



LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA

THE INTERPRETATION OF TAX REGULATIONS IN COLOMBIA

JULIO PIZA R.¹

RESUMEN

Este artículo se divide en dos partes. En la primera se aborda la importancia de los medios de interpretación en la aplicación de normas tributarias, partiendo de la base de que el derecho tributario permea diversas manifestaciones de capacidad económica presentes en la sociedad, las cuales se interrelacionan con distintas ramas del derecho. En la segunda parte, con el propósito de ilustrar cómo una misma disposición normativa puede dar lugar a diferentes interpretaciones, se presentan algunos pronunciamientos jurisprudenciales de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferidos en ejercicio del medio de control de nulidad simple, en los que se anularon conceptos y oficios emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Palabras clave: Medios de interpretación, Aplicación normativa, Nulidad simple.

1 Doctor en Derecho; Docente investigador de la Universidad Externado de Colombia. Correo-e: julio.piza@uexternado.edu.co. Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-0657-397X>

ABSTRACT

This article is divided into two parts. In the first part, we will address the importance of interpretive methods in the application of tax regulations, based on the premise that Tax Law permeates various manifestations of economic capacity within society, which in turn interact with different branches of law. In the second part, with the aim of illustrating how a single legal provision can give rise to multiple interpretations, we will present several judicial rulings issued by the Fourth Section of the Council of State, in the exercise of the control mechanism of simple nullity, in which legal opinions and official communications issued by the National Tax and Customs Directorate (DIAN) were annulled.

Keywords: Interpretative Means, Normative Application, Simple Nullity.

INTRODUCCIÓN

La pretensión clásica del derecho positivo, que le confiere la primacía a la norma resulta hoy una utopía en sociedades complejas, con una economía dinámica que comprende formas jurídicas, financieras y contables tan disímiles entre sí. La norma, por su propia naturaleza, tiene un alcance muy general, y deja un espacio abierto para su aplicación a los casos concretos, lo cual requiere inevitablemente un ejercicio de calificación e interpretación.

En torno a este ejercicio se han desarrollado diversas doctrinas o formas de interpretación, que han sido utilizadas tanto por los particulares como por la administración. Las normas tributarias no son la excepción: todos sus operadores jurídicos –contribuyentes, administración tributaria y jueces– las interpretan para poder aplicarlas. En este proceso pueden asumir posturas divergentes, siendo plausible afirmar que existe un amplio margen de interpretaciones válidas de estas disposiciones normativas. Tal situación se evidencia, por ejemplo, cuando la DIAN, en uso de sus competencias interpretativas –establecidas en el Decreto 1742 de 2020 (Presidencia de la República de Colombia, 2020)–, expide un concepto u oficio interpretando una norma, y posteriormente dicho acto administrativo es anulado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, como resultado de una demanda en ejercicio del medio de control de nulidad simple, estableciendo así un alcance diferente para la norma objeto de exégesis.

1. EL PAPEL DE LOS MEDIOS DE INTERPRETACIÓN EN LA APLICACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

La relación jurídico-tributaria comprende una serie de obligaciones que el Estado impone al contribuyente, siendo la más significativa la de pagar los tributos. Estos, al menos en el caso de los impuestos más relevantes –como la renta, el IVA,

el patrimonio y el ICA—, operan bajo el sistema de autoliquidación de la deuda, a través de la declaración tributaria: un acto privado de contenido económico, mediante el cual se determina el monto adeudado al Estado y que, por tanto, constituye título ejecutivo en su favor. Esta liquidación está sujeta a una facultad de verificación y comprobación de la administración tributaria, lo que da lugar a un procedimiento que culmina con un acto administrativo mediante el cual la administración puede modificar la declaración privada, a través de una liquidación oficial de revisión. Este acto puede ser impugnado en sede administrativa mediante la interposición del recurso de reconsideración. En caso de que dicho recurso no prospere, el contribuyente tiene la posibilidad de acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, mediante la interposición de una demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. La relación jurídico-tributaria también se manifiesta en otras dos vertientes: las obligaciones formales o accesorias —como las denomina nuestro Estatuto Tributario (Presidencia de la República de Colombia, 2024)—, siendo la obligación de declarar la más relevante; y las sanciones tributarias, que son impuestas por la administración tributaria en caso de incumplimiento total o parcial de tales obligaciones.

