casos tienen *ratione*s y en qué consisten, siguiendo el discurso del *common law* (y, concretamente el expuesto por MacCormick en "Why Cases Have Rationes and What These Are", en L. Golstein [ed.], *Precedente in Law*, Oxford University Press, 1991), y se hace énfasis en que los precedentes no han sido analizados en profundidad ni desde la jurisprudencia ni en la literatura legal filosófica. El libro hace un esfuerzo por encontrar las premisas constitutivas de la *ratio* de un caso, a través de diferentes formas de leerla en adjudicaciones subsecuentes judiciales. Se analizan, por lo tanto, el objeto de las preguntas, los marcos sistemáticos legales, los marcos teóricos de referencia y los métodos de análisis empleados (pp. 249 a 267).

3 Existe la división entre la Sala Contencioso Administrativa (con cinco secciones especializadas y posibilidad de actuar en la Sala Plena) y la Sala de Consulta y Servicio Civil.

4 Usualmente el orden de publicación de sentencias obedece a las directrices impartidas por cada sala, sección o relator de turno, lo cual según D. López (2009) (posición que compartimos) conduce a que la publicación selectiva de fallos atente contra los principios básicos de trasparencia e integridad del derecho jurisprudencial. Hasta 1999 (y desde 1915) fueron los *Anales del Consejo de Estado* el mecanismo de publicación oficial impresa de la entidad, en la que se detallaba el año, la sección y el número de radicación de las providencias. A partir de 1999 no se utiliza este medio de difusión y sí los discos compactos y la página *web*, disponible para cualquier persona que desee consultarlos.

5 Es útil, quizá, para el seguimiento de litigios porque para realizar una búsqueda efectiva se requiere

la citación uniforme[6] y, lo más grave, (4) los datos identificadores y extractos de los fallos no están diseñados para facilitar el análisis dinámico de sentencias[7].

4. La abundancia en número, la diversidad temática y el tecnicismo de los temas tributarios tratados por los magistrados de la Sección Cuarta del Consejo de Estado hacen que la tarea del juzgador y, por lo tanto, del investigador, no sea fácil[8]. Además, una sentencia puede tratar varios temas, lo que hace que el investigador deba elegir los más importantes para efectos de su investigación.

---

el número de código único, la sección, el tema e inclusive los datos de las partes. Además, la ausencia de criterios unificados para establecer números internos genera la posibilidad de repetición y confusión en las búsquedas.

6 Para profundizar en la citación y sus formas, se recomienda la lectura de D. López (*Las fuentes del argumento*, 2009, pp. 41-45 y 60-62).

7 Para el caso de la Corte Constitucional, D. López realiza esta crítica, aplicable también al Consejo de Estado: "Es verdaderamente desafortunado que la relatoría oficial de las sentencias de la Corte todavía utilice en gran medida esta orientación conceptualista de la jurisprudencia. Mucho más adecuado resulta formular problemas jurídicos en los que se mencione algún elemento normativo (bajo la forma de "derecho" o "texto" constitucional), pero vinculado con patrones fácticos que traten de reunir los hechos materiales del caso. Como se verá más adelante, una correcta identificación de la *ratio decidendi* de las sentencias" (énfasis nuestro) (2009, pp. 150 y 151).

8 Son muy interesantes los planteamientos de G. Mora Restrepo, quien estudia desde una perspectiva crítica, y en el marco de la interpretación constitucional, los problemas que conciernen al razonamiento que emplean los jueces para sustentar sus decisiones, las líneas de solución que han ofrecido las teorías jurídicas más representativas al respecto, los problemas que surgen a partir de dichas líneas y, además, cuáles deberían ser las condiciones, orientaciones y criterios que posibiliten hablar de un ejercicio adecuado o correcto del oficio de los jueces (2009, p. 18). Para este autor: "La idea según la cual los jueces cumplen una tarea más o menos sencilla y mecánica de comparar normas y hechos para deducir decisiones exactas, conforme a lo dispuesto por un legislador histórico, no pasa de ser hoy una referencia, casi anecdótica, para explicar cómo se entendía la actividad de los jueces en las teorías jurídicas tradicionales de estirpe decimonónica. Por el contrario, lejos de consistir en un simple razonamiento deductivo, los procesos judiciales son hoy comprendidos como una actividad racional y discursiva compleja, cuya solución depende de la combinación de distintas fuentes de juzgamiento que son valoradas, en último término, según la mirada particular y propia que cada juez hace del problema discutido y de la importancia y relevancia que otorga a los elementos constitutivos de cada caso. La doctrina contemporánea sobre el tema ha sido particularmente insistente en estos puntos: primero, que el "material" sobre el cual versan los casos –hechos, normas, pruebas, antecedentes, etc.-, son complejos; segundo, que los casos debatidos en sede judicial pueden admitir, por regla general, varias soluciones posibles; y tercero, que el juez es el protagonista central y definitivo de la trama jurídica desarrollada en los casos concretos que requieren su autoridad decisoria; su personalidad y sus convicciones son puestas en relación constante, y de modo determinante, con el caso concreto que debe juzgar. Esta perspectiva de la función judicial, si bien es más realista que la de cuño tradicional, plantea sin embargo importantes problemas relacionados con las posibilidades legítimas que poseen los jueces para tomar decisiones. En efecto, la existencia de soluciones alternativas a los casos concretos, lo mismo que las dificultades inherentes a los procesos judiciales y el papel protagónico reconocido a los jueces, son cuestiones que no pueden ser planteadas al margen de la responsabilidad que poseen de fallarlos adecuada o correctamente, o para usar un lenguaje más clásico, de la obligación que tienen los jueces de tomar decisiones que correspondan a la efectiva realización de la justicia, discriminando entre *soluciones admisibles y legítimas de aquellas que no lo son*" (énfasis nuestro) (pp. 17-18). Y concluye su obra con esta interesante afirmación: "La prudencia jurídica, y en especial la prudencia de los jueces, es la condición especial de su oficio y la cualidad que eleva sus exigencias morales […]" "[…] la aceptación y el intento de usar la prudencia jurídica –tributaria de los mejores esfuerzos morales y jurídicos de griegos y romanos– es imprescindible para trazar una línea divisoria entre los jueces que realizan genuinamente su oficio y aquellos que lo hacen sólo en apariencia: la distinción, finalmente, entre los juristas y los poderosos" (p. 435).

5. No siempre es posible realizar *análisis dinámicos* de sentencias a través de líneas jurisprudenciales pues existen pronunciamientos aislados importantes en los cuales es indispensable su *análisis estático*. El objetivo de los análisis practicados en esta ponencia es básicamente determinar tendencias "decisorias", y sus rupturas, y no realizar un estudio profundo del estado de la cuestión doctrinal[9].
6. Los análisis que se han realizado de la jurisprudencia tributaria corresponden a esfuerzos aislados, aunque valiosos, no sistemáticos ni constantes.

Por su importancia, ahondemos en el anterior apartado e. A diferencia de otras áreas del derecho, como la civil[10] o la constitucional, los aspectos jurisprudenciales tributarios del Consejo de Estado han sido estudiados, desde la doctrina, según la relevancia temática en el tiempo. Mencionemos brevemente algunos de los estudios más recientes y las metodologías empleadas[11].

– A. Lewin Figueroa, a partir de un universo de 1500 sentencias del Consejo de Estado extraídas del Boletín del ICDT para el período 1992-2001, se concentra en el análisis de los fallos tributarios del Consejo de Estado que fueron influidos por la jurisprudencia constitucional tributaria de la Corte Constitucional. Para lo anterior, calcula que aproximadamente un 10 % del universo estudiado trata aspectos constitucionales del derecho tributario y selecciona 80 fallos con base en los siguientes criterios: a. Que se refirieran a algún tema constitucional tributario; b. Que trataran aspectos sobre los cuales se ha pronunciado o se pronunció posteriormente la Corte Constitucional, sea que coincidan o no; c. Que denotaran alguna influencia ejercida por la jurisprudencia constitucional; o d. Que invocaran como fundamento algún fallo de la Corte Constitucional. Propone para el futuro el desarrollo de líneas de

9 Esta precisión metodológica es importante ya que realizar un estudio doctrinal de cada una de las líneas temáticas que se estudiarán en este libro desbordaría su alcance. El único tema que será abordado tanto doctrinal como jurisprudencialmente son los *efectos de los fallos de nulidad*. Cuando se considere necesario se sugerirán en el texto algunas referencias bibliográficas doctrinales para que el lector ahonde en las mismas.

10 Véanse en el campo civil la ponencia presentada en el XXI Congreso Nacional del Derecho Procesal de R. Pérez Vásquez y C. Llanos Sánchez (2000) quienes realizan un interesante análisis de la sentencia, su estructura, argumentación (según escuelas jurídicas), contenido, interpretación, vías de hecho, enlace con la motivación, entre otros aspectos.

11 Entidades como el ICDT, el CETA y el Centro Interamericano Jurídico Financiero constantemente realizan en sus boletines informativos y obras de compendio, clasificaciones temáticas de sentencias, con extractos de las mismas y resúmenes de las consideraciones más relevantes. Por ejemplo, R. Monsalve Tejada y M. P. Roa Páez realizaron en 2007 una compilación de los extractos de las sentencias proferidas por el Consejo de Estado con respecto a los decretos que reglamentan el Estatuto Tributario (Centro interamericano Jurídico Financiero, 2007). Sin embargo, en estos materiales no se encuentran análisis dinámicos ni sistemáticos de sentencias.

investigación, útiles para los mismos jueces y magistrados, que identifiquen "cuáles son las principales tesis y los fundamentos en que se apoya la jurisprudencia tributaria e identificar aquellas cuestiones que deban aclarase o reconsiderarse o, por el contrario, ratificarse"[12]. Precisamente una de las finalidades de esta ponencia es seguir esta línea investigativa propuesta por el profesor A. Lewin (2002).

– En el 2004, un grupo de 40 autores realizaron una obra colectiva, bajo el auspicio del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la edición de L. Cruz de Quiñones y A. Lewin Figueroa, denominada *La jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado-Estudios*[13] donde se presentó una visión de la *doctrina nacional* respecto a la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, a partir de sentencias y temas seleccionados por los autores mediante convocatoria abierta a todos los miembros del ICDT e invitación a los magistrados a identificar, según su concepto, las decisiones más relevantes. Para los editores era "indispensable reflexionar acerca de la manera como el Consejo de Estado ha venido ejerciendo la función pública que le corresponde, al conocer y decidir mediante sentencias, las controversias de naturaleza tributaria", así como ha sido una preocupación constante del ICDT "la necesidad y la conveniencia de adelantar el análisis y la crítica de forma más *sistemática, organizada y ojalá permanente* de la jurisprudencia en materia tributaria, con la certeza de que así contribuye en la construcción de un derecho –nunca acabado- que cada vez sea más justo y ceñido a los cánones constitucionales" (énfasis nuestro) (pp. IX-XII).

– En el año 2008, el ICDT organizó un Congreso Internacional de Administración y Justicia Tributarias donde se abordaron temas como la interpretación del derecho tributario, las acciones tributarias y los procedimientos especiales para la tutela judicial de los intereses de los contribuyentes y de los intereses colectivos y el procedimiento de gestión y control. Se resalta la ponencia de la doctora María Inés Ortiz Barbosa, consejera de Estado en aquel entonces, en la que al referirse a la "interpretación jurisprudencial por el Consejo de Estado" manifestó:

> En este continuo ejercicio hermenéutico del Consejo de Estado *los cambios jurisprudenciales pueden ser paradigmáticos* como ocurre con la sentencia de 18 de octubre del 2006 en la que luego de casi dos décadas de aceptar que en la liquidación de revisión una vez desvirtuada la propuesta de determinación por comparación patrimonial se realizara la determinación por el sistema ordinario, propuestos los dos como principal y subsidiario res-

12 Las observaciones y los comentarios que se derivaron del estudio se encuentran en las pp. 54-59.

13 La obra se inspiró en *Les Grands Arréts de Droit Fiscale* (París, 2000), cuyo objetivo fue identificar, organizar y analizar las sentencias más destacadas entre todas aquellas que representan la jurisprudencia tributaria en Francia.

> pectivamente, se decidió que el del sistema ordinario no procede de forma subsidiaria sino en el requerimiento especial o en su ampliación pero en ningún caso en la liquidación oficial y menos aún en la decisión del recurso. Se configura así la aplicación de una interpretación garantista frente a los derechos de defensa y debido proceso. De todo lo expuesto se evidencia [*sic*] que la *tarea interpretativa* del Consejo de Estado *es obligada, permanente e inherente a su labor*. Cumple la finalidad de aclarar la letra oscura de la ley y de dar alcance a las disposiciones de acuerdo con lo propuesto por el Legislador y con los fines propios del sistema constitucional tributario, con la protección de los derechos de la Administración y del Contribuyente y además, en casos, responde a *la actualidad de la actividad negocial*, especialmente ante el avance de los intercambios comerciales internacionales y la necesidad de que el país se inserte de manera más activa en las nuevas relaciones a que ellos dan lugar" (énfasis nuestro) (2008, pp. 78-79).

– Asimismo son muy interesantes las reflexiones de A. Múnera Cabas en torno a los principales problemas del juicio de impuestos en Colombia, al disertar concretamente sobre las acciones contra un acto administrativo de carácter particular, la jurisdicción rogada, los fallos desfavorables por falta de pruebas, la sustentación del recurso de apelación, la determinación de la cuantía y las pruebas en segunda instancia (2008, pp. 169-179).

– También J. de D. Bravo presentó una ponencia en las XXXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (2009) denominada "Comentarios a la Jurisprudencia del Consejo de Estado en materia tributaria" donde, retomando un viejo anhelo expresado en la clausura de las XXVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario (2002), vuelve la necesidad de abrir un "espacio para estudiar, analizar, debatir y divulgar la Jurisprudencia del último año proferida por la H. Corte Constitucional, el H. Consejo de Estado y los H. Tribunales Administrativos", enfatizando en que tal labor debe ser asumida por la academia. Menciona la importancia de este ejercicio para la preparación de las demandas por parte de los actores, así como para el estudio del caso y la fundamentación de las decisiones adoptadas por los jueces, como también la necesaria relevancia y fuerza vinculante del precedente judicial, en especial para la jurisprudencia constitucional[14]. Elije algunas sentencias por temas —(1) Fiducia mercantil, principio de trasparencia. (2) Expensas necesarias. (3) El poder tributario de las entidades territoriales. (4) Naturaleza tributaria de las estampillas. Y (5) Bienes que deben destruirse por vencimiento, deterioro, contaminación, etc.—[15],

14 Cita al respecto la sentencia C-335 del 2008 de la Corte Constitucional.

15 Se presentaron las siguientes interesantes comunicaciones técnicas: "Fiducia mercantil – principio de transparencia tributaria" (Humberto Longas Londoño), "El Consejo de Estado como garante del

precisando que no existen razones profesionales para su selección. La metodología empleada, muy del corte de J. Giraldo Ángel, sigue las siguientes etapas: 1. Problema jurídico (no planteado como pregunta); 2. Sentencia analizada: extractos; y 3. Análisis (resumen de las tesis del Consejo de Estado, jurisprudencia antecedente, análisis crítico de las tesis del Consejo de Estado, conclusiones).

– El ICDT constantemente ha realizado mesas redondas donde se debaten fallos tributarios recientes del Consejo de Estado. Por ejemplo, el 6 de mayo del 2010, J. I. Alfonso Bernal disertó sobre las "novedades en la jurisprudencia del Consejo de Estado", donde eligió algunas jurisprudencias que consideraba equivocadas y otras que le parecían acertadas. Entre los pronunciamientos que se consideraron equivocados se analizaron algunos relativos a deducciones, a la inversión de la carga de la prueba y a la sanción por inexactitud por gastos improcedentes. En cuanto a aquellos que se consideran acertados se estudiaron algunos referidos a la vida útil y unos que estimaron que la diferencia en cambio no es ingreso para los efectos del ICA.

– En el año 2010 el profesor J. Abella Zárate[16] donó al ICDT una interesante compilación de los fallos tributarios proferidos por el Consejo de Estado durante el período 1985-1995, durante el cual él fue magistrado, por líneas temáticas (1. Impuestos a las ventas; 2. Impuesto de renta; 3. Impuesto de timbre; 4. Jurisdicción Coactiva; 5. Jurisprudencia Financiera; 6. Otros tributos; 7. Procedimiento; 8. Tributos territoriales) y relacionando el tema principal de cada sentencia, un breve resumen de la consideración más representativa y la fecha, número de expediente y tomo para su ubicación física. Este esfuerzo reviste una importancia fundamental para la doctrina nacional y un faro que guía este trabajo, así como los análisis tributario-jurisprudenciales que se harán en el futuro.

– En el año 2011 presenté la ponencia "Revisión jurisprudencial (Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2010)". Muchos de los análisis contenidos en ella hacen parte de esta obra, pero actualizados durante el primer semestre del 2016.

– Finalmente, y como atrás se mencionó, desde el año 2011 el Instituto Colombiano de Derecho Tributario viene liderando el Observatorio de Jurisprudencia Tributaria, que ha producido cuatro tomos de su

---

principio de legalidad de cara a la autonomía de los entes territoriales" (Catalina Quijano Álvarez) y "Prevalencia del derecho sustancial sobre el formal" (María Sanín Gaviria).

16 Además de esta donación no podemos desconocer la importante obra del profesor J. Abella Zárate sobre el procedimiento tributario (2007) así como otras referidas a estos temas por parte de los profesores A. Múnera Cabas y A. Ángel De La Torre (2008).

obra *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria*, una iniciativa que es un avance en el estudio de la jurisprudencia tributaria pero que presenta debilidades metodológicas ya anotadas.

De lo anterior se desprende que no existe un método uniforme para el análisis de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado y, por el contrario, cada autor usa la suya para sus estudios, lo cual no necesariamente es desacertado ni es la finalidad de esta obra proponer una única forma para realizar estudios sistemáticos de sentencias.

Lo que no parece indicado es que los esfuerzos que se realizan sean aislados y no exista un constante seguimiento a la jurisprudencia tributaria y sus tendencias. Se espera que así como han existido trabajos anteriores que han inspirado este, esta obra sea útil para generar una dinámica de análisis técnico, objetivo, neutral y constante de la muy importante labor que desempeña el Consejo de Estado al elaborar y desarrollar el derecho tributario "vivo" y "mutante".

Pues bien, para aplicar la metodología propuesta se partió de dos criterios: (1) litigiosidad y (2) sensibilidad. En relación con el primero, y a partir de la base de datos, se pudo determinar cuáles son los principales *subtemas* por *tema tributario* donde se presentan mayor número de fallos en la jurisdicción contencioso-tributaria en el período analizado[17]. De acuerdo con el segundo, y de manera complementaria al anterior, se solicitó a los operadores jurídicos, mediante la *encuesta estructurada* que dieran ejemplos de "buenos" y "malos" fallos[18], y que recomendaran, a partir de la lista de temas y subtemas de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado antes referida, las "líneas jurisprudenciales" que se deberían trazar, indicando la razón o motivación para hacerlo[19]. De esta manera, el primer criterio obedece más a un resultado estrictamente "cuantitativo", mientras que el segundo impregna la investigación de otros factores "exógenos" y, si se quiere, "cualitativos" (como la relevancia jurídica o económica de los fallos para los operadores jurídicos) que no necesariamente se ven reflejados en un número grueso de sentencias. A continuación se presenta la muestra a la cual se le aplicó el método propuesto en esta obra a partir del cruce y complementariedad de los dos criterios anteriores:

17 Para esto se siguieron las clasificaciones temáticas que realizan los boletines del ICDT.

18 Pregunta n.º 3 de la encuesta estructurada del año 2010 (véase anexo 1). Esta pregunta también se incluyó en la versión 2015 (sin numeración).

19 Pregunta n.º 6 de la encuesta del año 2010 (véase anexo 1). Este listado también se incluyó en la versión 2015 (sin numeración).

CUADRO 10
Muestra de sentencias analizadas (Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2016)

Tema tributario	Subtema (si aplica)	N.º de sentencias analizadas (2005-2010)	N.º de sentencias seleccionadas (2010-2016)*	Total de sentencias por tema
1. Principios constitucionales tributarios		53	84	137
2. Territoriales – Alumbrado público		8	55	63
3. Territoriales – Estampillas		6	42	48
4. Territoriales – Contribución por valorización		11	28	39
5. Territoriales – Contribución con destino al deporte		3	5	8
6. Territoriales – Impuesto de azar y espectáculos públicos		6	17	23
7. Territoriales – Impuesto de industria y comercio	Hecho generador	22	65	87
8. Impuesto sobre la renta	Deducciones	69	76	145
9. Impuesto sobre las ventas	Impuestos descontables	13	29	42
10. Gravamen a los movimientos financieros (GMF)		6	22	28
11. Impuesto de timbre		7	21	28
12. Impuesto al patrimonio		1	16	17
13. Sanciones	Sanción por inexactitud	40	168	208
14. Jurisprudencia recomendada – Criterio sensibilidad		49	66	115
Total de sentencias analizadas por período		**294**	**694**	**988**
Total sentencias (2005-2016)				**988**

Fuente: cálculos propios, a partir de base de datos.

* La muestra de sentencias para el período 2010-2016 aumentó ostensiblemente en relación con aquella del 2005-2010. Aunque la gran mayoría de las sentencias se analizaron, algunas se descartaron por no seguir los temas que se había analizado en el 2005-2010.

En la base de datos construida para esta obra se encuentran por línea temática y cronológicamente (de más antiguo a más reciente)[20], los *problemas jurídicos* y *reglas jurídicas* de los fallos. Se precisa, de nuevo, que una sentencia puede dar lugar a múltiples problemas jurídicos y reglas jurídicas; por lo tanto, para cumplir con los propósitos de esta investigación, se eligen aquellos relevantes por tema. También en la misma se realiza el análisis detallado de las demás etapas metodológicas sugeridas (sombra "decisional", crítica jurídica, tipo de sentencia y la interpretación del precedente).

Se ha decidido abordar el análisis jurisprudencial aplicando inicialmente el modelo a los fallos que se refieren a los *principios constitucionales tributarios*, por ser estos el pilar de nuestro derecho tributario, y posteriormente estudiar la jurisprudencia referida a algunos impuestos territoriales (*alumbrado*, *estampillas*, *contribución por valorización*, *contribución con destino al deporte*, *impuesto de azar y espectáculos e impuesto de industria y comercio-hecho generador*) en cuyo análisis será fundamental el tema de principios, y en especial, el de legalidad. Después se presentarán los resultados obtenidos de la jurisprudencia de los impuestos nacionales (*impuesto sobre la renta-deducciones*, *impuesto sobre las ventas-impuestos descontables*, *gravamen a los movimientos financieros*, *impuesto de timbre* e *impuesto al patrimonio*), de aquella que aplica o no la *sanción por inexactitud*; y finalmente, de la *jurisprudencia recomendada* por los operadores jurídicos, que tiene en cuenta el *criterio de sensibilidad*, atrás referido. En este último criterio se incluirá la jurisprudencia de los impuestos, predial y selectivos al consumo, recomendada principalmente por los magistrados, algo muy importante además por ser estos últimos impuestos lo de mayor impacto recaudatorio en los municipios y departamentos, respectivamente.

3.1. Principios constitucionales tributarios

De las 137 sentencias analizadas, la gran mayoría se refieren al principio de *legalidad* (80), seguidas por el principio de *equidad* (23), de lo cual se infiere que los operadores jurídicos necesitan acudir a la jurisdicción contenciosa, principalmente, por cuanto consideran que el gobierno, nacional o local, vulnera la ley tributaria con sus actuaciones. Veamos las principales conclusiones según cada principio, así como algunas menciones críticas propias de la autora[21].

20 Lo cual permite un mejor análisis de líneas jurisprudenciales y tendencias decisorias en el tiempo.

21 Las críticas jurídicas que se presentan en esta obra son de responsabilidad estricta de la autora y no comprometen a la entidad en la que labora (Universidad de los Andes).

CUADRO 11
Sentencias sobre principios constitucionales tributarios
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2016)

Principio constitucional tributario	N.º de sentencias analizadas (2005-2010)	N.º de sentencias analizadas (2010-2016)
1. Principio de legalidad	40	40
2. Principio de equidad	7	16
3. Principio de irretroactividad	3	16
4. Principio de debido proceso	2	1
5. Principio de eficiencia	2	2
Total analizadas	**53**	**84**

Fuente: elaboración propia, a partir de base de datos. Algunas sentencias analizan varios principios u otros diferentes a los cinco señalados atrás (legalidad, equidad, irretroactividad, debido proceso y eficiencia). Es por esta razón que el número total de sentencias analizadas no coincide con la sumatoria de las cinco categorías.

3.1.1. Principio de legalidad

En el período analizado, el Consejo de Estado venía adoptando una *interpretación estricta* en cuanto a la necesaria definición de la mayoría de los elementos de la obligación tributaria por parte del legislador, por ser este quien detenta el "poder originario" en materia tributaria. De esta manera, las entidades territoriales, en virtud de su "poder derivado", podían únicamente establecer los tributos previamente creados por la ley y definidos sus elementos en la misma. Podría afirmarse que existía, por lo tanto, una interpretación positiva del precedente judicial que configuraba una línea jurisprudencial constante en el tiempo[22].

22 Algunos fallos donde se aplicó esta interpretación estricta son los siguientes: sentencia número 15197 del 18 de mayo del 2006, C. P. Ligia López Díaz, que se refiere a la delegación del Consejo Municipal de Villavicencio en el Instituto de Valorización Municipal del cobro del valor de unas obras por el sistema de valorización sin determinar el sistema y método para definir costos, beneficios y forma de hacer el reparto; sentencia número 15388 del 17 de agosto del 2006, C. P. María Inés Ortiz Barbosa, donde se declara la ilegalidad de un acto administrativo (ordenanza n.º 161 de enero 2 del 2003, Asamblea del Departamento del Valle del Cauca) que crea un impuesto (contribución con destino al deporte, la recreación y la educación física) sin ley previa de creación; sentencias números 15077 del 25 de septiembre del 2006, C. P. María Inés Ortiz Barbosa, 16568 del 26 de noviembre del 2008, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y 15654 del 3 de julio del 2008, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, donde se declara la ilegalidad de unos actos administrativos (Decreto 85 del 22 de septiembre de 1995, Piedecuesta, Santander; acuerdo 36 de 1998, Concejo Municipal de Girardot) que establecen un impuesto sobre pesos y medidas sin disposición legal previa; sentencia número 15556 del 12 de abril del 2007, C. P. Ligia López Díaz, donde se declara que vulnera el principio de legalidad un acto administrativo (acuerdo 19 del 2000, Concejo Municipal de San Carlos, Antioquia) que establecía un "impuesto por ocupación, uso y afectación del espacio público con redes de servicios públicos domiciliarios y telecomunicaciones en el territorio municipal" creado por una norma

Sin embargo, en el año 2009, concretamente en sentencia número 16544 del 9 de julio del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), dicha tendencia se modifica al establecer una nueva regla jurídica por la cual no existe violación del principio de legalidad si se establece un tributo en virtud de una ley autorizante, que solamente determine el hecho generador como elemento de la obligación tributaria[23]. Este fallo es, por lo tanto, una sentencia *modificadora* de línea jurisprudencial, lo cual se reconoce en el texto de la misma cuando establece:

> Esta corporación *modifica* su jurisprudencia respecto de la facultad de los concejos municipales para establecer a partir de la Ley 97 de 1913 los elementos del impuesto sobre teléfonos y así retoma los planteamientos generales expuestos por la Sala sobre la potestad impositiva de las entidades territoriales en la sentencia de 15 de octubre de 1999, Exp. 9456, C. P. Julio E. Correa Restrepo. La anterior jurisprudencia que ahora se acoge, resulta acorde incluso con la reciente posición adoptada por la Corte Constitucional en la sentencia C-035 del 2009, que, siguiendo el criterio plasmado en las diferentes sentencias de esa Corporación que han sido citadas en esta oportu-

---

ya derogada (Ley 97 de 1913, derogada por la Ley 142 de 1994); sentencia número 15374 del 3 de mayo del 2007, C. P. María Inés Ortiz Barbosa, donde se determina que es ilegal un acto administrativo (acuerdo 33 de 1999, Concejo Municipal de Armenia) donde se creaba sin ley preexistente un "impuesto por la rotura de vías, plazas y lugares de usos público con el fin de ejecutar trabajos" (Decreto 1333 de 1986 derogado por la ley 142 de 1994); sentencia número 14713 del 16 de agosto del 2007, C. P. Héctor J. Romero Díaz, por la cual se declara ilegal un acto administrativo (acuerdo 004 de 1999, Barranquilla) que establece una base presuntiva mínima para ciertas actividades gravadas con el ICA no contempladas en la ley de creación del impuesto; sentencia número 15851 del 21 de noviembre del 2007, C. P. Ligia López Díaz, por la cual se establece la ilegalidad de una resolución de la Superintendencia de Puertos y Transporte (Resolución No. 2244 del 5 de diciembre del 2005) por la cual se establecían elementos nuevos para el cálculo de la contribución por vigilancia; sentencia número 15906 del 7 de mayo del 2008, C. P. María Inés Ortiz Barbosa, donde se declara la ilegalidad de unos actos administrativos (acuerdos 065 de diciembre 22 de 1999 y 018 de diciembre 9 del 2002, Concejo Municipal del Madrid) por cuanto establecen una tarifa del impuesto predial para el sector floricultor del 16 por mil sin ley que la definiera; sentencia número 15498 del 12 de junio del 2008, C. P. Héctor Romero Díaz, por la cual se establece la ilegalidad de un acto administrativo (ordenanza 056 del 2001, Asamblea Departamental de Tolima) dado que crea un impuesto a cargo de los hoteles, moteles, residencias y amoblados sin ley previa; sentencia número 16170 del 17 de julio del 2008, C. P. Ligia López Díaz, en la cual se determina como ilegal un acto administrativo (acuerdo 024 del 7 de julio del 2005, Concejo de Aravena) que incluye la comercialización de energía como uno de los hechos generadores del impuesto al alumbrado público; sentencia 15360 del 21 de agosto del 2008, C. P. Héctor J. Romero Díaz, que determina la ilegalidad de gravar con el impuesto de vehículos a aquellos de servicio oficial por no estar determinado en la normatividad vigente; sentencias 16086 del 4 de junio del 2009, C. P. William Giraldo, y 16085 del 4 de junio del 2009, C. P. Héctor J. Romero Díaz, que declaran la ilegalidad de unos actos administrativos (ordenanza 27 del 2001 y 40 del 2001, Asamblea Departamental del Atlántico) que establecen como hecho generador de las estampillas la presentación de una declaración tributaria de otro impuesto y la intervención en el otorgamiento de documentos de personas diferentes a funcionario público; entre otras.

23 El problema jurídico que se resolvió en este caso fue el siguiente: "Principio de legalidad- Viola el principio de legalidad un acto administrativo (acuerdo 627 del 2006 Concejo Municipal de Manizales - Caldas) que establece un tributo (impuesto al teléfono destinado a la seguridad nacional) con base en una ley que autoriza su creación y la determinación de uno de los elementos de la obligación tributaria (hecho generador)". Sorprendentemente, otro pleito anterior muy similar (sentencia número 14453 del 9 de diciembre del 2004, C. P. Ligia López Díaz) fue resuelto bajo una interpretación estricta del principio de legalidad tributaria, vislumbrándose por lo tanto una interpretación "negativa" del precedente judicial.

> nidad, ha indicado que "la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador: (1) la autorización del gravamen y (2) la delimitación del hecho gravado", aspectos estos últimos que, como se verificó, se cumplen en el caso del literal (1) del artículo 1.º de la Ley 97 de 1913 (énfasis nuestro)[24].

Llaman la atención dos afirmaciones de este pronunciamiento. En primer lugar, aparentemente se acoge una línea jurisprudencial anterior del Consejo de Estado del año 1999 y, segundo, se siguen fallos recientes de la Corte Constitucional que fijan una posición similar. En relación con la primera afirmación no se desprende del texto de la sentencia un análisis convincente del porqué se cambia la tendencia y se retorna a una anterior, ¿se trata de un hecho nuevo al cual el antiguo precedente no aplica o han cambiado las circunstancias "negociales" o fácticas para que opere una nueva teoría? En cuanto a la segunda opción, pareciera existir un precedente vinculante "horizontal", donde son relevantes los pronunciamientos jurisprudenciales de cortes hermanas. Respecto a este punto se considera que definitivamente es importante que exista uniformidad en las decisiones judiciales de las altas cortes pero siempre con la debida, necesaria y convincente argumentación que no atente contra la seguridad del operador jurídico.

Luego de esta sentencia modificadora han surgido otras, como la sentencia número 16315 del 6 de agosto del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), donde se concluyó la legalidad de un acto administrativo (acuerdo 011 de diciembre 27 del 2000, Concejo Municipal de Soledad) que establece un tributo (impuesto al alumbrado) con base en la Ley 97 de 1913 que en fallos anteriores había sido entendida por la misma corporación como "inaplicable" por no regular comprensivamente los elementos del impuesto de alumbrado público (*v. g.* sentencia número 16243 del 11 de diciembre del 2008, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)[25].

---

24 Parece importante mencionar un fallo, el número 14061 del 10 de junio del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa) donde al resolver que no vulnera el principio de legalidad una Asamblea Departamental (Atlántico) que expidió una ordenanza (0011 de 22 de mayo del 2001) que unificaba en un solo cuerpo normativo las ordenanzas anteriores que regulaban el uso de estampillas autorizadas por el legislador, sorprendentemente deja consagrada la siguiente tesis en la parte motiva de la misma, "no se viola el artículo 338 de la Carta si la ley de creación de las estampillas (ley 633 del 2000) no determina todos los elementos del impuesto, dado que 'mientras el Congreso tiene la potestad exclusiva para fijar todos los elementos de los tributos de carácter nacional en lo atinente a tributos del orden territorial debe como mínimo crear o autorizar la creación de los mismos, pudiendo a lo sumo establecer algunos de sus elementos, tales como el sujeto activo y el sujeto pasivo, al propio tiempo que le respeta a las asambleas y concejos la competencia para fijar los demás elementos impositivos, y claro, en orden a preservar la autonomía fiscal que la Constitución le otorga a las entidades territoriales. Es decir, en la hipótesis de los tributos territoriales el Congreso de la República no puede establecerlo todo'". ¿Tendrán estos pronunciamientos *obiter dictum* efectos vinculantes en nuestro ordenamiento jurídico? En el futuro es fundamental que la ley precise estos efectos.

25 Sin embargo, se siguen presentando casos en los cuales el Consejo de Estado sigue fallando bajo

Del 2009 al 2016 el precedente judicial ha sido positivo por cuanto el Consejo de Estado ha continuado con la línea jurisprudencial permitiendo que los concejos municipales y distritales y asambleas departamentales, según el caso, determinen los elementos de la obligación tributaria de los tributos locales. Algunos ejemplos son los siguientes: acuerdo 013 del 2007 del Concejo Municipal de Quibdó (impuesto de alumbrado público)[26], acuerdo 19 de 1993 del Concejo Municipal de Cucunubá (impuesto de alumbrado público)[27], acuerdo 32 del 2002 del Concejo Municipal de Soledad (impuesto de alumbrado público)[28], acuerdo 001 del 2006 del Concejo Municipal de San José de Cúcuta (contribución de valorización)[29], acuerdo 18806 del Concejo Municipal de Neiva (impuesto de alumbrado público)[30], acuerdo 915 del 2001 del Concejo de Barranquilla (impuesto de industria y comercio)[31], acuerdos 51 del 2006 y 18 del 2007 del Concejo Municipal de El Copey (impuesto de alumbrado)[32], acuerdo 10 de 1983 del Concejo Municipal de Cali (estampilla pro desarrollo urbano)[33], acuerdo 017 del 2002 del Concejo Municipal de Sabanagrande (impuesto de alumbrado público)[34] y acuerdo 017 del 2009 del Concejo Municipal de Morroa (impuesto de alumbrado público)[35].

Más aún, han surgido novedosas teorías sobre el alcance del principio de legalidad como la esbozada por el magistrado Hugo Fernando Bastidas en una de las sentencias en que fue ponente:

> […] la posición vigente de esta Sección se ha inclinado por reconocer que el artículo 338 de la Carta Política faculta a las asambleas departamentales y a los concejos distritales a imponer contribuciones fiscales o parafiscales a través de ordenanzas o acuerdos, pero esa facultad está supeditada a la ley. Además, esa supeditación puede ser 'parcial-limitada' o 'parcial-reforzada'. En efecto, la potestad impositiva de las entidades territoriales será "parcial-limitada" cuando la ley fija ciertos elementos del tributo para que sea la

---

la interpretación estricta. Por ejemplo, en la sentencia 16684 del 23 de julio del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) se considera ilegal un acuerdo municipal (número 83 de 1999, Palmira, Valle) en el cual se grava con el impuesto de industria y comercio los servicios de consultoría de personas naturales y se modifica el periodo de causación y la base gravable del impuesto por violar la Ley 14 de 1983.

26 Sentencia número 18141 del 10 de marzo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

27 Sentencia número 16949 del 7 de abril del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

28 Sentencia número 17723 del 24 de mayo del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

29 Sentencia número 18159 del 14 de junio del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

30 Sentencia número 18806 del 19 de julio del 2012 (C. P. William Giraldo).

31 Sentencia número 19371 del 23 de mayo del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

32 Sentencia número 18658 del 24 de octubre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

33 Sentencia número 20290 del 10 de abril del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez).

34 Sentencia número 19353 del 4 de diciembre del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

35 Sentencia número 20141 del 30 de julio del 2015 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Este acuerdo fue anulado por vicios de trámite pero no por una violación del principio de legalidad.

> entidad territorial la que establezca los que faltan. Será 'parcial-reforzada' cuando la ley autoriza a la entidad territorial a crear el tributo, porque en esos casos le permite configurar *todos* sus elementos. En este último caso, ha dicho la Corte que la ley que crea el tributo debe establecer, como mínimo, el hecho generador […].

De esta manera, resulta más flexible aún la interpretación del principio de legalidad por parte del Consejo de Estado, en relación aquella más estricta de la Corte Constitucional.

Una clara falta de conocimiento de las temáticas tributarias se observa en algunos mandatarios locales y órganos de representación local al expedir actos administrativos abiertamente inconstitucionales. Son varios los fallos que demuestran el desconocimiento tributario en el período bajo análisis.

Para el caso de mandatarios locales, por ejemplo, es conocido aquel del alcalde de Manizales que mediante Decreto 760 de 1991 estableció sin autorización legal un impuesto por la apertura de establecimientos para el expendio de bebidas alcohólicas, baile y/o lenocinio, norma declarada nula hasta el año 2012 cuando el Consejo de Estado declaró que "[…] los alcaldes municipales no tienen facultades para establecer los tributos y/o los elementos de los tributos (con excepción de la tarifa en las tasas y en las contribuciones), toda vez que dicha facultad es exclusiva de las corporaciones de representación popular, la cual es indelegable"[36].