Esta relación tiene dos rasgos distintivos: es masiva y da lugar a la actuación administrativa de manera selectiva, mediante un procedimiento administrativo de índole tributario, que habilita el ejercicio de diferentes facultades, materializadas en actos administrativos. Cuando estos actos liquiden un mayor valor de la deuda y/o impongan una sanción administrativa de carácter tributario, pueden ser controvertidos en sede judicial. En consecuencia, son los jueces y tribunales de lo contencioso administrativo quienes dirimen estas controversias entre contribuyentes y administración tributaria. Buena parte de estos litigios se origina en la interpretación de las normas tributarias aplicables al caso concreto. La sentencia que dirime el conflicto, ya sea en primera o segunda instancia, produce efectos únicamente respecto del asunto particular debatido. Sin embargo, las líneas jurisprudenciales evidencian cómo los distintos tribunales —en especial la Sección Cuarta del Consejo de Estado— califican e interpretan las normas tributarias en casos específicos. Desde esa perspectiva, tales decisiones también constituyen una fuente del derecho tributario utilizada por los operadores jurídicos: tanto por los contribuyentes al momento de aplicar las normas para autoliquidar sus obligaciones en la declaración tributaria, como por las autoridades fiscales, y, por supuesto, por los jueces y tribunales encargados de resolver casos similares.

Si bien el derecho tributario hace parte del derecho administrativo, irradia sobre todas las ramas del derecho, ya que las obligaciones tributarias derivan de hechos económicos regulados diversas disciplinas jurídicas. Así, el derecho civil interviene en aspectos como las personas, los bienes, las sucesiones, las obligaciones y los contratos; el derecho comercial en las actividades comerciales, especialmente en lo relacionado con las sociedades, como sujetos pasivos de las obligaciones tributarias; el derecho laboral, en lo referente a los salarios, las prestaciones sociales y,

en general, a la remuneración por la prestación de servicios, vista como objeto de gravamen, y el derecho administrativo, en relación con los contratos estatales, la expedición de licencias, y la realización de obras públicas. Asimismo, el derecho tributario se vincula con el derecho sancionador, en particular respecto de las infracciones administrativas de carácter tributario; con el derecho penal, dado que algunas infracciones tributarias configuran delitos; y con el derecho internacional, por las implicaciones que surgen cuando residentes en Colombia desarrollan actividades económicas o poseen bienes en el exterior o cuando residentes en otros países realizan actividades o poseen bienes en Colombia.

Esta situación explica que, al organizar sus asuntos personales o profesionales, el contribuyente considere los efectos tributarios. Y tratándose de una cultura como la nuestra, con un marcado acento en el interés individual y menor énfasis en los intereses colectivos, es comprensible que busque aminorar el monto de sus obligaciones. Para ello cuenta con el privilegio de ser él mismo quien aplique las normas tributarias que rigen cada impuesto y liquide su propia deuda. Es decir, se trata de una actividad que naturalmente induce a interpretar las normas en su propio favor, aún más por dos factores clave. El primero, es lo que se denomina «riesgo subjetivo»: la administración no tiene la capacidad de verificar y comprobar la deuda de todos los contribuyentes, por lo que solo puede seleccionar un porcentaje reducido para auditar la correcta liquidación del impuesto. El segundo factor radica en que, tratándose de asuntos susceptibles de interpretación, si bien la sanción por inexactitud corresponde al 100% del mayor impuesto determinado por la administración, el parágrafo del artículo 647 del Estatuto Tributario (Presidencia de la República de Colombia, 2024) prevé una causal de exoneración. Esta se configura siempre que, respecto del punto en controversia con la administración el contribuyente haya declarado hechos y cifras verdaderos y la diferencia, «se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable».

La interpretación de las normas tributarias ha sido objeto de amplios debates doctrinales, particularmente en lo relativo a su alcance, debido a la configuración del derecho tributario como una rama autónoma del derecho, dotada de principios propios. Esto resulta especialmente relevante dado que, aunque el derecho tributario se encuentra imbricado en instituciones, categorías y figuras provenientes de otras áreas del derecho —en especial del derecho privado—, surgen conflictos al momento de juzgar la aplicación que el propio contribuyente ha hecho de las normas tributarias a sus actividades económicas, de las cuales se deriva el monto de su obligación fiscal. Esta tensión es aún más notoria en el impuesto sobre la renta, cuyo componente más representativo es el impuesto corporativo. En efecto, el régimen tributario toma en consideración las formas contractuales como base para identificar y cuantificar el hecho generador de los tributos. En ese contexto, muchas empresas han adoptado estrategias de planeación tributaria que se valen de estructuras jurídicas, financieras y contables complejas. Esto ha llevado a que diversas legislaciones —incluida la colombiana— hayan incorporado normas orientadas

a evitar el abuso del derecho tributario. Así, el artículo 869 del Estatuto Tributario (Presidencia de la República de Colombia, 2024) faculta a la administración tributaria para recaracterizar operaciones que se hayan instrumentado mediante formas jurídicas artificiosas, carentes de sustento negocial, cuya única finalidad sea la obtención de una ventaja fiscal, el diferimiento o la elusión del impuesto.

La aplicación de las normas tributarias al caso concreto –como ocurre con la obligación de autoliquidar los impuestos mediante las declaraciones tributarias– se materializa en la propia declaración. Cuando la administración, en ejercicio de su facultad de verificación, liquida un mayor impuesto tras la etapa de fiscalización y comprobación, en muchas oportunidades ello obedece a que ha calificado los hechos declarados por el contribuyente de manera distinta, al interpretar las normas aplicables con criterios diferentes. En consecuencia, cuando estos casos llegan a conocimiento del juez para que dirima el conflicto, será este quien determine cuál de las interpretaciones resulta jurídicamente aplicable al caso concreto.

Ahora bien, en el derecho tributario colombiano se ha entendido que tienen cabida los criterios de interpretación incorporados desde el siglo XIX en los artículos 27 a 32 del Código Civil (Consejo de Estado, 2013) los cuales parten del presupuesto de un sistema de derecho positivo en el que la norma constituye la pieza esencial a partir de la cual se define la consecuencia jurídica para el caso examinado. En ese sentido, esta legislación contempla como métodos interpretativos los siguientes: i) la interpretación gramatical o exegética, considerada el método por excelencia en nuestra cultura jurídica, y que se aplica cuando el sentido de la ley es claro y no requiere un análisis adicional del espíritu de la norma; ii) la interpretación teleológica, que se utiliza para aclarar expresiones oscuras recurriendo a la intención o finalidad de la ley, expresada en su texto o en la historia de su creación; iii) la interpretación por contexto, que busca clarificar el sentido de las partes de la ley mediante su conexión con el resto del texto legal o con otras normas relacionadas, y iv) los criterios subsidiarios de interpretación, que se emplean cuando los métodos anteriores no resultan suficientes, acudiendo entonces al espíritu general de la legislación y a la equidad natural con el fin de interpretar pasajes ambiguos o contradictorios de manera justa² (Corte Constitucional, Sala de Plena, Sentencia C-054 de 2016).

2 Corte Constitucional. Sentencia C-054 del 10 de febrero de 2016 (Colombia). *Gaceta de la Corte Constitucional*: «La Corte advierte, que los métodos tradicionales de interpretación son, al menos en su versión original del siglo XIX, funcionales a la mencionada concepción de la actividad legislativa. Esto es así si se tiene en cuenta que los mismos están basados en la supremacía de la actividad del legislador y la mencionada inexistencia de parámetros superiores a la legislación. En efecto, el método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios. De igual manera, el método teleológico o finalista se basa en la identificación de los objetivos de la legislación, de manera que resulta justificada una interpretación del precepto legal, cuando ese entendimiento concuerda con tales propósitos. Por último, el método gramatical es el que está más profundamente vinculado con

El empleo de estos criterios para la aplicación de las normas tributarias se concreta en la figura del silogismo de subsunción: un razonamiento lógico-jurídico que permite aplicar una norma general a un caso particular, partiendo de una premisa mayor (la norma jurídica), una premisa menor (los hechos del caso) y una conclusión (la consecuencia jurídica). Este método permite encuadrar el caso concreto dentro del supuesto normativo a partir de la calificación jurídica del hecho.