En cuanto a los órganos de representación local, y en un muy buen fallo de la alta corte se declaró la ilegalidad de un acuerdo (literal b parágrafo 2.º artículo 1.º, artículo 6.º, acuerdo 105 del 2003 Concejo de Bogotá D. C.) que modificaba el hecho generador del impuesto predial unificado definido en la ley[37]. Un exceso también de las facultades tributarias de la Asamblea de Boyacá, al modificar vía acto administrativo (ordenanza 31 del 25 de octubre del 2005) el hecho generador de la estampilla pro desarrollo departamental gravando el transporte de recursos naturales no renovables, fue declarado nulo por el Consejo de Estado[38]. También el análisis de legalidad es riguroso cuando sin fundamento legal se crea una contribución pro deporte municipal y se fijan sus elementos mediante acuerdo municipal (21 del 2008, Concejo Municipal de Yopal)[39].

Así mismo, la indebida correspondencia entre el hecho generador y la base gravable de una estampilla (pro hospitales de primer y segundo nivel de atención del departamento del Atlántico) contraviene la legalidad

---

36 Sentencia número 18238 del 12 de abril del 2012 (C. P. William Giraldo).

37 Sentencia número 16971 del 18 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

38 Sentencia número 17655 del 16 de septiembre del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastida Bárcenas).

39 Sentencia número 20654 del 5 de febrero del 2016 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

tributaria según apropiado análisis el Consejo de Estado[40]. También fue la alta corte estricta en el estudio de la legalidad de un acto administrativo (ordenanza 586 del 2007 de la Asamblea Departamental de Caldas) por el que de manera ilegal se define un beneficio o tratamiento tributario de un impuesto nacional cedido como el de vehículos automotores[41]. Finalmente, se han presentado recientes fallos que anulan acuerdos que imponen tarifas por fuera de límites legales (p. e. acuerdo 028 del 2004, Código de Rentas Municipal de Pereira, en el impuesto de industria y comercio)[42].

Pero no sólo la facultad reglamentaria de los órganos de representación ha sido cuestionada sino también la de los gobiernos nacional y municipal. Para el caso del Gobierno nacional, el Consejo de Estado ha condenado actos administrativos abiertamente ilegales que, por ejemplo, modifican la forma y requisitos de beneficios tributarios legales en impuestos del orden nacional, como cuando por concepto de la DIAN (025648 del 2002) se condiciona el ejercicio de los beneficios para nuevas empresas en la zona afectada por la avalancha del río Páez a circunstancias no previstas legalmente[43]. Tampoco ha aceptado la inclusión de beneficiario de la exención de GMF el desembolso del crédito que se entregue a un "comercializador de bienes y servicios" mediante decreto (449 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público)[44].

Sin embargo, le ha dado la razón al Ejecutivo cuando ha precisado mediante acto (Resolución 8480 del 2006 de la DIAN) el alcance jurídico de no cumplir con algunos requisitos como no diligenciar o diligenciar incompleto el formulario en que se debe presentar la declaración informativa de precios de transferencia[45]; y también cuando ha definido mediante decreto (1283 de 1996, Ministerios de Salud y Hacienda y Crédito Público) la competencia de recaudo mas no el sujeto activo del misma en una entidad (p. e. Indumil para el caso del impuesto social a las armas y municiones[46]).

En varias sentencias se discute el alcance de la facultad reglamentaria de los gobiernos locales. Es así como, en el ámbito municipal, algunos alcaldes han excedido también sus facultades de compilación normativa estableciendo, por ejemplo, enunciados demasiado amplios al definir las actividades gravadas con ICA como "las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales"[47]; y se precisa que son legales las

40 Sentencia número 20678 del 6 de agosto del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez).

41 Sentencia número 18823 del 10 de julio del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

42 Sentencia número 20220 del 18 de febrero del 2016 (C. P. Jorge Octavio Ramírez).

43 Sentencia número 16805 del 24 de marzo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

44 Sentencia número 17699 del 30 de mayo del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

45 Sentencia número 18635 del 5 de septiembre del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

46 Sentencia número 19798 del 2 de diciembre del 2015 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

47 Sentencia número 17806 del 4 de agosto del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

facultades gubernamentales de elaborar compilaciones normativas de los acuerdos y ordenanzas que regulen tributos, *siempre y cuando* no se creen nuevos tributos, modifiquen los elementos de los existentes, fijen o varíen sanciones, y en general, se establezcan requisitos más allá de la ley[48]. Así mismo se han definido "reglas jurídicas" por las cuales es posible la reglamentación del control y liquidación de impuestos nacionales (*v. g.* impuesto de espectáculos públicos) por parte de las entidades territoriales cuyo recaudo, administración y cobro les haya sido autorizado legalmente[49].

La presentación de demandas innecesarias que congestionan la jurisdicción también ha sido una constante como se verá a lo largo de esta obra. Es el caso del pleito en el que se cuestiona la legalidad del acuerdo 17 del 2000 del Concejo Municipal de Ciénaga en el que se incluyen las actividades de servicios como hecho generador del impuesto de industria y comercio, lo cual es ya legal por estar establecido en la Ley 14 de 1983[50].

En varias oportunidades el Consejo de Estado se ha referido a la aplicabilidad del *principio de legalidad* en materia *sancionatoria tributaria*[51], precisando que el establecimiento de sanciones tributarias debe realizarse mediante ley, definiendo, entre otros aspectos, las conductas sancionables, las bases de su imposición, las cuantías de las sanciones y la autoridad competente para su aplicación. Puede, por lo tanto, afirmarse que existe una línea jurisprudencial consistente en el tiempo, sin altibajos que merezcan mención especial, donde se ha realizado una interpretación "positiva" del precedente.

Lo que sí puede llegar a ser discutible es la naturaleza jurídica de las sanciones tributarias, pues para el Consejo de Estado estas sanciones deben estar señaladas en la ley por cuanto son "fuente de la obligación tributaria". Así, para esta corporación las sanciones revisten de naturaleza sustancial y no procedimental[52], lo cual puede llevar a confusiones por

---

48 Sentencias n.os 13949 del 13 de abril del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 14061 del 10 de junio del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 14822 del 13 de octubre del 2005 (C. P. Ligia López Díaz), 15077 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 15654 del 3 de julio del 2008 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 15698 del 17 de julio del 2008 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 16909 del 5 de febrero del 2009 (C. P. Ligia López Díaz) y 17123 del 26 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo). Esta última no se refiere concretamente a una compilación normativa sino a la delegación ilegal que hace un concejo municipal (Acacías, Meta) en su alcalde para modificar la tarifa del impuesto de alumbrado público excediendo la facultad reglamentaria que posee.

49 Sentencia número 13484 del 10 de febrero del 2005 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

50 Sentencia número 18015 del 31 de mayo del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

51 Sentencias n.os 13961 del 18 de mayo del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 15969 del 19 de octubre del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 15163 del 14 de noviembre del 2006 (Juan Ángel Palacio Hincapié), 15494 del 2 de agosto del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), entre otras.

52 En la sentencia número 13961 del 18 de mayo del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) se establece: "También ha precisado la Sala que las normas que regulan conductas e imponen sanciones tienen carácter 'sustancial' y no procedimental, y para el caso del tema que ocupa el presente debate, el hecho de su ubicación en el Libro v del Estatuto Tributario, que comprende procedimiento

cuanto estas *no* son tributos y, por lo tanto, no pueden ser analizadas a la luz de los elementos de la obligación tributaria.

De la muestra seleccionada existen varias controversias relacionadas con el *principio de legalidad* y el *impuesto de industria y comercio*. Por ejemplo, se encontraron dos pronunciamientos relacionados con los municipios de Pereira y Popayán donde mediante actos administrativos han intentado "limitar" la prohibición legal de gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud (establecida en la Ley 14 de 1983)[53]. En ambas oportunidades el Consejo de Estado declaró la ilegalidad de aquellos, salvaguardando el bienestar colectivo que reviste la concesión de este tipo de beneficios tributarios que contrarrestan la actitud fiscalista de los gobiernos locales. En la misma línea, existen dos fallos que declaran la ilegalidad de actos administrativos de los municipios de Medellín y Bogotá, por los cuales se pretendía fijar como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a los patrimonios autónomos[54]. Posteriormente, y en relación con los patrimonios autónomos, el Consejo de Estado precisa su posición, al establecer que "no es posible afirmar […] que por el hecho de que los patrimonios autónomos no sean sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las actividades industriales, comerciales y de servicios que desarrollan tampoco están gravadas […] [s]í lo son, pero en cabeza de las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que son los sujetos pasivos del gravamen"[55]. Finalmente, existen varias sentencias[56] que declaran ilegales actos administrativos locales que establecen la base gravable del impuesto de industria y comercio por periodo bimestral así como su liquidación con base en los ingresos brutos de dicho periodo (acuerdos de los concejos municipales de Buenaventura, Barranquilla y Santa Rosa de Cabal). En todos los anteriores casos, el Consejo de Estado salvaguarda la legalidad tributaria acotando los excesos de los gobiernos locales.

Resulta también interesante un proceso en el que se cuestionó y sancionó la legalidad de la actuación de un contribuyente que desconoció la tarifa del 15 % del impuesto sobre la renta de la Ley 1004 del 2005 (artículo 240-1 del Estatuto Tributario) para reservarse el derecho a beneficiarse de la deducción por inversión en activos fijos reales productos[57].

---

tributario, sanciones y estructura de la Dirección […] no les confiere a dichas disposiciones la naturaleza de normas instrumentales o procedimentales".

53 Sentencias número 15105 del 8 de febrero del 2007 (C. P. Héctor J. Romero Díaz) y 15932 del 16 de agosto del 2007 (C. P. Ligia López Díaz).

54 Sentencias número 16642 del 13 de noviembre del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz) y 16261 del 5 de febrero del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

55 Sentencia número 19248 del 21 de agosto del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

56 Sentencias n.os 15074 del 26 de abril del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 14317 del 26 de julio del 2007 (C. P. Héctor J. Romero Díaz) y 16603 del 5 de junio del 2008 (C. P. Ligia López Díaz).

Finalmente, en algunos fallos se menciona el *principio de predeterminación legal*, lo cual es una invención jurisprudencial pues la designación nominativa común es el de *legalidad*[58].

3.1.2. Principio de equidad

En las sentencias analizadas se observan problemas conceptuales en la definición del *principio de equidad tributaria*, pues en algunas ocasiones se le da un tratamiento diferente al de *igualdad* sin la debida argumentación[59], en otras no existe una clara diferenciación entre este principio y el de *progresividad*[60], y finalmente, en unos fallos se refiere el Consejo de Estado al principio de *proporcionalidad*[61], inexistente para efectos tributarios aunque puede ser útil para los análisis de "proporcionalidad y razonabilidad" que se hagan para analizar si una medida tributaria es igualitaria o no. Se ha aplicado inclusive la equidad para sustentar el no desconocimiento de

57 Sentencia número 18275 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

58 Sentencias número 15077 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa) y 13961 del 18 de mayo del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

59 Sentencias número 14822 del 13 de octubre del 2005 (C. P. Ligia López Díaz) y 16079 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Babosa). En el último fallo el Consejo de Estado, al analizar si viola el *principio de equidad e igualdad* una medida administrativa por la cual se ampliaron los plazos que preveían unos actos administrativos solamente para los grandes contribuyentes cuyo último dígito de NIT era diferente de cero y a los que terminaban en cero se les mantuvo el mismo término fijado anteriormente, distingue entre igualdad y equidad al establecer: "1. En virtud de la igualdad, las normas no violan el derecho a la igualdad, toda vez que los plazos que se establecieron para la entrega de la información en atención al último dígito de verificación, son razonables a la finalidad de la disposición y no evidencian un trato discriminatorio para los Grandes Contribuyentes cuyo último dígito sea cero (0). No puede considerarse discriminatorio el hecho de que unos contribuyentes o responsables deban cumplir las obligaciones formales en una determinada fecha y otros en otras, pues dicha diferenciación responde a un propósito de mejor organización administrativa y con la finalidad de evitar congestiones que perjudiquen a los mismos usuarios siempre y cuando, claro está, que tales diferencias sea razonadas y no desproporcionadas unas de otras. 2 En relación con equidad, no es posible inferir el principio de equidad tributaria frente a obligaciones formales, que si bien, a través de ellas, como el caso de la presentación de la declaración tributaria, se materializa la obligación sustancial tributaria, no es en sí misma la obligación impositiva, que sí debe ser establecida por el legislador atendiendo no sólo el principio de equidad, sino el de eficiencia y progresividad. De manera que el principio de equidad corresponde a un concepto propio del establecimiento del tributo, bien como parámetro en cuanto a la capacidad de pago, o como una medida que atiende a la obligación de gravar en igual forma a todos los sujetos que se hallen en la misma condición, pero en el caso concreto no se puede predicar tal principio para el señalamiento de las obligaciones formales y los plazos para su cumplimiento, como, lo pretende el accionante". Esta interpretación general no se comparte por cuanto pueden existir normas tributarias procedimentales que vulneren el principio de equidad.

60 Sentencia número 14972 del 16 de agosto del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

61 Sentencias número 14164 del 9 de junio del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 15368 del 8 de noviembre del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y 15344 del 11 de septiembre del 2006 (C. P. Ligia López Díaz). En esta última sentencia el Consejo de Estado se refiere al criterio de "desproporcionalidad" y es tan confusa su argumentación que inicialmente pareciera estar fallando con base en el *principio de legalidad* pero termina adoptando una regla jurídica fundamentada en el *principio de equidad*, lo cual dificulta el planteamiento de problemas jurídicos acertados e inequívocos (sentencia no importante, baja calidad de argumentación). En todas las anteriores sentencias se menciona el principio de *proporcionalidad* sin explicar en qué consiste.

los procedimientos legales establecidos para la determinación de tributos (p. e. deducciones en el impuesto sobre la renta)[62] y también como margen de graduación de las sanciones tributarias cuando existen rangos[63].

Varias demandas han sido interpuestas contra la clasificación de diversos sujetos pasivos, en consideración a los estratos socioeconómicos o los usos comerciales o industriales de los predios[64], y contra la fijación de tarifas diferenciales en el impuesto de alumbrado público a los sectores residencial, comercial, industrial, rural y oficial, bajo el argumento de vulnerar el principio de equidad, lo cual ha sido denegado por el Consejo de Estado al definir que "el tratamiento diferencial es justificado, en cuanto el Concejo […] estaba facultad para fijar tarifas que consulten la real capacidad económica de los contribuyentes"[65]. Por el contrario, no ha encontrado el alto tribunal ajustado al principio de equidad tratamientos tributarios beneficiosos que apliquen exclusivamente al importador de computadores personales y no al comercializador de los mismos. Al respecto manifestó: "Esa situación, se reitera, crea inequidad en la aplicación del incentivo tributario, pues frente a un mismo bien importado, el que lo importe directamente, gozará del beneficio, en cambio el que lo adquiera con posterioridad de la importación, no gozará del beneficio, si en virtud del encarecimiento del bien su valor ha superado los 82 UVT"[66].

También hay un fallo en el cual se estudia si un acto administrativo (Decreto 1805 del 2010, Ministerio de Hacienda y Crédito Público), que exige cumplir una serie de requisitos para acceder a exenciones de IVA y reconoce que el beneficiario del servicio debe estar en el exterior pero que puede tener algún tipo de vinculación económica en el país, viola el principio de equidad, concluye que no por cuanto "la exigencia que prevé el precepto acusado para que proceda la exención –determinar que su vinculado económico en el país no es el beneficiario del servicio– es la

62 Sentencia número 17430 del 16 de junio del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo).

63 Sentencia número 18362 del 31 de mayo del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Se cita el siguiente aparte jurisprudencial para la mejor comprensión del principio de equidad en la graduación de sanciones: "la Sala ha reiterado que es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión 'hasta el 5 %', se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria por cuanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad […], sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998".

64 Sentencia 17858 del 4 de agosto del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

65 Sentencia número 17817 del 22 de marzo del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). También véanse sentencias n.os 18256 del 1.º de marzo del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 17723 del 24 de mayo del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18804 del 6 de marzo del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 20767 del 4 de febrero del 2016 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

66 Sentencia número 16798 del 19 de febrero del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

normal desde el ámbito comercial para demostrar que el servicio se presta en el exterior"[67].

Finalmente, se encontraron fallos en los cuales los contribuyentes movieron el aparato judicial innecesariamente. Es el caso de la sentencia número 15368 del 8 de noviembre del 2007 donde se demanda un acto administrativo (Decreto 3805 del 2003) que establece el pago en cinco cuotas del impuesto de renta del año 2003 que deben cancelar los grandes contribuyentes, por aparentemente violar los *principios de equidad, eficiencia y proporcionalidad*, haciendo una mala lectura de la norma al asumir que estos contribuyentes realizarían un pago de lo no debido del 120 % del impuesto. Este tipo de litigios son criticados, con razón, por parte de los magistrados por cuanto les hacen perder tiempo y generan mayor congestión judicial[68].

3.1.3. Principio de irretroactividad

Dos de los tres fallos analizados mencionan, junto al *principio de irretroactividad*, la institución jurídica de la *confianza legítima* y el *principio de buena fe*, en la línea de algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional.

El *principio de irretroactividad* ha servido al contribuyente para reclamar la tutela judicial efectiva de sus derechos. Es el caso de las sentencias número 14897 del 3 de agosto del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)[69] y 17146 del 4 de febrero del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), donde a través de actos administrativos el gobierno pretendió modificar beneficios tributarios al realizar interpretaciones de la norma tributaria a su conveniencia, irrespetando situaciones jurídicas consolidadas de quienes amparados en una norma vigente decidieron acogerse al beneficio allí previsto (descuento tributario por la generación de empleo y beneficio de auditoría, respectivamente). También el Consejo de Estado ha establecido que se vulnera la irretroactividad cuando un acto administrativo regula elementos del tributo no preexistentes al nacimiento de la obligación con ocasión del impuesto de industria y comercio en el municipio de Palmira[70].

Este principio dio lugar a un muy interesante pleito donde se discutía la posible vulneración del principio por las normas que regulaban los procedimientos y condiciones para el reconocimiento de los Certificados de Reembolso Tributario (CERT) y establecían los impuestos que podían

67 Sentencia número 18407 del 14 de junio del 2012 (C. P. William Giraldo Giraldo).

68 Situación similar se presenta en sentencia número 16079 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), atrás analizada.

69 Este fallo demuestra además que la inflación y la inestabilidad legislativas conducen a incrementos innecesarios en la litigiosidad tributaria. Ha sido una constante de política tributaria el fomentar actividades mediante beneficios tributarios, que luego se intentan limitar, lo que genera fallas estructurales en nuestro sistema tributario.

70 Sentencia número 19649 del 6 de marzo del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

ser cancelados mediante dichos certificados. En este caso, el Consejo de Estado no dio la razón al demandante por cuanto:

> Las normas que regulan los procedimientos y condiciones para el reconocimiento de los CERT y establecen los impuestos que pueden ser cancelados mediante dicho certificado no tienen naturaleza tributaria (son normas de comercio exterior) y, por lo tanto, no puede predicarse de ellas la inmutabilidad que caracteriza la normatividad que regula otras materias, como la tributaria, en las que la facultad de regulación radica de manera excluyente en el legislativo. Sobre la teoría de la confianza legítima que sustenta el actor en el pronunciamiento de la Corte Constitucional contenido en la sentencia C-478 de 1998, debe precisarse que según la misma Corte, tal institución está fundada en "razones objetivas" para confiar en la durabilidad de la regulación y las alteraciones que se generarían con el cambio súbito de la misma, las cuales sostiene la Corte, no se podrían predicar sino respecto de normas que han estado vigentes por muy largo período, que no han estado sujetas a modificaciones ni propuestas sólidas de reforma y que no es discrecional para las autoridades responsables suprimirlas. Supuestos que evidentemente no se cumplen tratándose de regular el tema de los CERT, puesto que las mismas leyes que autorizan su reconocimiento, advierten sobre la flexibilidad del incentivo y la posibilidad de modificar "en cualquier momento" los niveles porcentuales así como la necesidad de ajustarlo permanentemente a los cambios derivados de las situaciones del mercado interno, a las políticas fiscales, aduaneras y de comercio exterior, materias que por su misma naturaleza son dinámicas y en constante renovación. Además, de que estas características que se repiten en los múltiples decretos expedidos para regular los aspectos que tienen que ver con el procedimiento y condiciones para su reconocimiento.

Este pronunciamiento suscita una interesante tensión respecto de la naturaleza jurídico-tributaria o no de los CERT, reflejada en la aclaración de voto del magistrado Héctor J. Romero Díaz, en la cual deja claro que adhiere a la decisión mayoritaria pero reconociendo que los CERT sí tienen naturaleza tributaria[71].

---

71 Al respecto, en su aclaración de voto manifestó: "Comparto la decisión de la Sala de negar las pretensiones de la demanda de nulidad contra los artículos 3, 4 y 5 del Decreto 1989 del 2002, por el cual se modificaron los niveles porcentuales de los CERT, normas acusadas que, en su orden, prevén un plazo de tres meses para el reintegro de las divisas, un término de diez días calendario, a partir del reintegro, para solicitar el reconocimiento de los CERT y el fraccionamiento de los CERT que se reconozcan a partir de la vigencia del referido Decreto, pues con sus previsiones no se desconocen situaciones jurídicas consolidadas, ni se presenta violación del principio de irretroactividad de la ley, dado que de los artículos 1 y 2 ibídem se desprende claramente que se respetan las condiciones del incentivo tributario vigentes al momento de la exportación definitiva. Así mismo, estoy de acuerdo con que los actos acusados tampoco vulneran la teoría de la confianza legítima, puesto que conforme al artículo 3 de la Ley 48 de 1983, por la cual se crearon los CERT, el Gobierno Nacional puede, en cualquier momento, fijar y modificar los niveles porcentuales de tales títulos. Sin embargo, de manera comedida aclaro mi voto en relación con el análisis que hace el fallo acerca de la naturaleza no tributaria de los CERT, pues, a mi juicio, tales documentos tienen carácter tributario, por las siguientes razones: 1. De acuerdo con los artículos 2 y 3 de la Ley 48 de 1983 los certificados de reembolso tributario CERT son documentos libremente negociables que sirven de apoyo a las exportaciones legal y efectivamente realizadas. El estímulo a las exportaciones se concreta en las ventajas

Varias de los fallos aclaran el alcance del principio de irretroactividad en impuestos de período o instantáneos. Es el caso de la aplicación de los beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta (período) de la Ley Páez a partir del año gravable siguiente a su vigencia, eso es, desde 1998[72]; y de la exención del impuesto de timbre (instantáneo) para los contratos de fletamento por tiempo y por viaje que cobija a aquellos que se celebren a partir de que la ley entró en vigencia (12 de enero del 2002)[73], así como que la liquidación del hecho generador de la participación en plusvalía (instantáneo) debe darse en Bogotá después del acuerdo 118 del 2003 ("por el cual se establecen las normas para la aplicación de la participación en plusvalías en Bogotá, Distrito Capital") y la aplicación de la tarifa en este mismo impuesto en Chía (Acuerdo 08 del 2008, Concejo de Chía)[74].

Llama la atención un fallo que rompe la anterior línea jurisprudencial, dándole aplicación retroactiva a una reducción del impuesto de timbre para contratos con y sin cuantía bajo el argumento de que se trata de una norma "beneficiosa" al contribuyente y bajo el amparo además de una desacertada sentencia de la Corte Constitucional del año 1998 (C-006)[75], cuando es claro que en materia tributaria no existe el principio de favorabilidad, conllevando a la invención de principios inexistentes[76]. No se consolida, sin embargo, una línea jurisprudencial en la aplicación de este inexistente principio; se trata tan sólo de sentencias aisladas que deslegitiman el actuar técnico en lo tributario de nuestros jueces.

---

tributarias que de ellos se derivan, esto es, de un lado, la devolución de la totalidad o de una parte de los impuestos indirectos, tasas y contribuciones que el exportador haya pagado en relación con las mercancías vendidas al exterior (artículo 5 del Decreto 636 de 1984) y, de otro, su utilización para el pago de los tributos y gravámenes autorizados por la ley (artículos 4 parágrafo primero de la Ley 48 de 1983, y 1 y 10 del Decreto 636 de 1984). Además, y hasta la vigencia de la Ley 788 del 2002 (artículo 118), los beneficiarios de los CERT tenían derecho a descontar del impuesto sobre la renta y complementarios el 35 % de su valor, si eran sociedades, o la tarifa que por dicho impuesto correspondía, si se trataba de personas naturales (artículo 257 del Estatuto Tributario).2. El objeto de los CERT es conceder ventajas tributarias a los exportadores. Por lo demás, es indiferente que el reconocimiento de los CERT no corresponda a la autoridad tributaria y que su régimen se encuentre regulado en normas de comercio exterior, pues, al margen ello, lo cierto es que tienen carácter tributario, en virtud del uso al que están destinados: posibilidad de pagar impuestos y de obtener devolución de los impuestos que ocasiona la exportación. 3. El artículo 3 del Decreto 1989 del 2002 expresamente reconoce que los CERT tienen carácter tributario, por cuanto prevé que a partir de la vigencia de ese Decreto (6 de septiembre del 2002), el beneficio tributario que contienen los CERT, sólo podrá hacerse efectivo si el exportador reintegra las divisas dentro de los tres meses siguientes, contados a partir de la fecha de la declaración de exportación definitiva".

72 Sentencia número 17033 del 21 de octubre del 2010. Para el caso de la aplicación del principio de irretroactividad en normas del ICA (período) véanse sentencias número 17139 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18116 del 31 de marzo del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo), y 20361 del 12 de diciembre del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

73 Sentencia número 18044 del 9 de diciembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

74 Sentencia 20349 del 26 de febrero del 2015 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

75 Sentencia de la Corte Constitucional, C-006 de 1996 (M. P. Antonio Barrera Carbonell).

76 Sentencia número 17443 del 3 de marzo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Existe en un muy corto periodo de tiempo (tres años) variaciones de la posición jurisprudencial en cuanto a si viola o no el principio de irretroactividad un acto administrativo que regula la participación en plusvalía expedido antes del Plan de Ordenamiento Territorial. En el año 2011 se había manifestado que sí lo violaba[77], y en el 2014 se cambió la posición. En la primera se manifiesta: "[…] las decisiones generales plasmadas en el Plan de Ordenamiento Territorial o en los instrumentos que lo desarrollen, no constituyen todavía una autorización específica que configure el nacimiento de la obligación tributaria; si bien la autorización específica solamente puede exigirse bajo el supuesto de la existencia de la decisión general constitutiva de una acción urbanística, el tributo sólo será exigible en el momento en que tal autorización se profiera"; mientras que en la segunda, "[…] ninguna norma establece que los acuerdos se deban expedir antes del POT, además de que dichas disposiciones no se aplicaron a un periodo anterior, porque todavía no se había concretado el hecho generador". Este tipo de cambios jurisprudenciales vulneran la certeza que deben tener los operadores jurídicos en las decisiones de la jurisdicción contencioso-administrativa.

3.1.4. Principio de debido proceso

A pesar de que los litigantes manifestaron en las encuestas que constantemente se vulnera el debido proceso en el procedimiento tributario (tanto en sede administrativa como judicial), se encontraron tan sólo dos fallos donde concretamente el Consejo de Estado estudia aparentes violaciones del mismo.

En uno de los fallos concretamente se analiza una de las facetas del *debido proceso*, "la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental", al determinar que no se vulnera si mediante reglamento se precisa el momento en que debe acreditarse el cumplimiento de un requisito legal (certificación del Instituto Colombiano de Comercio Exterior- Incomex) para que proceda el beneficio de la exclusión del IVA en la importación de maquinaria pesada[78]; y, en otro, se encuentra violatorio de este principio el que la administración de impuestos haya enviado dos requerimientos especiales por el mismo impuesto y período a un mismo contribuyente en contraposición al artículo 703 del ET, caso último en que es evidente el error incurrido en la etapa de fiscalización tributaria que conduce a un pleito innecesario.

77 Sentencia número 16532 del 5 de diciembre del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

78 Sentencia número 14822 del 13 de octubre del 2005 (C. P. Ligia López Díaz).

3.1.5. Principio de eficiencia

Este principio fue poco analizado en la muestra analizada pues en pocos fallos se resuelve el problema jurídico haciendo uso del mismo. Uno de estos, que examina si la existencia del régimen simplificado del IVA respeta la eficiencia tributaria[79], confunde los principios de *eficiencia* y *equidad* en la regla jurídica decisoria al establecer que "la existencia del régimen simplificado de IVA respeta el principio de eficiencia del sistema tributario, puesto que las obligaciones a cargo de los responsables y el control que ejerce la Administración sobre los mismos, *son proporcionados a su capacidad contributiva*" (énfasis nuestro)[80]. En otra providencia considera "eficiente" el pago que deben realizar los grandes contribuyentes del impuesto de renta en el año 2003 en cinco cuotas, pleito que, como atrás se mencionó, era innecesario[81].

Otro fallo plantea que el sistema tarifario del impuesto de alumbrado público satisface el principio de eficiencia por cuanto genera equilibrio entre los costos de la administración y las sumas recaudadas[82]. Finalmente, en fallo del año 2011 se establece que las condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones son creadas bajo el amparo de este principio (eficiencia)[83], lo cual es cierto pero cuestionable respecto a otros principios sacrificados como el de equidad e igualdad. He enfatizado esta idea en algunos de mis otros escritos[84].

3.2. Impuestos territoriales

3.2.1. Alumbrado público

Gran parte de los pronunciamientos del Consejo de Estado referidos al *impuesto de alumbrado público* tienen que ver con los *principios de legalidad* y

79 Sentencia número 14896 del 26 de julio del 2007 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

80 En la parte motiva de la sentencia se manifiesta claramente la confusión entre los dos principios al establecer que "[e]llo es así, en virtud del principio de eficiencia, que constituye uno de los pilares en que se basa el sistema tributario, conforme al cual se deben cumplir de la mejor manera las finalidades de los tributos, es decir, el recaudo de los recursos necesarios financiar los gastos e inversiones del Estado, el cumplimiento de la política fiscal y el mejoramiento social y económico de las clases menos favorecidas. Para que un sistema tributario sea eficiente, es necesario, entre otros elementos, que el costo de administración del tributo no resulte desproporcionado con su producto final y que la determinación de los responsables ante el fisco en relación con las obligaciones tributarias formales y materiales, se efectúe con criterio práctico, 'de tal manera que pocas personas puedan satisfacer cuantías importantes del correspondiente tributo'".

81 Sentencia número 15368 del 8 de noviembre del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

82 Sentencia número 17723 del 24 de mayo del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

83 Sentencia número 17660 del 27 de octubre del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo).

84 Véase, por ejemplo, E. Lozano Rodríguez, "Perspectivas jurídicas para la paz colombiana: algunas consideraciones económicas", en *Perspectivas jurídicas para la paz*, Uniandes, Bogotá, 2016.

equidad. En relación con el primero (*legalidad*), y como lo vimos atrás, hasta el año 2009 el Consejo de Estado había aplicado una interpretación *estricta*, por la cual, dada la indefinición de la Ley 97 de 1913 sobre los elementos de la obligación tributaria del impuesto del alumbrado, esta había perdido aplicabilidad[85]. A partir de la ruptura de la línea jurisprudencial comienza a reconocerse la legalidad de actos administrativos que como el del municipio de Soledad, Atlántico (acuerdo 011 de diciembre 27 del 2000), establece este impuesto en su territorio mediante la fijación de la tarifa por el Concejo Municipal, tomando como referentes idóneos la capacidad de generación de energía eléctrica, en voltajes de las líneas de transmisión[86]. Esta interpretación *flexible* del principio de legalidad es muy peligrosa dada la inseguridad jurídica que genera así como los posibles abusos que pueden llegar a presentarse por los cuerpos colegiados municipales.

Desde el 2009 a 2016 la línea ha permanecido constante. En el año 2011, por ejemplo, se determinó la legalidad de un acuerdo del Concejo Municipal de Quibdó, el 13 del 2007, que definía los elementos de la obligación tributaria del impuesto de alumbrado, precisando que las tarifas debían ser razonables y proporcionales respecto a los costos del servicio. Posteriormente, en otros fallos[87], el Consejo de Estado encontró ajustado

85 Sentencias número 16850 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. Ligia López Hincapié) y 16243 del 11 de diciembre del 2008 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia). Por la primera, "El Concejo Municipal de Calima El Darién estableció en el acuerdo 032 de diciembre 29 del 2004, los elementos del "Impuesto de alumbrado público". Fijó los hechos generadores, estableciendo las más variadas situaciones y actuaciones según se trate del estrato o del sector gravado, con lo cual crea además una enorme desigualdad y grava la propiedad, las actividades, el consumo de energía, el uso de los predios, estableciendo una serie de gravámenes muy diferentes al que podría ser el alumbrado público, todos bajo esta denominación, sin que existía alguna norma superior que le de los parámetros para determinar estos elementos propios de la ley que crea el gravamen, por lo cual, ante la ausencia de determinación legal de los elementos estructurales del impuesto, el Concejo carece de competencia derivada para desarrollarlo" […]. "Esta indeterminación del hecho generador conlleva a que sean los concejos municipales o distritales los que creen el objeto del tributo y los hechos económicos reveladores de capacidad contributiva para el impuesto de alumbrado público, lo cual resulta inadmisible en el ordenamiento constitucional actual porque ello implicaría que cada ente territorial pueda crear bajo la misma denominación, gravámenes totalmente diferentes sin ningún límite legal y cuyos elementos esenciales no se identifiquen entre sí, pues mientras algunos municipios gravan la propiedad inmueble, otros bien podrían establecer el tributo por la percepción de un servicio público domiciliario, o por la realización de actividades dentro de su jurisdicción, o con base en la facturación del servicio de energía, o de los ingresos que se obtengan por una actividad específica de los contribuyentes. Este escenario es contrario a los principios de unidad económica, de generalidad, de equidad y de legalidad del sistema tributario, los cuales deben atenderse en el contexto nacional y no exclusivamente en relación con el ámbito regional".

86 Sentencia número 16315 del 6 de agosto del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

87 Sentencias número 17102 del 16 de junio del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bástidas Bárcenas), 17854 del 4 de agosto del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 17723 del 24 de mayo del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18043 del 10 de mayo del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19181 del 31 de enero del 2013 (C. P. William Giraldo Giraldo), 18677 del 11 de febrero del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18881 del 3 de abril del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 18866 del 6 de marzo del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 19516 del 13 de marzo del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 19353 del 4 de diciembre del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 20141 del 30 de julio del 2015 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 20148 del 19 de febrero del 2015 (C. P. Carmen

derecho la determinación del hecho generador del impuesto a través de la configuración de otros elementos de la obligación tributaria. Así, ante la ausencia de definición del hecho generador en la ley que crea el tributo, pueden los concejos municipales por la vía de los demás elementos determinarlo "implícitamente" y a su discrecionalidad. Se precisa, sin embargo, que tal facultad no puede ser delegada en los alcaldes[88].

De esa manera, y como atrás se anotó, el Consejo de Estado cada vez más se afianza en su teoría de la "autonomía fiscal parcial reforzada", donde los órganos de representación popular tienen competencia para establecer todos los elementos esenciales de la obligación tributaria cuando la ley habilitante no se ha ocupado de ellos.

En un pronunciamiento aislado la Sección Cuarta se decretó la legalidad condicionada de un acto administrativo (acuerdo 094 del 2010 del Concejo Municipal de San Juan de Girón) que no suscribe convenio o contrato con la Electrificadora de Santander S. A. E. S. P. y que entrega la responsabilidad de recaudo y liquidación del impuesto de alumbrado público. Al respecto manifestó:

> La Sala advierte sobre la legalidad del acuerdo demandado de manera condicionada, por cuanto no desconoció que la regulación de los términos de la facturación conjunta y recaudo del impuesto de alumbrado público, y el servicio público domiciliario de energía eléctrica corresponde exclusivamente a la CREG, por disposición expresa de la Ley 1150 del 2007. Pero, en acatamiento de las determinaciones de dicha autoridad reguladora del servicio de energía, el municipio debe suscribir convenio o contrato con la Electrificadora de Santander S. A. E. S. P., si su voluntad es entregar la responsabilidad del recaudo y liquidación del impuesto de alumbrado público[89].

En un interesante pleito se establece la nulidad del acuerdo 017 del 2006 del Concejo Municipal de Yumbo por cuanto la calidad de contribuyente del impuesto de industria y comercio no puede dar lugar al hecho generador del impuesto de alumbrado público, como el acto administrativo lo hace, y sí lo genera el hacer parte de la colectividad que reside en una determinada jurisdicción que se beneficia de manera directa o indirecta con el servicio de alumbrado público[90].

Hace algunos meses, y dada la regulación del alumbrado público de la denominada "contribución de alumbrado público" contemplada en el

---

Teresa Ortiz de Rodríguez), 20767 del 4 de febrero del 2016 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), entre otras (véase atrás análisis de la jurisprudencia del principio de legalidad).

88 Sentencia número19516 del 13 de marzo del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

89 Sentencia número 21035 del 30 de marzo del 2015 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

90 Sentencia número 19928 del 7 de mayo del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, "Todos por un nuevo país", el Consejo de Estado se pronunció manifestando que pueden los municipios ajustar a esta ley dichos tributos, en virtud del parágrafo transitorio de la Ley 1753 del 2015.

Sin embargo, recientemente, en sentencia C-272 del 2016 de la Corte Constitucional se declaró la inexequibilidad de dicha norma, concretamente el artículo 191 de la Ley 1753 del 2013, recobrando vigencia las disposiciones tributarias anteriores de alumbrado público, en especial, el numeral 1, literal a, de la Ley 84 de 1915, en concordancia con el artículo 1, literal d, del artículo de la Ley 97 de 1913 y todas las normas que las modifican y complementan. El argumento para tal declaratoria fue el siguiente:

> […] la Corte consideró que el artículo demandado condicionó la prestación continua, permanente y en interés general del alumbrado público a los criterios de viabilidad financiera y de rentabilidad razonable, en relación con aparentes beneficiarios individuales del servicio, con lo cual, puso en riesgo su suministro efectivo en todas las zonas del país […] la Sala Plena encontró que el legislador infringió la cláusula del Estado social, en especial los artículos 365 y 1º, así como el artículo 338 de la Constitución[91].

Es necesaria, por lo tanto, una regulación legal del impuesto de alumbrado público ajustada a la Constitución y que solucione la dispersión normativa y consecuente litigiosidad causada por la indeterminación legal de sus elementos y la excesiva flexibilidad en la interpretación del principio de legalidad tributaria.

En cuanto a la *equidad* tuvo la oportunidad el Consejo de Estado de pronunciarse, acertadamente, al examinar un tratamiento inequitativo que, mediante acuerdo municipal definió el Concejo Municipal de Puerto Nare, Antioquia, determinó como sujetos pasivos del impuesto de alumbrado público únicamente a los grandes contribuyentes[92].