Sin embargo, la complejidad de la vida moderna, la evolución tecnológica, la dinámica de los negocios, y la lentitud del sistema normativo para regular la multiplicidad de formas en que las personas pueden organizar sus asuntos, hacen que el ejercicio de calificación de los hechos, necesario para seleccionar la norma aplicable requiera un esfuerzo interpretativo orientado a determinar cuál es la disposición normativa pertinente para llegar a la consecuencia jurídica correspondiente. Es decir, se debe establecer si un hecho está o no gravado con el impuesto de que se trate, considerando sus elementos objetivo y subjetivo. En caso afirmativo, corresponde además determinar quién es el sujeto pasivo, cuál es la base gravable, la tarifa aplicable y si, por lo demás, procede algún beneficio tributario.

La conceptualización de la interpretación jurídica ha evolucionado desde el método exegético –por considerar, como lo indicaba Geny en palabras de Bernuz (2006)– que, incluso en el ámbito del derecho positivo, la interpretación no puede limitarse exclusivamente a la ley. La doctrina, desde su enfoque teórico, y la jurisprudencia, desde la práctica, constituyen fuentes auxiliares fundamentales para interpretar la norma como expresión de una ciencia. Según Bobbio (1997), el derecho, en tanto sistema positivo, se compone de normas con carácter prescriptivo orientadas a ordenar, permitir o prohibir conductas, y cuya consecuencia más relevante es la sanción ante su incumplimiento. Estas normas, en el plano público, imponen el deber de acatamiento, mientras que, en el ámbito privado, permiten a los individuos ordenar sus asuntos dentro de un margen amplio de libertad. Por su parte, Atienza (1985) sostiene que el derecho presenta diversas dimensiones: la estructura de sus elementos, su finalidad y el valor de la justicia como principio orientador.

La justicia ha sido entendida conforme a diferentes criterios, según el tipo de sociedad y el momento histórico: en un sentido absoluto, sin ninguna diferenciación (a cada uno lo mismo); en una visión más formalista, según lo que la ley determine, lo cual dependerá de las categorías que la ley, en un momento histórico, reconozca y pueda asegurar. En la sociedad estamental, desigual por definición, se aplicaba el principio “a cada uno según su rango”. En la sociedad capitalista, “a cada uno según sus méritos o su capacidad”, pues se rige por la libre competencia económica, que, en todo caso, revela desigualdad de oportunidades, la cual se ha intentado

la hipótesis de infalibilidad de ese legislador soberano, pues supone que en ciertas ocasiones las normas tienen un sentido único, que no requiere ser interpretado».

amortiguar con un intervencionismo estatal de diferente intensidad. El socialismo plantea “a cada uno según su trabajo”, aunque, incluso como propietario de los medios de producción, sigue discriminando según aptitudes y rendimiento. Y el emblema teórico de la justicia comunista –“a cada uno según sus necesidades”–, ha sido, hasta ahora, un fracaso histórico. En nuestros tiempos, la justicia se manifiesta en cobrar impuestos según la capacidad y redistribuir con criterios de equidad y, sobre todo, bajo un principio de sostenibilidad. Otro valor esencial en nuestras sociedades –que, desde luego, tiene implicaciones fiscales–, es el concepto de libertad, sobre el cual la filosofía del derecho ha evolucionado, como lo evidencia la abundante jurisprudencia constitucional y que, en el ámbito tributario, se refleja en fenómenos como el abuso de la norma tributaria ya comentado.

Al abordar los conflictos en la aplicación de las normas fiscales, la doctrina tributaria española ha destacado algunas particularidades interpretativas:

Estas disposiciones se analizan siguiendo el esquema del razonamiento deductivo: la norma constituye la premisa mayor, entendida como una hipótesis abstracta, que requiere comprensión e interpretación; la premisa menor corresponde a los hechos que deben ser calificados; y de esta relación se deriva la consecuencia jurídica (Zornoza, 1985).

Desde una perspectiva histórica, Becker (citado por Muñoz, 2015) introdujo el concepto de interpretación económica, posteriormente desarrollado por la doctrina italiana a partir de las teorías causalistas de la obligación tributaria, destacando la relevancia de los hechos económicos en la configuración del hecho imponible. Combarros (1984) reformuló esta modalidad interpretativa calificándola como finalística.

Para Palao (2023), la aplicación de las normas, independientemente de su contenido, constituye una función jurídica que parte de la calificación de los hechos para encajarla en la hipótesis normativa. Por ello, las principales teorías sobre interpretación tributaria se centran en dicho proceso. Ahora bien, cuando esta calificación se analiza desde la autonomía de la libertad para organizar los negocios propios, entra en tensión con las cláusulas anti-elusión, las cuales impiden que los particulares recurran a formas jurídicas artificiosas con el fin de evitar la configuración del hecho generador, pues ello podría constituir fraude a la ley tributaria.