Dada la indeterminación legal de los elementos de la obligación tributaria del impuesto al alumbrado[93] han surgido múltiples pleitos relacionados con los aspectos que deben ser parte de su base gravable (*v. g.* avalúo catastral, impuesto predial, factura de teléfono fijo *versus* estratos

---

91 Sentencia de la Corte Constitucional, C- 272 del 25 de mayo del 2016 (M. P. Luis Ernesto Vargas Silva).

92 Sentencia número 15344 del 11 de septiembre del 2009 (C. P. Ligia López Díaz).

93 Así lo reconoce el Consejo de Estado. Véase al respecto, sentencia número 16667 del 11 de marzo del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), donde se establece que "la mayor dificultad que ofrece la regulación del impuesto al servicio de alumbrado público es la cualificación del sujeto pasivo, la determinación del momento en que nace la obligación a su cargo y, por ende, la determinación de la magnitud cuantitativa del hecho generador con la que se pretende sufragar el costo del servicio".

socioeconómicos o usos comerciales o industriales de los predios[94]), las actividades que son hechos generadores del impuesto (*v. g.* comercialización de energía[95]), los sujetos pasivos obligados al pago del tributo (*v. g.* empresas cuyos oleoductos atraviesen predios situados en la jurisdicción rural o urbana de un municipio, San José de Cúcuta[96]) y la autoridad competente para determinar la tarifa (*v. g.* alcalde *versus* Concejo Municipal[97]).

Finalmente existe un fallo en que inclusive se discute la posible derogatoria tácita del impuesto de alumbrado público al existir una norma legal que establece: "Autorizase al Concejo Municipal de Bogotá para gravar la propiedad raíz urbana que queda dentro de sus límites, hasta con un cinco por mil sobre el avalúo catastral, impuesto dentro del cual queda comprendido el valor de los servicios de aseo, alumbrado y vigilancia". El Consejo de Estado definió, sin ser muy convincente en su argumentación, que dicha autorización concedida al Concejo de Bogotá por la Ley 195/36 no implicó la derogatoria del literal (d) del artículo 1.º de la Ley 97 de 1913, pues la norma contiene la facultad para que el municipio de Bogotá recaude, conjuntamente con el impuesto predial, el de alumbrado público[98].

3.2.2. Estampillas

Existe una tensión reiterada en el análisis de la jurisprudencia relativa a las *estampillas* y es aquella en virtud de la cual con esta imposición se graven doblemente iguales hechos o fenómenos económicos.

Así las cosas, por ejemplo, en un fallo se discutió que, si el Código de Régimen Departamental establece que "queda prohibido a los Departamentos, a las Intendencias, a las Comisarías, al Distrito Especial de Bogotá y a los Municipios, establecer impuestos directos o indirectos sobre los *juegos de apuestas permanentes* de que trata el presente decreto" (énfasis nuestro), se viola la ley con un acto administrativo que grava mediante

94 Sentencia número 15344 del 11 de septiembre del 2006 (C. P. Ligia López Díaz), donde se concluye que no pueden servir de base gravable por sí mismas el avalúo catastral, el impuesto predial o la factura de teléfono fijo, pues son fuentes de tributación ajenas a la prestación del servicio de alumbrado público, para el cual en cambio pueden tenerse en consideración algunos como, por ejemplo, las referidas a los estratos socioeconómicos o a los usos comerciales o industriales de los predios.

95 Sentencia número 16170 del 17 de julio del 2008 (C. P. Ligia López Díaz) en la cual se declara su ilegalidad por cuanto se vulnera el artículo 24.1 de la Ley 142 de 1994.

96 Sentencia número 16667 del 11 de marzo del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) que declara legal la determinación de dichos sujetos pasivos por cuanto no se grava con ellos ninguna de las actividades o bienes a que se refiere el artículo 16 del Código de Petróleos ni la actividad de explotación de recursos naturales no renovables a que se refiere el artículo 27 de la Ley 141 de 1994. Pareciera existir en esta sentencia confusión entre sujeto pasivo y actividades gravadas.

97 Sentencia 17123 del 26 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo), en la cual se define que es ilegal un acto administrativo que delegue en el alcalde la modificación de la tarifa del impuesto de alumbrado.

98 Sentencia número 15679 del 28 de junio del 2007 (C. P. Ligia López Díaz).

una estampilla los *contratos de concesión para la explotación de juegos permanentes*[99]. Extrañamente el Consejo de Estado concluye que se trata de dos hechos económicos distintos, por un lado, la explotación de los juegos que da origen a las prestaciones económicas a favor del departamento, las cuales corresponden a la ejecución del objeto del contrato; y por otro, el gasto que se origina por el hecho de la contratación, que la entidad territorial pretende "recobrar" mediante la estampilla, exigiendo una retribución al concesionario.

Esta desacertada posición parece corregida en fallos posteriores, mediante una interpretación "negativa" del precedente, al establecer que ante hechos similares se declaran ilegales dichas dobles imposiciones. Es el caso de las estampillas que gravan hechos que ya han sido objeto de tributación con otros impuestos como, por ejemplo, el impuesto de registro[100], el impuesto de industria y comercio[101], el impuesto predial[102], el IVA, y el impuesto sobre la renta[103]. Por la consistencia en los análisis de estas últimas providencias surge una interesante línea jurisprudencial, estable, donde se realiza una interpretación positiva del precedente, que corrigió una mala interpretación judicial de las realidades económicas.

También hay varias sentencias en que se discute la "creatividad jurídica" en la determinación del hecho generador de las estampillas, conduciendo a su anulación. Es el caso de la estampilla pro desarrollo departamental que encuentra el Consejo de Estado violatoria del principio de legalidad de los tributos al gravar hechos que la ley no ha autorizado. Al respecto manifiesta la alta corte:

> Si la Estampilla Pro Desarrollo Departamental recae sobre los documentos o instrumentos en que hayan intervenido los funcionarios departamentales, la regulación de su recaudo debió circunscribirse a ese hecho generador, y no como lo hace el artículo 8.º de la ordenanza que, al hacer referencia a la actividad de transporte de ciertos materiales, radica en determinados

99 Sentencia número 14527 del 5 de octubre del 2006 (C. P. Ligia López Díaz).

100 Sentencia número 15245 del 8 de mayo del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

101 Sentencias número 16085 del 4 de junio del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 16086 del 4 de junio del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 17420 del 18 de abril del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo). En los dos primeros fallos, además, se establece que en los actos gravados deben intervenir funcionarios públicos, departamentales o municipales, para que surja el gravamen de las estampillas. También en el caso de la estampilla pro dotación y funcionamiento de los centros de bienestar del anciano, instituciones y centros de vida para la tercera edad, donde el Consejo de Estado determinó la doble imposición generada con el impuesto de industria y comercio por haber identidad en los elementos de la obligación tributaria, concretamente en el hecho generador (sentencia número 17853 del 9 de diciembre del 2010, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

102 Sentencia número 17420 del 18 de abril del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

103 Sentencia número 19427 del 27 de marzo del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). En este fallo se analiza que la estampilla pro hospital universitario de Barranquilla debía circunscribirse a las pautas dadas por el legislador y que el principio de legalidad se veía vulnerado al gravar actividades sometidas al impuesto sobre la renta, sobre las ventas y de industria y comercio.

> sujetos relacionados con dicha actividad el recaudo de un tributo que por ley le ha sido asignado a los departamentos en donde se produzca el 'acto' documental o instrumental gravado[104].

Asimismo la estampilla pro-hospital universitario en el Atlántico, regulada en los artículos 2, 3, 4 y 6 de la ordenanza 18 del 2006, fue declarada nula por cuanto su hecho generador fue más allá de lo previsto en la ley (Ley 645 del 2001) y, además, generaba doble imposición con el impuesto de industria y comercio[105]. Otro caso de aparente exceso de ordenanzas departamentales en la determinación del hecho generador se dio cuando aquellas número 004 de 1993, 60 de 1995 y 3 del 2006 del Departamento de Amazonas, al regular la estampilla pro-electrificación rural en Amazonas, gravaron actos, contratos u operaciones realizados con los municipios de Leticia y Puerto Nariño, en la medida en que según el Consejo de Estado "la competencia para establecer los tributos en esos municipios, como entidades territoriales autónomas, radica en los respectivos concejos municipales, quienes pueden adoptar la estampilla y fijar su regulación conforme a la ley de creación y a la autorización de la Asamblea"[106]. Finalmente, la creación de la estampilla refundación de la Universidad de Magdalena de cara al nuevo milenio, proferida por la Asamblea del Magdalena, también desborda el marco legal[107]. Surge, nuevamente, la necesidad de precisar legal o constitucionalmente el alcance de la potestad tributaria de los entes territoriales para de esa manera evitar pleitos que congestionan ampliamente la jurisdicción.

En la fijación de la tarifa también han excedido los límites legales algunos concejos municipales, por ejemplo en la estampilla pro cultura creada mediante acuerdo 56 del 30 de diciembre del 2009 donde el Concejo de San Sebastián de Mariquita (Tolima) fijó la tarifa en salarios mínimos, unidad diferente a la definida mediante la Ley 397 de 1997, adicionada por la Ley 666 del 2001, y que establecía que la misma "debe aplicar sobre el valor del hecho sujeto a gravamen, es decir, sobre una base gravable que es diferencial y no fija"[108]. Queda, sin embargo, el sinsabor de esta última

---

104 Sentencia número 17655 del 16 de septiembre del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

105 Sentencia número 20211 del 27 de marzo del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Ver también sentencias 19594 del 13 de marzo del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 19489 del 6 de marzo del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19596 del 6 de marzo del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), y 19593 del 26 de febrero del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), en donde, dada la anulación de los actos administrativos que regulaban la estampilla pro-hospital universitario, se anulan también los actos administrativos que imponían sanción por no declarar por improcedencia de la misma, dada la excepción de ilegalidad por nulidad del acto en que se fundamenta la sanción.

106 Sentencia número 18666 del 23 de octubre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

107 Sentencia número 18813 del 22 de marzo del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

108 Sentencia número 19471 del 23 de enero del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

sentencia por cuanto es rigurosa en la determinación de la tarifa de acuerdo a la ley, elemento que pudiera ser quizás menos rígido en su fijación por los órganos locales, mientras que otros fallos han sido excesivamente flexibles respecto de otros elementos de la obligación tributaria que requieren de un análisis más estricto, como por ejemplo el hecho generador.

Finalmente, surgen también pleitos por problemas interpretativos de los hechos generadores de las estampillas. Un ejemplo de lo anterior es el proceso en el cual se discute si Interconexión Eléctrica ISA debía cancelar la estampilla Ciudadela Universitaria del Atlántico, aclarando el Consejo de Estado que era su deber hacerlo por cuanto realizó operaciones con Corporación Eléctrica de la Costa (Corelca), última que funciona en el departamento del Atlántico, sin importar que la sede de ISA era en la ciudad de Medellín[109]. Es tan grande la cantidad de estampillas y sus diferentes elementos de la obligación tributaria que se genera confusión en los contribuyentes y aumento, en consecuencia, de la litigiosidad tributaria.

3.2.3. Contribución por valorización

Al analizar la jurisprudencia relativa a la *contribución por valorización* se encuentran tres tensiones jurídicas constantes en el periodo bajo análisis. En primer lugar aquella referida a si los gastos de administración hacen parte del costo de la obra, y por ende, del monto distribuible entre los inmuebles beneficiados para efectos de calcular la contribución de valorización[110]; en segundo, si los actos administrativos que regulan el tributo reúnen todas las especificaciones técnicas para su cálculo[111], y finalmente, si es posible delegar el cobro de la misma sin la definición previa y clara de los elemento del tributo en sede administrativa[112].

En relación con la primera tensión existe una línea jurisprudencial clara y constante en la cual se define que los gastos de administración sí hacen parte del costo de la obra para el cálculo de la contribución por valorización[113]. Un pronunciamiento aislado niega la inclusión de las expectativas o proyectos de vías para la distribución de la contribución[114].

---

109 Sentencia número 17735 del 9 de enero del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

110 Sentencias número 14092 del 10 de febrero del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 15135 del 10 de mayo del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa) y 15295 del 28 de febrero del 2008 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

111 Sentencias número 14365 del 23 de junio del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa) y 14616 del 30 de junio del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

112 Sentencias número 14616 del 30 de junio del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 15197 del 18 de mayo del 2006 (C. P. Ligia López Díaz), 15872 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 16901 del 7 de mayo del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 16121 del 27 de agosto del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

113 Importante, sin embargo, tener en cuenta el límite del costo de administración fijado en la normatividad y discutido en el fallo número 15245 del 8 de mayo del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

En cuanto a la definición de si algunos actos administrativos que regulan el tributo reúnen todas las especificaciones técnicas para el cálculo de la contribución por valorización, en varios de los fallos encontrados se concluye que se ajustan a la normativa tributaria[115].

Frente a las posibilidades de delegación del cobro de la contribución por valorización o la fijación de su tarifa en autoridades administrativas (*v. g.* alcalde, gobernador, Instituto de Valorización Municipal, Consejo Directivo de una Corporación Autónoma Regional o Fondo Rotatorio de Valorización), su legalidad depende de la preexistencia de un acto administrativo que defina claramente el sistema y método que determine costos, beneficios y forma de hacer su reparto, o si esa misma autoridad lo expide, la necesaria existencia de un acto administrativo previo que permita delegar esta facultad. Esta última posición no se comparte pues permitiría a entes administrativos diferentes al legislador y a los órganos colegiados locales definir el sistema y método para el cálculo de la tarifa, en contravía del artículo 338 de la Constitución Política.

Finalmente, existe un fallo aislado en el cual se discute cuáles son los aspectos que definen la naturaleza de los bienes de uso público, objeto de exención de la contribución de valorización en Bogotá. Concretamente se analiza el caso de los predios correspondientes a la Ronda del Río Juan Amarillo y el Canal Bolivia y se concluye que es la destinación de los mismos y no su propiedad la que determina su naturaleza. Al respecto manifiesta el Consejo de Estado:

> De acuerdo con lo anterior, para la Sala no existe duda de que los predios gravados mediante los actos acusados, que son, la ronda del río Juan Amarillo en la parte correspondiente al terreno de la actora y el Canal Bolivia, son de uso público, en virtud de la destinación que de ellos hizo el urbanizador en el caso del Canal y por la acotación y demarcación que de la ronda hizo la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, por lo que están exentos de la contribución de valorización, lo cual no puede perder sus efectos, por el hecho de que el Distrito no hubiera adquirido, para la fecha de la distribución de la valorización, la propiedad de tales predios, pues, conforme se vio, este no es un requisito para que se adquiera tal calidad.

Y más adelante,

> [f]inalmente, llama la atención de la Sala que el IDU desconozca la naturaleza de uso público de los predios cuestionados, por el hecho de que su

114 Sentencia número 14092 del 10 de febrero del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

115 Sentencias número 18159 del 14 de junio del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 18679 del 24 de octubre del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19598 del 10 de abril del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 19872 del 17 de septiembre del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), y 19037 del 12 de diciembre del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), entre otras.

> titularidad permanece en cabeza de la Constructora, cuando, la protección y conservación del humedal y la Ronda del río Juan Amarillo fue una de las prioridades que estableció el Distrito Capital dentro del Plan de desarrollo "Formar Ciudad", lo cual ha generado una serie de dinámicas a su alrededor tanto preventivas como restauradoras y, que el Distrito ha procurado disminuir los impactos negativos por el cruce de vías y puentes por la zona del humedal y la ronda, como se evidencia [*sic*] en los estudios ambientales de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá[116].

La anterior argumentación lleva a concluir lo innecesario de este pleito por indebida interpretación y aplicación de la normativa tributaria por parte de la administración.

Se hizo un interesante análisis, entre bienes de uso público y los fiscales que se encuentran concesionados, en el fallo del año 2014 que declara la nulidad de artículo 9 del acuerdo 398 del 2009 por el cual el Concejo Distrital Capital establecía que la Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil era sujeto pasivo de la contribución de valorización y fijó como factor de explotación económica para gravar la infraestructura aeroportuaria el "comerciales y de servicios". El Consejo de Estado concluyó que en el caso de los aeropuertos entregados en concesión, el sujeto pasivo de la contribución de valorización es quien, en virtud de la concesión, se beneficia de la realización de las obras, para lo cual precisa:

> […] En este punto es importante diferenciar los bienes de uso público de los bienes fiscales, pues los primeros, por su naturaleza, pertenecen a toda la comunidad lo cual significa que sobre los mismos no se ejerce un derecho de dominio y su destinación, para el caso de los aeropuertos, corresponde a la prestación del servicio público esencial de transporte aéreo, al tiempo que los segundos, en estricto sentido, no corresponden a la destinación señalada, ya que pueden ser objeto de cualquier acto jurídico por parte de la entidad pública que ejerce sobre ellos derechos reales y personales en la misma forma que los particulares […]. Así las cosas, la infraestructura aeroportuaria que sea considerada bien de uso público, en razón de su naturaleza jurídica, no puede ser gravada con la contribución de valorización teniendo como sujeto pasivo a la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil. Ahora bien, si dicha infraestructura se encuentra bajo la figura de la concesión, […] puede ser gravada en cabeza del tenedor de la misma, esto es, del concesionario, lo que no quiere decir que en virtud de la concesión, la naturaleza o la destinación de los bienes de uso público cambie, pues, conforme con el artículo 63 de la Constitución Política continúa siendo un bien inalienable, imprescriptible e inembargable […][117].

116 Sentencia número 16732 del 29 de octubre del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

117 Sentencia número 18661 del 11 de junio del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

3.2.4. Contribución con destino al deporte

En reiteradas oportunidades el Consejo de Estado declaró la ilegalidad de actos administrativos (ordenanza 161 del 2 de enero del 2003, Asamblea Departamental del Valle del Cauca; ordenanza 056 del 2001, Asamblea Departamental del Tolima; ordenanza 16 del 17 de abril del 2001, Asamblea Departamental del Tolima; acuerdo 041 del 23 de diciembre del 2008, Concejo Municipal de Sincelejo; ordenanza 027 del 2001, Asamblea de Boyacá; ordenanza 016 del 2001, Asamblea del Tolima; acuerdo 21 del 2008, Concejo Municipal de Yopal) por establecer *contribuciones con destino al deporte* sin el necesario sustento legal (Ley 181 de 1995)[118], lo que configuró una línea jurisprudencial al respecto[119]. De nuevo, es clara la vulneración constante y reiterada del *principio de legalidad tributaria* por parte de las corporaciones locales, disputas que congestionan nuestra justicia tributaria.

En un fallo del año 2013 se retoman pronunciamientos del Consejo de Estado del 2009[120] y de la Corte Constitucional[121] sobre la vigencia del artículo 1.º de la Ley 97 de 1913, relativo al impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos, que en el Distrito Capital apoyan o fomentan también el deporte[122].

3.2.5. Impuestos de azar y espectáculos

Seis de los siete fallos analizados se refieren a la legalidad de la inclusión de las "rifas promocionales y concursos" en la base gravable del *impuesto de azar y espectáculos*. Lo anterior, por cuanto la ley establece que la realización de rifas constituye el hecho generador del impuesto, el cual recae tanto en el medio que permita participar en el resultado del sorteo así como en los premios que se entreguen a quienes participen en los mismos. Son pronunciamientos de los años 2006, 2007, 2008 y 2010, que dada la identidad de los hechos, congestionan la jurisdicción pues es evidente la línea jurisprudencial creada y, por lo tanto, predecible la decisión judicial[123].

---

118 Regula lo concerniente a los recursos del Instituto Colombiano de Deportes – Coldeportes, los entes deportivos departamentales y los entes deportivos municipales y distritales.

119 Sentencias número 15338 del 17 de agosto del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 15498 del 12 de junio del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 16428 del 25 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19945 del 5 de junio del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 18885 del 7 de febrero del 2013 (C. P. William Giraldo Giraldo), 16428 del 25 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), y 20654 del 5 de febrero 2016 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

120 Sentencia número 16544 del 9 de julio del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

121 Sentencia C-504 del 2002, M. P. Jaime Araujo Rentería.

122 Sentencia número 16710 del 20 de junio del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

123 Sentencias número 15100 del 31 de agosto del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 15308 del 19 de julio del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 15966 del 8 de mayo del 2008

Existe un pronunciamiento aislado en el cual se analiza la legalidad de un concepto de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá (concepto 0928 del 13 de septiembre del 2001) que establece que dado que la certificación respecto de la calidad artística o cultural de un evento ya no la realiza el Ministerio de Educación y si el Ministerio de Cultura, pero sólo para efectos del *impuesto de espectáculos públicos para el fomento del deporte* y no para el *impuesto de azar y espectáculos*, la no sujeción respecto a este último impuesto no tiene aplicación efectiva en el Distrito Capital[124]. Concluye el Consejo de Estado la improcedencia de tal interpretación y, de nuevo, defiende a los contribuyentes de las limitaciones que intenta imponer la administración a beneficios tributarios concedidos mediante ley.

También existen otras tensiones analizadas por el Consejo de Estado relativas a este impuesto, como cuando determinó que los juegos de habilidad y destreza no son apuestas por cuanto se caracterizan por el desenvolvimiento de conocimientos, aptitudes, actos, entre otros, con una finalidad recreativa, mas no una compensación[125]. Asimismo el Consejo de Estado concluyó que cuando se celebran contratos de cuentas en participación se debía adicionar a la base gravable de este impuesto los ingresos derivados de utilidades generadas por la explotación de las máquinas tragamonedas[126]. Por su parte, en otro fallo estableció que los ingresos obtenidos por la venta de boletas para atracciones mecánicas debe ser parte de la base gravable de este impuesto[127]. Finalmente, el Consejo de Estado advierte que el suministro de talonarios por parte de los concesionarios de juegos de suerte y azar a los colocadores o vendedores de apuesta sí causa el IVA porque se trata de una venta en los términos del numeral 1 del artículo 421 del Estatuto Tributario, que no se encuentra excluida de dicho gravamen. Además se trata de una actividad distinta e independiente de la explotación del juego de chance[128].

(C. P. Héctor J. Romero Díaz), 16350 del 13 de noviembre del 2008 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y 16240 del 28 de enero del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Todos los fallos son de nulidad simple, salvo los dos últimos en los cuales los contribuyentes eran reacios a incluir los ingresos derivados de rifas promocionales y de los concursos en las declaraciones del impuesto de azar y espectáculos, demandando en consecuencia a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. También ver sentencias número 16632 del 8 de julio del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas, 17409 del 27 de mayo del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo), 16693 del 29 de abril del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 17612 del 29 de abril del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y 17209 del 28 de enero del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

124 Sentencia número 16535 del 18 de marzo del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

125 Sentencia número 17275 del 12 de junio del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

126 Sentencia número 16486 del 26 de septiembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

127 Sentencia número 19309 del 24 de octubre del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

128 Sentencia número 18680 del 30 de abril del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

3.2.6. Impuesto de industria y comercio – hecho generador

Se han escogido las sentencias relativas al *hecho generador* del *impuesto de industria y comercio* por ser estas las que generan mayor litigiosidad así como resultan ser muy sensibles en el litigio tributario. Son ya conocidos los múltiples fallos donde se ha discutido en qué jurisdicción debe ser gravado, con el impuesto de industria y comercio, un contribuyente que tiene su sede fabril en una ciudad y realiza la comercialización de su producto en otra. Existe respecto a este problema jurídico una regla jurídica decisoria constante en el tiempo por la cual el Consejo de Estado ha establecido que el impuesto de industria y comercio se causará en la ciudad donde tiene su sede fabril en la medida en que el destino de las mercancías, el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa, el lugar en que se realiza la labor de coordinación que tienen los representantes de ventas, entre otros, no son determinantes del hecho generador[129].

Otra tensión importante presente en relación con el hecho generador del impuesto de industria y comercio consiste en la indefinición, o mejor, la *imprecisión* legal de la naturaleza de las actividades gravadas con este impuesto. Muchos de los conflictos se suscitan porque en la etapa de fiscalización se discute si una actividad es o no industrial, comercial o de servicios para efectos de establecer el gravamen.

Por ejemplo, se ha discutido si la actividad realizada por los fondos mutuos de inversión se encuentra gravada con el ICA, y el Consejo de Estado ha concluido que sí por ser una actividad de naturaleza comercial al fomentar el ahorro de sus afiliados con los rendimientos y utilidades que recibe de ellos[130]; también si los derechos fiduciarios son ingresos gravados con ICA, y se ha denegado tal posibilidad por cuanto son bienes intangibles que forman parte del patrimonio del contribuyente y el hecho de que figuren en la contabilidad no significa que el fideicomitente haya percibido algún ingreso asociado al fideicomiso[131]; si los ingresos percibidos por un contribuyente por concepto de peajes en virtud de un contrato de obra pública por el sistema de concesión es una actividad comercial o

129 Sentencias número 14582 del 19 de mayo del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 13885 del 28 de julio del 2005 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 14775 del 9 de noviembre del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 17906 del 25 de noviembre del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19166 del 6 de marzo del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), y 18181 del 11 de junio del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

130 Sentencia número 13781 del 23 de junio del 2005 (C. P. Héctor J. Romero Díaz). Al respecto, "el hecho de que las utilidades que se obtengan de las inversiones (incluidos los préstamos), se inviertan en el mismo fondo en beneficio de sus afiliados no desdibuja la noción de actividad comercial para efectos del impuesto de industria y comercio, pues, se repite, no es el lucro lo que determina que una persona natural o jurídica o una sociedad de hecho sean sujetos pasivos del impuesto, sino la realización por parte de éstos de actividades gravadas con el impuesto".

131 Sentencia número 19698 del 15 de mayo del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

de servicios, y se ha definido que no lo es porque no se explota ni presta un servicio por la vía sino que constituye la forma pactada para remunerar la construcción y mantenimiento del corredor vial[132]; si las actividades realizadas por la oficina de representación de un banco son de servicios, y se ha llegado a la conclusión que dicha oficina no prestó servicios financieros por cuanto carecen de tal naturaleza atender requerimientos de las entidades de supervisión en Colombia, promover negocios y servicios de la representada de acuerdo con lo reglamentado por la Superintendencia Bancaria (hoy, Superintendencia Financiera), mantener informada a la representada sobre los acontecimientos económicos y políticos que afectan la actividad financiera en Colombia, entre otras actividades[133]; si las actividades complementarias al servicio público domiciliario de acueducto[134], como la captación y la potabilización del agua generan el ICA, y se concluyó que no por carecer de causa legal[135]; si la explotación de recursos naturales no renovables es actividad industrial y el transporte de petróleo es de servicios para efectos del ICA, y se definió que el ICA sólo grava la explotación de recursos naturales no renovables como actividad industrial cuando las regalías no sean iguales o superiores al monto del tributo y que el transporte de petróleo no se encuentra gravado con el ICA por cuanto ya se encuentra gravado con un impuesto nacional (impuesto de trasporte sobre oleoductos) y se daría el fenómeno de la doble tributación[136]; si la extracción y explotación de minas y bocas de minas se encuentran gravadas con ICA, y se estableció que sí[137]; se estudia también si los ingresos derivados de contratos de concesión que suscribió la Secretaría de Educación del Distrito para la prestación del servicio público de educación se encuentran gravados con ICA, y se negó tal posibilidad[138]. Asimismo se define jurisprudencialmente que las actividades comerciales e industriales, diferentes a la prestación de servicios de salud, que realiza una entidad que pertenece al

132 Sentencia número 16250 del 20 de febrero del 2008 (C. P. Ligia López Díaz).

133 Sentencia número 15297 del 8 de mayo del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

134 En sentencia número 19303 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) se reconoce que el servicio de acueducto y alcantarillado que genera una contraprestación en dinero por parte de los usuarios y se dirige a satisfacer las necesidades de la comunidad es un servicio gravado con ICA.

135 Sentencia número 16163 del 24 de septiembre del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa). Sin embargo, las actividades de transformación y almacenamiento de agua sí son gravadas según el Consejo de Estado por ser complementarias del servicio público domiciliario de acueducto y se gravan en el municipio en el que se preste ese servicio al usuario final (sentencia número 17866 del 11 de octubre del 2012, C. P. William Giraldo Giraldo). No resulta muy claro por qué la "potabilización" no es gravada y la "transformación" sí lo es.

136 Sobre el transporte de petróleo por oleoductos, véase también la sentencia número 17533 del 4 de noviembre del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), que concluye también que no se encuentra gravado con el ICA.

137 Sentencia número 18213 del 26 de septiembre del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

138 Sentencia número 18608 del 23 de septiembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Sistema General de Seguridad Social en Salud, son gravadas con el ICA[139]; se establece que los servicios notariales se encuentran gravados con el ICA[140]; y, finalmente, que los ingresos que recibe la empresa transportadora por vincular vehículos para presar el servicio de transporte se encuentran también gravados con este impuesto[141].

Es tal la imprecisión conceptual que no es claro en pleitos el lugar donde se entiende que se realiza la actividad comercial para efectos del ICA, y se ha definido jurisprudencialmente que la misma se concreta en el momento en que la mercancía es vendida o distribuida a los adquirentes[142].

También varias sentencias de la muestra definen una línea jurisprudencial constante por la cual se establece que las actividades industriales, comerciales y de servicios adelantadas por entidades de beneficencia, entes eclesiásticos[143] o entidades sin ánimo de lucro[144] se encuentran gravadas con el ICA[145]. Así las cosas, el hecho generador del ICA no es determinado por la naturaleza jurídica de la actividad que realiza actividad gravada y sí el tipo de actividad acaecido. De esa manera, ha precisado el alto tribunal,

> [e]l hecho generador del impuesto de industria y comercio y, por ende, de la obligación de declarar y pagar el gravamen, lo constituyen las actividades que ejecute el sujeto pasivo dentro del territorio del distrito capital de Bogotá, y no la naturaleza jurídica de la entidad que realice las actividades gravadas; por lo tanto, independientemente de que se trata de una persona natural o jurídica, de una sociedad de hecho o de una entidad sin ánimo de lucro, el hecho que determina la sujeción al gravamen es que se realice cualquier actividad que pueda ser calificada como industrial, comercial o de servicios[146].

---

139 Sentencia número 16755 del 25 de marzo del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Véase también la sentencia número 18092 del 1.º de noviembre del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) donde se demostró que Audifama S. A. es una sociedad mercantil cuyo objeto social prevé la realización de actividades comerciales, y que no acreditó que fuera una empresa promotora de salud ni tampoco una entidad prestadora de salud, por lo que es sujeto pasivo del ICA, de tal forma que esta obligada a declarar y pagar el impuesto.

140 Sentencias número 18338 del 21 de agosto del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 20416 del 9 de octubre del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

141 Sentencia número 20048 del 20 de noviembre del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

142 Sentencia número 18413 del 29 de septiembre del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

143 Sentencia número 17881 del 16 de marzo del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo).

144 Sentencia número 18128 del 9 de agosto del 2012 (C. P. William Giraldo Giraldo).

145 Sentencias n.os 17184 del 9 de diciembre del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), y 18263 del 19 de mayo del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia). En sentencia 17364 del 1.º de septiembre del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) se concluye que si una entidad de beneficencia, en desarrollo de su objeto secundario, arrienda más de cinco inmuebles de su propiedad, dicha actividad no está gravada con el ICA por cuento no constituye acto de comercio el arrendamiento de bienes propios.

146 Sentencia número 18287 del 29 de septiembre del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Sin embargo en un fallo del 2013 se precisa que los ingresos por concepto de inversiones, rendimientos financieros y diferencia en cambio que recibe una entidad cuyo objeto social es la beneficencia no se encuentran gravados con ICA. En relación con este caso establece el Consejo de Estado:

> Para lograr el desarrollo de su labor y la consecución de la finalidad propuesta, el Seminario obtiene ingresos de los dividendos y de las participaciones en sociedades, entre otros, actividades que no encajan dentro de las pasibles del impuesto de industria y comercio y, por lo mismo, no había lugar a imponer sanción por no declarar dichos conceptos. Igual ocurrió con los ingresos que obtuvo por rendimientos financieros, pues el hecho de tener capital en cuentas bancarias, que le produce determinados rendimientos, no constituye por sí sola, y para el caso, una actividad comercial sujeta al impuesto de industria y comercio, dada la naturaleza social de la demandante y el objeto para el que fue creado, dentro del que no están previstas las inversiones o cualquier otra actividad que le reporte réditos de capital […]. Finalmente, en el caso de los ingresos por diferencia en cambio, la Sala en sentencia que se reitera, precisó que este concepto no era pasible del impuesto de industria y comercio[147].

Parece muy delgada, por lo tanto, la línea para determinar cuáles actividades realizadas por las entidades de beneficencia pueden o no ser gravadas con el ICA, pues, por ejemplo, en otros pleitos se ha determinado que los recursos percibidos por contribuyentes incluidos los rendimientos financieros y comisiones son gravados con ICA[148]. Por su parte, existe una línea jurisprudencial constante por la cual los ajustes por diferencia en cambio no son ingresos gravados con ICA[149].

Varias controversias se refieren a la posibilidad de los concejos municipales de determinar cuáles son las actividades análogas a servicios, gravadas con el ICA, y se ha declarado tal posibilidad ajustada a la normativa tributaria por el Consejo de Estado[150]. Dado que se trata de la definición de aspectos relativos al hecho generador sería preferible, y evitaría la inestabilidad jurídica, que fueran totalmente determinados en la ley y no vía acto

147 Sentencia número 18663 del 12 de septiembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

148 Sentencia número 18328 del 3 de marzo del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

149 Sentencia número 17558 del 1.º de septiembre del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

150 Sentencias número 14787 del 27 de octubre del 2005 (C. P. Ligia López Díaz) y 17438 del 18 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia). Estos fallos han acogido interpretaciones similares de la Corte Constitucional al manifestar: "La Corte Constitucional al decidir sobre la exequibilidad de la expresión "o análogas", contenida en la precitada disposición, advirtió: "… como el legislador al referirse a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, hace una enunciación no taxativa de estas. En consecuencia, la calificación de las actividades "análogas" a las enumeradas en la disposición materia de demanda, que también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, corresponde hacerla a los Concejos Municipales, como ente facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley" (radicado 14787). Se reitera que la interpretación "positiva" de precedentes judiciales de cortes hermanas es deseable siempre y cuando sea el resultado de análisis debidamente argumentados de la normativa.

administrativo. Esta interpretación es aún más *flexible* que la tendencia que venía siguiendo el Consejo de Estado en relación con el *principio de legalidad* donde es indispensable, para salvaguardar este principio, la existencia al menos de una ley autorizante y la *completa* determinación del hecho generador. De esta manera, esta jurisprudencia vuelve a modificar la línea jurisprudencial sin la debida argumentación convincente para hacerlo.

Además, varios pleitos[151] han suscitado una línea jurisprudencial constante en relación con los problemas jurídicos: ¿La actividad de generación de energía eléctrica gravada con el impuesto de industria y comercio, se rige para efectos de ICA por el artículo 7.º de la Ley 56 de 1981 o por la Ley 14 de 1983? ¿La actividad de conexión y trasmisión de energía eléctrica se rige para efectos del ICA por la Ley 56 de 1981 o la Ley 14 de 1983? Y se definió que las entidades propietarias de plantas generadoras de energía eléctrica son gravadas con el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial de *generación* de energía eléctrica de acuerdo con lo previsto en la Ley 56 de 1981, la cual contiene un tratamiento especial que no se aplica en forma concurrente con la Ley 14 de 1983, toda vez que ante la posible incompatibilidad entre una norma de contenido general y otra cuyo tenor es especial, siempre prevalece esta última. En consecuencia los acuerdos municipales no pueden gravar esta actividad industrial con base en la Ley 14 de 1983. Cuando las empresas, distintas a las propietarias de las obras de generación de energía eléctrica, realicen actividades de *transmisión, distribución o comercialización* de energía eléctrica y las demás labores complementarias, cancelarán el impuesto de industria y comercio conforme con lo previsto por la Ley 14 de 1983. Se vislumbra en estas reglas jurídicas conflictos de normas que ha tenido que resolver el Consejo de Estado acertadamente, dando primacía a las normas de carácter especial sobre las generales. Es increíble que normas con fechas de expedición tan cercanas susciten estas dificultades interpretativas al no existir en el Ejecutivo, al proponer leyes, ni en el Legislativo, al aprobarlas, políticas claras de derogatoria expresa de la normativa que faciliten su comprensión y aplicación.

En relación con el sector energía también se ha discutido si las actividades de transmisión generan una doble imposición con el impuesto de alumbrado público, y se ha definido que la doble tributación es inexistente por tratarse de hechos generadores diferentes[152]; también se precisó que la

151 Sentencias número 15073 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. Ligia López Díaz), 15526 del 30 de octubre del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 16228 del 23 de julio del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 16181 del 6 de agosto del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 16762 del 26 de noviembre del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 17930 del 14 de abril del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19164 del 12 de agosto del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 19490 del 16 de julio del 2015 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). En esta última se aclara que no puede desligarse la actividad de comercialización de energía de aquella de generación para efectos de la declaración y pago del ICA.

152 Sentencia número 18330 del 10 de marzo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica de Empresas Públicas de Medellín a la Siderúrgica de Boyacá S. A. genera el ICA con fundamento en el inciso 1.º del artículo 51 de la Ley 383 de 1997[153].

Finalmente, algunas sentencias sobre temas aislados que merecen mención son las siguientes. En un pleito se discutió si era posible presentar diferentes declaraciones de ICA por actividad gravada (comercial, industrial y de servicios) y se concluyó que no porque el hecho generador del impuesto es uno solo que se encuentra integrado por varias actividades[154]. Discusiones de este tipo parecen innecesarias y hacen que los magistrados dediquen esfuerzos a problemas jurídicos que no los requieren. Otro pleito innecesario es aquel que estudia si se modifica la naturaleza de impuesto de período del ICA si un contribuyente que clausura su negocio presenta su declaración por el período del año transcurrido hasta la fecha del cierre, concluyendo que continúa siendo de período[155].

Más interesante la controversia en la cual se resolvió que la venta de los terrenos de un contribuyente durante su estado de liquidación es un hecho generador del impuesto de industria y comercio y, por ende, los ingresos hacen parte de la base gravable, mediante un examen serio y muy técnico de las disposiciones del Código de Comercio relativas a la capacidad jurídica en la fase de disolución de las sociedades[156]. Finalmente, y volvemos a la usurpación indebida de funciones tributarias por parte de los alcaldes, se encuentra un litigio en el cual se declara la nulidad de un acto administrativo (resolución 1195 de 1998, Secretaría de Hacienda de Bogotá) que aumentaba la tarifa del ICA para la actividad de "edición de libros"[157].

3.3. Impuestos nacionales

3.3.1. Impuesto sobre la renta – deducciones

Como se observa en el cuadro 12 la mayor congestión de la justicia tributaria se presenta por las disputas jurídicas en torno a la procedencia o no de deducciones en el impuesto sobre la renta. Un análisis exhaustivo y dogmático de cada una de ellas desbordaría los propósitos de esta investigación[158]. Por lo anterior, a continuación, se presentarán en líneas generales las principales conclusiones encontradas.

---

153 Sentencia número 17929 del 23 de febrero del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

154 Sentencia número 15690 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

155 Sentencia número 19509 del 9 de julio del 2015 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

156 Sentencia número 15288 del 17 de abril del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

157 Sentencia número 16751 del 4 de marzo del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

158 Existe un amplio desarrollo doctrinal sobre el tema de las deducciones en el impuesto sobre la renta. Véase relación bibliográfica al respecto en E. Lozano Rodríguez, "Renta líquida y aspectos generales de las deducciones", *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Temis, Bogotá, 2010.

CUADRO 12
Jurisprudencia sobre deducciones en el impuesto sobre la renta
(Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2016)

Deducción	N.º de sentencias analizadas* (2005-2010)	N.º de sentencias analizadas* (2010-2016)
1. Por pérdidas	11	10
2. Por inversión en activos fijos reales productivos	8	3
3. Por pérdidas o destrucción de mercancías	7	8
4. Por gastos en el exterior	6	1
5. De contribuciones a superintendencias, pagos a corporaciones autónomas regionales, departamentos administrativos, CREG, Cámara de Comercio, ANDI	6	5
6. Por pagos laborales	6	1
7. Por donaciones	5	4
8. Por depreciación	5	6
9. Por amortización	5	6
10. Por intereses	4	5
11. Por provisiones	3	1
12. De incentivos y comisiones otorgadas por entidades financieras	2	0
13. Por pérdidas en venta de títulos de ahorro y apoyo cafetero (TAC)	2	0
14. Por estampillas	2	3
15. De GMF	2	2
16. Por pago de cuota de fomento panelero	1	0
17. Aportes a Fedegán	1	0
18. De canon de arrendamiento de contrato de *leasing*	1	0
19. Por pagos en contratos en cuentas en participación	1	0
20. Por gastos de publicidad	1	0
21. Por pérdidas por enajenación de activos	1	1
22. Por pagos a las fuerzas armadas por convenios de cooperación	1	0
23. Del impuesto de turismo	1	0
24. De profesionales independientes y comisionistas	1	1

Fuente: propia, a partir de base de datos.
Nota: Una sentencia puede dar lugar al análisis de múltiples deducciones.
* Número de sentencias analizadas de mayor a menor número.

– *Por pérdidas*. En varias sentencias se discute si es procedente la deducción por pérdidas con respecto a las rentas brutas, las rentas líquidas o la renta presuntiva, y se ha fijado una línea jurisprudencial constante, donde el precedente es vinculante y su interpretación "positiva", según la cual las pérdidas fiscales se compensan con las rentas o utilidades (equiparables a rentas líquidas) y no respecto de las rentas brutas ni mucho menos de la renta presuntiva por no estar contemplada legalmente tal posibilidad[159].

Existen algunos casos particulares, pero no por esto muy importantes, en los que el Consejo de Estado ha concluido que son deducibles para la sociedad absorbente las pérdidas obtenidas por la sociedad absorbida, que se encontraban acumuladas y cuyo derecho a reconocerlas existiera al momento de la fusión, requiriéndose los respectivos soportes y correspondencia con la realidad económica de la sociedad absorbida[160]. También se ha dado vía libre a la deducibilidad de las pérdidas calculadas por anticipado en los contratos *forward*, en el año o período gravable en que se causen[161]. Asimismo, se estimó que la deducción por pérdida en la enajenación de acciones procedía para los contribuyentes obligados a aplicar el sistema integral de ajustes por inflación[162]. Finalmente, varios fallos consideran que no son deducibles las pérdidas originadas en operaciones de dación en pago, tales como las que resultan en un menor valor recuperado de los préstamos hipotecarios o en el pago de la administración de edificios y erogaciones realizadas sobre, porque no se refieren a bienes usados en el negocio o actividad productora de renta del contribuyente[163]. Algunos consideran estas providencias últimas "malos fallos" por cuanto contradicen lo establecido en sentencia que resuelve un caso sobre la deducción de una pérdida generada por la diferencia no cubierta por el pago de una deuda con unas acciones, que manifestó que "no puede exigírsele al contribuyente, como lo pretende la DIAN, que tenga como recuperada la deuda con las acciones recibidas, cuando en realidad estas no cubren el valor total de la acreencia"[164]. Se configura, por tanto, una ruptura "decisoria" que genera inestabilidad jurídica.

---

159 Sentencias número 14500 del 5 de mayo del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 14345 del 12 de mayo del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 14722 del 19 de julio del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 15768 del 17 de julio del 2008 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y 15902 del 17 de julio del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), entre otras.

160 Sentencia número 15022 del 2 de agosto del 2006 (C. P. Ligia López Díaz).

161 Sentencia número 16695 del 29 de octubre del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

162 Sentencia número 16152 del 2 de abril del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

163 Sentencias número 16599 del 10 de junio del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo), 16800 del 27 de mayo del 2010 (C. P Martha Teresa Briceño de Valencia), 16599 del 10 de junio del 2012 (C. P. William Giraldo Giraldo), y 16933 del 28 de julio del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

164 Sentencia número 17202 del 28 de enero del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

Más recientemente se discute si es procedente la deducción con respecto al dinero así como el deber del contribuyente de probar la fuerza mayor. En ambos casos, se ha fijado una línea jurisprudencial definida que, por un lado, rechaza la posibilidad de deducir el dinero como activo, ya que la deducción por pérdida de activos regulada en el artículo 148 del Estatuto Tributario recae únicamente sobre los activos fijos o sobre los bienes usados en el negocio con carácter de permanencia, sin ser esta la naturaleza del dinero[165]. De otra parte, el precedente también es positivo al exigir la alta corte que en las pérdidas ocurridas por fuerza mayor o caso fortuito debe el contribuyente probar los elementos de imprevisibilidad e irresistibilidad contemplados en el artículo 1.º de la Ley 95 de 1890[166].

En otros casos se concluyó que el contribuyente al ser fideicomitente de un patrimonio autónomo no puede deducir las pérdidas que se registren en este, por cuanto son las utilidades y no las pérdidas las que interesan para efectos del impuesto sobre la renta[167]. También consideró el Consejo de Estado que no es deducible una pérdida por siniestros cuando la renta líquida determinada por el proceso de depuración ordinaria no es suficiente, siendo procedente en estos casos su diferimiento en los cinco períodos siguientes[168].

Una última providencia de la muestra analizada esclarece que el plazo establecido por la Ley 788 del 2002 no se hizo extensivo a las pérdidas fiscales registradas por las sociedades a 31 de diciembre del 2002, pues para estas aplica el plazo vigente al ocurrir la pérdida. Sin embargo, las condiciones en que se deben compensar sí les son aplicables en la medida que el derecho no se consolidó bajo la Ley 75 de 1986[169].

– *Por inversión en activos fijos reales productivos*. La mayoría de los pleitos relativos a esta deducción se han presentado por precisiones que hace el Ejecutivo de la ley para su procedencia. De esta manera, en varias oportunidades se demandó el artículo 2.º del Decreto 1766 del 2004 en el cual se definen los *activos fijos reales productivos* como los bienes tangibles (1), que se adquieren para formar parte del patrimonio (2), que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta (3) y que se deprecian y amortizan fiscalmente (4), determinándose su legalidad[170].

---

165 Sentencias número 17419 del 21 de julio del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y 18412 del 5 de septiembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

166 Sentencias número 16799 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 18516 del 31 de mayo del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

167 Sentencia número 16878 del 30 de septiembre del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

168 Sentencia número 17031 del 14 de octubre del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo).

169 Sentencia número 17450 del 10 de mayo del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

170 Sentencias número 15086 del 23 de marzo del 2006 (C. P. Ligia López Díaz), 15153 del 26 de marzo del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 14898 del 24 de mayo del 2007 (C. P. Juan Ángel

Es claro que el gran número de demandas presentadas en esta materia demuestra el inconformismo de los contribuyentes respecto del ejercicio de la potestad reglamentaria por parte del Ejecutivo, que evidentemente parece desbordada en especial respecto de la inclusión de la frase "y que se deprecien y amortizan fiscalmente" pues la argumentación por la cual "el solo hecho de adquirir terrenos no genera efectos positivos sobre la producción y el empleo que es la razón teleológica de la ley" no parece suficiente para ir más allá de la literalidad la ley.

También se demandó esta norma por establecer que en un contrato de *leasing* operativo no es posible deducir concurrentemente la totalidad de los cánones de arrendamiento causados en el período y el porcentaje del valor del activo fijo real productivo, acto administrativo que según el Consejo de Estado es legal por constituir este fenómeno un doble beneficio tributario, posición que se comparte[171].

Asimismo se demandaron unos conceptos de la DIAN (002461 del 19 de enero del 2005 y 023560 del 25 de abril del 2005) mediante los cuales se establecía que la pérdida fiscal originada en esta deducción especial no era compensable con las rentas líquidas del contribuyente, manifestando el Consejo de Estado que estos actos administrativos realizan una interpretación errónea de los artículos 158-3 y 147 del Estatuto Tributario, al restringir el derecho de los contribuyentes a favor de quienes el legislador concedió la deducción especial, con argumentos que desconocen el sentido de la ley. De esta manera, enfatiza que "la interpretación oficial pretende establecer como regla para gozar de la deducción especial, que la rentabilidad del contribuyente esté asegurada en el mismo año de la inversión, lo cual *no es requisito legal, ni corresponde a una realidad ineludible de los entes económicos*, dado que se pueden presentar períodos improductivos o circunstancias que den lugar a una rentabilidad posterior o al menos no inmediata" (énfasis nuestro)[172]. Este fallo sanciona la extralimitación evidente de la administración tributaria través de esta equivocada doctrina que desconoce la realidad de los negocios, como muy bien lo afirma el Consejo de Estado.

Para los años 2010-2016, dos de los tres fallos analizados muestran una línea jurisprudencial reiterativa en la que el Consejo de Estado ha manifestado que esta deducción procede al existir una participación o relación

---

Palacio Hincapié), 15396 del 24 de octubre del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y 15212 del 8 de noviembre del 2007 (C. P. Ligia López Díaz).

171 Sentencia número 15400 del 5 de julio del 2007 (C. P. Ligia López Díaz). También el Consejo de Estado declaró la legalidad de unos conceptos de la DIAN (Concepto 55704 del 2004, 77779 del 2004 y 85085 del 2004) en los cuales se considera incompatible el "arrendamiento o leasing operativo" con esta deducción especial (sentencia número 15394 del 7 de febrero del 2008, C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

172 Sentencia número 16088 del 2 de abril del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

directa y permanente con la actividad productora de renta del contribuyente –uno de los requisitos atrás mencionados–, especialmente al tratarse de mejoras o reparaciones a los activos preexistentes que no se están adquiriendo por primera vez[173]. La otra sentencia analizada resuelve que la deducción realizada por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad procede en el período en que se cause, independientemente de cuándo se produzca el pago del activo, por cuanto son una excepción al sistema de caja previsto en el artículo 27 del Estatuto Tributario[174].

– *Por pérdidas o destrucción de mercancías*. En varias oportunidades el Consejo de Estado se ha pronunciado respecto a la procedencia de la deducción por pérdidas o destrucción de mercancías, en especial de medicamentos vencidos, cuando se usa el sistema de inventarios permanentes o continuos. Inicialmente el Consejo de Estado consideró que un concepto de la DIAN (concepto 061852 del 24 de septiembre del 2002) era legal porque establecía que la destrucción de medicamentos vencidos no constituía hechos de fuerza mayor que permitiera aceptar como costo o deducción las pérdidas originadas por tal concepto[175], así como también definió la legalidad de otro (concepto 71050 del 31 de octubre del 2002) por el cual no eran deducibles las pérdidas de mercancías que conforman el activo movible cuando se utiliza el sistema de inventarios permanentes o continuos[176].

Posteriormente, el Consejo de Estado cambió su posición (interpretación "negativa" del precedente) al definir que

> si un contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia *no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios*, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados[177] (énfasis nuestro).

Este es un fallo que es importante y modificador de la línea jurisprudencial anterior, donde pronunciamientos posteriores realizan interpretaciones "positivas" del precedente siguiendo la línea definida[178]. En conclusión,

---

173 Sentencias número 18375 del 24 de octubre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 18792 del 18 de junio del 2015 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

174 Sentencia número 18983 del 28 de agosto del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

175 Sentencia número 13706 del 29 de septiembre del 2005 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

176 Sentencia número 13937-143 del 27 de octubre del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

177 Sentencia número 15032 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

178 Sentencias número 15960 del 7 de febrero del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 15564 del 8 de mayo del 2008 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 15894 del 23 de marzo del 2009 (C. P. Martha

la distinción entre métodos de "inventarios" (*v. g.* juego de inventarios, inventarios permanentes) incrementó la litigiosidad y suscitó grandes dificultades interpretativas.

Durante el periodo 2010-2016, la anterior línea reconfigurada en el 2006 permanece constante[179]. Así, y dada la existencia de normas que obligan a la destrucción de mercancías de tipo sanitario para proteger el bien jurídico de la salud, su tratamiento tributario debe ser el de expensa necesaria siempre y cuando se cumplan y prueben los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario[180], y que, además, no haya sido reconocida por otro medio, por ejemplo, mediante el sistema de juego de inventarios[181].

Otros fallos aislados determinaron que procede la deducción por destrucción o pérdida de otro tipo de bienes cuando el desuso, la inutilización o la obsolescencia de estos sean debidamente demostrados[182]. También, en relación con esta deducción, se enfatiza en que los contribuyentes sustenten sus actuaciones tanto en vía gubernativa como en la judicial con base en los conceptos vigentes emitidos por la DIAN[183], un llamado que, aunque obvio, intenta dar seguridad jurídica a los operadores jurídicos.

– *Por gastos en el exterior*. Son varios los pleitos que se han generado por establecer nuestra legislación tributaria limitaciones, confusas en cuanto a su aplicación e interpretación, a las deducciones de los gastos de operaciones con el exterior que pueden realizar los contribuyentes. En sentencia 15571 del 3 de octubre del 2007 (C. P. Ligia López Díaz), el Consejo de Estado determinó la legalidad de unos actos administrativos (resolución 2996 de 1976, concepto 14662 de 1987 y concepto 7936 del 2000) que establecen y actualizan el porcentaje a que se refiere el artículo 121 del Estatuto Tributario relativo a la deducción para pagos a comisionistas en el exterior.

Posteriormente se han suscitado pleitos particulares donde se discute, por ejemplo, si un rentista de capital cuyas rentas provienen de intereses, comisiones y participaciones por la compra o administración de cartera puede deducir los gastos efectuados en el exterior, pero se le denegó tal posibilidad por cuanto esta actividad no es de aquellas de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo al Conpes (Decreto 2105

Teresa Briceño de Valencia), 16761 del 26 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 17178 del 11 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

179 Sentencias número 17381 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 18006 del 10 de mayo del 2012 (C. P. William Giraldo Giraldo).

180 Sentencia número 17101 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

181 Sentencias número 16236 del 19 de agosto del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 17875 del 19 de mayo del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

182 Sentencias número 16760 del 2 de febrero del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 18353 del 24 de octubre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

183 Sentencia número 18429 del 18 de febrero del 2016 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

de 1996, artículos 1 y 2)[184]. Otra discusión es cuál es el porcentaje por el cual es posible deducir las comisiones pagadas al exterior para un contribuyente exportador de PVC, y se definió que por tratase de una obra fabricada a mano o con ayuda de máquinas procede la deducción del 10 %[185]; si es procedente deducir las pérdidas en operaciones *forward* y otros gastos intercompañía de un contribuyente, y se concluyó que dado que las operaciones no tuvieron por finalidad obtener fuentes de renta nacional sus ingresos tampoco lo son y, por lo tanto, los pagos realizados al exterior no son deducibles[186]; y también, en relación con cuál es el porcentaje aplicable que limita la deducción de comisiones pagadas por un contribuyente a los corresponsales de giros en el exterior, el Consejo de Estado definió que es el del 15 % fijado en el artículo 122 del ET[187].

Lo anterior demuestra que la aplicación de estas limitaciones a las deducciones no ha sido pacífica y ha congestionado tanto la discusión en sede administrativa como judicial.

– *De contribuciones a superintendencias, pagos a corporaciones autónomas regionales, departamentos administrativos,* CREG, *Cámara de Comercio,* ANDI. En las múltiples controversias que se han suscitado a raíz de la deducción de contribuciones a superintendencias (*v. g.* Sociedades, Servicios Públicos, Financiera), corporaciones autónomas regionales (*v. g.* Atlántico), departamentos administrativos (*v. g.* DADIMA, Departamento del Medio Ambiente del Atlántico), CREG, Cámara de Comercio, entre otras, el Consejo de Estado ha reconocido tales deducciones[188]. Existe, por lo tanto, una línea jurisprudencial constante en el tiempo que la administración tributaria no debe desconocer. En contraposición, existe un fallo en el que se determinó

184 Sentencia número 15856 del 12 de diciembre del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

185 Sentencia número 16643 del 26 de octubre del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

186 Sentencia número 16886 del 29 de abril del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

187 Sentencias número 16948 del 19 de agosto del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y 16969 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz Barbosa).

188 Sentencias número 13631-141 de 13 de octubre del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 16307 del 13 de noviembre del 2008 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 16758 del 12 de febrero del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo), 16800 del 27 de mayo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 16890 del 27 de enero del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 17189 del 2 de agosto del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia). Importante precisar que en sentencia número 16454 del 13 de agosto del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) se reconoce que las contribuciones a la Supersociedades y los pagos a la Cámara de Comercio por concepto de registro y renovación de matrícula sí son deducibles del impuesto de renta en tanto son expensas necesarias, sin embargo, una vez cuestionada por parte del ente tributario la presunción de veracidad que ampara en principio lo declarado, la carga de la prueba le pertenece exclusivamente al contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil y demás normas concordantes, de donde las sumas a deducir deben no sólo corresponder a los conceptos enunciados y haber sido pagadas a los beneficiarios contemplados en la ley, sino estar debidamente soportadas y contabilizadas, es decir plenamente demostradas. Es un pronunciamiento importante pues invierte la *carga de la prueba* en el contribuyente ante un cuestionamiento por parte de la administración tributaria, en claro desconocimiento de la normativa tributaria.

que las contribuciones efectuadas a asociaciones gremiales como la ANDI no son deducibles, ya que no constituyen gastos necesarios para desarrollar la actividad productora de renta[189].

– *Por pagos laborales*. En la mayoría de las ocasiones que se ha discutido la deducibilidad de los pagos laborales el Consejo de Estado los ha reconocido por cumplir los presupuestos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario (*v. g.* aportes a fondos de empleados[190], los pagos efectuados al trabajador a título de participación en utilidades y bonificaciones ocasionales[191] y las bonificaciones, pagos a servicios médicos a los trabajadores[192], las contribuciones parafiscales a la nómina[193], los servicios educativos[194] y las bonificaciones por retiro[195], entre otros[196]).

En la muestra analizada hay un fallo que no reconoce la deducibilidad de la indemnización por despido y el pago laboral sancionatorio (interpretación "negativa" del precedente), por cuanto el primero no es un elemento integrante del salario dado que, según el Consejo de Estado, "el concepto de indemnización está integrado por el daño emergente y el lucro cesante, elementos que […] no corresponden a la contraprestación del servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originan para el trabajador, por la terminación unilateral del contrato laboral, sin justa causa […]" y, aceptar la deducibilidad del segundo, implicaría la concesión de un beneficio tributario a quien por su causa da lugar al pago de la indemnización[197]. Esta sentencia es débil argumentativamente así como confusa, al no aplicar correctamente los elementos del artículo 107

189 Sentencia número 17151 del 26 de enero del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

190 Sentencia número 13614 del 12 de mayo del 2005 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

191 Sentencia número 14372 del 13 de octubre del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

192 Sentencia número 16761 del 26 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo), donde se reconoce su deducibilidad siempre y cuando se encuentre el contribuyente a paz y salvo en el pago de aportes parafiscales.

193 Sentencia número 14303 del 6 de diciembre del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

194 Sentencia número 16643 del 26 de octubre del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz). Se aclara en esta sentencia que la deducción por pagos laborales por bonificaciones extras y auxilios educativos procede siempre y cuando se hayan pagados los aportes parafiscales respectivos.

195 Sentencia número 16750 del 19 de agosto del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), donde también se requiere el pago de los aportes fiscales. Para algún operador jurídico encuestado esta sentencia está llena de errores conceptuales por cuanto "(i) en primer lugar, parece dudoso considerar como salario una bonificación por retiro, pactada en el marco de una conciliación, con las características descritas en dicha providencia; (ii) en segundo lugar, el Consejo de Estado no lleva su razonamiento hasta las últimas consecuencias. En efecto, si se dice que parte de la bonificación por retiro tenía carácter salarial, parece lógico que únicamente respecto de esa parte fuera necesario acreditar el pago de los aportes parafiscales para tener derecho a la deducción por salarios".

196 Sentencia número 17101 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

197 Sentencia número 16877 del 26 de noviembre del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

del Estatuto Tributario, rompiendo la línea jurisprudencial antes referida sin la argumentación técnica y convincente para hacerlo.

– *Por donaciones*. Se ha establecido en varias ocasiones la posibilidad de deducir el valor de las donaciones que se efectúen a las entidades contempladas en el artículo 22 del Estatuto Tributario, así como a las asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social esté relacionado con causas de interés general (*v. g.* cultura, religión, deporte, investigación, protección ambiental, promoción de derechos humanos, entre otras), en tanto se demuestren los elementos de necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad[198]. Se plantea, por lo tanto, la obligación que recae sobre contribuyente de sustentar la realidad del pago para que proceda el beneficio fiscal[199].

Además, existe una línea jurisprudencial definida por la cual no es posible la existencia de beneficios concurrentes por concepto de donaciones (deducción y descuento), a partir de lo establecido en la Ley 383 de 1997 y respetando así el *principio de equidad*[200]. Importante anotar que este beneficio ha sido en ocasiones desconocido tanto por la administración tributaria como por el Consejo de Estado por el incumplimiento de los requisitos legales para su procedencia[201].

Finalmente, y en relación con esta deducción, existe una providencia en la que se aclara "la fijación del valor de las acciones para efectos del descuento por donación previsto en el artículo 249 E. T. vigente para esa época, constituía un beneficio aplicable a un tributo de período como es el impuesto de renta y que influye en la determinación de su base gravable, por lo que su aplicación no podía ser inmediata, esto es, para el año gravable 2002, sino a partir del período que comience después de iniciada su vigencia, es decir, el 2003"[202]; denotando problemas recurrentes en la interpretación de la aplicabilidad de beneficios tributarios en tributos de periodo, fácilmente solucionables con una correcta interpretación del artículo 338 de la Constitución Política.

– *Por depreciación*. Los pronunciamientos respecto a esta deducción muestran una interpretación "positiva" del precedente, dado a que el Consejo de

198 Sentencias número 17081 del 12 de mayo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y 18766 del 24 de mayo del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

199 Sentencia número 17383 del 21 de junio del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo).

200 Sentencias n.os 14972 del 16 de agosto del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 16215 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 16328 del 20 de agosto del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz) y 16717 del 11 de noviembre del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

201 Al respecto, por ejemplo, en sentencia número 15520 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz) se estableció que no procede la deducción por donaciones si los bienes donados "fueron destinados al servicio de diferentes dependencias de la Universidad para las labores académicas, de investigación y administrativas" por no satisfacer la exigencia legal.

202 Sentencia número 17932 del 23 de junio del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

Estado reitera constantemente que la depreciación se causa por el desgaste o deterioro normal del bien que es utilizado en la actividad productora de renta del contribuyente, de manera que procede la deducción durante la vida útil que la normativa consagra para los activos depreciables[203]. Además ha establecido que si el contribuyente quiere darle una vida útil distinta, debe contar con la autorización de la DIAN[204].

También como ha sucedido en otras líneas temáticas, el Consejo de Estado ha negado la posibilidad de concurrencia o coexistencia de beneficios tributarios, en este caso entre la deducción por depreciación y aquella por inversiones para el control y mejoramiento ambiental[205]. Podría de esta manera afirmarse que para descongestionar la justicia tributaria esta tensión resuelta debería ser clara para los contribuyentes en sus declaraciones tributarias así como para la administración tributaria en su fiscalización.

En una sentencia aislada se resuelve que sí es procedente la deducción por depreciación con base en el sistema de reducción de saldos y determinada conforme a la utilización de un oleoducto en dos turnos adicionales por el año gravable 1999[206]. También existe una muy interesante sentencia por la cual los envases, retornables o no, pueden llegar a ser considerados activos fijos depreciables, siempre y cuando el contribuyente lo demuestre[207], posición contraria a una línea jurisprudencial precedente que negaba tal posibilidad para efectos del descuento del IVA pagado en la adquisición de activos fijos en el impuesto sobre la renta previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario (hoy derogado)[208]. Esta ruptura jurisprudencial, que realiza una interpretación "negativa" del precedente, se encuentra muy bien argumentada y responde a la realidad de los negocios, mejor conocida por el mismo contribuyente que diariamente trata con ellos.

Llaman la atención dos sentencias respecto a las autorizaciones previas de la DIAN para determinar la vida útil de un bien para efectos de esta deducción. En un primer caso, y con el fin de declarar la obsolescencia de un bien, se concluye que *no* debe exigirse la autorización de la administración tributaria sino proceder como indica el artículo 137 del E. T., con las respectivas pruebas y explicaciones. Se excede, por lo tanto la DIAN, exigiendo requisitos no previstos en la ley que generan costos de transacción innecesarios en los negocios. En un segundo, específicamente referido a

203 Sentencia número 17097 del 30 de septiembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

204 Sentencias número 17544 del 11 de marzo del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 18792 del 18 de junio del 2015 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

205 Sentencia número 15211 del 29 de marzo del 2007 (C. P. Ligia López Díaz).

206 Sentencia número 16379 del 1 de octubre del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

207 Sentencia número 16242 del 12 de marzo del 2009 (C. P. Ligia López Díaz).

208 Sentencias número 14045 del 31 de marzo del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y 16215 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

la reducción de la vida útil a los plazos de los distintos contratos de arrendamiento operativo suscritos por un contribuyente, dado que difiere de lo establecido en el reglamento, se concluye que *debe* el contribuyente solicitar autorización a la DIAN con un plazo de tres meses de anticipación al ejercicio en que se vaya a adoptar la nueva vida útil (artículo 34, inciso 2, Decreto 187 de 1975). Son claramente diferentes las dos situaciones y correctamente aplicada la normativa al respecto[209].

En adición, una providencia aislada determinó que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el acumulado anual de la cuenta "depreciación" debe coincidir con el monto de su deducción por el año gravable respectivo[210].

– *Por amortización*. La deducción por amortización es analizada en varios fallos, algunos relativos a los tiempos en que puede solicitarse y en otros respecto de qué tipo de contratos o negocios jurídicos procede, correspondiendo a casos aislados que impiden trazar líneas jurisprudenciales. En relación con los *tiempos*, por ejemplo, en un caso se discutió si la sociedad absorbente podía deducir los saldos pendientes por amortizar de inversiones de la sociedad absorbida cuando esta última había cedido los contratos *antes* de la fusión, y se concluyó que se podrá hacer por cuanto operan los efectos de la fusión del artículo 14-1 del Estatuto Tributario[211]. En otra se demanda la legalidad de un acto administrativo (concepto 06879 del 31 de agosto de 1998, DIAN) que establecía que no se podían solicitar amortizaciones en *plazos inferiores* a cinco años, declarándose su ilegalidad[212]. Esta última disputa restringe, de nuevo, las extralimitaciones de la administración tributaria. Sin embargo, en los últimos años se ha establecido jurisprudencialmente que, por regla general, no se pueden solicitar amortizaciones en plazos inferiores a cinco años, salvo que la naturaleza o duración del negocio así lo requiera[213].

En cuanto a los *contratos o negocios jurídicos* respecto de los cuales procede la deducción por amortización se ha discutido, por ejemplo, si es posible darle el tratamiento de activo diferido sujeto a amortización a un

209 Sentencias número 16125 del 7 de mayo del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 17544 del 11 de marzo del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo). Para el caso de la obsolescencia véanse también las sentencias número 16799 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 17934 del 13 de junio del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), donde se concluye que está en cabeza del contribuyente probar las circunstancias que evidencian la necesidad de abandonar el bien dado que este deja de ser adecuado para su función.

210 Sentencia número 18419 del 25 de junio del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

211 Sentencia número 15022 del 2 de agosto del 2006 (C. P. Ligia López Díaz).

212 Sentencia número 14434 del 7 de diciembre del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

213 Sentencias número 16750 del 19 de agosto del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 16942 del 25 de noviembre del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

contrato de asistencia técnica, demostrándose para ese caso que corresponde más bien a un costo de ventas deducible[214].

Por su parte, tema que ha sido ampliamente discutido desde la doctrina, el Consejo de Estado reconoció recientemente, en dos oportunidades, que el *crédito mercantil* es amortizable, y por ende deducible por cumplir la relación de causalidad con la actividad generadora de renta, pero *condicionado a la generación de ingresos gravados conforme a lo establecido en los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario*[215]. El condicionamiento de la deducibilidad de la amortización del crédito mercantil a la generación de ingresos ha sido ampliamente criticado por los operadores jurídicos por cuanto ni la normativa tributaria ni la contable señalan tal limitación. Tampoco responde a las realidades "negociales" la conclusión del Consejo de Estado según la cual si una sociedad adquiere otra que presenta pérdidas fiscales lo hace para no generar rentas, no siendo deducible la amortización de sus inversiones.

Hay que anotar que un fallo del 2010 permitió la remisión expresa a la normatividad contable para determinar la procedencia de la amortización, aun cuando existe una regulación tributaria sobre la misma[216]. Además una providencia anterior había enfatizado lo anterior al establecer que "al existir dentro de la normativa tributaria una reglamentación exacta sobre la forma y exigencias requeridas para hacer deducible la amortización de inversiones, no es procedente la aplicación de normas contables, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 y en aplicación de la especialidad normativa que se aplica de preferencia a las normas generales"[217]. Este análisis pone en evidencia constantes rupturas jurisprudenciales en cuanto a la interpretación de temas contables con regulaciones tributarias específicas.

También se discutió si los *gastos diferidos de una empresa prestadora de servicios turísticos* podían ser amortizados y se demostró que el único evento

214 Al respecto manifiesta el Consejo de Estado: "En consecuencia, no resulta procedente la aplicación de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario que establece la deducción por amortización de inversiones a 5 años, como lo decidió la DIAN, pues, estas corresponden a aquellas partidas que inciden en un ingreso futuro, conforme a las normas contables y, este no es el caso de la asistencia técnica prestada a la sociedad actora", y más adelante, "[p]or lo anterior no puede afirmarse que las obligaciones derivadas del contrato de asistencia técnica contengan actividades ajenas a la actividad productora de renta, mucho menos cuando las partes han estipulado expresamente que la asistencia se refiere exclusivamente al proceso de fabricación de los bienes descritos en el contrato y la modificación transcrita se realizó el 31 de agosto de 1995, es decir que para el período en discusión ya se encontraba vigente". En este caso la administración hizo una interpretación errada y "acomodada" de la norma.

215 Sentencias número 15311 del 23 de julio del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 16938 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez) y 16939 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

216 Sentencia número 16939 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

217 Sentencia 17010 del 19 de agosto del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

en el que los dineros que capta del público no constituyen ingreso es cuando el suscriptor paga la totalidad de sus cuotas, pues dada su naturaleza incierta (depende del momento en que pide el anticipo, que deje de pagar o rescinda el contrato) tienen relación directa con el desarrollo de su objeto social siendo deducibles[218].

En los últimos años otros contratos o negocios jurídicos han sido analizados por el Consejo de Estado en relación con esta deducción. Es el caso de los *contratos de concesión*, en los que se establece que los desembolsos originados o causados se deben amortizar durante el término del respectivo contrato[219]. Por su parte en los contratos de *joint venture* la amortización se efectúa proporcionalmente de manera que al final se hacen los ajustes para deducir la faltante[220].

– *Por intereses*. En dos de los fallos analizados se discute la procedencia de la deducción por intereses cuando, en primer lugar, corresponden a los pagados por un préstamo para la adquisición de vivienda de quien labora como gerente de Bavaria en la ciudad de Neiva. En este caso se concluyó que, dado que la persona jurídica demostró la causalidad y los requisitos de los artículos 107 y 117 del Estatuto Tributario era procedente; y en segundo lugar se determinó que sí procede la deducción por intereses pagados por préstamos por adquisición de vivienda así no guarde relación con la actividad generadora de renta en virtud del artículo 119 del Estatuto Tributario vigente para el año 2008, dado que se acreditaron todos los requisitos contemplados en la norma[221]. En las otras sentencias se definió una regla jurídica, aplicable a la sombra "decisional", según la cual, para quienes están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, la deducción de intereses procede cuando estos se causen[222].

En una de las sentencias se definió la deducibilidad de los intereses que se causen a personas o entidades diferentes a las sometidas a control y vigilancia de la Superintendencia Financiera, en tanto no exceda la tasa más alta que se va a cobrar que se haya autorizado en los establecimientos bancarios durante ese período gravable[223]. También se discutió la posibilidad que tienen los locatarios declarantes del impuesto sobre la renta de deducir los intereses hasta el monto previsto en el artículo 119 del Estatuto

218 Sentencia número 15894 del 23 de abril del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

219 Sentencia número 17795 del 24 de mayo del 2012 (C. P. William Giraldo Giraldo).

220 Sentencia número 16887 del 10 de febrero del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo).

221 Sentencias número 14045 del 31 de marzo del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y 15410 del 26 de junio del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), respectivamente.

222 Sentencias número 16242 del 12 de marzo del 2009 (C. P. Ligia López Díaz), 16081 del 6 de octubre del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz, 16715 del 25 de marzo del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo), y 16236 del 19 de agosto del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

223 Sentencia número 18627 del 5 de junio del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Tributario, puntualizando esta procedencia en los casos de *leasing* habitacional[224].

– *Por provisiones*. El Consejo de Estado le ha dado la razón a la administración tributaria cuando esta ha establecido que las únicas provisiones que la legislación tributaria permite deducir a efectos de determinar el impuesto sobre la renta y complementario, son la provisión para deudas de dudoso o difícil cobro[225] y la provisión para el pago de futuras pensiones (*v. g.* no se ha reconocido, por ejemplo, la deducción de provisiones por gasto médico[226]).

Respecto de la primera el Consejo de Estado ha definido que es indispensable que las deudas se hayan originado en actividades productoras de renta y se hayan tenido en cuenta para computar la renta declarada en años anteriores[227] así como que la procedencia de la deducción no es incompatible con la situación por la cual el contribuyente canceló la acreencia con acciones nominativas ordinarias al entrar en proceso de reestructuración[228].

– *Otras deducciones varias*. En el cuadro 13 (véase p. 152) se presentan otras deducciones del impuesto sobre la renta, analizadas por el Consejo de Estado de manera aislada, al tiempo que definimos la regla jurídica que ha establecido, no sin antes referirnos a dos pronunciamientos importantes por su buena argumentación y relevancia. Por el primero, rechazó el máximo tribunal de lo contencioso-administrativo la improcedencia declarada por la administración tributaria de varias deducciones por falta de inscripción en el RUT de los beneficiarios de los pagos, por cuanto se trata del incumplimiento de una obligación a cargo de los terceros beneficiarios de los mismos, lo que viola claramente el principio de legalidad que rige las actuaciones administrativas y la responsabilidad directa de los infractores (artículo 6 de la Constitución Política)[229]. En virtud del segundo, se aclara que sólo a partir del año gravable 2003 surgió la obligación para el comprador de bienes o servicios, de exigir al proveedor su inscripción en el RUT; así mismo, para determinados actos o contratos, apareció este año la exigencia de que el proveedor se encuentre inscrito previamente en el

224 Sentencia número 16108 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

225 Lo anterior no quiere decir que se deba interpretar el artículo 145 del Estatuto Tributario como una excepción. Por el contrario, se ha establecido que se trata de una regulación especial para las deducciones que las entidades bancarias pueden realizar sobre el impuesto sobre la renta (véase sentencia número 16599 del 10 de junio del 2010, C. P. William Giraldo Giraldo).

226 Sentencia número 16099 del 30 de octubre del 2008 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

227 Sentencia número 15856 del 12 de diciembre del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

228 Sentencia número 17202 del 28 de enero del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia). Esta sentencia es muy sólida argumentativamente.

229 Sentencia número 14682 del 18 de mayo del 2006 (C. P. Ligia López Díaz).

régimen común del impuesto a las ventas, para la procedencia de costos y gastos de pagos por operaciones gravadas con el IVA[230].

3.3.2. Impuesto sobre las ventas. Impuestos descontables

Existe un pronunciamiento interesante en el cual se discute la procedencia de la devolución de un saldo a favor de un contribuyente productor de *alambre de púas* donde para el sexto bimestre del año 1995 había cambiado la naturaleza del bien al pasar de *excluido* a *exento* por la Ley 223. Con base en las normas de prorrateo del IVA descontable y por ser el IVA un impuesto de período y no instantáneo, concluye el Consejo de Estado que las normas contenidas en dicha ley entraron a regir a partir del primer bimestre de 1996, no aplicando el cambio de naturaleza del bien para el sexto bimestre de 1995[231]. Se considera que esta interpretación

230 Sentencia número 17074 del 4 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

231 Al respecto véanse los análisis realizados en la sentencia número 13630 del 7 de diciembre del 2004 (C. P. Ligia López Díaz), resumidos en el siguiente aparte del fallo: "La Ley 223 de 1995 en su artículo 285 derogó expresamente la expresión "alambre de púas" de la posición 73.13, partida contenida en el artículo 424 del Estatuto Tributario, que relaciona los bienes excluidos. Así mismo derogó el artículo 424-4 ib. que excluía del IVA el alambrón cuando se destinara a la fabricación de alambre de púas y torcido para cercas. Con las modificaciones de la Ley 223 de 1995, el alambrón, materia prima para la elaboración —entre otros productos— del alambre de púas, continuó con su condición de bien gravado, independientemente de su destinación. Por tanto, en la venta de este producto se causa el impuesto sobre las ventas. Por su parte, el alambre de púas adquirió la calidad de exento del tributo con la modificación de la Ley 223 de 1995, lo que significa que no genera el impuesto por su venta, y además, el productor tiene derecho a la recuperación del IVA pagado en la compra de bienes o servicios requeridos para la producción de estos bienes. La modificación de la Ley 223 de 1995 implica que los productores de alambre de púas, tienen derecho a llevar como impuesto descontable la totalidad del IVA pagado para la producción y comercialización de estos bienes, mientras que en vigencia de la Ley 6.ª de 1992, únicamente podían llevar como impuesto descontable el pagado por la adquisición de alambrón, pero sólo en el periodo en que se incorporara al alambre de púas […] El Impuesto al Valor agregado es de aquellos en los que la base es el resultado de hechos ocurridos durante un lapso determinado por la Ley, de dos meses. En consecuencia, para efectos de establecer la vigencia del impuesto se debe acudir a la regla consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política, porque es un impuesto de periodo. Lo anterior se hace más evidente en los casos en que un responsable del régimen común realiza no sólo operaciones gravadas y exentas, sino también operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, sin que exista la posibilidad de determinar con exactitud qué impuestos pagados pertenecen a cada operación. El impuesto descontable en esos casos resultará de la proporción que tengan dentro del total de ingresos del periodo, los ingresos por operaciones gravadas, exentas y excluidas del mismo. Este prorrateo del impuesto descontable, obliga a esperar el transcurso del periodo bimestral para verificar el tratamiento como impuesto descontable del IVA pagado. Por lo expuesto, el Impuesto al Valor agregado es de aquellos en los que la base es el resultado de hechos ocurridos durante un lapso determinado por la Ley, de dos meses. En consecuencia, para efectos de establecer la vigencia del impuesto se debe acudir a la regla consagrada en el artículo 338 de la Constitución Política, porque es un impuesto de periodo. Lo anterior se hace más evidente en los casos en que un responsable del régimen común realiza no sólo operaciones gravadas y exentas, sino también operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, sin que exista la posibilidad de determinar con exactitud qué impuestos pagados pertenecen a cada operación. El impuesto descontable en esos casos resultará de la proporción que tengan dentro del total de ingresos del periodo, los ingresos por operaciones gravadas, exentas y excluidas del mismo. Este prorrateo del impuesto descontable, obliga a esperar el transcurso del periodo bimestral para verificar el tratamiento como impuesto descontable del IVA pagado. Por lo expuesto, las disposiciones que modificaron el impuesto sobre las ventas, contenidas en la Ley 223 de 1995, cobraron vigor a partir del periodo siguiente a su vigencia, esto es para el primer bimestre de 1996".