En suma, los aspectos que generan mayor controversia son la calificación, la interpretación en sentido estricto, la analogía y el fraude. Zornoza (1985) los examina de la siguiente manera: en cuanto al primero, destaca la necesidad de distinguir entre calificación e integración. Aunque están íntimamente relacionadas –pues ambas implican una valoración jurídica de los hechos–, se trata de operaciones distintas a la interpretación normativa propiamente dicha, especialmente cuando se recurre a figuras de otros ordenamientos o a definiciones del propio legislador tributario.

En lo que respecta a la interpretación, basta señalar que se emplean los mismos métodos utilizados en otras ramas del derecho, con la salvedad de que debe considerarse la finalidad de las normas tributarias. De ahí que la denominada

interpretación económica, que alcanzó notoriedad en Europa a mediados del siglo xx, deba entenderse hoy como una forma de interpretación finalista.

Si bien podría contradecir el principio de legalidad, la analogía no excluye la integración analógica, amparada en el principio de igualdad. Por último, quizá el aspecto más controvertido es el fraude a la ley, estrechamente vinculado al abuso del derecho.

En Colombia, la Constitución establece que le corresponde al legislador definir directamente los elementos de la obligación tributaria. Frente a ello la Corte ha sostenido la tesis de la amplia libertad de configuración legislativa en esta materia, lo que ha dado lugar a un uso frecuente de la acción de institucionalidad y, en consecuencia, a una abundante jurisprudencia sobre el poder tributario del legislador y el papel de los principios como límites al poder y garantía de los derechos ciudadanos.

Por otro lado, el derecho positivo no contiene normas que definan los principios básicos para la calificación e interpretación de las disposiciones tributarias. Esto genera dos tipos de debates: primero, sobre el umbral de justicia tributaria que debe respetar el legislador al establecer el monto del tributo según la capacidad económica del contribuyente; y segundo, sobre la ausencia de reglas claras, lo que produce un tratamiento dispar y poco sistemático de los operadores jurídicos —contribuyentes funcionarios y jueces—, al aplicar criterios uniformes en casos concretos.

2. DIFERENCIAS DE INTERPRETACIÓN ENTRE LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO Y LA DIAN

En esta segunda parte se ilustran las diferencias en la interpretación de las normas tributarias mediante la selección de algunas sentencias que han anulado conceptos de la DIAN, entidad que, en ejercicio de su facultad interpretativa, responde consultas formuladas por los contribuyentes. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha considerado que estos conceptos constituyen actos administrativos, ya que son obligatorios para los contribuyentes. De hecho, en muchos procesos, los funcionarios que expiden liquidaciones oficiales los invocan como fundamento para rechazar solicitudes o argumentos. Ahora bien, cuando dichos conceptos son anulados por el Consejo de Estado, se evidencia que una misma norma puede ser válidamente interpretada de formas distintas, siendo, en última instancia, los jueces los que dirimen este tipo de controversia, en los casos que seleccionamos, anulando la interpretación de la DIAN.

2.1. Sentencia del 11 de julio de 2024 (27224), C. P.: Milton Chaves García

Conceptos DIAN demandados: Oficios n.ºs 6184 del 12 de marzo de 2019 y 18982 [018982] del 23 de julio de 2019 (apartes de estos conceptos)

Se discute si la renuncia de gananciales está gravada con el impuesto complementario de ganancias ocasionales.

DIAN: Sí están gravados.

El artículo 47 del ET, que prevé que los gananciales no constituyen ganancia ocasional, solo se limita al 50% que le corresponde a cada uno de los cónyuges al liquidar la sociedad conyugal y no en lo que acrece dicho porcentaje como consecuencia de la renuncia a gananciales de un cónyuge a favor del otro, pues dicha renuncia es un acto de disposición entre vivos a título gratuito, esto es, una donación que constituye renta gravada con ganancia ocasional en aplicación del artículo 302 del ET.

Consejo de Estado: No están gravados.