CUADRO 13
Otras deducciones del impuesto sobre la renta (Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2016)

Deducción		Procedencia de la deducción	Número de sentencia, fecha, C. P.
1.	De incentivos y comisiones otorgadas por entidades financieras por el pago de impuestos	Procede	16123 del 24 de julio del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa) 15520 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz)
2.	Por pérdidas en venta de títulos de ahorro y apoyo cafetero (TAC)	Procede	14633 del 16 de junio del 2005 (C. P. Ligia López Díaz) 14412 del 11 de mayo del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié)
3.	Por estampillas*	Procede	16302 del 24 de julio del 2008 (C. P. Ligia López Díaz) 16557 del 4 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) 17905 del 15 de abril del 2010(C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) 18003 del 27 de enero del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) 17934 del 13 de junio del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)
4.	De GMF	No procede (2 x 1000, año 1998) No procede Procede (para cooperativas, año 2001**)	16242 del 12 de marzo del 2009 (C. P. Ligia López Díaz) 19941 del 2 de marzo del 2016 (C. P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez) 17081 del 12 de mayo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) 16612 del 26 de noviembre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo).
5.	Por pago de cuota de fomento panelero	Procede, siempre y cuanto Fedepanela expida paz y salvo	14424 del 29 de junio del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)
6.	Aportes a Fedegán	Procede, inclusive aportes en especie	15032 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)
7.	De canon de arrendamiento de contrato de *leasing*	Procede, hasta un monto que no exceda el resultado de dividir el valor del contrato por el n.º de meses de duración del mismo	15045-152 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. Ligia López Díaz)

Deducción		Procedencia de la deducción	Número de sentencia, fecha, C. P.
8.	Por pagos en contratos en cuentas en participación	Procede	15272 del 12 de octubre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)
9.	Por gastos de publicidad	Procede, siempre y cuando se cuente con los debidos soportes	15370 del 24 de mayo del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)
10.	Por pérdidas por enajenación de activos a vinculados económicos	No procede, a menos que se desvirtúe vinculación	15931 del 6 de marzo del 2008 (C. P. Ligia López Díaz)
		Procede	17962 del 19 de julio del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)
11.	Por pagos a las fuerzas armadas por convenios de cooperación	No procede	16379 del 1 de octubre del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)
12.	Del impuesto de turismo	No procede, aunque podría argumentarse que se trata de una contribución que reúne los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia	16761 del 26 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo)
13.	De profesionales independientes y comisionistas	Proceden hasta el 50 % de los ingresos obtenidos por su actividad	16889 del 10 de junio del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)

Fuente: elaboración propia, a partir de la base de datos.

* Son buenos fallos pues al aceptar la deducibilidad del gasto por concepto de estampillas, adopta criterios razonables, en donde la necesidad del gasto está medida con base en las realidades comerciales y de los negocios.

** Al respecto manifiesta el Consejo de Estado: "El artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF, sin embargo, la Sala considera que tal norma no es aplicable a las cooperativas porque, como se vio, tienen una forma de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, con una procedencia de egresos especial para ellas. De manera que si para otros contribuyentes el gasto por concepto de GMF no es procedente, para las cooperativas sí lo será si es realizado conforme a la normatividad cooperativa. Si bien, la norma que prohíbe la deducción del GMF y la que establece una especialidad en la determinación del beneficio neto de las cooperativas, tienen el mismo rango, para la Sala prima la especial de las cooperativas porque constituye una regulación completa y excluyente, en materia de egresos, de las demás disposiciones, aún de las que regulan a las entidades del régimen especial".

de la periodicidad del impuesto sobre las ventas es errada por cuanto el impuesto sobre las ventas es de naturaleza instantánea.

En otros fallos, y para la procedencia del IVA descontable, se discuten aspectos probatorios para verificar el pago de este[232] así como la legalidad o no de requisitos que establece la administración tributaria mediante acto administrativo (*v. g.* certificado de contador o revisor fiscal de la institución educativa en que se acredite que los bienes, insumos y servicios fueron adquiridos para el uso exclusivo de la misma[233] y contrato escrito celebrado por la persona extranjera que no tenga domicilio ni residencia en Colombia como documento equivalente a la factura[234], declarándose en ambos casos su legalidad). Esta inclusión de requisitos adicionales a la ley mediante acto administrativo desborda la facultad reglamentaria del Gobierno y lamentablemente ha sido convalidada por el Consejo de Estado[235]. Respecto de los requisitos exigidos para soportar el impuesto descontable en el IVA varios fallos se refieren a los contenidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario relativos a la factura[236].

---

232 Por ejemplo, en sentencia número 14156 del 19 de mayo del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), se establece que sí es procedente el descuento por el impuesto pagado en la importación de mercancías siempre y cuando se verifique y pruebe su pago. También en sentencia número 15146 del 26 de junio del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz) determinó el Consejo de Estado que no procede el rechazo de impuestos descontables por concepto de los gastos por reparación de vehículos usados recibidos por el contribuyente en consignación pues al consignatario pagar el IVA por bienes y servicios gravados, que incorporó al bien enajenado, tiene derecho al descuento conforme los artículos 485, 488 y 496 del Estatuto Tributario, siempre y cuando los *hubiera realizado por su cuenta*, pues, si quien los sufragó fue el consignante de un activo fijo, no responsable del IVA, el valor del impuesto es llevado al costo y disminuye su ganancia. Así mismo hay dos fallos en donde se probó que fue practicada la retención en la fuente por IVA generado en la prestación de servicios a una sociedad por parte de proveedores extranjeros sin residencia ni domicilio en Colombia (mediante certificados de retención), casos en los la administración tributaria no podía rechazar el IVA descontable (sentencias número 16696 del 12 de febrero del 2010, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, y 16818 del 15 de abril del 2010, C. P. William Giraldo Giraldo). En estos últimos dos casos existieron debilidades en la fiscalización tributaria que dieron lugar a pleitos innecesarios. También en sentencia número 17667 del 31 de marzo del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo) se exigen verificaciones especiales para el IVA descontable como la certificación del contador o revisor fiscal indicando, para su validez probatoria, "soportes, asientos y libros contables en los que aparecen consignadas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones".

233 Sentencia número 15767 del 26 de septiembre del 2007 (C. P. Ligia López Díaz).

234 Sentencias número 15698 del 17 de julio del 2008 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y 16846 del 7 de mayo del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia). La regla jurídica por la cual los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país son pruebas, asimilables a la factura, para efectos del IVA descontable, siempre y cuando se acredite que se ha practicado la respectiva retención en la fuente, permanece constante en el tiempo, configurando por lo tanto una línea jurisprudencial (véase sentencias número 17492 del 10 de marzo del 2011, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 16880 de 7 de octubre del 2010, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y, 16635 del 7 de octubre del 2010, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

235 Sin embargo, en una muy buena sentencia que matiza el criterio formalista imperante, dictamina el Consejo de Estado que no pueden anularse las resoluciones que ordenaron la devolución del IVA a una fiduciaria por la falta del registro nacional de exportadores, pues dicho registro solamente es exigible a los exportadores propiamente dichos (sentencia número 16445 del 15 de abril del 2010, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

236 Sentencias número 17215 del 16 de junio del 2011 (C. P. Hugo Fernando Basticas Bárcenas),

Dos sentencias se refieren a la ilegalidad del parágrafo del artículo 1.º de la resolución n.º 545 de junio 25 del 2002, mediante la cual se expedía una certificación de la no existencia de producción nacional en el mercado interno de los bienes señalados en el artículo 424 del Estatuto Tributario, al establecer: "Parágrafo: Se entenderá que los bienes descritos en el artículo 424 del Estatuto Tributario, que no hayan sido incluidos en el presente artículo tienen una producción interna mayor al treinta y cinco (35 %) de las necesidades del mercado interno". Es correcto el análisis del Consejo de Estado frente a este exceso de la administración que hacía inoperante la exclusión del IVA *implícito* cuando se demuestra que no hay producción nacional de un determinado bien y, por tanto, su importación no está sujeta a gravamen.

Así mismo, el *momento* de la acreditación de la no producción nacional previsto en el parágrafo 1.º del artículo 424 del Estatuto Tributario, antes referido, también ha generado pleitos, donde el Consejo de Estado ha determinado, por ejemplo, que la administración *no* podía negar la devolución del IVA implícito de un contribuyente por el hecho de que tal certificación no hubiese sido presentada con las declaraciones de importación dado que la ley no determina el momento para hacerlo[237].

También corrige el máximo tribunal de lo contencioso administrativo una extralimitación de la administración cuando mediante decreto (parágrafo del artículo 4.º del Decreto 1949 de julio 14 del 2003), dictaminó que cuando dentro del *proceso de cría, levante y engorde o ceba de los animales*, se produzca integralmente el concentrado o alimento para los mismos, el impuesto descontable respecto de este proceso será el que corresponda a la tarifa del producto que se retire de los inventarios, al no reconocer el argumento de la DIAN por el cual

> el reglamentario buscaba solucionar la inequidad existente entre quienes adquieren el concentrado o alimento para animales al 10 % y quienes lo fabrican, de una parte porque la ley no realizó esa clase de distinciones, y de otra, porque cercena sin asidero legal la posibilidad de que el total de IVA pagado sea devuelto al productor del bien exento, con la obvia consecuencia de que incremente el valor del producto, por lo que a la larga ocasiona que se incumpla con el objetivo perseguido por el legislador al exencionar bienes que hacen parte de la canasta familiar [carne, leche, huevos], que es devolver el IVA que el responsable haya pagado en el ciclo económico dirigido a la obtención del producto, con el fin de no afectar con el gravamen al consumidor[238].

16481 del 24 de marzo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y 16522 del 16 de marzo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

237 Sentencia número 17051 del 29 de marzo del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

238 Sentencia número 15210 del agosto del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

En un muy buen análisis técnico el Consejo de Estado extendió la aplicación de la proporcionalidad de que trata el artículo 490 del Estatuto Tributario al descuento especial consagrado en el artículo 485-2 del Estatuto Tributario, donde se concluye que cuando se adquiera *maquinaria industrial* que será utilizada indistintamente para la realización de operaciones gravadas, exentas y excluidas y no sea posible determinar su imputación directa a unas y otras, el cómputo del descuento del IVA pagado se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del periodo fiscal correspondiente[239]. También se resalta la correcta aplicación de la normativa tributaria (artículo 493 del Estatuto Tributario) cuando concluye el Consejo de Estado que no procede el reconocimiento de impuestos descontables cuando un contribuyente los declara como costos o deducciones en la declaración de renta[240].

Más recientemente el Consejo de Estado ha evaluado si es posible que quede al criterio del contribuyente optar por darle tratamiento descontable al IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios o tomarlo como deducible del impuesto sobre la renta, concluyendo que no, pues precisa el impuesto sobre las ventas, pagado en la adquisición de bienes o servicios que no deba ser tratado como descontable, será deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás condiciones fijadas en el capítulo V, título I del libro I del Estatuto Tributario así: "[S]e excluye la posibilidad de que quede a criterio del contribuyente optar por cualquiera de los beneficios mencionados, pues si legalmente el impuesto pagado debe ser tratado como descontable y el contribuyente no lo utiliza, tampoco podrá llevarlo como costo o gasto deducible del impuesto sobre la renta"[241].

Así mismo, la alta corte en varias oportunidades estudia gastos que realizan los contribuyentes con el fin de determinar si pueden ser tomados como impuestos descontables del IVA por cumplir o no los artículos 488 y 107 del Estatuto Tributario, es decir, serán descontables siempre que las erogaciones sean computables como costos o gastos de la empresa según las reglas del impuesto sobre la renta[242] y se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. Por esto se ha rechazado la procedencia de IVA descontable de los gastos que realizan los contribuyentes por el mantenimiento de relaciones públicas y comerciales[243] y se ha

239 Sentencia número 16233 del 5 de junio del 2008 (C. P. Ligia López Díaz).

240 Sentencia número 16340 del 2 de abril del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

241 Sentencia número 19495 del 8 de octubre del 2015 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

242 Al respecto, ver también sentencias 17286 del 22 de marzo del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 17885 del 6 de octubre del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

243 Sentencia número 19159 del 3 de julio del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

aceptado aquellos por la entrega de incentivos o premios a las consultoras de una empresa (p. e. Yanbal de Colombia S. A.)[244].

En la muestra seleccionada existen dos sentencias que establecen una regla jurídica por la cual no importa el sistema de *leasing* utilizado o la modalidad de importación para la adquisición o importación de maquinaria industrial para poder descontar el IVA pagado con una acertada interpretación del artículo 485-2 del Estatuto Tributario[245].

También se define que no procede el IVA descontable por el pagado por la adquisición de activos fijos de conformidad con el artículo 491 del Estatuto Tributario[246] y que la administración tributaria no puede rechazarlo salvo que lo desvirtúe demostrando que el saldo de cuentas en el que se registró el IVA provenía de la adquisición o construcción de bienes de capital y que se incumplieron las condiciones para este reconocimiento[247].

Varios fallos aclaran la normativa relativa al IVA descontable para bienes importados. Es así como, por ejemplo, se determina que no tiene derecho a impuestos descontables el usuario industrial de zona franca sobre los bienes del territorio aduanero nacional que ingresa a la zona franca porque esos bienes están exentos de IVA[248], se exigen verificaciones especiales para realizar el IVA descontable por la importación de bienes (p. e. contabilización del impuesto dentro de oportunidad fijada por artículo 429 del Estatuto Tributario así como solicitud del descuento en el mismo período de contabilización) y se establece que puede descontarse el IVA de bienes importados en el momento de su nacionalización[249].

Dada la complejidad de la imputación del IVA descontable varios fallos de la muestra aclaran el procedimiento proporcional para adelantarla para operaciones exentas y excluidas[250].

3.3.3. Gravamen a los movimientos financieros (GMF)

En este tributo es difícil intentar trazar líneas jurisprudenciales pues los temas que ha tratado el Consejo de Estado son de muy diversa naturaleza,

---

244 Sentencia número 17996 del 17 de mayo del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

245 Sentencias número 19158 del 5 de febrero del 2015 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 19061 del 6 de septiembre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

246 Sentencia número 19479 del 13 de marzo del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

247 Sentencia número 17762 del 13 de septiembre del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

248 Sentencia número 19105 del 28 de agosto del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

249 Últimas dos reglas definidas en sentencias número 17428 del 5 de diciembre del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

250 Sentencias número 17428 del 5 de diciembre del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 17529 del 30 de mayo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 17195 del 5 de mayo del 2011 (C. P. Hugo Fernando Batidas Bárcenas), 17884 del 24 de marzo del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 17597 del 10 de febrero del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo).

y además la gran mayoría de los fallos corresponde a conciliaciones contencioso-administrativas que deben ser aprobados por el Consejo de Estado[251].

En uno, por ejemplo, se declara la nulidad de un acto administrativo que contravenía totalmente la normativa tributaria (artículo 879 del Estatuto Tributario), y aquella que regula la seguridad social (artículo 135 de la Ley 100 de 1993), al establecer que los retiros que realicen los trabajadores de sus aportes voluntarios a los fondos de pensiones causaban el GMF[252].

Este es un pleito generado innecesariamente por el Gobierno y un correcto cumplimiento de la función del Consejo de Estado de garante de la legalidad tributaria. En línea similar, por tratase de aspectos relacionados con la seguridad social, se analiza si procede la exención del GMF en relación con los gastos administrativos en que incurren las administradoras de riesgos profesionales, donde es obvio que el espíritu del legislador buscaba salvaguardar los recursos destinados a la prevención, protección y atención de accidentes de trabajo o enfermedades profesionales[253]. Esta última regla jurídica fue seguida también recientemente en un pleito del año 2014 cuando se estudió la legalidad del aparte final del numeral 2.º de la circular 63 del 23 de diciembre del 2010, en el que la Superintendencia Nacional de Salud indicó que la exención del gravamen a los movimientos financieros respecto de los recursos del sistema general de seguridad en salud no se aplicaba a los pagos destinados a gastos administrativos, normativa anulada por el Consejo de Estado por contrariar el numeral 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, siguiendo además el precedente horizontal de la Corte Constitucional[254]. En conclusión, la exención debe aplicar a todas las operaciones financieras realizadas con los recursos de las ARP, EPS y ARS, incluidas las destinadas a financiar gastos administrativos.

En otro se discute, también sin necesidad por estar contemplado claramente en la Ley 788 del 2002, la legalidad de un acto administrativo que

---

251 En relación con trámites de solicitud de conciliación y fórmula conciliatoria, véase por ejemplo sentencias número 18569 del 30 de octubre del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 18358 del 30 de octubre del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 18387 del 6 de noviembre del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19283 del 13 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 19272 del 13 de noviembre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 18832 del 13 de noviembre del 2013 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 18310 del 13 de noviembre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 18428 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18555 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 18854 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18552 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), y 19260 del 9 de diciembre del 2013 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

252 Sentencia número 13832 del 29 de junio del 2006 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

253 Sentencia número 16610 del 29 de octubre del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

254 Sentencia de la Corte Constitucional, C-824 del 2004 del 31 de agosto del 2004, M. P. E. Rodrigo Uprimny Yepes.

incluía como agentes de retención del GMF a los fondos de empleados y asociaciones mutuales cuando captaran ahorro[255].

Y finalmente, otro en que se declaró la legalidad de un acto administrativo (inciso final, artículo 3.º, Decreto 449 del 2003) que disponía que "el movimiento contable y el abono en cuenta que se realicen en las operaciones cambiarias se considera una sola operación hasta el pago al titular de la operación de cambio" por cuanto no establece una nueva exención del GMF, pues la canalización de las divisas implica una sola disposición de recursos por el titular de la operación de cambios y debe considerarse una operación, independientemente de que el intermediario realice varios débitos para llevar a cabo su cumplimiento. El Consejo de Estado sustenta la anterior posición en que si se consideraran como hechos gravables independientes se afectaría la *equidad* tributaria porque se tributaría varias veces por la misma manifestación económica y resultarían gravados los intermediarios por la gestión de la cual no son titulares, lo cual suena lógico en virtud de la realidad económica de este mercado[256].

Asimismo en un pleito se estudió la legalidad de un acto administrativo (parágrafo del artículo 10 del Decreto Reglamentario 449 del 2003) que contemplaba que "cualquier traslado, abono o movimiento contable que no corresponda al desembolso efectivo de recursos del crédito tal como se indica en el presente artículo estará sujeto al gravamen". El Consejo de Estado concluye que se ajusta a la normativa tributaria por cuanto se refiere específicamente a la exención que regula el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario, relacionado con el desembolso de créditos, y no se trata de una norma que establezca un nuevo hecho gravado como lo estima el demandante[257]. La argumentación mediante la cual arriba a tal conclusión es algo confusa y poco convincente dada la generalidad de la redacción de la norma demandada y por cuanto el Consejo de Estado retoma (interpretación "positiva" del precedente), sin profundizar en el análisis, lo señalado por el mismo en una acción de nulidad contra el inciso 4.º del artículo 18 del Decreto n.º 405 del 2001, norma de contenido similar a la ahora analizada y que también reglamentaba el numeral 11 del artículo 879 del Estatuto Tributario.

Del año 2010 para acá tampoco es fácil construir líneas jurisprudenciales pues los procesos versan sobre temas aislados. Por ejemplo, el caso del pleito que estudia el concepto 91746 del 2007 de la DIAN determina su legalidad por cuanto la disposición de los recursos objeto de contrato

255 Sentencia número 14300 del 2 de agosto del 2006 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

256 Sentencia número 15711 del 5 de febrero del 2009 (C. P. Ligia López Díaz).

257 Sentencia número 15582 del 28 de junio del 2007 (C. P. Ligia López Díaz).

de *leasing* a favor de terceros proveedores no está exenta del GMF[258]; dos recientes fallos (uno del 2014 y otro del 2016) se refieren a la posibilidad de contemplar como egresos tanto el GMF como el antes denominado impuesto al patrimonio para determinar el beneficio neto o excedente para las cooperativas[259], y otro que se refiere a los regímenes de estabilidad tributaria y su no aplicabilidad sobre operaciones de un "nuevo" impuesto del GMF[260].

3.3.4. Impuesto de timbre

Varios fallos concluyen que la compensación por los servicios locales de televisión pagados por los suscriptores no hacen parte de la base gravable del *impuesto de timbre* nacional causado sobre un contrato de operación local y agencia comercial para el suministro de la televisión DTH, por cuanto "no puede considerarse que por el hecho de que se trate de un contrato de agencia mercantil, el agente no pueda convenir con la empresa extranjera la existencia de ciertas obligaciones accesorias al contrato como negocio propio, como en este caso, el alquiler y mantenimiento de los decodificadores, ni menos concluir categóricamente, como lo hacen la DIAN, que no puede haber pagos directos de los suscriptores al agente porque se desnaturalizaría el contrato de agencia mercantil"[261]. En estos fallos se realiza un muy buen análisis del negocio de televisión satelital, que denota importantes fallas argumentativas de la administración tributaria en el proceso de fiscalización. En algún fallo se solicita al Consejo de Estado la devolución del impuesto de timbre de un contribuyente del sector de las telecomunicaciones (Comunicación Celular Comcel S. A.) dado que tanto el Ministerio de Comunicaciones como la DIAN manifestaron no tener competencia para decidir, y ante la existencia de un conflicto negativo de competencias administrativas se resuelve que la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado debe fallar[262].

En algunos procesos el Consejo de Estado ha declarado la nulidad de conceptos en donde claramente el Gobierno estaba excediendo su facultad reglamentaria. Es el caso del concepto n.º 051202 de agosto 14 del 2002 de la Oficina de Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por el cual se establece que "la insinuación de

258 Sentencia número 17543 del 27 de septiembre del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

259 Sentencias número 19419 del 13 de noviembre del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y 19941 del 2 de marzo del 2016 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

260 Sentencia número 19651 del 17 de marzo del 2016 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

261 Sentencias número 16249 del 21 de mayo del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 16248 del 21 de mayo del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 16039 del 21 de mayo del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 17846 del 19 de mayo del 2011 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 18402 del 2 de febrero del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

262 Sentencia número 17163 del 15 de abril del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

donación que se realice mediante escritura pública causa el impuesto de timbre, siempre y cuando superen [*sic*] los topes previstos en la ley, salvo cuando se trate de la enajenación de bienes inmuebles o de naves, o de la constitución o cancelación de hipotecas sobre los mismos", ilegal para el Consejo de Estado dado que el artículo 519 del Estatuto Tributario previó como supuesto hipotético generador del impuesto de timbre, los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, en los que conste una obligación (creada, existente, modificada, extinguida, prorrogada o cedida) y que en relación con las escrituras públicas el hecho que causa el tributo está atado a que de su contenido se desprenda un margen obligacional especifico, aspecto del que carece la "insinuación de la donación", aun cuando se solemnice por ese instrumento[263].

Así mismo, se determinó la nulidad del concepto tributario 054296 de junio 29 del 2006, Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) que establecía que "[l]os entes universitarios autónomos, no son entidades descentralizadas del poder ejecutivo, en consecuencia no se encuentran exentos del pago del impuesto de timbre nacional", por cuanto "los entes universitarios autónomos", sin ser entidades descentralizadas, son "entidades públicas" que de acuerdo con el artículo 532 del Estatuto Tributario están exentas del pago del impuesto de timbre. Es tan oscilante la posición de la administración tributaria que ella misma propuso en el debate legislativo, que dio origen a la Ley 1111 del 2006, la modificación del artículo 533 del Estatuto Tributario con la disposición aprobada en primer debate (art. 61), "sobre la eliminación del impuesto de timbre para entes autónomos universitarios de naturaleza pública"[264]. Así mismo, el Consejo de Estado ha definido que las asociaciones de universidades públicas se encuentran exentas del impuesto de timbre, donde no es obligatorio que se creen para cumplir exactamente las mismas funciones que ejercen las universidades públicas, y dando cumplimento al condicionamiento de exequibilidad del artículo 95 de la Ley 489 de 1998 por el cual todas las asociaciones de universidades públicas gozan de las mismas prerrogativas de las universidades públicas que las conforman[265].

En un desafortunado fallo que hace uso indebido de un principio de favorabilidad inexistente para la materia tributaria, vulnerando además el principio de irretroactividad propio de esta materia, se anuló el concepto 064693 del 2008 de la DIAN que regulaba múltiples aspectos del impuesto de timbre en diferentes tipos de documentos (sin cuantía, indeterminada, entre otros). En una errada aplicación del anterior principio, y con ocasión

263 Sentencia número 15850 del 10 de octubre del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

264 Sentencias número 16297 del 16 de diciembre del 2008 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y 18510 del 15 de marzo del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

265 Sentencia número 18438 del 7 de noviembre del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

de la disminución tarifaria al impuesto de timbre introducida mediante la Ley 1111 del 2006, afirma el Consejo de Estado:

> Aunque podría pensarse que en virtud del principio de irretroactividad de la Ley tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, la reducción sólo cobija a los contratos otorgados o aceptados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1111, lo cierto es que las *reducciones de tarifas son una especie de beneficio fiscal* que favorece a los sujetos pasivos del impuesto, y, según lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-006 de 1998 refiriéndose a impuestos de periodo y cuya doctrina es, a su vez, norma para interpretar las leyes, si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad puede aplicarse en el mismo periodo sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución, *porque la prohibición que esta norma contiene se dirige a impedir el aumento de las cargas del contribuyente, con regulaciones para períodos vencidos o en curso*. En otros términos, *las normas con esas características pueden tener efectos retroactivos*, y aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador expresamente lo haya prohibido, sin que por ello quebrante el artículo 338 de la Constitución, toda vez que las derogaciones tributarias que benefician al contribuyente se cobijan por la inmediatez. Pero más allá de ello, una interpretación coherente y razonable con el espíritu de la reforma introducida por el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, es aceptar que en los contratos de cuantía indeterminada suscritos, modificados, prorrogados, otorgados o aceptados antes de entrar a regir dicha Ley, podían aplicarse las nuevas tarifas establecidas en el parágrafo 2.º del artículo 519 del Estatuto Tributario para los años 2008, 2009, 2010, respecto de los pagos o abonos en cuenta realizados en esos años"[266] (énfasis nuestro).

En otros procesos, por el contrario, el Consejo de Estado le da la razón a la Dirección Jurídica de la DIAN, como cuando estableció mediante concepto que los contratos celebrados con empresas de servicios temporales dan lugar al impuesto de timbre sin que proceda ninguna excepción[267].

Existe una línea jurisprudencial constante por la cual se define que el contrato de fletamento se encuentra gravado con el impuesto de timbre[268]. En estos casos se observa una unidad fáctica y jurídica que permitiría sentencias de unificación y extensión a terceros para así descongestionar la justicia tributaria.

---

266 Sentencia número 17318 del 19 de mayo del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

267 Sentencia número 18069 del 31 de enero del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

268 Sentencias número 17823 del 29 de abril del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo), 17754 del 29 de abril 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo), 17939 del 30 de septiembre del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 18045 del 2 de diciembre del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18044 del 9 de diciembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo), 17397 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 17287 del 9 de diciembre del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

3.3.5. Impuesto al patrimonio

En la muestra seleccionada encontramos tan solo un fallo relativo al impuesto al patrimonio muy probablemente debido a su reciente creación, lo cual no implica que existan varios procesos en curso sobre este tributo.

En esa sentencia se determinó la legalidad de los actos administrativos (conceptos de la DIAN números 091434 de diciembre 30 del 2004 y 034196 de junio 7 del 2005) que niegan la posibilidad de excluir de la base para liquidar el impuesto al patrimonio creado por el artículo 17 de la Ley 863 del 2003 (artículo 292 del Estatuto Tributario), el ajuste al valor comercial de los bienes raíces autorizado por el artículo 80 de la Ley 223 de 1995 (inciso 6.º del artículo 90-2 del Estatuto Tributario). Lo anterior por cuanto

> […] el artículo 80 de la Ley 223 de 1985 autorizó a los contribuyentes de renta y complementarios, sólo para el año gravable 1995, ajustar al valor comercial de los bienes raíces que poseían al concluir dicha anualidad, haciendo la salvedad de que la diferencia obtenida por este saneamiento 'no generará renta por diferencia patrimonial, ni ocasionará sanciones, ni será objeto de requerimiento especial, ni de liquidación de revisión ni de aforo'. Naturalmente estos beneficios se refieren sólo a la misma anualidad gravable en la cual se incrementa el patrimonio declarado por efecto del ajuste autorizado, ya que una vez quede incorporado el ajuste al patrimonio del declarante, no pueden hacerse extensivos a vigencias posteriores[269].

En los últimos años (2010-2016) se advierte en la muestra seleccionada la consolidación de dos líneas jurisprudenciales. La primera sobre la intención de evitar doble tributación entre los países de la Comunidad Andina en relación con el impuesto al patrimonio, y la segunda en cuanto a que no son sujetos pasivos del impuesto al patrimonio las cajas de compensación, dada su calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Respecto del primer conjunto de decisiones se puede concluir que la postura del Consejo de Estado es seguir lo establecido en el artículo 17 de la decisión 578 del 2004 de la Comunidad Andina[270], en el cual se optó por el criterio territorial para precisar el país miembro que ostenta la potestad impositiva. Así, "se grava en ese país, siempre que allí exista tributo; de lo contrario se puede gravar en el país donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea el sujeto". De esta manera se debe determinar la localización del bien o del derecho susceptible de ser gravado, con el fin de evitar interpretaciones que promuevan la evasión fiscal de patrimonios. En este sentido la Sección manifestó que las cuentas por cobrar en países de la Comunidad Andina serán parte de la base gravable del impuesto al patrimonio

269 Sentencia número 16839 del 4 de abril del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

270 Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

en Colombia, si en el país donde se encuentran no existe el gravamen en cuestión y así evitar situaciones que generen doble imposición[271]. En todos estos fallos, se reafirma la competencia de la DIAN para "investigar, fiscalizar, determinar, liquidar y cobrar el impuesto, así como para imponer las sanciones a las que haya lugar y expedir los actos administrativos necesarios".

Por otra parte, en dos de los fallos analizados el Consejo de Estado concluye que las cajas de compensación no están obligadas a presentar declaración del impuesto al patrimonio, no por pertenecer al régimen tributario especial si no por no ser contribuyente declarante del impuesto sobre la renta y complementarios, una circunstancia determinante para ser catalogado como sujeto pasivo del gravamen al patrimonio[272].

Además de los anteriores fallos se encuentran en la muestra algunas conciliaciones sobre este impuesto aprobadas por el Consejo de Estado[273] y una serie de casos aislados que hacen alusión, por ejemplo, a la legalidad del Decreto 514 del 2010 por el cual según el alto tribunal no se varió la causación del impuesto sino que se reglamentó la causación contable del mismo[274]; otro que anula parcialmente unos conceptos de la DIAN (008755 del 2005 y 017628 del 2006) porque regulan el impuesto al patrimonio de la Ley 863 del 2003 (artículo 17), el cual no registra nexos con el impuesto sobre la renta y, en consecuencia, con los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, lo que hace que no sea posible excluir de la base para su liquidación, los aportes voluntarios declarados en calidad de activos patrimoniales, por lo que se anulan las frases en las que se incluye la obligación de que dichos aportes hagan parte de la base para liquidar la renta presuntiva[275]; alguna que analiza los efectos del régimen de estabilidad jurídica en la fusión de sociedades y la obligación consecuente de pagar el impuesto al patrimonio dado que al momento de suscribir el régimen de estabilidad la fusión no se había formalizado[276]; y, finalmente, se aclaran las exclusiones del impuesto al patrimonio y su forma de valo-

271 Sentencias 18751 del 21 de agosto del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 18884 del 21 de agosto del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), y 18953 del 12 de agosto del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

272 Sentencias número 19251 del 17 de julio del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y 17541 del 28 de julio del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

273 Sentencias número 19656 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 19404 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 19551 del 20 de noviembre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 19021 del 13 de noviembre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 19059 del 30 de octubre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 19367 del 30 de octubre del 2013 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

274 Sentencia número 18323 del 18 de julio del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

275 Sentencia número 18024 del 13 de junio del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

276 Sentencia número 18590 del 25 de junio del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

ración (p. e. aportes o acciones en sociedades nacionales e inmuebles) para una empresa del sector de la construcción[277].

3.4. Sanciones. Sanción por inexactitud

Algunas de las sentencias analizadas estudian aspectos relativos a la sanción por inexactitud diferentes a su procedencia. En dos fallos se rechazan interpretaciones que pueden conducir a la imposición de dobles sanciones a iguales hechos o "sanción sobre sanción". Es el caso de la sentencia que concluye que la determinación errónea de la *sanción por extemporaneidad* no da lugar a la imposición de la *sanción por inexactitud*[278], así como aquella en la cual se establece que la base sobre la cual se liquida la sanción por inexactitud es la diferencia que resulte entre el impuesto a cargo determinado en la liquidación privada y el impuesto a cargo establecido oficialmente, y no la diferencia existente entre el saldo a cargo liquidado por el contribuyente (que incluye la sanción por extemporaneidad) y el saldo a cargo determinado oficialmente, incluyendo la misma sanción[279].

Sin embargo, contraviniendo la anterior línea jurisprudencial, en algunos fallos no se permitió descontar de la liquidación de intereses moratorios para el cálculo de la *sanción por improcedencia de devoluciones y/o compensaciones*, el valor correspondiente a la *sanción por inexactitud* que le fue impuesta en el acto que le determinó el saldo a favor, pues, según el Consejo de Estado, la norma es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre la suma que se va a reintegrar y no hace distinción alguna[280]. Para el máximo tribunal, en una argumentación que no suena muy convincente,

> [e]n lo de fondo insiste el demandante en la violación del artículo 29 de la Constitución Política que ordena la aplicación del principio "non bis in ídem" al considerar que la administración lo está sancionando dos veces por el mismo hecho, una al imponerle sanción por inexactitud y otra al penalizarla por improcedencia en las devoluciones o compensaciones. *En efecto, el aludido principio jurídico significa que no es posible imponer doble sanción respecto de un mismo hecho, de forma tal que al derivarse la sanción de hechos diferentes, respecto de cada uno la ley establece válidamente una penalización separada.* De una parte, el legislador establece en el artículo 670 del Estatuto Tributario los supuestos de hecho que dan lugar a la sanción por improcedencia de la

277 Sentencia número 18289 del 10 de mayo del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

278 Sentencia número 13674 del 28 de abril del 2005 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), en la que se enfatiza que deben cumplirse los presupuestos previstos en el artículo 101 del Decreto 807 de 1993, haciendo una interpretación "positiva" de un precedente anterior.

279 Sentencia número 15014 del 12 de octubre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

280 Sentencias número 17410 del 12 de febrero del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y 16706 del 6 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo).

> devolución o compensación, así como, el procedimiento para su imposición, y exige para que esta se configure: La existencia de un saldo a favor del contribuyente devuelto o compensado. El rechazo o modificación del mismo mediante liquidación oficial. El traslado previo de un pliego de cargos y concede un mes para su respuesta, y su imposición dentro de los dos años siguientes a la notificación de la liquidación oficial (énfasis nuestro).

Entre los argumentos esbozados en contra de esta teoría del Consejo de Estado se encuentran: 1. Se está calculando una sanción (*sanción por improcedencia de la devolución o compensación*) con base en otra (*sanción por inexactitud*); 2. Al tiempo en que el contribuyente solicita su devolución o compensación, la sanción por inexactitud no ha sido impuesta. Por ello, mal podría concurrir a la base de una suma "indebidamente devuelta o compensada", una obligación que ni siquiera ha nacido al tiempo de la devolución; 3. Lo anterior implica que la sanción por inexactitud es debida por el contribuyente de manera retroactiva. En efecto, los intereses siempre se computan sobre la totalidad del saldo indebidamente devuelto o compensado, desde el día en que el contribuyente obtuvo la devolución, donde fácilmente, entre esta fecha y la imposición de la sanción pueden transcurrir más de dos años; y 4. Viola el *non bis in ídem*, como antes se precisó[281]. Posteriormente, en el año 2011, esta línea jurisprudencial fue modificada al establecer que como el artículo 634 del Estatuto Tributario sólo prevé la liquidación y pago de intereses moratorios en el pago de impuestos, anticipos y retenciones a cargo del contribuyente, no deben liquidarse intereses de mora sobre la sanción por inexactitud, en la medida en que no lo previó así el artículo 670 del Estatuto Tributario[282].

En otro pronunciamiento, y dando una correcta aplicación al principio de *igualdad*, se concluye que todas las entidades intervenidas en los procesos de liquidación forzosa administrativa tienen el derecho de acceder al beneficio de la reducción de la *sanción por inexactitud*[283].