Los gananciales son derechos representados en bienes que hacen parte de una universalidad jurídica que surge cuando se disuelve la sociedad conyugal, momento en el cual pueden ser objeto de renuncia. La renuncia de los gananciales no implica su desnaturalización y, en últimas, estarán cobijados por el tratamiento previsto en el artículo 47 del Estatuto Tributario: ganancia ocasional. No tiene soporte legal afirmar que los gananciales corresponden únicamente al 50% de los bienes y derechos sociales. Ese porcentaje puede variar por la renuncia – total o parcial– de uno de los cónyuges a favor el otro, conforme lo permite el artículo 1775 del Código Civil, sin que, se insiste, por el hecho de la renuncia dejen de ser gananciales y, por tanto, no estén sujetos al impuesto de ganancia ocasional. En ese sentido, la renuncia a los gananciales no equivale a una donación o acto jurídico entre vivos a título gratuito; una u otra figura requiere de un acuerdo de voluntades entre las partes, mientras que la renuncia de gananciales es un acto unilateral (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 27244-2024).

2.2. Sentencia del 15 de septiembre de 2022 (25428), C. P.: Milton Chaves García

Conceptos DIAN demandados: Concepto n.º 9295 del 26 de marzo de 2015

Se discute si las cervezas sin alcohol del extranjero introducidas al territorio aduanero nacional se encuentran gravadas con el impuesto nacional al consumo.

DIAN: Sí están gravadas.

El artículo 186 de la Ley 223 de 1995 establece que el hecho generador del impuesto al consumo de cervezas no distingue entre aquellas con o sin alcohol, razón por la cual se entiende que ambos productos están gravados.

Consejo de Estado: No están gravadas.

En la exposición de motivos del proyecto de ley se dispuso que el hecho generador del impuesto al consumo estaría constituido por «el consumo de cervezas, sifones, mezclas de estos productos con otros, y refajos, independientemente de su contenido alcohólico, en la jurisdicción de los Departamentos y del Distrito Capital». Así pues, la voluntad del legislador estaba encaminada a establecer un gravamen sobre el consumo de bebidas como la cerveza, cuyo contenido esté compuesto por una graduación alcoholométrica. Adicionalmente, en la misma exposición de motivos se señaló que el Ministro de Hacienda y Crédito Público hizo referencia a la naturaleza alcohólica de las bebidas respecto de las cuales se regulaba el impuesto al consumo y, así mismo, al problema existente en relación con las bases gravables y las tarifas que no reflejaban diferencias según el grado de contenido alcohólico en cada una de las bebidas objeto de gravamen. En esas condiciones, se observa que durante el trámite legislativo de la Ley 223 de 1995 se consideró que el impuesto estaba dirigido al consumo de bebidas alcohólicas. Por tanto, la cerveza a la que hace referencia la Ley 223 de 1995 corresponde a una bebida alcohólica y no a una de naturaleza diferente como lo es la cerveza sin alcohol (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 25428-2022).

2.3. Sentencia del 16 de junio de 2022 (25410), C. P.: Myriam Stella Gutiérrez

Concepto DIAN demandado: Concepto n.º 100208221-494 del 29 de abril de 2020

Se discute, para efectos del IVA, si la obtención de la membresía a un club de compras –que otorga el derecho de acceso a tienda física y virtual– constituye la adquisición de un intangible no asociado a la propiedad industrial o, por el contrario, si se trata de la prestación de un servicio

DIAN: Es un servicio y por lo tanto está gravado.

Concretamente, se trata de un contrato de prestación de servicios en virtud del cual el oferente no se limita a permitir el acceso del afiliado a sus tiendas físicas o virtuales, sino que pone a su disposición, en un mismo lugar, productos, bienes y servicios seleccionados, exclusivos, de calidad y a buen precio, para que sean adquiridos a cambio de una contraprestación económica. En consecuencia, la venta de membresías de afiliación y sostenimiento de un club de compras está gravada con IVA, al tratarse de pagos realizados como contraprestación por un servicio de acceso a dicha oferta de productos y servicios.

Consejo de Estado: Partiendo del hecho de que en la consulta solo se propuso una hipótesis concreta de obtención de membresía (derecho de acceso a tienda física y virtual) la Sala encuentra que no se causa el IVA.