Para terminar, en materias relativas al procedimiento previo a la determinación de la sanción, el Consejo de Estado estima correctamente que no procede la *sanción por inexactitud* cuando no se practicó liquidación oficial de revisión y sí resolución independiente que determinó la compensación

---

281 Argumentos obtenidos a partir de una de las encuestas diligenciadas para efectos de esta investigación.

282 Véase sentencia número 18914 del 2 de julio del 2015 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), donde se relacionan además las sentencias que soportan esta nueva línea jurisprudencial; dentro de las cuales se destacan las sentencias número 17909 del 10 de febrero del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 20187 del 18 de junio del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 18120 del 5 de septiembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 17704 del 11 de octubre del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 19212 del 10 de julio del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 19322 del 23 de abril de 215 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

283 Sentencia número 15344 del 14 de noviembre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

o devolución de saldos imputados, por vulnerarse el principio de tipicidad de la sanción[284].

Treinta y cinco de las cuarenta sentencias analizadas para el periodo 2005-2010 se refieren concretamente a la procedencia o no de la *sanción por inexactitud*. En el cuadro 14 (véase p. 168) se relacionan los fallos en los que el Consejo de Estado ha reconocido o no la procedencia de la sanción y cuál ha sido el sustento que lo llevó a tal conclusión.

Como se observa en la gran mayoría de los casos (23/35) el Consejo de Estado desconoce la procedencia de la sanción por inexactitud por *diferencia de criterios sobre el derecho aplicable* (17/35) o *por el incumplimiento de informalidades o deficiencias probatorias* (6/35). Además, aquellos fallos en los cuales ha sido determinado como improcedente la sanción por inexactitud por *diferencia de criterios sobre el derecho aplicable* la gran mayoría se refieren al tema de *deducciones,* que como vimos atrás presenta una altísima litigiosidad. Todo lo anterior nos permite concluir que una mejor redacción de las normas relativa a deducciones en el impuesto sobre la renta disminuiría la litigiosidad tributaria[285] y, por ende, la congestión de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En un interesante trabajo de investigación adelantado recientemente en la Universidad de los Andes[286] se analiza el problema jurídico *¿debe el contribuyente pagar la sanción por inexactitud en todos los casos en los que se liquide un mayor impuesto a pagar o un menor saldo a favor?*, y se concluye que hasta el 2010 varias sentencias establecen que no es procedente la sanción de inexactitud cuando hay diferencias de criterio en la interpretación del derecho, o cuando los hechos declarados son reales y completos, pero hay falencia en la actividad probatoria. Posteriormente la línea se modifica en el 2010 al dar respuesta afirmativa a la pregunta y establecer que pese a

---

284 Sentencia número 14973 del 5 de julio del 2007 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), que estableció: "Los fenómenos de devolución de saldos, compensación y la imputación, son diferentes y excluyentes. El legislador no sancionó con inexactitud la compensación o devolución de saldos imputados, por lo que en la aplicación de los principios de legalidad, tipicidad y debido proceso no podía la Administración imponer sanción con base en una conducta no tipificada en la ley. Las sanciones son de interpretación restrictiva, por lo que no se puede ampliar su alcance (art. 31 del C. C.)".

285 A igual conclusión llega Paul Cahn-Speyer Wells cuando manifiesta: "Los conceptos jurídicos indeterminados 'necesidad', 'proporcionalidad' y 'relación de causalidad con la actividad productora de renta', han desbordado la intención del legislador, porque antes de establecer un marco jurídico regulador del derecho a la deducción de las expensas, se ha convertido en fuente inagotable de controversias, sometiendo a los contribuyentes a continuos e ineficientes vaivenes interpretativos, como consecuencia de la discrecionalidad y arbitrariedad que la indeterminación conceptual posibilita" (2008, pp. 229 y 230). Se sugiere a los hacedores de políticas públicas tributarias seguir las excelentes recomendaciones que realiza el autor para la redacción de una nueva normativa que dote de objetividad a este conflictivo tema (pp. 258-259).

286 Julián López Avella, *Realismo jurídico estadounidense aplicado al Consejo de Estado y sus decisiones en materia tributaria*, monografía de grado, maestría en Derecho, Universidad de los Andes, directora: Eleonora Lozano R., octubre 2015, material inédito. Para ahondar más en esta problemática jurisprudencial referida a la sanción por inexactitud se recomienda la lectura de este trabajo de grado.

CUADRO 14
Procedencia de la sanción por inexactitud (Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2010)

Número de sentencia, fecha, C. P.	Procedencia de sanción	Sustento
13608 del 16 de junio del 2005 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (posición arancelaria de un bien para efectos del IVA – hormigón asfáltico)
14146 del 23 de junio del 2005 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié)	Sí procede	Desconocimiento del derecho (no inclusión de retenciones)
14583 del 8 de septiembre del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (retenciones sobre salarios – contratos de cesión de derechos de publicidad)
14953 del 11 de mayo del 2006 (C. P. Ligia López Díaz)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (destinatarios del descuento tributario por inversiones realizadas en la zona de influencia del río Páez)
14535 del 7 de junio del 2006 (C. P. Ligia López Díaz)	No procede	Incumplimiento de formalidades o deficiencias probatorias
15022 del 2 de agosto del 2006 (C. P. Ligia López Díaz)	No procede	Incumplimiento de formalidades o deficiencias probatorias
15370 del 24 de mayo del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	Sí procede	Omisión de declaración de ingresos y de ello se deriva un menor impuesto
15839 del 10 de octubre del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (exención de IVA en los servicios exportados, artículo 481 del Estatuto Tributario, literal e)
15856 del 12 de diciembre del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	Sí procede	Omisión de declaración de ingresos y de ello se deriva un menor impuesto. Desacato normativa tributaria
15931 del 6 de marzo del 2008 (C. P. Ligia López Díaz)	Sí procede	Desconocimiento normativa tributaria
16022 del 6 de marzo del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	No procede	Incumplimiento de formalidades o deficiencias probatorias
16054 del 3 de abril del 2008 (C. P. Ligia López Díaz)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (deducciones)
15410 del 26 de junio del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz)	No procede	Incumplimiento de formalidades o deficiencias probatorias

Número de sentencia, fecha, C. P.	Procedencia de sanción	Sustento
16123 del 24 de julio del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (deducción por comisiones concedidas por entidad bancaria a clientes por pago de impuestos y alcance jurídico de bienes de capital frene a los muebles y enseres)
15520 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz)	No procede	Incumplimiento de formalidades o deficiencias probatorias
16215 del 4 de septiembre del 2008 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa)	No procede / sí procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (beneficio concurrente de deducción y descuento tributario en donaciones). Incumplimiento de formalidades o deficiencias probatorias
16242 del 12 de marzo del 2009 (C. P. Ligia López Díaz)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (deducciones)
16782 del 26 de marzo del 2009 (C. P. Ligia López Díaz)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (exclusión de base gravable del ICA por ajuste en diferencia en cambio)
16584 del 26 de marzo del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (exclusión de base gravable del ICA por ajuste en diferencia en cambio)
16095 del 26 de marzo del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)	Sí procede	Incumplimiento de formalidades o deficiencias probatorias. Deducciones carecen de soporte
16340 del 2 de abril del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (concurrencia IVA descontable y costos o deducciones en la declaración de renta)
16789 del 23 de abril del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (exclusión de base gravable del ICA por ajuste en diferencia en cambio)
16125 del 7 de mayo del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas B.)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (deducciones)
15884 del 28 de mayo del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz)	Sí procede	Desconocimiento normativa tributaria
16328 del 20 de agosto del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz)	No procede	No hay desconocimiento del marco legal de los beneficios declarados ni registro de datos falsos, equivocados o incompletos
16379 del 1 de octubre del 2009 (C. P. Hugo Fernando Bastidas B.)	Sí procede	No hay divergencia de criterios (retenciones en la fuente por remesas)

Número de sentencia, fecha, C. P.	Procedencia de sanción	Sustento
16761 del 26 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo)	Sí procede	Deducciones inexistentes e inclusión de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración tributaria, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar
17032 del 28 de enero del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)	Sí procede	Inclusión de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración tributaria, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar
16626 del 4 de marzo del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (exportación de servicios – exención de IVA)
16652 del 18 de marzo del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo)	Sí procede	Inclusión de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración tributaria, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar
16886 del 29 de abril del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas B.)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (pagos al exterior-interpretación artículos 121 y 122 Estatuto Tributario)
17081 del 12 de mayo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (deducciones)
16889 del 10 de junio del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)	Sí procede	Inclusión de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración tributaria, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar
16948 del 19 de agosto del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (pagos al exterior, interpretación artículo 121 literal a.)
16969 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz Barbosa)	No procede	Diferencia de criterios sobre el derecho aplicable (pagos al exterior, interpretación artículo 121 literal a.)

Fuente: elaboración propia, a partir de la base de datos.

que el Estatuto Tributario prevé exculpantes, su aplicación es supremamente restringida, acercándose más a la sanción objetiva y de aplicación automática[287].

3.5. Jurisprudencia recomendada. Criterio de sensibilidad

En la encuesta estructurada (anexo 1), y para nutrir de información esta investigación a partir del criterio de *sensibilidad*, se les solicitó a los operadores jurídicos que dieran ejemplos de buenos y malos fallos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado para el período 2005-2010, precisándoseles que se entiende por "buen" fallo aquel que estudia los problemas jurídico-tributarios siguiendo un riguroso análisis jurídico y bajo una adecuada comprensión de los conceptos tributarios, y por "malo", el contrario.

A pesar de que muchos de los fallos que los operadores jurídicos referenciaron ya habían sido analizados en las líneas temáticas atrás estudiadas, o inclusive las enriquecieron, existen otros temas sobres los cuales parece importante realizar algunas precisiones: (1) régimen sancionatorio, en general, y condena en costas, en particular, (2) pagos en exceso o de lo no debido y devoluciones, (3) efectos de los fallos de nulidad; (4) impuesto predial y, finalmente, (5) impuestos selectivos al consumo[288].

---

287 Sentencias número 16791 del 28 de junio del 2010 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 17480 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 17492 del 10 de marzo del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 18039 del 19 de mayo del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 18302 del 3 de noviembre del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 17666 del 1 de marzo del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 18982 del 24 de enero del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 18425 del 10 de septiembre del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 19245 del 23 de enero del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), 19916 del 23 de octubre del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 20029 del 3 de septiembre del 2015 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 19483 del 15 de abril del 2015 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), 20052 del 4 de febrero del 2016 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y 21185 del 19 de mayo del 2016 (C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

288 Se han dejado de lado algunos fallos recomendados y, por ende, "sensibles", sobre los cuales habría que realizar análisis futuros. En el grupo de aquellos calificados por los operadores jurídicos como "buenos" se encuentran los relativos a la procedencia excepcional de la *notificación por aviso* (*v. g.* sentencia número 14661 del 14 de julio del 2005, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié) y los que se refieren a la exclusión de la base gravable del impuesto de industria y comercio del *ajuste en diferencia en cambio* (*v. g.* sentencias número 16782 del 26 de marzo del 2009, C. P. Ligia López Díaz, 16584 del 26 de marzo del 2009, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 16789 del 23 de abril del 2009, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia); y dentro de los "malos", por ejemplo, los que discuten la *amortización del crédito mercantil* por desconocer normativa contable y fiscal (*v. g.* sentencias número 15311 del 23 de julio del 2009, C. P. Héctor J. Romero Díaz, y 16938 del 16 de septiembre del 2010, C. P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez), varias por deficiencias respecto de quién tiene la *carga de la prueba y cómo se prueba* (*v. g.* sentencia número 17241 del 8 de julio del 2010, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y algunas relativas a la *prescripción de la facultad sancionatoria* (*v. g.* sentencias número 16030 del 17 de julio del 2008, C. P. Héctor J. Romero Díaz, y 17435 del 26 de noviembre del 2009, C. P. William Giraldo Giraldo). También, para futuras investigaciones, se recomienda trazar líneas jurisprudenciales relacionadas con los *principios del derecho sancionatorio*, las *cláusulas antielusivas de carácter general y especial*, las *potestades de la administración y sus límites en la etapa de fiscalización*, los *intereses a favor del contribuyente*, la aplicación de la *excepción de inconstitucionalidad*

3.5.1. Régimen sancionatorio, en general, y condena en costas, en particular

Los operadores jurídicos dieron ejemplos de "buenos" y "malos" fallos relativos al tema sancionatorio.

Dentro del primer grupo se encuentran fallos que reconocieron, por ejemplo, que no es procedente la *sanción por gastos no explicados* si los ingresos declarados y los pasivos adquiridos durante el año son superiores a las compras, costos y gastos del contribuyente[289]; el que precisó que la *sanción por no suministrar los* "estados financieros consolidados", prevista en el artículo 631-1 del Estatuto Tributario, procede para los grupos empresariales según se encuentran definidos en el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y no para los grupos económicos[290]; el que establece que la *sanción por libros de contabilidad* (artículo 654 del Estatuto Tributario) no debe imponerse cuando falta imprimir alguno de los libros[291]; el que determinó que ante la ausencia de prefijos en la facturación no procede la *sanción de clausura de establecimiento* y sí la de *facturar sin requisitos* (artículo 652 del Estatuto Tributario)[292]; el que permite la concurrencia de los diferentes procedimientos de determinación oficial del tributo y de imposición de la *sanción por devolución improcedente*[293]; el que demuestra que si no existe falta correspondencia entre los datos contables y la realidad económica, sino carencia de soportes para demostrar unos pasivos, porque los aportados no reúnen los requisitos para acreditarlos, no procede la *suspensión de la revisora fiscal* del contribuyente de la facultad de firmar declaraciones tributarias y certificar pruebas con destino a la administración tributaria y sí la multa contemplada en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario[294]; y aquel por el cual se define que el hecho de que exista otro proceso en contra del contribuyente no significa que hubiera cometido la misma infracción, por lo tanto, no procede la *sanción por reincidencia*[295].

(en particular cuando existen pronunciamientos de la Corte Constitucional *ex nunc*), los *contratos de estabilidad tributaria* y todos aquellos temas relativos a la *tributación internacional* que hoy hacen parte de nuestro derecho tributario local y que generarán una importante muestra de litigios que el Consejo de Estado seguramente tendrá que definir. Véanse trabajos de Catalina Hoyos J. sobre los siguientes temas: excepción de inconstitucionalidad *vs* fallos de inexequibilidad con efectos *ex nunc* (capítulo de libro *La Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado. Estudios.)*; sanciones tributarias en Colombia (*Grandes Temas do Direito Tributario Sancionador*, Quartier Latin, Sao Paulo, 1.ª edición 2010, coautora.); y, cláusula antielusiva en Colombia (*Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, volumen II, 2005).

289 Sentencia número 14670 del 17 de noviembre del 2005 (C. P. Ligia López Díaz).

290 Sentencia número 15309 del 24 de mayo del 2007 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

291 Sentencia número 14684 del 30 de agosto del 2007 (C. P. Héctor J. Romero Díaz).

292 Sentencia número 15166 del 24 de octubre del 2007 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

293 Sentencia número 16777 del 30 de abril del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

294 Sentencia número 16721 del 6 de agosto del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

295 Sentencia número 16681 del 27 de agosto del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

Dentro del segundo grupo básicamente se mencionaron aquellos en que el Consejo de Estado consideró incorrecto descontar de la liquidación de intereses moratorios para el cálculo de la *sanción por improcedencia de devoluciones y/o compensaciones*, el valor correspondiente a la *sanción por inexactitud* que le fue impuesta en el acto que le determinó el saldo a favor, pues la norma es clara en establecer que los intereses moratorios se deben liquidar sobre la suma que se va a reintegrar, sin hacer distinción alguna[296]. Los argumentos en contra de esta tesis se encuentran reseñados en el acápite 3.4 cuando nos referimos a la *sanción por inexactitud*.

Existe un muy importante pronunciamiento jurisprudencial en el período bajo análisis que establece que procede la "condena en costas" cuando en un caso concreto la administración tributaria actuó sin las exigencias fácticas requeridas por el artículo 663 del Estatuto Tributario para proferir la sanción por gastos no explicados, esto es, que las compras, costos y gastos del período sean superiores a los ingresos y pasivos obtenidos en el año, a pesar de que el contribuyente hizo notar esta falencia en diversas oportunidades[297]. El siguiente aparte resume cuando procede la "condena en costas": "[…] sólo en la medida en que su actuación no se acomode a un adecuado ejercicio de su derecho a acceder a la administración de justicia sino que implique un *abuso* del mismo, habrá lugar a la condena respectiva […] En otros términos, en la medida en que la demanda o su oposición sean *temerarias* porque no asiste a quien la presenta un fundamento razonable, o hay de su parte una injustificada falta de colaboración con el aporte o práctica de pruebas, o acude a la interposición de recursos con un interés meramente dilatorio se considerará que ha incurrido en una conducta reprochable que la obliga a correr con los gastos realizados por la otra parte para obtener un pronunciamiento judicial" (énfasis nuestro). Es este un interesante precedente para impedir vulneraciones flagrantes del debido proceso por parte de la administración tributaria.

3.5.2. Pagos en exceso o de lo no debido y devoluciones

Existen cuatro sentencias, provenientes de un mismo despacho, que se refieren al problema jurídico por el cual al no estar gravados los servicios de salud de las EPS con el impuesto de industria y comercio se discute si pueden solicitar la devolución del ICA pagado[298]. Tres de las mismas

296 Sentencias número 16706 del 6 de octubre del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo) y 17410 del 12 de febrero del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

297 Sentencia número 14670 del 17 de noviembre del 2005 (C. P. Ligia López Díaz), atrás analizada.

298 Los antecedentes del problema fueron bien resumidos por uno de los encuestados así: Las entidades que manejan recursos provenientes del sistema de seguridad social integral y que habían presentado declaraciones del impuesto de industria y comercio, por dedicarse a dicha actividad, solicitaron la devolución de dineros por *pago en exceso* (en casos en que las declaraciones se

aparentemente habían definido una línea jurisprudencial por la cual, al no existir una causa legítima para el pago del impuesto de industria y comercio respecto de los ingresos percibidos por concepto de UPC y, con fundamento en el artículo 182 de la Ley 100 de 1993, se configura un *pago de lo no debido*, sin que sea requisito previo para su devolución la corrección de la declaración, lo que causa además intereses corrientes y moratorios[299]. De manera sorprendente un fallo[300], inclusive anterior a uno de los tres anteriores, estableció que no procede tal devolución *salvo* cuando el contribuyente *haya corregido voluntariamente su declaración tributaria*[301].

Para muchos la anterior tesis vulnera normas tanto de carácter sustancial como procedimental, como:

1. Violación al artículo 45 de la Ley 270 de 1996 "por medio de la cual se crea la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia" que señala los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo de control judicial de constitucionalidad, en el sentido en que solamente la Corte Constitucional tiene la facultad legal de establecer el efecto de sus fallos, de tal suerte que de no hacerlo, por mandato legal éstos tienen efectos hacia el futuro (*ex nunc*), no son retroactivos, garantizando así el principio de certeza jurídica entre el Estado y sus administrados. Los efectos de la sentencia de inexequibilidad, produce efectos desde que se profirió la misma, es decir, a futuro. Las situaciones jurídicas, consolidadas con anterioridad al fallo de la sentencia de inexequibilidad y que se encuentren perfeccionadas, se consideran hechos cumplidos y por la misma razón ha de respetarse la normativa que los regía antes de la

---

hicieron incluyendo ingresos del sistema de seguridad social, junto con otros provenientes de actividades gravadas) y *pago de lo no debido* (en los casos en que las declaraciones contenían recursos exclusivamente provenientes del sistema de seguridad social en salud). Se presentaron situaciones en las que dichas entidades solicitaron la devolución sin llenar los requisitos contemplados en el Decreto 807 de 1993 (solicitud de corrección por menor valor, artículo 20), por lo que gubernativamente la administración tributaria negó la procedencia de las devoluciones. Una vez agotada la vía gubernativa, los contribuyentes incoaron acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Si bien en primera instancia el Tribunal Administrativo de Cundinamarca consideró improcedente la devolución, el Consejo de Estado ordenó el pago de las devoluciones e intereses moratorios y comerciales, con base en el Código de Procedimiento Civil y apartándose del Estatuto Tributario.

299 Sentencias número 16655 del 16 de julio del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 16569 del 13 de agosto del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 16881 del 27 de agosto del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia) y 16576 del 30 de septiembre del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo). También hay un fallo del año 2011 donde se establece que para que proceda la devolución de lo no debido debe decidirse primero lo relacionado con la liquidación de corrección por ser un requisito inherente al trámite de devolución por pago en exceso (sentencia número 17176 del 16 de septiembre del 2011, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

300 Sentencia número 16142 del 20 de agosto del 2009 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

301 Se recomienda la lectura de la interesante comunicación técnica "Línea jurisprudencial del Consejo de Estado sobre la devolución del pago de lo no debido", preparada por Manuel de Jesús Obregón con ocasión de la ponencia "Revisión jurisprudencial" (2011), la cual se centra en la definición de la línea jurisprudencial sobre la devolución del pago de lo no debido originada en liquidaciones privadas.

sentencia de inexequibilidad, todo enmarcado en el respeto y obediencia al orden jurídico.

2. Violación al artículo 20 del Decreto 807 de 1993, que establece que las correcciones que implican la disminución del valor a pagar o el aumento de saldo a favor, en concordancia con el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional. No es dable a la jurisdicción ordenar la devolución de sumas de dinero respecto de pagos de lo no debido, esto es, derivados de la inexistencia de la obligación tributaria de declarar y pagar, pues tal como quedó demostrado en las sentencias, por las vigencias fiscales que han sido objeto de orden de devolución, existía una disposición sustantiva que imponía en cabeza del contribuyente el deber de declarar y pagar impuesto de industria y comercio. Por otra parte, no existe corrección alguna que haya generado un pago en exceso o que permita materializar algún valor a devolver o compensa, luego dentro de los casos en estudio no existe una causa jurídica que habilite la devolución de las sumas efectivamente canceladas por los contribuyentes y contenidas en declaraciones tributarias en firme, que constituyen una verdadera confesión de los hechos económicos de un determinado período fiscal[302] [*sic*].

3.5.3. Efectos de los fallos de nulidad[303]

Dada la sensibilidad de este tema y su importancia, pues en últimas, de los efectos de los fallos de nulidad dependen los resultados del proceso tributario, se presentan a continuación algunas reflexiones tanto *doctrinarias* como *jurisprudenciales* sobre el tema.

– *Reflexiones doctrinarias*. El Código Contencioso Administrativo no previó de manera expresa el efecto de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, es decir, si esta produce efectos retroactivos (*ex tunc*) o hacia el futuro (*ex nunc*). Por esta razón han sido la jurisprudencia y la doctrina las encargadas de precisarlo, sin llegar a una posición uniforme. De esta manera se han planteado dos posiciones: la primera que sostiene que la declaratoria de nulidad de un acto administrativo produce efectos retroactivos a partir del momento en el que el acto surgió a la vida jurídica; y una

302 Argumentos planteados por uno de los operadores jurídicos en la encuesta estructurada practicada.

303 En este aparte agradezco enormemente el trabajo juicioso de investigación del excoordinador de la especialización en Tributación de la Universidad de los Andes, Pablo Ángel Vallejo. En este análisis se citan algunas sentencias del Consejo de Estado correspondientes a secciones diferentes a la cuarta, lo cual se referenciará en el texto de este aparte. Finalmente, Catalina Hoyos realizó un muy interesante análisis sobre la evolución jurisprudencial de este tema en mesa redonda celebrada el año 2010 en el ICDT.

segunda tesis que sostiene que los efectos de la declaratoria de nulidad se producen hacia futuro, es decir, con posterioridad a la sentencia.

Los defensores de los efectos *ex tunc* toman como punto de partida la teoría clásica de la nulidad que considera nulo el acto desde el momento de su nacimiento. Desde esta perspectiva, se considera la nulidad como la sanción por haberse incumplido alguno de los requisitos legales para la perfección del acto. Es decir, la nulidad se genera en el ámbito de *formación del acto* (Lamprea Rodríguez, 2003). Por esta razón, siendo el acto nulo desde el mismo momento en que surgió a la vida jurídica, es apenas lógico que todas las situaciones jurídicas emanadas de este queden desamparadas, pues es como si el acto anulado nunca hubiere existido[304].

Existe una variante de esta posición que, si bien establece que la declaratoria de nulidad produce efectos *ex tunc*, reconoce que "escapan a los efectos retroactivos de la nulidad las situaciones jurídicas consolidadas, consistentes en aquellas que dejaron de ser susceptibles de controversia o impugnación, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional" (Berrocal Guerrero, 2009, p. 514). Otra variante acepta que "en la práctica se presentan situaciones que es imposible desconocer, caso en el cual corresponderá al juez dar directivas a la administración sobre la forma de restablecer la situación anterior a la norma anulada" (Rodríguez Rodríguez, 2005, 275).

Por su parte, quienes propugnan por la segunda tesis (*ex nunc*) presentan argumentos de "conveniencia" como lo son, por ejemplo, la protección del ordenamiento jurídico y de todos aquellos que obtuvieron derechos o situaciones jurídicas concretas durante el tiempo que estuvo vigente el acto declarado nulo, solución que garantiza la estabilidad de las relaciones jurídicas (Santofimio Gamboa, 2004). Además, se basan en el hecho que mediante la acción de nulidad simple sólo se pretende reparar el orden jurídico del Estado sin aspiración individual alguna y en ese sentido, la pretensión es general, razón por la cual se deben respetar las situaciones que se han desprendido del acto nulo. Por último, también se arguye en defensa de esta tesis que, siendo la declaratoria de nulidad asimilable en su naturaleza a la inexequibilidad y que sólo se diferencian en el órgano jurisdiccional que las conoce, los efectos de la última deben ser aplicables a la primera. Considerando que en materia de inexequibilidad existe norma expresa (Ley 270 de 1996) que señala el efecto *ex nunc*, se cree que a las nulidades se les debe dar el mismo tratamiento, en aras de generar seguridad a los actos jurídicos.

304 En igual línea argumentativa, véase Abel E. López Correal, *La acción de nulidad contencioso administrativa*, Jurídica Radar, Bogotá, 1996.

– *Reflexiones jurisprudenciales*. En lo que respecta a la jurisprudencia, tampoco se ha logrado consolidar una única posición. No obstante, es posible concluir que la posición mayoritaria del Consejo de Estado, en general[305], y de su Sección Cuarta, en particular[306], se inclina a favor de reconocerle efecto retroactivo a las sentencias de nulidad de los actos generales (*ex tunc*), siempre y cuando no se afecten las situaciones jurídicas consolidadas.

En efecto, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo reconoció que "la declaración de la nulidad, *como vicio que se presenta en el momento de la formación del acto*, tiene efectos *ex tunc*, salvo en el evento previsto –a manera de excepción– en el artículo 136, numeral 2, del mismo código, conforme al cual la nulidad de los actos que reconocen prestaciones periódicas no da lugar a recuperar las prestaciones pagadas a particulares de buena fe"[307] (énfasis nuestro). Como se puede apreciar, el Consejo de Estado reconoce que la nulidad es la sanción para los actos que nacieron sin los requisitos requeridos para su validez y existencia. Por esta razón, la sentencia que decreta la nulidad es declarativa de que el acto nació viciado (Abella Zárate, 2007). Al limitarse la sentencia a reconocer una nulidad que estuvo presente desde la expedición del acto, tal declaratoria implica volver las cosas al estado en que se hallaban cuando se profirió. Así, como la sentencia no es constitutiva de la nulidad, no hay razón para que los efectos se produzcan sólo desde el momento en que la sentencia quede en firme. Esta es la posición que viene sosteniendo el máximo tribunal contencioso administrativo desde la sentencia del 13 de marzo de 1979 (C. P. Carlos Galindo Pinilla).

En conclusión, la posición predominante del Consejo de Estado es aquella por la cual

---

305 Véanse sentencias de la Sección Cuarta número 4614 del 21 de enero de 1994 (C. P. Delio Gómez Leyva), 5656 del 5 de agosto de 1994 (C. P. Consuelo Sarria Olcos), 4745 del 6 de agosto de 1993 (C. P. Consuelo Sarria Olcos) y 8812 del 26 de junio de 1998 (C. P. Daniel Manrique Guzmán); sentencias de la Sección Segunda número 8540 del 28 de febrero de 1994 (C. P. Daniel Manrique Guzmán), 10581 del 19 de enero del 2001(C. P. Daniel Manrique Guzmán), 2836-03 del 7 de abril del 2005 (C. P. Alberto Arango Mantilla) y 2836-03 del 7 de abril del 2005 (C. P. Alberto Arango Mantilla); sentencia de la Sección Tercera número 18402 del 27 de septiembre del 2006 (C. P. Ramiro Saavedra Becerra); sentencia de la Sección Primera número 2002-01460-01 del 30 de octubre del 2008 (C. P. Marco Antonio Velilla Moreno); y, sentencia de la Sección Quinta número 2009-00003 del 8 de abril del 2010 (C. P. Wilson Alfonso Daza Cárdenas).

306 Véanse sentencias de la Sección Cuarta número 14311 del 16 de junio del 2005 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), AC-01458 del 9 de marzo del 2006 (C. P. Ligia López Díaz); 15304 del 25 de septiembre del 2006 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa), 15333 del 30 de noviembre del 2006 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 16294 del 21 de noviembre del 2007 (C. P. Ligia López Díaz), 15443 del 7 de febrero del 2008 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié), 15952 del 6 de marzo del 2008 (C. P. Héctor J. Romero Díaz), 16405 del 26 de junio del 2008 (C. P. Ligia López Díaz), 17617 del 11 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 17051 del 29 de abril del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 17403 del 6 de agosto del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

307 Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia número IJ-030 del 4 de marzo del 2003 (C. P. Manuel Santiago Urueta Ayola).

> los fallos de nulidad producen efectos `ex tunc´, es decir, desde el momento en que se profirió el acto anulado, esto es, que por tener efectos retroactivos las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban, antes de la expedición del acto anulado. De igual manera, se ha señalado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa[308].

Lo anterior en razón a que esta corporación "ha entendido que se parte del supuesto de que la norma viciada no ha tenido existencia jamás"[309].

Además, debe reconocerse que esta postura "garantiza la seguridad jurídica y la armonía social, en la medida en que se respetan los derechos particulares y concretos que nacieron, se resolvieron y quedaron firmes, esto es, se consolidaron en vigencia de la norma declarada nula"[310]. Esto deja sin sustento las razones de conveniencia que justifican la tesis de que la declaratoria de nulidad debe tener efectos hacia futuro (*ex nunc*).

A pesar de esta reiterada y consolidada línea jurisprudencial, el Consejo de Estado aisladamente ha sostenido que los fallos de nulidad de los actos generales tienen efectos hacia futuro. Así se estableció cuando "en lo atinente a materia impositiva se ha expresado que debe considerarse que si bien en principio toda nulidad que se decrete por el Contencioso Administrativo tiene efectos retroactivos, en este evento, tratándose especialmente de asuntos tributarios deberá tenerse en cuenta que las normas impositivas tienen aplicación dentro de determinados períodos fiscales y por ello, así hayan sido derogadas, la nulidad que se ordene no puede afectarlas en cuanto al lapso en que tuvieron vigencia, o sea que debe ser una nulidad con efectos hacia el futuro"[311]. También se ha dicho que "como toda norma jurídica fundamenta la justificación de su existencia en su eficacia, es decir, está destinada a incidir en el universo de la realidad a la cual va dirigida, no es posible desconocer los efectos que pudo producir durante el tiempo en que gozó de validez"[312]. Por último, en algunas oportunidades la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sostenido que las declaratorias de inexequibilidad y de nulidad son equivalentes y que ambas tienen efectos hacia el futuro. En sentencia

---

308 Sección Cuarta, sentencia número 12248 del mayo 5 del 2003 (C. P. María Inés Ortiz Barbosa).

309 Sección Tercera, sentencia número 15052 del 8 de mayo del 2007 (C. P. Ruth Stella Correa Palacio).

310 Aclaración de voto del consejero Héctor J. Romero Díaz en la sentencia número 16086 de junio 4 del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo).

311 Sección Cuarta, sentencia número 4476 del 5 de febrero de 1993 (C. P. Guillermo Chahín Lizcano).

312 Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia número S-719 del 5 de mayo de 1998 (C. P. Juan de Dios Montes Hernández).

de 1996[313], la Sección Cuarta adoptó esta postura, basándose en algunos precedentes judiciales.

En lo que respecta a los efectos de la sentencia de nulidad y restablecimiento del derecho, existe consenso en que sus efectos serán *ex tunc* pues la pretensión en este proceso es compleja, lo cual implica que, al decretarse la nulidad, el juez debe ordenar el restablecimiento retrotrayendo los efectos al momento de la expedición del acto[314]. Al respecto el Consejo de Estado ha establecido que "los fallos que determinan la nulidad de un acto administrativo, sí ordenan el consecuente restablecimiento del derecho, la declaración de nulidad obliga a restablecer las cosas al estado en el que se encontraba cuando se realizó el acto nulo, es decir se tiene como si este no hubiera existido"[315].

En el año 2009 la Sección Cuarta, al disertar sobre la legalidad de un acto administrativo que establece como hecho generador de un tributo departamental (estampillas) la presentación de la declaración tributaria de otro impuesto (industria y comercio)[316], sin explicación de ninguna índole, manifestó que "como quiera que la nulidad declarada en esta sentencia recae sobre un acto de carácter general, sus efectos son *ex nunc*, es decir, hacia el futuro"[317]. No obstante, poco después se retomó el criterio que venía de atrás al establecer que "el fallo de nulidad de un acto de carácter particular produce efectos *ex tunc*. El fallo de nulidad de un acto de carácter general no afecta situaciones consolidadas, esto quiere decir, que sus efectos son ex nunc, pero sí afecta las no consolidadas, lo que significa que en este caso sus efectos son ex tunc, por ello la sentencia de nulidad en relación con estos últimos actos produce efectos retroactivos"[318]. Esta posición ha sido ratificada en diferentes sentencias donde se ha manifestado que la nulidad decretada por esa corporación genera efectos *ex tunc*[319].

Este análisis nos permite concluir que no ha existido una línea jurisprudencia constante en el tiempo, pero sí se ha reconocido recientemente que los fallos de nulidad de actos administrativos pueden afectar las situaciones jurídicas no consolidadas, aclarando que "no es que la sentencia

313 Sección Cuarta, sentencia número 7945 de diciembre 6 de 1996 (C. P. Germán Ayala Mantilla).

314 Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Tratado de Derecho Administrativo*.

315 Sección Segunda, sentencia número 7163 del 8 de agosto de 1996 (C. P. Silvio Escudero Castro).

316 Además sin existir intervención de funcionario público en el otorgamiento del documento.

317 Sentencias número 16085 del 4 de junio del 2009 (C. P. Héctor J. Romero Díaz) y 16086 de la misma fecha (C. P. William Giraldo Giraldo). Véase también sentencia número 16191 del 18 de julio del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Que reconoce efectos hacia el futuro de las declaratorias de nulidad.

318 Sentencia número 17403 del agosto 6 del 2009 (C. P. William Giraldo Giraldo).

319 Sentencias número 17617 del 11 de marzo del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 17051 del 29 de abril del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 17403 del 6 de agosto del 2010 (C. P. William Giraldo Giraldo).

se aplique de manera retroactiva a la situación jurídica no consolidada, sino que se aplica de manera inmediata en el sentido de dejar de aplicar la norma declarada nula"[320].

Lamentablemente los cambios de tendencia observados dejan al operador jurídico dubitativo respecto a los resultados de los procesos tributarios en el futuro. Esta situación es precisamente la que quieren evitar las doctrinas que abogan por la importancia del *precedente judicial* como factor estabilizador jurídico en cualquier ordenamiento.

3.5.4. Impuesto predial

Revisada una muestra de cuarenta y dos sentencias proferidas sobre el impuesto predial unificado, algunas de las siguientes conclusiones pueden extraerse:

– En Bogotá existió una norma que definía que el avalúo no podría ser inferior al 50 % del valor comercial, pero fue declarada nula por el Consejo de Estado ya que el acto administrativo no fijó las directrices o parámetros que deberían seguirse para la determinación del "valor comercial" para calcular la base para la liquidación oficial del impuesto[321].

– Varias sentencias del Consejo de Estado analizan la constitucionalidad de acuerdos municipales que establecen y regulan aspectos relativos al impuesto predial unificado local, usualmente dentro del código de rentas del municipio. Es así como, por ejemplo, se declara la legalidad del acuerdo 026 del 2008 del Concejo de Morales, Cauca, en sus expresiones "grava la propiedad inmueble", "poseedor", "posesión o usufructo" y "poseedora"[322]. En igual sentido es legal para la alta corte el acuerdo municipal 44 del 30 de noviembre del 2001 en sus expresiones "gravamen real que recae sobre los bienes raíces", "poseedora" y "poseedor"[323]; como también son legales las frases "que recae sobre los bienes raíces", "o poseedora", "solidariamente", e "y el poseedor" del acuerdo 11 de noviembre del 2004 del Estatuto Tributario de Unión Valle[324]; y "grava la propiedad"

320 Sentencias n.os 18865 del 10 de julio del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), 19124 del 25 de abril del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia), 17979 del 2 de agosto del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y 17824 del 31 de mayo del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). La frase citada se extrae de los dos últimos fallos donde el ponente es Bastidas Bárcenas.

321 Sentencia números 5017, 5138 y 5486 acumulados de 24 de marzo de 1995 (C. P. Jaime Abella Zárate). Para el caso de Medellín sí se definieron dichos parámetros y fue aplicado el acto administrativo en lo relativo a establecer el avalúo catastral en como mínimo el 50 % del avalúo comercial del inmueble (sentencia número 05001-23-31-000-2000-02550-0 del 16 de marzo del 2012, Sección Primera, C. P. M. E. García).

322 Sentencia número 19220 del 27 de marzo del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez).

323 Sentencia número 19218 del 6 de marzo del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez).

324 Sentencia número 19420 del 25 de julio del 2013 (C. P. María Teresa Briceño).

y "posesión o usufructo" del acuerdo 027 del 30 de diciembre del 2005 del Concejo Municipal de Miranda[325]. En otra ocasión revisó la legalidad de algunas normas del acuerdo 13 del 2006 expedido por el Concejo Municipal de Prado donde se ordenaba en forma transitoria, mientras que el Concejo a iniciativa del alcalde se volviera a ocupar del tema, aplicar un 150 % del valor del impuesto predial vigente para "todos los predios en el municipio a las empresas propietarias de las obras construidas de generación y prestadoras del servicios de energía eléctrica", norma que fue declarada legal de manera transitoria sustentando su argumentación en el artículo 170 del CCA y en la estructuración legal del impuesto compensatorio[326]. En otro fallo se analiza la legalidad de la base gravable mínima del impuesto predial definida en diferentes actos administrativos concluyendo que son ajustados a derecho por cuanto el Concejo Distrital es competente para su determinación (p. e. acuerdo 76 del 27 de diciembre del 2002)[327]. Finalmente, se estudió la solicitud de suspensión provisional de acuerdo 021 del 2004 del Concejo Municipal de Gachetá por aparentemente haber fijado tarifas del impuesto predial por fuera del rango legal, demostrándose su legalidad y negándose, por lo tanto, su suspensión[328].

– Algunos actos administrativos del alcalde también han sido objeto de análisis en la jurisdicción contenciosa tributaria[329]. Es el caso de "reajustes" de las bases gravables mínimas del impuesto predial unificado de los predios que carecen de avalúo catastral, donde el Consejo de Estado anuló el Decreto 493 del 2008 por el que se realizaba el ajuste con base en el IPC certificado por el DANE y no con porcentaje del índice de valoración inmobiliaria urbana y rural (IVIUR) expedido por la autoridad competente[330].

– La aplicación o no de beneficios tributarios en materia de impuesto predial también ha generado importantes pleitos en lo contencioso-tributario. Así, en el período bajo análisis, varias sentencias discuten la aplicación, por ejemplo, de la exención del pago de predial de los bienes de uso público, precisando que la naturaleza del sujeto pasivo "no se define en razón a la naturaleza de la entidad pública" (posición jurisprudencial entre los años 1994 y 2001 bajo interpretación estricta del artículo 61 de la Ley 55 de 1985, sino en atención a "la naturaleza de los bienes que posee o administra (públicos o fiscales)"[331]; se conceptúa por la Sala de Consulta

325 Sentencia número 18834 del 4 de abril del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño).

326 Sentencia número 18938 del 4 de octubre del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz). También ver sentencia número 18611 del 30 de abril del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas).

327 Sentencia número 25000-23-24-000-2004-00893-01 del 22 de agosto del 2013 (C. P. M. A. Velilla).

328 Sentencia número 19571 del 27 de septiembre del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas).

329 Es decir, en las secciones cuarta de tribunales administrativos y Consejo de Estado.

330 Sentencia número 18549 del 28 de febrero del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz).

331 Sentencia número 19561 del 29 de mayo del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez). Se recomienda la

que existe una exención tributaria, no subjetiva, que sólo cobija los bienes de la ciudad universitaria (Universidad Nacional) declarados monumento nacional[332]; y, finalmente, se reconoce la exención del inmueble de la Congregación de Hermanas Franciscanas Misioneras de María Auxiliadora por estar destinado exclusivamente a su vivienda y a la celebración del culto en su capilla[333]. Finalmente, recientemente la Corte Constitucional ampara los derechos de la población desplazada ordenando al municipio de Santa Fe de Antioquia que, en el término de 48 horas contados a partir de la notificación de la sentencia, y de conformidad con el artículo 454 del acuerdo 053 del 2013, se exonere del pago del impuesto predial de los predios de su propiedad, durante el lapso de tiempo en que el actor se vio forzado a abandonar el predio el Eden (entre 1998 a 2013)[334]. Lo interesante es que aquí la exoneración se decreta luego de surgido el hecho generador por lo que se concede una exoneración "retroactiva" dando prevalencia al principio denominado por la Corte de "solidaridad".

– También hay múltiples sentencias sobre la destinación de los inmuebles y su consecuente tarifa, lo cual lleva a equivocaciones con la correspondiente sanción por inexactitud[335].

– Mucha discusión jurisprudencial ha generado la máxima tarifa para los predios urbanizados "no edificados". Es así como, por ejemplo, en sentencia de junio del 2014 se estudió la legalidad del inciso 5.º del artículo 22 del acuerdo 034 del 2008 del Concejo de Valledupar, que estableció que los predios "urbanos edificados" correspondían a aquellos cuya área construida no era inferior al 20 % del total del terreno, y se declaró su nulidad por violar el principio de legalidad tributaria dado que la ley se refiere a los terrenos "urbanizados no edificados", concepto "suficientemente claro para rechazar cualquier hipótesis de construcción o edificación, pues esa expresión debía entenderse en su sentido natural y obvio ya que el legislador no distinguió"[336]. Este también es el caso de la declaratoria de nulidad de algunos artículos de los acuerdos 30 del 2001 y 33 del 2002

---

lectura de esta sentencia para los interesados en la evolución histórica del impuesto predial. También sobre bienes de uso público y la exención correspondiente ver CE 4, 24 oct. 2013, e18394, H.F. Bastidas (U.A.E. Aerocivil *v.* Municipio de Soledad, donde se ratifica la exención para los años 1999-2006 de inmueble –instalaciones e infraestructura aeronáutica- del aeropuerto Ernesto Cortissoz de la ciudad de Barranquilla).

332 Sentencia número 2145 del 28 de noviembre del 2013, Sala de Consulta (C. P. William Zambrano).

333 Sentencia número 0003501 del 23 de enero del 2014, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta (M. P. B. M. Martínez).

334 Sentencia de la Corte Constitucional, T-347 del 2014 (M. P. Mauricio González).

335 Sentencias número 00290-01 del 13 de febrero del 2014, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta (M. P. B. M. Martínez); 17715 del 24 de mayo del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); y, 19493 del 15 de mayo del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez).

336 Sentencia número 19754 del 5 de junio del 2014 (C. P. Carmen Teresa Ortiz).

del Concejo de Cartagena de Indias en los que se definían "predios urbanos parcialmente edificados o edificados" por cuanto desbordan la ley[337]. Finalmente, la declaratoria de nulidad del Consejo de Estado (del 18 de marzo del 2010) del literal b del parágrafo 2 del artículo 1.º del acuerdo 105 del 2003 del Concejo de Bogotá que definía como predio "no edificado", aquel "cuyas construcciones o edificaciones tengan un área inferior al 20 % al área del terreno y un avalúo catastral en el que su valor sea inferior al 25 % del valor del terreno" condujo a la nulidad de múltiples liquidaciones oficiales de revisión sustentadas por esta norma[338]. En otros pleitos simplemente no se llegó a demostrar que se trataba de predios edificados[339].

– Múltiples pleitos congestionan el aparato judicial ya sea por interposición errada del tipo de acción[340] o por interposición ante sala de estudio equivocada[341]; o porque se comenten violaciones de la norma procedimental tributaria sea por el contribuyente o la administración[342].

– Existe una sentencia aislada en cuanto a la legalidad del beneficio tributario por pronto pago de la sobretasa ambiental al impuesto ambiental siempre y cuando no se afecte la tarifa mínima de la sobretasa que por ley deben transferir a las autoridades ambientales competentes[343].

---

337 Sentencia número 18893 del 14 de junio del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño).

338 Sentencias número 18036 del 28 de febrero del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz); 18309 del 16 de mayo del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); 17495 del 13 de junio del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz); 18701 del 26 de febrero del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); y, 18227 del 31 de mayo 2012 (C. P. William Giraldo).

339 Sentencias número 17388 del 26 de julio del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño); y, 17834 del 25 de junio del 2012 (C. P. Hugo Fernando Bastidas).

340 Sentencias número 66001-23-33-000-2014-00121-00 (ACU) del 6 de agosto 2014, Sección Quinta (C. P. L. J. Bermúdez) (improcedencia de la acción de cumplimiento contra actos administrativos) y 18524 del 28 de febrero del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño) (improcedencia de acción de nulidad simple y sí de acción de nulidad y restablecimiento del derecho).

341 Sentencia número 20775 del 1 de septiembre del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño). A la sala primera y no a la cuarta corresponde estudio de actos que se expiden en ejercicio de la función catastral.

342 Sentencias número 19913 del 7 de mayo 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño); 0022801 del 13 de marzo del 2014, Tribunal Administrativo de Cundinamarca (M. P. N. Y. Villamizar) (Universidad Externado *v.* Distrito, indebida notificación de requerimiento especial); 18575 del 24 de octubre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); 19539 del 14 de agosto del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño) (predial liquidado con avalúo catastral no vigente); 18934 del 2 de mayo del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz) (por inexistente indebida notificación); 18545 del 28 de febrero del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz) (inhibida por no existir pretensiones por atender); 18163 del 7 de junio del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz) (no se resolvió en tiempo recurso de reconsideración dando lugar a silencio administrativo positivo); 18668 del 12 de abril del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño) (problemas formales de la apelación en relación con entrega de inmueble embargado); 17883 del 2 de febrero del 2012 (C. P. William Giraldo) (argumentación basada en equivocado folio de matrícula por negligencia del actor); y, 18075 del 28 de febrero del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas)(obligatoriedad en vinculación de deudores solidarios).

343 Sentencia número18738 del 29 de mayo del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas).

3.5.5. Impuestos selectivos al consumo

3.5.5.1. Tensiones jurisprudenciales de los impuestos al consumo de bebidas alcohólicas

Analizada una muestra de diecisiete fallos del Consejo de Estado, es posible identificar las siguientes tensiones jurisprudenciales en relación con estos impuestos:

– Para ambos casos, licores y cervezas, ha existido discusión jurisprudencial en cuanto al hecho generador y la causación del impuesto, y más concretamente frente a la definición como tal de consumo y el momento de causación del impuesto, es decir el momento de la entrega en fábrica o en planta para el caso de productos nacionales y la introducción al país en el caso de productos extranjeros. En esta discusión también ha tomado parte la DAF, y tanto doctrina como jurisprudencia parecen concluir que el hecho generador se perfecciona al momento de la entrega en fábrica o en planta para los nacionales y a la introducción al país para los extranjeros[344]. Esta tensión se ha vuelto especialmente sensible cuando hay fenómenos como hurto[345], pérdida o destrucción anterior al consumo pero ocurrida una vez han sido entregados los productos o introducidos al país, caso en el cual al haberse dado la "entrega" o la "introducción" ya se ha generado el hecho impositivo.

– Sendos fallos se han referido a problemas en las declaraciones del impuesto al consumo de cervezas por indebidos registros de los reenvíos de bienes a otros departamentos y los registros correspondientes en las tornaguías. De nuevo, los pleitos jurídicos surgen por las interpretaciones respecto al acaecimiento del hecho generador[346]. Varios fallos determinan que las tornaguías de movilización permiten determinar su causación, es decir, el momento en que los productos se entregan en fábrica o planta para luego ser movilizados hacia otros departamentos con fines de distribución, venta o permuta[347].

---

344 Sentencia número 18683 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas). Sigue línea jurisprudencial, algunos ejemplos de fallos anteriores: 16742 del 20 de septiembre del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); 14858 del 28 de junio del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño); 17499 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. Martha Teresa Briceño); 18778 del 11 de octubre del 2012 (C. P. Carmen Terea Ortiz); 18633 del 22 marzo del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); 17587 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño); y 18999 del 11 de julio del 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz).

345 Véase, por ejemplo, sentencia número 17687 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño).

346 Véase, por ejemplo, sentencias número 19001 del 21 de agosto del 2014 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); 19801 del 31 de julio del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño); 18246 del 24 de octubre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); y, 17916 del 5 de julio del 2012 (C. P. Carmen Tersa Ortiz).

347 Sentencia número 18982 del 24 de enero del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño).

– Algún pleito de los analizados surgió por la indebida interpretación del inciso 4 del artículo 54 de la Ley 788 del 2002 referido a que sólo, bajo la normativa vigente en ese momento, los productores oficiales tienen derecho a descontar el IVA pagado en la producción de bienes gravados con el impuesto al consumo, y a que la calidad de persona jurídica de derecho privado descarta esta posibilidad, acogiendo el Consejo de Estado un precedente de la Corte Constitucional definido en sentencia C-1035 del 2003[348]. Posteriormente, ese beneficio fue derogado mediante el artículo 78 de la Ley 1111 del 2006 y el Gobierno pretendió revivirlo mediante un decreto (541 del 2007), último que fue declarado nulo por vulnerar la Constitución (principio de legalidad)[349]. En este caso se demuestran las extralimitaciones del Ejecutivo al abrogarse competencias tributarias que no le corresponden.

– En interesante reciente fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, ante demanda de la Federación Nacional de Departamentos, se analiza el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, financiado con impuestos que, como vimos, son nacionales pero cedidos a los departamentos, y por lo tanto se concluye que sí son objeto de control por parte de la Contraloría General de la República (lo cual era puesto en duda por la FND). Así mismo establece el fallo que la cuota de auditaje de la CGR no genera doble imposición con los impuestos al consumo pues no se tratan del mismo gravamen ni recaen sobre el mismo sujeto pasivo[350]. Estas son las que se denominan "demandas sin sentido" y que congestionan nuestro aparato judicial.

– Otro de los temas recurrentes es la aparente violación del principio de trato nacional por la normativa de los impuestos al consumo, en especial en cuanto a la causación diferenciada para productos nacionales y extranjeros (para licores y cervezas)[351] y por la forma de cálculo de los precios al detallista que para productos extranjeros no puede ser inferior al promedio del impuesto al consumo de productos nacionales según certificación que expida DAF (licores y cervezas)[352], concluyendo que no sucede tal violación pues lo que se quiere garantizar es la libre competencia, combatiendo prácticas de competencia desleal que puedan afectar la

348 Sentencia número 19957 del 5 de junio del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño).

349 Sentencia número 16550 del 1 de septiembre del 2011 (C. P. Hugo Fernando Bastidas).

350 Sentencia número 19101 del 12 de marzo del 2014 (C. P. B.M. Martínez).

351 Sentencias número 18683 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); 17587 del 23 de febrero del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño); 18999 del 11 de julio 2013 (C. P. Carmen Teresa Ortiz); y 18719 del 6 de diciembre del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz).

352 Sentencia de la Corte Constitucional C-42 de 1996 (M. P. M. Martínez). También al respecto sentencia 18999 del 11 de julio del 2013 (M. P. Carmen Teresa Ortiz), que al interpretar norma sobre el valor mínimo en los productos extranjeros, y concretamente, la ordenanza 158 de 1997 de la Asamblea de Meta (art. 69), concluye que no viola el principio de trato nacional, pues se debe interpretar en el sentido de que el impuesto pagado de un licor de la misma graduación, sea nacional o extranjero, debe ser igual.

industria nacional. Otra jurisprudencia también señala que el precio debe ser único, y si existen diferenciales, será el mayor establecido[353]. Finalmente, otra jurisprudencia estudió la consagración vía decreto de factores de costos para determinar el precio mínimo, y confirmó su legalidad pues no constituyen conceptos adicionales al precio de venta al detallista, sino sus componentes (costo de fabricación, costos de distribución)[354].

– Gran número de sentencias se refieren a la posibilidad que tienen los departamentos de constituir monopolios de licores[355], algo permitido constitucionalmente, y obtener una participación porcentual en la venta de los productos o gravarlos a través del impuesto al consumo, pero no ambos[356].

– Algunas sentencias analizan actos administrativos departamentales que expiden códigos de rentas (p. e. Atlántico, Decreto 513 de 1993), en especial en el capítulo relativo al impuesto al consumo de licores. Se revisa, por ejemplo, su adecuación al artículo 338 de la Constitución Política, para definir su nulidad dada la falta de competencia del gobernador para definir los elementos de la obligación tributaria del impuesto del consumo de licores. Es así como el fallo establece:

> Se evidencia [*sic*] […] que el decreto acusado fue más allá de lo previsto en la norma de carácter nacional […] Si la ley contempló como sujetos pasivos a los productores y a los inductores, no podía la autoridad departamental hacer extensiva dicha calidad a los distribuidores, ni imponerles la solidaridad aludida […] además, incurrió en la causal de nulidad de falta de competencia del funcionario que lo expidió, ya que el gobernador del departamento no estaba facultado para adoptar tal decisión […] También encuentra la Sala que el artículo 32 del decreto acusado, que trata sobre la base gravable, dijo que el impuesto se determinaría sobre el precio promedio nacional y agregó que en ningún caso se excluiría de la base gravable el valor de los empaques o envases no retornables. Esta última parte de la norma no estaba contemplada en el Decreto 1222 de 1986. Por ende, en este aspecto, el decreto acusado fue más allá de lo previsto en la ley, ya que modificó la base gravable del impuesto […][357].

– Varios procesos también se inician por la existencia de actos administrativos indebidamente motivados en el proceso de fiscalización de los impuestos al consumo por parte de la administración tributaria[358].

---

353 Sentencia número 8715 del 11 de diciembre de 1998 (C. P. J. E. Correa).

354 Sentencia número 13935 del 11 de diciembre de 1998 (C. P. J. E. Correa).

355 Sobre el monopolio de licores destilados, véase oficio de la DAF n.º 1-2014-052087 del 16 de julio del 2014.

356 Sentencias número 18683 del 28 de noviembre del 2013 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); 18982 del 24 de enero del 2013 (C. P. Martha Teresa Briceño); 18719 del 6 de diciembre del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz) (en este expediente se analiza también la legalidad de permitir que se celebre convenios de intercambio para reportar las participaciones); y, 18778 del 11 de octubre del 2012 (M. P. C.T. Ortiz).

357 Sentencia número 18984 del 23 de septiembre del 2013 (C. P. Jorge Octavio Ramírez).

3.5.5.2. Tensiones jurisprudenciales de los impuestos al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

Analizada una muestra de siete fallos del Consejo de Estado es posible identificar las siguientes tensiones jurisprudenciales en relación con este impuesto:

– Así como en los impuestos al consumo de bebidas alcohólicas se presentaron tensiones jurisprudenciales por el momento en que surge el hecho generador, también en este impuesto se ha discutido el momento de exigibilidad de la obligación. Es así como en pleito reciente, Coltabaco *v.* departamento del Atlántico, resulta evidente el cambio en la jurisprudencia que genera incertidumbre a los contribuyentes. En anterior línea jurisprudencial el Consejo de Estado sostenía unánimemente que la obligación se hacía exigible con la efectiva comercialización del producto y no con el simple despacho de la mercancía. Luego cambió su posición y afirmó que se causa el impuesto con la entrega de los productos en la fábrica de origen, momento en el cual se presume que inicia la cadena de distribución, comercialización y consumo de este. En ese caso se falló en contra del contribuyente pues pese a que sustentó su actuación en la primera posición jurisprudencial, no pagó tampoco el respectivo impuesto por las unidades despachadas al momento de la comercialización[359].

– La anterior variación jurisprudencial también afectó el pago de algunos contribuyentes del impuesto a los cigarrillos de producción nacional con destino al deporte cuya causación es simultánea con el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado[360].

– Finalmente, hay una sentencia en el que se concluye que los importadores de cigarrillos no se encuentran dentro de los responsables del IVA a quienes se les puede devolver o compensar los impuestos descontables a la luz de los artículos 815 y 850 del Estatuto Tributario[361].

---

358 Sentencias número 18499 del 23 de agosto del 2012 (C. P. Carmen Teresa Ortiz); y, 18558 del 2 de febrero del 2012 (C. P. Martha Teresa Briceño).

359 Sentencias número 19837 del 18 de junio del 2014 (C. P. Jorge Octavio Ramírez); 17890 del 28 de septiembre del 2011 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia); 9552 del 26 de noviembre de 1999 (C. P. D. M. G.); y, 9607 del 24 de marzo del 2000 (C. P. D. Gómez Leiva).

360 Sentencias número 19862 del 3 de abril del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia); 19430 del 27 de marzo del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia); y, 19068 del 27 de marzo del 2014 (C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

361 Sentencia número 16639 del 16 de septiembre del 2010 (C. P. Hugo Fernando Bastidas); que reitera línea jurisprudencial que incluye fallos número 15843 del 8 de noviembre del 2007 (M.P. María Inés Ortiz Barbosa) y 16658 del 14 de agosto del 2008 (C. P. L. López D.).

CAPÍTULO IV

¿QUÉ ESPERA COLOMBIA DE LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO?*

De manera simple uno podría afirmar que Colombia espera que la Sección Cuarta del Consejo de Estado resuelva rápidamente los litigios que ante esta corporación se presentan (1), que sus fallos tengan una buena calidad y brinden seguridad al operador jurídico (2) y que como conocedor por excelencia de la temática tributaria y sus conflictos sea un actor propositivo para disminuir la litigiosidad futura que se deriva de una normativa tributaria imperfecta que debe reformularse (y que además hoy está en discusión) (3).

En relación con el primer punto, la resolución rápida de las controversias, y pese a la excelente labor desarrollada en los últimos años por la Sección Cuarta como órgano de cierre de lo contencioso en materia tributaria, evacuando en promedio anualmente más de 1300 procesos al año entre fallos de nulidad simple y de nulidad y restablecimiento del derecho, el panorama es aún complicado por la existencia de la congestión judicial, es decir el represamiento de procesos y aumento constante de inventarios. La gran mayoría de los estudios que se han realizado sobre la jurisdicción contencioso-administrativa se han concentrado en analizar el fenómeno de la *congestión* judicial, sus causas y estrategias para combatirla.

Así, desde la doctrina y la ley (a través de múltiples creaciones de "planes nacionales de descongestión", último incorporado mediante el CPACA) se han explorado las causas "internas" y "externas" de este fenómeno así como propuesto estrategias para superarlo, donde lamentablemente estas últimas no han solucionado completamente la problemática.

---

* Reflexiones que compartí en audiencia con los magistrados de la Sala Plena del Consejo de Estado, el 6 de abril del 2016, como candidata preseleccionada por el Consejo Superior de la Judicatura para suplir la vacante de la magistrada de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y que resumen mi posición académica frente a la prospectiva de tan importante institución.

En la actualidad, la planta del Consejo de Estado consta de cuarenta empleados en propiedad y veinte en descongestión[1], y con este número de funcionarios, aunque ha mejorado la gestión judicial, no se logra mitigar por completo la congestión.

Es así como recientemente, y tomando en consideración proyecciones de ingresos y egresos de los procesos en materia tributaria y económica y las acciones constitucionales que resuelve (40 % de las acciones de tutela del Consejo de Estado), la Sección Cuarta ha solicitado al Consejo Superior de la Judicatura la creación permanente de los cargos que hoy son de descongestión así como de otros cargos adicionales (34 más)[2].

Según la Sección Cuarta existe un exponencial incremento de procesos debido a: (1) modificaciones normativas en el procedimiento contencioso administrativo y constantes reformas tributarias; (2) variación en los ciclos económicos que necesariamente inciden en las tasas de tributación y en el aumento de controversias por el pago, evasión y elusión de tributos; (3) el incremento de la litigiosidad en materia constitucional, especialmente en

---

1 Según el *Informe de Cargas de Trabajo*, recientemente presentado al Consejo Superior de la Judicatura, la Sección Cuarta del Consejo de Estado cumple las siguientes funciones: "De acuerdo con la integración del Consejo de Estado dispuesta por el artículo 110 de la Ley 1437 del 2011 y la distribución de funciones, según los artículos 149 y 150 *ejusdem* y el Reglamento de la Corporación [acuerdo 55 del 2003], modificado por los acuerdos 148 y 321 del 2014, la Sección Cuarta está integrada por cuatro magistrados, que conocen de:

1. Los procesos de simple nulidad que versen sobre actos administrativos relacionados con impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales, excepto las tasas.
2. Los procesos de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho que versen sobre las materias enunciadas en el numeral precedente.
3. Los procesos de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho, distintos a los de carácter laboral, relacionados con actos administrativos expedidos por las siguientes entidades: Consejo de Política Económica y Social [Conpes], Superintendencia Bancaria, Superintendencia de Valores, Junta Directiva del Banco de la República, Ministerio de Comercio Exterior y Fondo de Garantías de Instituciones Financieras.
4. Los procesos relacionados con los actos administrativos que se dicten para la enajenación de la participación del Estado en una sociedad o empresa.
5. El recurso extraordinario de revisión contra las sentencias de única instancia dictadas por los tribunales administrativos, en asuntos relacionados con la competencia de esta sección.
6. Las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho contra las resoluciones que fallen las excepciones y ordenen llevar adelante la ejecución en los procesos de cobro administrativo.
7. Las acciones de tutela que sean de competencia del Consejo de Estado, en un cuarenta por ciento (40 %) del total.

A la Sección Cuarta también le corresponde conocer de la solicitud de *hábeas corpus*, en segunda instancia, del recurso extraordinario de unificación de jurisprudencia, de la solicitud de extensión de jurisprudencia y de la revisión eventual en acciones populares y de grupo.

Asimismo, a los magistrados que integran la Sección Cuarta tienen a su cargo, según las normas de reparto interno, las acciones de nulidad por inconstitucionalidad, control inmediato de legalidad de actos, recursos extraordinarios de revisión y solicitudes de pérdida de investidura de congresistas, todos tramitados y decididos en Sala Plena de lo Contencioso Administrativo y sus Salas Especiales de Decisión" (Sección Cuarta, presidente Martha Teresa Briceño de Valencia, material inédito, 2015).

2 Consejo de Estado, Sección Cuarta, presidenta Martha Teresa Briceño de Valencia, Informe de cargas de trabajo.

el uso de la acción de tutela contra providencias judiciales; (4) la descongestión de asuntos tributarios en los niveles de jueces y tribunales de la jurisdicción de lo contencioso-administrativo por la readecuación de competencias fijada por el artículo 34 del acuerdo PSAA14-10251 del 14 de noviembre del 2014, circunstancia que incrementará el ingreso de procesos de segunda instancia en la Sección[3]; (5) la disminución de la cuantía para los asuntos tributarios tramitados en primera instancia de los tribunales administrativos (de 300 a 100 SMLV) lo cual ha incrementado la cantidad de procesos que llegan a la Sección en apelación (artículo 152, Ley 1437 del 2011); (6) la audiencia inicial del artículo 180 de la Ley 1437 del 2011 donde si la discusión es de puro derecho, es decir, no hay debate probatorio, puede dictarse sentencia, resolviendo rápidamente el trámite judicial en primera instancia y aumentando el número de procesos que llegan a la Sección en apelación; y; (7) el atraso en la implementación del expediente digital y la inclusión de herramientas tecnológicas (2015, p. 2).

Sin embargo, muy respetuosamente considero que la estrategia de implementar "planes especiales de descongestión" enfocados en la creación de cargos debe estar acompañada de otras para lograr combatir la congestión judicial, dado que la historia demuestra que los objetivos de estos planes se cumplen parcialmente; es así como la ejecución del plan especial de descongestión incluido en la Ley 1437 del 2011 no podía, según la misma norma (artículo 304), sobrepasar el término de cuatro años contados a partir de su adopción por parte del Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, fecha que está *ad portas* de cumplirse y sus resultados sólo parcialmente satisfechos (la ley entró en vigencia el 2 de julio del 2012, y tiene, por lo tanto, más de tres años en vigencia).

Igual situación acontece con la implementación de los recursos tecnológicos a la función judicial, donde el artículo 186 establece que el Consejo Superior de la Judicatura adoptará las medidas para que en un plazo no mayor a cinco años sea implementado con todas las condiciones técnicas necesarias el expediente judicial electrónico[4], el cual lamentablemente no está aún en operación. Así mucha de la actuación en sede administrativa se desenvuelve mediante canales electrónicos (presentación de información por medios magnéticos, recursos y solicitudes contra decisiones de la administración tributaria, solicitudes de devolución y compensación de tributos, presentación de declaraciones tributarias de impuestos y reten-

3 Este acuerdo amplío la competencia de los despachos de los magistrados de descongestión de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y del juez 713 de descongestión de Bogotá para conocer de todos los procesos tributarios represados en el país. Los procesos ordinarios en materia tributaria se descongestionarán y, por ende, aumentará la cantidad de apelaciones ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

4 Conjunto de documentos electrónicos correspondientes a actuaciones judiciales que pueden adelantarse en forma escrita dentro de un proceso.

ciones en la fuente, entre otros) y la rama Judicial continúa adelantando sus actuaciones mediante métodos tradicionales sin los recursos electrónicos para tal fin.

La solución que se propone es hacer uso de la construcción de líneas jurisprudenciales y a partir de las mismas de seguir el precedente judicial. Así los retos de la Sección Cuarta son el desarrollo e implementación de metodologías de construcción de líneas jurisprudenciales e implementar las herramientas que la Ley 1437 del 2011 ha previsto de unificación y extensión de la jurisprudencia (recurso extraordinario de unificación jurisprudencial, artículos 256 a 268; extensión de la jurisprudencia del Consejo de Estado a terceros, artículos 102 y 269 a 271).

De esta manera independiente de la existencia o no de la obligación "constitucional" de *seguir el precedente judicial*, el Consejo de Estado debe hacerlo buscando la celeridad en sus decisiones, la unidad en la interpretación y aplicación del derecho tributario y el respeto de la seguridad jurídica que nuestro ordenamiento jurídico requiere (segunda expectativa a la cual haré referencia).

Al volver a los precedentes siempre es importante revisar de nuevo el razonamiento lógico-jurídico realizado pues si las circunstancias fácticas (de los negocios, por ejemplo) o jurídicas (evolución constante del derecho) han cambiado o los análisis fueron equivocados, existe "razón suficiente" para la modificación de la tendencia, lo cual debe quedar consignado en la parte motiva de la sentencia. Además en algunos temas tributarios donde se presentan líneas jurisprudenciales constantes, parece fundamental proferir "sentencias de unificación", posibilitando su extensión a terceros en casos análogos como lo prescribe la Ley 1437 del 2011.

En relación con la segunda expectativa, la calidad de los fallos y la seguridad jurídica para el operador jurídico, también considero respetuosamente que seguir el precedente jurisprudencial resulta útil.

Así, uniendo las anteriores dos expectativas, el seguimiento del precedente judicial se justifica básicamente por las siguientes consideraciones, atrás analizadas:

1. Imprime eficiencia a la actividad judicial por cuanto una nueva solución requiere mucho tiempo y esfuerzo, unido a que es más fácil conformarse con el pasado (visión de economistas como Landes y Posner que entienden los precedentes como "bienes públicos").
2. Le imprime continuidad al derecho en la medida en que es deseable socialmente por cuanto mucha gente se basa en los aspectos jurídicos para conducir sus asuntos, lo cual conlleva costos.

3. Genera justicia dado que da trato igualitario a casos iguales; y, finalmente,
4. Brinda legitimidad, mejorando las decisiones de las cortes, pues si estas no siguen precedentes se mina el peso de precedente de sus propias decisiones.

Finalmente, la tercera expectativa, que la Sección Cuarta del Consejo de Estado sea un verdadero actor propositivo en las reformas tributarias, ojalá estructurales, que se avecinan, es fundamental en la medida en que como aplicador por excelencia de la normativa tributaria, y conocedor de sus debilidades, desempeña un papel fundamental en la proposición de ajustes normativos con el fin de disminuir la litigiosidad futura, y así combatir también la congestión judicial a la cual me he referido.

Así, la doctrina tributaria que profiera la administración tributaria, los procesos de fiscalización tributaria, la preparación de las normas tributarias y los actos administrativos expedidos por los órganos colegiados locales (asambleas departamentales y concejos municipales) también deben ajustarse al precedente.

Espero todas las anteriores ideas contribuyan a que la Sección Cuarta del Consejo de Estado sea reconocida por el país como una institución judicial eficiente, técnica y propositiva.

CONCLUSIONES, RECOMENDACIONES Y LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN

CONCLUSIONES

– En Colombia *no* existen estudios comprensivos sobre el funcionamiento ni la calidad de la justicia tributaria en Colombia, lo cual hace que, a manera de un primer acercamiento, se tenga que acudir a las conclusiones de las investigaciones aisladas y no sistemáticas que sobre la jurisdicción contencioso-administrativa, en general, se han realizado. Hay algunos estudios sobre la justicia tributaria que se referencian y analizan en esta obra.

– La gran mayoría de estas investigaciones se han concentrado en analizar el fenómeno de la *congestión* judicial, sus causas y estrategias para combatirla. En líneas generales se concluye que existe *congestión* en la jurisdicción contencioso-administrativa por cuanto el índice de evacuación parcial efectivo (IEPE), indicador que atenúa el impacto del traslado interno de procesos de los despachos permanentes a los despachos de descongestión para lograr una medida efectiva del comportamiento de los despacho, pasó de 65,3 % (2008) a 82,2 % (2014). Lo anterior indica que para el 2014 de cada 100 procesos que ingresan de manera efectiva a esta jurisdicción se están acumulando en el inventario 18 procesos. De esta manera, el Consejo de Estado no alcanza a resolver los procesos que le ingresan y, dada la existencia de un *stock* inicial de procesos que anualmente no logra ser evacuado, no ha sido posible descongestionar la gestión judicial contencioso-administrativa.

– Aunado a lo anterior, se demuestra en alguno de estos estudios que la duración promedio de un proceso contencioso administrativo es de 13,6 años contados desde la admisión de la demanda en el tribunal hasta la sentencia de segunda instancia proferida por el Consejo de Estado, tiempo excesivamente largo que contrarresta la eficacia requerida de nuestra justicia.

– Desde la doctrina y la ley (a través de múltiples creaciones de "planes nacionales de descongestión") se han explorado las causas "internas" y "externas" de este fenómeno así como ideado estrategias para superarlo, lamentablemente estas últimas no han producido aún en Colombia los resultados esperados.

– La Sección Cuarta del Consejo de Estado sigue la anterior tendencia de congestión, aunque algunos de los indicadores muestran que la situación no es tan preocupante *comparativamente* con la de otras secciones (*v. g.* número decreciente de procesos recibidos y celeridad en la evacuación de algunas etapas procesales). Lo anterior no significa que sea fundamental diseñar e implementar medidas urgentes para mejorar la eficacia tributaria, pues la duración promedio de un proceso tributario en el Consejo de Estado, de 4,72 años (4,48 para nulidad simple y 4,96 para nulidad y restablecimiento del derecho), es excesivamente alta.

– Además del anterior resultado de la duración promedio de los procesos tributarios en Colombia, la base de datos (2005-2014), construida para esta investigación, arroja resultados interesantes respecto a la composición porcentual de las diferentes clases de providencias tributarias en el total (siendo notable la mayor representatividad de los fallos de nulidad y restablecimiento del derecho y el número importante de salvamentos y aclaraciones de voto), la tendencia decreciente del número de providencias tributarias producidas por el Consejo de Estado (a excepción de unos leves incrementos en los años 2008-2009 y 2012-2013), las líneas temáticas analizadas por las sentencias de nulidad simple (donde la mitad se refieren a otros impuestos territoriales diferentes de ICA y predial) así como por aquellas de nulidad y restablecimiento del derecho (siendo representativas las referidas a temáticas sancionatorias, aduanas, cobro coactivo, renta e IVA), la favorabilidad decisoria en las sentencias de nulidad simple (donde un 51 % son a favor de los contribuyentes) y de aquellas de nulidad y restablecimiento del derecho (41 % a favor del contribuyente, 38 % a favor de la administración y 21 % con favorabilidad parcial), el elevado monto en disputa en los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho (del orden $ 711 112 millones de pesos para 870 procesos aproximadamente) y el gran número de procesos que entran al Consejo de Estado en doble instancia (un 84 % aproximadamente), proviniendo en su mayoría del Tribunal Administrativo de Cundinamarca como instancia de origen. Todas estas estadísticas se refieren a la operatividad y funcionamiento de la justicia tributaria, siendo así mismo fundamental complementar el análisis cuantitativo con estudios sobre la calidad de la misma (cualitativo).

– La comunidad tributaria en general reconoce que la calidad de la producción judicial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado es media por cuanto existen algunos fallos que califican como "buenos" y otros como "malos", según el análisis lógico jurídico tributario empleado. Dados los

diferentes papeles y percepciones de los operadores jurídicos consultados, las calificaciones y opiniones fueron analizadas con la objetividad requerida para no desviar los resultados de la investigación. Se plantean, así mismo en el documento, las virtudes de los "buenos" fallos así como las causas y recomendaciones para su mejora de los "malos". Se intuye que la calidad de los fallos puede verse afectada por la *congestión judicial* presente en la Sección Cuarta y por la interdisciplinariedad de los temas tratados que dificultan los análisis, deficiencias que los mismos magistrados reconocen. Podría afirmarse que son dos las recomendaciones de los actores tributarios para mejorar la calidad de nuestra justicia tributaria; por una parte se insiste en la forma de elección de los magistrados, y por otra en la necesaria construcción de líneas jurisprudenciales.

– A nivel internacional se ha desarrollado una muy interesante literatura sobre las variables que inciden en las decisiones de los jueces (modelos "actitudinales" *versus* "legales"), concluyéndose que el *precedente judicial,* y su interpretación "positiva" o "negativa", es el alma del pensamiento legal. Lamentablemente, en Colombia escasamente contamos con unas estadísticas, aisladas y no sistemáticas, que permiten medianamente medir la eficacia del andamiaje judicial pero no la calidad de las decisiones y, mucho menos, las variables que inciden en las mismas.

– Se demuestra a nivel internacional la existencia de diferentes *clases de precedente judicial* (precedente vinculante o *stare decisis,* y precedente no vinculante) así como de sus virtudes y desventajas, y se concluye que en la actualidad la creencia por la cual el precedente es más valorado y relevante en la tradición jurídica del *common law* que en la del *civil law* es un sofisma, dada la evidente convergencia de los sistemas legales en el uso del precedente por imprimir este eficiencia a la actividad judicial, dar continuidad al derecho, generar justicia por el trato igualitario a casos análogos y brindar legitimidad a quienes toman las decisiones judiciales.

– El precedente judicial no significa, como muchos lo consideran, "derecho estático", pues este debe ser flexible ante nuevas realidades fácticas y jurídicas así como corrector de desviaciones en las interpretaciones. Así mismo, para que este opere se requiere de la interacción de jueces, legisladores y autoridades administrativas en su seguimiento y aplicación. El precedente judicial es, por lo tanto, un instrumento muy importante para descongestionar el aparato judicial. Así lo han reconocido algunas normas expedidas en los últimos años y otra propuesta pero no aprobada.

– En Colombia *no* existen análisis sistemáticos del precedente judicial en materia tributaria, pese a que en otras jurisdicciones (*v. g*. constitucional) se viene reconociendo la importancia de su aplicación, y que normativamente surge la exigencia de su conocimiento por parte de todos los operadores jurídicos.

– Existen múltiples metodologías para realizar análisis jurisprudenciales (*v. g.* modelos de interpretación el precedente judicial, metodologías de análisis de casos jurídicos, análisis críticos de la jurisprudencia, elaboración de líneas jurisprudenciales e hipertextos jurídicos), que han sido aplicadas de manera aislada y no uniforme por los operadores jurídico-tributarios, lo cual no es necesariamente equivocado. Lo que sí se considera desacertado es la carencia de análisis sistemáticos y constantes de la producción judicial tributaria, la cual conforma el derecho tributario "vivo" y "mutante".

– Para el análisis de una muestra representativa de fallos tributarios de la Sección Cuarta del Consejo de Estado (2005-2016), seleccionada a partir de los criterios de *litigiosidad* y *sensibilidad*, se realizó una propuesta metodológica, híbrida de las anteriores, por la cual se definen problemas jurídicos, reglas jurídicas, sombras "decisionales", críticas jurídicas, tipos de sentencias e interpretaciones del precedente. Para su aplicación se relacionaron las principales dificultades encontradas así como algunas precisiones metodológicas.

– En la obra se reseñan detalladamente los resultados arrojados por la implementación del modelo a las líneas temáticas definidas. Algunas conclusiones generales y transversales son las siguientes:

a. Dada la "inflación" legislativa y los constantes nuevos temas del derecho tributario, surge jurisprudencia aislada, no vinculada a patrones decisorios precedentes, que requieren análisis estáticos y no dinámicos, no por esto sin importancia.

b. En algunos temas tributarios es posible realizar análisis dinámicos de sentencias siguiendo la metodología de "líneas jurisprudenciales". Se observa que algunas líneas son constantes y respetadas en el tiempo (1) y otras frecuentemente modificadas (2).

   En los primeros casos (líneas jurisprudenciales constantes), pareciera relevante indagar si se trata de reiteraciones por similitud de patrones fácticos y análisis lógico-jurídicos anteriores correctamente aplicados, lo cual genera "economías de escala" en la decisión judicial (eficiencia), o simplemente corresponden a una actitud inerte, sin una revisión de las argumentaciones precedentes, que permite resolver rápidamente casos dada la congestión judicial presente (*v. g.* principio de legalidad en materia sancionatoria, legalidad de la contribución con destino al deporte, impuestos de azar y espectáculos públicos en lo relacionado con las "rifas promocionales y concursos", ICA y "actividades análogas", ICA y "actividades de generación, trasmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica", contribución de valorización y "gastos de administración", cálculo de la contribución

por valorización, ICA y "sede fabril", deducción por pérdidas y "renta líquida", deducciones por contribuciones y pagos a entidades varias, concurrencia de beneficios tributarios, autorizaciones previas de la DIAN para determinar vida útil, deducción por intereses, impuesto al patrimonio y cajas de compensación, impuesto de timbre y contratos de fletamento, impuesto al patrimonio y no doble imposición entre países de la CAN, exención de GMF a todas las operaciones financieras realizadas con recursos de ARP, EPS y ARS, principio de trato nacional e impuestos al consumo de bebidas alcohólicas, entre otros).

En los segundos (líneas jurisprudenciales modificadas) se concluye que en ocasiones los cambios de tendencia responden a motivaciones serias y bien argumentadas (*v. g.* última jurisprudencia sobre estampillas en casos de doble imposición y deducción por pérdidas o destrucción de mercancías, entre otros), mientras que otros responden a otras variables que generan inseguridad jurídica y falta de legitimidad de las acciones de los jueces (*v. g.* principio de legalidad en general, alumbrado público, dobles sanciones sobre mismos hechos, pagos en exceso o de lo no debido y devoluciones, efectos de los fallos de nulidad, deducciones por pagos laborales, amortización del crédito mercantil, actividades de entidades de beneficencia e ICA, eficacia de las normas de participación en plusvalía y POT en el tiempo, aplicación restringida de exculpantes en la sanción por inexactitud, aplicación de normas contables y tributarias a amortización de inversiones, entre otros).

c. En las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado es frecuente la "citación" de referentes jurisprudenciales anteriores de la misma Sala y de la Corte Constitucional. Esto no implica necesariamente el respeto del precedente judicial.

d. En varias sentencias la Sección Cuarta del Consejo de Estado demuestra las extralimitaciones del Ejecutivo al abrogarse competencias del legislador (*v. g.* limitación y exigencia de requisitos adicionales a los legales en relación con beneficios tributarios concedidos mediante ley, determinación de aspectos relacionados con los elementos de la obligación tributaria sin sustento legal, fijación o modificación del régimen sancionatorio, regulaciones reglamentarias de los impuestos de GMF y timbre, reajustes bases gravables mínimas del impuesto predial, entre otros) así como errores crasos en la etapa de fiscalización tributaria (*v. g.* dobles requerimientos por un mismo impuesto, procedencia de la sanción por inexactitud y otras sanciones como aquella por gastos no explicados, entre otros), revitalizando su importante papel como garante de la legalidad tributaria y la importancia del abogado litigante tributario en la búsqueda de la tutela judicial efectiva de los derechos de los contribuyentes.

e. Existe un desconocimiento por parte de algunos mandatarios locales y de los órganos de representación local (concejos municipales y asambleas departamentales) de la normativa tributaria que podría solucionarse con capacitaciones en materia tributaria, en especial sobre el principio de legalidad tributaria.

f. También es consistente en el análisis jurisprudencial que las indeterminaciones legales conducen a incrementos en la litigiosidad tributaria. De esta manera, el mal diseño de normas lleva a problemas interpretativos que terminan congestionando la jurisdicción de lo contencioso administrativo (*v. g.* naturaleza de las actividades gravadas con el ICA, deducciones en el impuesto sobre la renta, impuesto de alumbrado público, elementos de la obligación tributaria del impuesto predial y de los impuestos selectivos al consumo, alcance de la potestad tributaria de los entes territoriales en general, entre otras). Una mejor redacción de la normativa tributaria daría claridad interpretativa a los operadores jurídicos y disminuiría, de esta manera, la litigiosidad tributaria.

g. En varios casos se demostraron errores en el entendimiento de conceptos básicos tributarios y no tributarios que inciden en conflictos tributarios, tanto en el caso de litigantes que presentan demandas innecesarias (*v. g.* pago en cinco cuotas del impuesto sobre la renta, posible presentación de múltiples declaraciones de ICA, cuota de auditaje de la Contraloría General de la República y aparente doble imposición con impuestos selectivos al consumo, legalidad de inclusión de actividad de servicios en hecho generador del ICA, naturaleza de impuesto de periodo del ICA, aplicabilidad de beneficios tributarios en impuestos de período, interposición errada tanto del tipo de acción como ante la sala de estudio equivocada en el impuesto predial), en la administración tributaria al fiscalizar (*v. g.* contribución de valorización y naturaleza de bienes de uso público, aspectos procedimentales del impuesto predial, motivación indebida de actos administrativos en impuestos selectivos al consumo) y en los fallos de los jueces (*v. g.* creación de principios inexistentes en la normativa tributaria o modificación innecesaria de su nominación, comprensión de algunos principios tributarios, naturaleza jurídica de los CERT y de las sanciones tributarias, periodicidad en el impuesto sobre las ventas, normas beneficiosas al contribuyente y aplicación del principio de irretroactividad en el impuesto de timbre, entre otros).

h. Finalmente, es frecuente encontrar aumentos esporádicos en la aprobación de conciliaciones por parte del Consejo de Estado (en GMF e impuesto al patrimonio, en especial), causada por los mecanismos "transitorios" de solución de controversias incorporados en las reformas

tributarias (denominados usualmente condiciones especiales para el pago de impuestos, tasas y contribuciones). Al respecto, y como lo he precisado en otros escritos, estos mecanismos deberían ser incorporados a nuestro ordenamiento jurídico de manera permanente con el fin de disminuir la congestión judicial y no vulnerar el derecho a la igualdad frente al contribuyente cumplido.

RECOMENDACIONES

– Es indispensable realizar un seguimiento constante y periódico de los ingresos-egresos e inventarios de procesos de la jurisdicción contencioso-administrativa en general. Si esta labor no es realizada por el Consejo Superior de la Judicatura, entidad llamada a hacerlo, deben suplir este vacío los centros de pensamiento e investigación académica.

– Es interesante evaluar la eficacia de la propuesta realizada por el Consejo Privado de Competitividad en el Informe Nacional de Competitividad 2015-2016 por la cual el Consejo de Gobierno Judicial, hoy el Consejo Superior de la Judicatura, dada la reciente inconstitucionalidad decretada, debe ser el responsable de la creación de un Observatorio de la Justicia, estrategia incluida en el PND 2014-2018, con el fin de contar con "análisis, estudios y recomendaciones para la política judicial y el fortalecimiento del sistema de justicia"[1].

– Los centros de pensamiento e investigación académica deben de manera constante y juiciosa evaluar el funcionamiento, operatividad y calidad de las decisiones, de la especializada justicia tributaria, para lo cual es urgente la construcción de indicadores y estadísticas (fase investigativa cuantitativa) y el diseño e implementación de metodologías de análisis jurisprudencial modernas y que faciliten los análisis (fase investigativa cualitativa). Lo anterior por cuanto dichos seguimientos deben ser realizados de manera objetiva e imparcial dada la multiplicidad de actores, roles y percepciones presentes en esta área del conocimiento.

– Desarrollar modelos que permitan medir qué tipo de variables, y en qué proporciones, inciden las decisiones de los jueces. La experiencia internacional es útil para cumplir este propósito.

– Hacer seguimiento a la efectividad de la legislación expedida referida a la unificación jurisprudencial y al precedente como medidas idóneas para la descongestión judicial.

– Como recomendaciones transversales y, según actor, se presentan las siguientes:

1 Consejo Privado de Competitividad. *Informe Nacional de Competitividad 2015-2016*, p. 252.

a. Consejeros de Estado. (1) Independiente de la existencia de la obligación normativa de *seguir el precedente judicial*, el Consejo de Estado debe hacerlo buscando la celeridad en sus decisiones, la unidad en la interpretación y aplicación del derecho tributario y el respeto de la seguridad jurídica que nuestro ordenamiento jurídico requiere. (2) Al volver a los precedentes siempre es importante revisar de nuevo el razonamiento lógico-jurídico realizado pues si las circunstancias fácticas (de los negocios, por ejemplo) o jurídicas (evolución constante del derecho) han cambiado o los análisis fueron equivocados, existe "razón suficiente" para la modificación de la tendencia, lo cual debe quedar consignado en la parte motiva de la sentencia. (3) En algunos temas tributarios donde se presentan líneas jurisprudenciales constantes, parece fundamental proferir "sentencias de unificación", posibilitando su extensión a terceros en casos análogos como lo prescribe la ley.

b. Legisladores. (1) El Congreso de la República, al elaborar las leyes, debe conocer los estudios que sobre la jurisprudencia tributaria se hayan realizado para determinar la normativa que está suscitando una alta litigiosidad y, por ende una congestión judicial, y requerir su modificación. (2) En el proceso de elaboración de las normas la discusión académica de los contenidos de las mismas es fundamental para minimizar problemas posteriores de interpretación y aplicación que terminarán resolviéndose en sede judicial. De acá surge la importancia del Consejo de Estado como operador jurídico que propone lineamientos para la reforma tributaria estructural que se avecina.

c. Autoridades del poder Ejecutivo. En virtud la normativa vigente, el ejercicio de la facultad reglamentaria tributaria del Gobierno, la doctrina tributaria que profiera la administración tributaria, los procesos de fiscalización tributaria, la preparación de normas tributarias y los actos administrativos expedidos por los órganos colegiados locales (asambleas departamentales y concejos municipales) deben respetar la normativa vigente y el precedente judicial.

d. Litigantes. Es fundamental la presentación de demandas bien sustentadas y con conocimiento técnico de las materias en discusión para no generar congestiones judiciales innecesarias.

– Mucho se ha discutido la necesidad de una jurisdicción especial o tribunal fiscal independiente para dirimir controversias tributarias. Esta posibilidad, y su desarrollo procesal (*v. g.* oralidad, medios tecnológicos, recursos), así como la de la implementación permanente de mecanismos alternativos de soluciones de controversias tributarias, como el arbitraje tributario tanto nacional e internacional, son opciones que la doctrina ampliamente ha explorado pero aún no han sido discutidos con los hacedores

de políticas públicas. Se recomienda, por lo tanto, avanzar en este necesario debate.

– Se recomienda incluir en nuestro ordenamiento jurídico la obligatoriedad del precedente judicial siempre y cuando no exista razón convincente para no seguirlo, motivación última que deberá incluirse en los fallos; así como aclarar la obligatoriedad o no del *obiter dicta* presente en los fallos.

LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN

– En el libro se realizaron análisis de las tendencias decisorias del Consejo de Estado para algunas líneas temáticas tributarias definidas por su litigiosidad y sensibilidad, pero faltan otras de la tributación tanto local como internacional cuya investigación es fundamental. De esta manera, sería óptimo aplicar la metodología a la totalidad del universo de sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

– Es indispensable la elaboración de *hipertextos jurídicos* por líneas temáticas tributarias, los cuales deberán estar conformados no sólo por el factor jurisprudencial sino también por un completo análisis doctrinal y normativo.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Álvarez-Correa, Eduardo (1988). *Cursos de Metodología Jurídica I y II*. Bogotá, Facultad de Derecho, Universidad de los Andes.

Álvarez Pérez, Luis *et al.* (2001). *Herramienta para la creación de hipertextos*. Madrid, CEPE.

Álvarez Pérez, Luis *et al.* (2001b). *Hipertexto. Una estrategia para comprender*. Madrid, CEPE.

Álvarez Pérez, Luis *et al.* (2001c). *Hipertexto*. Madrid, CEPE.

Álvarez Pérez, Luis *et al.* (2001d). *¡Ya entiendo!… con Hipertextos*. Madrid, CEPE.

Abella Zárate, Jaime (2007). *Procedimiento constitucional y contencioso administrativo en materia tributaria*. Bogotá, Legis.

Alfonso Bernal, Juan I. (2010). "Novedades en la Jurisprudencia del Consejo de Estado". *Revista del ICDT*, Número 62. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Arévalo Gaitán, Guillermo Alonso (2014). *Guía Procesal de lo Contencioso Administrativo*. Medellín, Librería Jurídica Sánchez.

Arbeláez De Tobón, Lucia (2005). "Análisis del estado actual de la jurisdicción de lo contencioso administrativo". En *Revista de Derecho Público*, número 18, Universidad de los Andes, enero del 2005.

Arias García, Fernando (2012). "Valor vinculante de las sentencias de unificación del Consejo de Estado: ¿una alteración al sistema de fuentes de derecho en el proceso contencioso administrativo?". En *Principia Iuris*, volumen 17, número 17, Universidad Santo Tomás, Tunja. Disponible en: http://revistas.ustatunja.edu.co/index.php/piuris/article/view/454, consultado el 13 de junio del 2016.

Ballén Molina, Rafael (2006). "Causas de la congestión en la jurisdicción contencioso-administrativa". En *Revista Prolegómenos*, Volumen IX, Número 18, Bogotá, julio - diciembre 2006.

Berrocal Guerrero, Luis Enrique (2009). *Manual del acto administrativo*. Bogotá, Librería Ediciones del Profesional Ltda.

Brenner, Saul y Spaeth, Harold J. (1995). *Stare Indecisis. The Alteration of Precedent on The Supreme Court, 1946-1992*. Cambridge, Cambridge University Press.

Bienvenu, Jean-Jacques y Lambert, Thierry (1987). *Droit Fiscal*. París, Presses Universitaires de France.

Bravo González, Juan de Dios (2009). "Comentarios a la Jurisprudencia del Consejo de Estado en Materia Tributaria", *Memorias. XXXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Tomos I y II. Cartagena, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cifuentes Muñoz, Eduardo (director del proyecto) (2009). *Manual de Hipertextos Jurídicos*. Bogotá, Facultad de Derecho, Universidad de los Andes.

Clayton, Cornell W. (1999). *Supreme Court Decision-Making. New Institucionalist Approaches*. Chicago, The University of Chicago Press.

Colección Deustche Gesellschaft Für Technische Zummermarbeit (GTZ) (2006). *Estrategias para la Descongestión en lo Contencioso Administrativo: Proceso Modelo y Proceso Testigo*, tomo *III*. Bogotá.

Colección Deustche Gesellschaft Fur Technische Zummermarbeit (GTZ), GMBH (2006). *Descongestión de la Jurisdicción Contencioso Administrativa*. Bogotá.

Consejo de Estado, Sección Cuarta (2015). *Informe de cargas de trabajo*. Material inédito.

Consejo Privado de Competitividad (2016). *Informe Nacional de Competitividad 2015-2016*. Disponible en http://www.compite.com.co/site/wp-content/uploads/2015/11/INC-2015-2016.pdf, consultado el 19 de abril del 2016.

Consejo Superior de la Judicatura (2010). *Estado de la Jurisdicción Contencioso Administrativa – Documentos del Conversatorio*. Bogotá, Imprenta Nacional de Colombia.

Consejo Superior de la Judicatura (2012, 2013 y 2014). *Informe al Congreso de la República*. Bogotá.

Contreras, Jorge Andrés (2011). "El precedente judicial en Colombia: un análisis desde la teoría del derecho". En *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, volumen 41, número 115, Universidad Pontificia Bolivariana, Medellín.

Corporación Excelencia para la Justicia (CEJ) (2014). *Tablero de indicadores generales de la justicia en Colombia.* Disponible en https://www.ramajudicial.gov.co/documents/1545778/5597675/Informe+al+Congreso+Rama+Judicial+2014.pdf/dbf7a25d-5698-4d75-af2a-65491c4e66a1, consultado el 19 de abril del 2016.

Corredor Alejo, Jesús Orlando (2014). *Apuntes de Derecho Tributario Colombiano – Análisis desde la perspectiva de la Ley 1607 y sus reglamentos.* Bogotá, Hache.

Cruz de Quiñones, Lucy, y Lewin Figueroa, Alfredo (eds.) (2004). *La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado – Estudios*. Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Nomos.

Checa González, Clemente (2000). *Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas.* Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

Clayton, Cornell W. (1999). *Supreme Court Decision-Making. New Institucionalist Approaches*. Chicago, The University of Chicago Press.

Consejo Privado de Competitividad (2016). *Informe Nacional de Competitividad 2015-2016*. Disponible en www.compite.com.co/site/wp-content/uploads/2015/11/INC-2015-2016.pdf, consultado el 19 de abril del 2016.

Corporación Excelencia en la Justicia y USAID (2013). *Observatorio de Reforma a la Justicia.* Disponible en http://www.cej.org.co/observatoriocpayca/index.php/documentos-de-interes/doc_download/60-segundo-monitoreo-integral-a-implementacion-del-cpayca, consultado el 19 de abril del 2016.

Ferreiro Lapatza, José Juan (2010). *Instituciones de Derecho Financiero y Tributario*. *Primera Parte*. Bogotá, Marcial Pons.

Giraldo Ángel, Jaime (2002). *Metodología y Técnica de la Investigación Jurídica*. Bogotá, Librería del Profesional.

Godoy Fajardo, Juan Pablo (2015). "Justicia tributaria en América Latina: necesita Colombia un Tribunal Fiscal". En *Relaciones contemporáneas entre derecho y economía 2015-CEDE*, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, e Ibáñez.

Hansford, Thomas G. y Spriggs II, James F. (2006). *The Politics of Precedent on the U.S. Supreme Court*, Princeton University Press, Princeton.

Hensel, Alberto (2005). *Derecho Tributario*. Madrid, Marcial Pons.

Herrera Robles, Aleksey (2012). *Aspectos Generales del Derecho Administrativo Colombiano*. Barranquilla, Universidad del Norte e Ibáñez.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (1999). *Derecho Tributario*. Bogotá, Nomos.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2008). *Memorias Congreso Internacional de Administración y Justicia Tributarias*. Bogotá, Nomos.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2011). *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria*, tomos I, II, III y IV, ICDT, Bogotá.

Lamprea Rodríguez, Pedro A. (2003). *Manual de derecho contencioso administrativo, control fiscal y jurisdicción coactiva*. Bogotá, Legis.

Landow, George P. (1995). *Hypertexto: la convergencia de la teoría crítica contemporánea y la tecnología*. Barcelona, Paidós.

Landow, George P. (1997). *La teoría del hipertexto*. Barcelona, Paidós.

Lewin Figueroa, Alfredo (2002). "La jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia tributaria y su incidencia en la jurisprudencia del Consejo de Estado". En *Revista de Derecho Público*, Universidad de los Andes.

López, Diego (2009). *El derecho de los jueces*. Bogotá, Legis.

López, Diego (2009b). *Las fuentes del argumento*. Bogotá, Legis.

López Avella, Julián (2015). *Realismo jurídico estadounidense aplicado al Consejo de Estado y sus decisiones en materia tributaria* (monografía de grado, maestría en Derecho, Universidad de los Andes. Directora: Eleonora Lozano R), material inédito.

López Correal, Abel E. (1996)., *La acción de nulidad contencioso-administrativa*. Bogotá, Jurídica Radar Ediciones.

López Martínez, Miguel Andrés (2010). "Nuevo Código Contencioso y unificación jurisprudencial: algunas reflexiones en torno a los criterios de utilidad". En *Revista Iuris*, número 13, 2010-1, Bogotá, pp. 167-184.

Lozano Rodríguez, Eleonora (2011). *Revisión jurisprudencial (Sección Cuarta, Consejo de Estado, 2005-2010)*, 35 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Cartagena, febrero 2011.

Lozano, Eleonora, y Tamayo, Daniela (2014). "Ética y Tributación". En *Estudios Interdisciplinarios de la Tributación*. Bogotá, Biblioteca Jurídica Uniandina.

Lozano Rodríguez, Eleonora (2016). "Perspectivas jurídicas para la paz colombiana: Algunas consideraciones económicas". En *Perspectivas jurídicas para la paz*. Bogotá, Ediciones Uniandes.

MacCormick, D. Neil y Summers, Robert S. (1997). *Interpreting Precedents. A Comparative Study*, Dartmouth Publishing Company Limited, UK.

Martín Queralt, Juan (1984). *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, tomo I: hasta 1983 inclusive. Madrid, Civitas.

Ministerio de Justicia y del Derecho y Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado (2014). *Las sentencias de unificación y el mecanismo de extensión de la Jurisprudencia*. Bogotá.

Ministerio de Justicia y del Derecho, Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado y Consejo de la Judicatura (2014). *Memorias de la Ley 1437 del 2011 – Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Bogotá.

Monsalve Tejada, Rodrigo y Roa Paez, María del Pilar (2007). *Consejo de Estado, Jurisprudencia Tributaria, Extractos*. Medellín, Centro Interamericano Jurídico-Financiero.

Mora Restrepo, Gabriel (2009). *Justicia Constitucional y Arbitrariedad de los Jueces. Teoría de la legitimidad en la argumentación de las sentencias constitucionales*. Buenos Aires, Marcial Pons.

Múnera Cabas, Alberto y Angel de la Torre, Alfonso (2008). *Proceso Contencioso Administrativo Tributario Colombiano*. ICDT, Nomos.

Pérez Vásquez, Rodolfo y Llanos Sánchez, Carlos (2000). *La argumentación y efectos de las sentencias judiciales*. Bogotá, Ediciones Doctrina y Ley.

Restrepo Medina, Manuel Alberto (2008). "Dimensión y causalidad de la congestión en la jurisdicción contencioso-administrativa". *Revista Diálogos de Saberes*, número 29, julio-diciembre del 2008.

Rodríguez, Libardo (2005). *Derecho administrativo general y colombiano*. Bogotá, Temis.

Rojas Betancourth, Danilo. *Extensión de las sentencias de unificación jurisprudencial: avanza la aplicación y el debate*, Consejo de Estado, Bogotá, 2015. Disponible en: http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/prensa/extjuri.pdf, consultado el 13 de junio del 2016.

Rojas Betancourth, Danilo. *Extensión de la Jurisprudencia del Consejo de Estado* (video en Youtube). Disponible en: https://www.youtube.com/watch?v=EY1CD1KJLbQ, consultado el 15 de junio del 2016.

Sala Consultiva del Consejo de Estado. *Pronunciamiento 11001-03-06-000-2013-00502-00 (2177),* M. P. William Zambrano Cetina. Disponible en http://www.lexbasecolombia.net.ezproxy.uniandes.edu.co:8080/salaconsultasc/2013/william%20zambrano%20cetina/11001-03-06-000-2013-00502-00(2177).htm, consultado el 13 de junio del 2016.

Santofimio Gamboa, Jaime Orlando (2004). *Tratado de Derecho Administrativo*. Bogotá, tomo III, Universidad Externado de Colombia.

Sarmiento-Erazo, Juan Pablo (2011). "El recurso extraordinario de unificación jurisprudencia, ¿hacia la instauración de un juez de casación en lo contencioso-administrativo?". Bogotá, *Vniversitas*, pp. 248-281.

Shahabuddeen, Mohamed (1996). *Precedent in the World Court*. Cambridge, Cambridge University Press.

Spaeth, Harold J. y Segal, Jeffrey, A. (2001). *Majority Rule or Minority Will - Adherence to Precedent on the U.S. Supreme Court*. Cambridge, Cambridge University Press.

Siltala, Raimo (2000). *A Theory of Precedent. From Analytical Positivism to a Post-Analytical Philosophy of Law*. Portland, Hart Publishing, Oxford.

Torres Calderón, Augusto (2002). "Reflexiones sobre la congestión judicial en la jurisdicción contenciosa administrativa colombiana". *Revista de Derecho Público*, Número 14, Universidad de los Andes, Bogotá.

Torres Calderón, Augusto (2005). "La descongestión en la jurisdicción contencioso-administrativa: Una visión desde el tribunal Administrativo de Cundinamarca". *Revista de Derecho Público*, Número 18, Universidad de los Andes, Bogotá.

Vargas Florián, Sandra Mercedes (2014). *La fuerza vinculante de la jurisprudencia del Consejo de Estado* (monografía de grado de la maestría en Derecho. Director: doctor Miguel Alejandro Malagón Pinzón). Bogotá, Facultad de Derecho, Universidad de los Andes.

Zambrano, William (2014). *Las sentencias de unificación y la extensión de la jurisprudencia. Apuntes Conferencias Consejo de Estado No. 140814*. Bogotá, Iniciativa de charlas de capacitación virtual.

ANEXO 1

ENCUESTA – INVESTIGACIÓN SOCIAL POR PERFILES (PLANTILLAS: 2015 Y 2010)*

Elaborada por: Eleonora Lozano Rodríguez

Encuesta para abogados litigantes, funcionarios administradores de impuestos, académicos y otros (plantilla 2015)

Describa brevemente qué opinión general le merecen los fallos tributarios del Consejo de Estado de los últimos diez años.

_____

_____

_____

Marque con una "X". Considera usted que los fallos tributarios del Consejo de Estado son:

a. Todos buenos.

b. Todos malos.

c. Algunos buenos y otros malos.

(Nota: Entiéndase por "buen" fallo aquel que estudia los problemas jurídico-tributarios siguiendo un riguroso análisis jurídico y bajo una adecuada comprensión de los conceptos tributarios. El "malo", el contrario).

_____

* Los fines de esta encuesta son estrictamente académicos y el contenido de las respuestas es confidencial. Sus resultados sirvieron de insumo para el proyecto de investigación "Tendencias de la justicia contencioso tributaria y propuestas".

Si respondió que "algunos" o "todos" los fallos tributarios del Consejo de Estado de los últimos diez años son "malos", enumere las causas posibles y recomendaciones para modificar esa tendencia.

Causas y posibles recomendaciones:

_____

_____

_____

_____

_____

Marque con una "X". ¿Cuál considera que es la duración promedio de los pleitos tributarios que culminan en el Consejo de Estado?

a. 1 a 3 años

b. 4 a 8 años

c. 9 años o más

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que entró en vigencia en el 2012, introdujo la figura de la extensión y unificación de la jurisprudencia ¿Cómo califica el uso que ha hecho el Consejo de Estado de esta figura?

a. Amplio

b. Suficiente

c. Insuficiente

d. Nulo

e. No conozco esta figura

¿Conoce alguna sentencia de unificación en materia tributaria?

a. Sí

b. No

Si respondió "sí" a la anterior pregunta, ¿cuál fue la sentencia o el tema tratado?

_____

_____

_____

_____

_____

De acuerdo a su experiencia, ¿considera que algunos Consejeros de Estado son más fiscalistas que otros? (Entiéndase por "fiscalista" aquel juez que se inclina por validar los actos de la administración en su función recaudadora).

a. Sí

b. No

c. No sé, no tengo una percepción al respecto.

Si respondió "sí" a la anterior pregunta, ¿podría brindar un ejemplo o explicar su respuesta?

_____

_____

_____

_____

Temas. Criterio de sensibilidad.

Del siguiente listado de temas y subtemas de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, ¿sobre cuáles usted recomendaría trazar "líneas jurisprudenciales"? (elija y marque con una "X")

	Lo recomiendo	**Me es indiferente**	**No lo recomiendo**
Impuesto sobre la Renta - Deducciones			
Impuesto sobre la Renta - Ingresos			
Impuesto sobre la Renta - Descuentos			
Impuesto sobre la Renta - Beneficios Tributarios			
Impuesto sobre la Renta - Costos			
Impuesto sobre la Renta - Exenciones			
Impuesto sobre la Renta - Renta presuntiva			
Impuesto sobre la Renta - Retención en la fuente			
Impuesto complementario de ganancia ocasional			
IVA - Impuestos descontables			
IVA - Servicios excluidos			
IVA - Bienes excluidos			
IVA - Descuentos IVA			
IVA - Importaciones			
IVA - Responsables			
IVA - Servicios gravados			

	Lo recomiendo	Me es indiferente	No lo recomiendo
GMF - Hechos generador			
GMF - Exenciones			
Principio de legalidad			
Principio de equidad y progresividad			
Principio de eficiencia			
Principio de irretroactividad			
Principio de debido proceso			
Retefuente - Agentes de retención			
Retefuente - Procedencia			
Retefuente - Ingresos laborales			
Proced. vía gubernativa - Declaraciones			
Proced. vía gubernativa - Pruebas			
Proced. vía gubernativa - Cobro coactivo			
Proced. vía gubernativa - Liquidaciones oficiales			
Proced. vía gubernativa - Notificaciones			
Proced. vía gubernativa - Saldos a favor			
Proced. vía gubernativa - Devoluciones y/o compensaciones			
Proced. vía gubernativa - Requerimientos especiales			
Conciliación contencioso-administrativa tributaria			
Sanción por inexactitud			
Sanción por extemporaneidad			
Sanción por no declarar			
Sanción por no enviar información o no informar			
Sanción por hechos irregulares en la contabilidad o libros de contabilidad			
ICA - Hecho generador			
ICA - Base gravable			
ICA - Exclusiones			
ICA - Sujetos pasivos			
ICA - Causación o periodo de causación			
ICA - No ejecución			
ICA - Exenciones			
Predial - Tarifa			
Predial - Base gravable			
Predial - Función catastral			

	Lo recomiendo	Me es indiferente	No lo recomiendo
Predial - Avalúo catastral			
Predial - Exenciones			
Predial - Sujeto pasivo			
Contribución por valorización			
Contribuciones parafiscales			
Contribución con destino al deporte			
Impuesto de azar y espectáculos			
Impuesto de alumbrado público			
Estampillas			
Impuesto al consumo de licores			
Otros impuestos territoriales (especificar abajo)			

¿Sobre qué otro tema recomendaría construir líneas jurisprudenciales? ¿Por qué?

_____

_____

_____

_____

_____

Encuesta para magistrados o magistrados auxiliares del Consejo de Estado (plantilla 2015)

Marque con una "X". Considera que la justicia tributaria se encuentra:

a. Congestionada

b. No congestionada

¿Por qué se encuentra congestionada? o ¿por qué no se encuentra congestionada?

Si respondió "congestionada", ¿qué recomendaciones haría para superar esa congestión?

Marque con una "X". ¿Traza en su Despacho "líneas jurisprudenciales" con el fin de soportar sus análisis sobre temáticas tributarias?

a. Sí

b. No

¿Por qué?

¿Conoce usted si el Consejo de Estado u otra entidad ha elaborado "líneas jurisprudenciales" sobre temáticas tributarias?

a. Sí

b. No

¿Cuál(es)? ¿Podría compartir esos trabajos con nosotros?

¿Cuáles cree que son las principales fortalezas o habilidades que debe tener un fallador en temáticas tributarias?

Marque con una "X". Califique de 0 a 5 la influencia de los siguientes factores en sus decisiones judiciales, cuando se enfrenta a casos difíciles (entendiendo 0 como "no influencia nada' y 5 como "influencia bastante").

	0	1	2	3	4	5
Las reglas y principios de derecho						
Afinidad ideológica con la parte						
Consideraciones de equidad						
Creencias religiosas						
Afinidad cultural con la parte						
Valores morales que se encuentran en juego						

¿Cuáles considera son sus principales virtudes a la hora de fallar temas tributarios?

¿Cuáles considera son sus principales falencias a la hora de fallar temas tributarios?

Marque con una "X". El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que entró en vigencia en el 2012, introdujo la figura de la extensión y unificación de la jurisprudencia ¿Cómo califica el uso que ha hecho el Consejo de Estado de esta figura?

a. Amplio
b. Suficiente
c. Insuficiente
d. Nulo
e. No conozco esta figura

¿Conoce alguna sentencia de unificación en materia tributaria?

a. Sí
b. No

Si respondió "sí" a la anterior pregunta, ¿cuál fue la sentencia o el tema tratado?

Temas. Criterio de sensibilidad.

Del siguiente listado de temas y subtemas de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, ¿sobre cuáles usted recomendaría trazar "líneas jurisprudenciales"? (elija y marque con una "X")

(Se copia igual cuadro Temas. Criterio de sensibilidad. Encuesta para abogados litigantes, funcionarios administradores de impuestos, académicos y otros).

Encuesta (plantilla 2010)[1]

Su rol en relación con la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado es el de:

a. Abogado litigante
b. Magistrado o magistrado auxiliar del Consejo de Estado
c. Administrador de impuestos nacionales (DIAN)
d. Administrador de impuestos territoriales (Secretaría de Hacienda)
e. Académico
f. Otro, ¿cuál? _____

Sección 1 - Sección a diligenciar para quienes pertenecen a las categorías 1.a., 1.c., 1.d., 1.e. y 1.f. (abogado litigante, administrador de impuestos nacionales, administrador de impuestos territoriales, académico y otro, respectivamente).

1. Describa brevemente qué opinión general le merecen los fallos tributarios del Consejo de Estado de los últimos cinco años.

_____
_____
_____
_____
_____
_____

2. Considera usted que los fallos tributarios del Consejo de Estado son:

a. Todos buenos.
b. Todos malos.
c. Algunos buenos y otros malos.

(Nota: Entiéndase por "buen" fallo aquel que estudia los problemas jurídico-tributarios siguiendo un riguroso análisis jurídico y bajo una adecuada comprensión de los conceptos tributarios. El "malo", el contrario).

1 Sus fines son estrictamente académicos y el contenido confidencial. Sus resultados sirvieron de soporte para la sobre "Revisión jurisprudencial" que fue presentada en las XXXV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario en febrero del 2011.

3. Dé ejemplos de:

a. Uno o varios "buenos" fallos del Consejo de Estado de los últimos cinco años. ¿Por qué?

b. Uno o varios "malos" fallos del Consejo de Estado de los últimos cinco años. ¿Por qué?

4. Si respondió que "algunos" o "todos" los fallos tributarios del Consejo de Estado de los últimos cinco años son "malos", enumere las causas posibles y recomendaciones para modificar esa tendencia.

Causas

Posibles recomendaciones

5. ¿Cuál es la duración promedio de sus pleitos tributarios que culminan en el Consejo de Estado?

a. 1 a 3 años
b. 4 a 8 años
c. 9 años o más

6. Del siguiente listado de temas y subtemas de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, ¿sobre cuáles usted recomendaría trazar "líneas jurisprudencias"? Explique la razón[2].

Tema	**Subtema**	**Marcar con X**	**Razón**
1. Impuesto sobre la renta	Deducciones		
	Ingresos		
	Descuentos		
	Beneficios tributarios		
	Costos		
	Exenciones		
	Renta presuntiva		
	Retención en la fuente		
2. Impuesto sobre las ventas	Exclusiones		
	Impuestos descontables		
	Servicios excluidos		
	Bienes excluidos		
	Descuento del IVA		
	Importaciones		
	Responsables		
	Servicios gravados		
3. Gravamen a movimientos financieros	Hecho generador		
	Exenciones		
4. Principios constitucionales tributarios	Legalidad		
	Equidad y progresividad		
	Eficiencia		
	Irretroactividad		
	Debido proceso		
5. Retención en la fuente	Agentes de retención		
	Procedencia		
	Ingresos laborales		
	Impuesto complementario de remesas		

2 De la selección realizada de temas y subtemas se trazaron líneas jurisprudenciales en la ponencia "Revisión jurisprudencial" (2011).

Tema	**Subtema**	**Marcar con X**	**Razón**
6. Procedimiento – vía gubernativa	Declaraciones		
	Pruebas		
	Cobro coactivo		
	Liquidaciones oficiales		
	Notificaciones		
	Saldos a favor		
	Devoluciones y/o compensaciones		
	Requerimiento especial		
7. Procedimiento contencioso	Acción de nulidad y restablecimiento del derecho		
	Acción de nulidad simple		
	Conciliación Contencioso-administrativa Tributaria		
	Cosa juzgada		
8. Sanciones	Por inexactitud		
	Por no enviar información o no informar		
	Por no declarar		
	Por extemporaneidad		
	Por hechos irregulares en la contabilidad o por los libros de contabilidad		
9. Impuesto de industria y comercio	Hecho generador		
	Base gravable		
	Exclusiones		
	Sujetos pasivos		
	Causación o periodo de causación		
	No sujeción		
	Exenciones		
10. Impuesto predial	Tarifas		
	Base gravable		
	Función catastral		
	Avalúo catastral		
	Exenciones		
	Sujeto pasivo		

Tema	**Subtema**	**Marcar con X**	**Razón**
11. Otros impuestos territoriales	Impuestos de azar y espectáculos o azar y espectáculos		
	Impuesto de alumbrado público		
	Estampillas		
	Impuesto al consumo de licores		
	Impuesto de juegos permitidos		
	Impuestos de pesas y medidas		
12. Contribuciones	Contribución por valorización		
	Contribuciones parafiscales y/o aportes al Sena, ICFES, Cajas		
	Contribución con destino al deporte		
	Contribución de solidaridad eléctrica o transferencia al sector eléctrico		
13. Se reitera la jurisprudencia	Impuesto de industria y comercio		
	Procedimiento vía gubernativa		
	Impuesto sobre la renta		
	Principios constitucionales tributarios		
	Sanciones		

Sección 2 - Sección a diligenciar para quienes pertenecen a la categoría 1.b. (magistrado o magistrado auxiliar del Consejo de Estado).

1. Considera que la justicia tributaria se encuentra:

a. Congestionada

b. No congestionada

¿Por qué?

Si respondió a. Congestionada, ¿qué recomendaciones haría para superar esa congestión?

2. ¿Cuáles considera son sus principales virtudes y fallas a la hora de fallar temas tributarios?

Fallas

Virtudes

3. ¿Traza en su Despacho líneas jurisprudenciales con el fin de sustentar sus análisis sobre temas tributarios?

a. Sí.

b. No.

¿Por qué?

4. ¿Sabe usted si el Consejo de Estado u otra entidad ha elaborado líneas jurisprudenciales sobre temas tributarios?

a. Sí.

b. No.

¿Cuál(es)? ¿Podría compartir los trabajos con nosotros?

_____

_____

_____

_____

5. ¿Cuáles cree que son las principales fortalezas o habilidades que debe tener un fallador en temas tributarios?

_____

_____

_____

_____

6. Del siguiente listado de temas y subtemas de la jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, ¿sobre cuáles usted recomendaría trazar líneas jurisprudencias? Explique la razón[3].

(Se copia igual cuadro de pregunta 6 de la sección 1).

3 De la selección realizada de temas y subtemas se trazaron líneas jurisprudenciales en la ponencia "Revisión jurisprudencial" (2011).