El pago de la membresía no retribuye una obligación de hacer por parte del club de compras, sino el derecho a ingresar al sitio donde se ofertan los respectivos bienes, lo cual no se enmarcaría dentro del hecho generador del IVA bajo el concepto de servicios, habida cuenta de que, en virtud de la membresía, no se desarrolla una «actividad, labor o trabajo», presupuestos indispensables para que se configure un servicio. Así, bajo el estricto supuesto consultado, la membresía constituye únicamente un derecho, lo cual no se encuentra previsto como hecho generador del impuesto sobre las ventas (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 25410-2022).

2.4. Sentencia del 21 de febrero de 2019 (18912) C. P.: Julio Piza

Conceptos DIAN demandados: Conceptos n.ºs 103121 de 2008 y 075186 de 2010 y Oficio 008895 de 2011 (algunos apartados de los conceptos)

Se discute si las declaraciones en las que se compensan pérdidas fiscales pueden acogerse al beneficio de auditoría.

DIAN: No pueden.

El término de firmeza del beneficio de auditoría no opera en el caso de las declaraciones de renta en las que se compense una pérdida fiscal, toda vez que, por expresa disposición del artículo 147 del ET, dicho término equivale a cinco años contados a partir de la fecha en que fue presentada la correspondiente liquidación privada del impuesto. La declaración en la que se determina una pérdida fiscal no puede acogerse al beneficio de auditoría, pues, en virtud del artículo 689-1 del ET –norma que regula dicho beneficio–, concordante con el artículo 147 ibídem, la Administración conserva la facultad para fiscalizar la autoliquidación que arrojó la pérdida fiscal, incluso después de transcurrido el término especial de firmeza del citado artículo 689-1.

Consejo de Estado: Sí pueden.

En el artículo 689-1 del Estatuto Tributario el legislador no dispuso ninguna exclusión o limitación para la aplicación del beneficio de auditoría respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta en las que se compensen pérdidas fiscales. Es dable interpretar que una declaración de renta en la que se compense una pérdida fiscal puede ser objeto del beneficio de auditoría, en la medida que dicha declaración privada cumpla con los requisitos generales para acceder al mismo,

esto es: i) que la declaración se presente y pague oportunamente, según los plazos fijados para tal efecto por el Gobierno Nacional; ii) que se liquide un aumento del impuesto neto de renta, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, conforme con el porcentaje establecido para el respectivo año gravable y el término de firmeza pretendido; y iii) que, dentro del término especial del beneficio de auditoría no se notifique emplazamiento para declarar respecto de la declaración objeto del beneficio. Lo anterior, siempre y cuando no se verifique alguno de los supuestos de exclusión expresamente establecidos en el artículo 689-1 del Estatuto (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 18912-2019).

2.5. Sentencia del 10 de noviembre de 2022 (25400), C. P.: Myriam Gutiérrez Argüello

Concepto DIAN demandado: Oficio n.º 2949 del 27 de diciembre de 2019

Interpretación del artículo 90 del Estatuto Tributario «Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios» Concretamente, se discute si este artículo es aplicable a enajenaciones sin carácter remuneratorio, como donaciones, pago de dividendos en especie, o adjudicación de bienes de sociedades liquidadas.

DIAN: Es aplicable.

A partir de una interpretación gramatical de la norma, se considera que el artículo 90 es aplicable a todo tipo de enajenaciones, en tanto en su texto se utiliza la expresión «enajenaciones a cualquier título».

Consejo de Estado: No es aplicable a todas las enajenaciones.

«La Sala encuentra probado que el concepto acusado interpretó de forma errada el artículo 90 del Estatuto Tributario al pretender su aplicación a: i) las donaciones, que se caracterizan por su gratuidad y por lo mismo, no generan renta en cabeza del donante; ii) en la entrega de activos a los asociados al momento de la liquidación de una sociedad, porque se consideran dividendos; y iii) en el pago en especie de dividendos, toda vez que el giro de los mismos no genera ingreso ni gastos en las sociedades y porque el artículo 29 del Estatuto Tributario determina las reglas aplicables, que por su especialidad deben ser privilegiadas. Así, preservar esa interpretación derivaría en un impacto tributario no previsto por la ley para tales operaciones» (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 25400-2022).

2.6. Sentencia del 18 de febrero de 2021 (23507)

C. P.: Myriam Gutiérrez Argüello

Concepto DIAN demandado: Concepto n.º 7442 del 3 de abril de 2017

IVA. Se discute si el transporte internacional de pasajeros de ida y regreso se liquida sobre el 50% del valor del ticket porque el **viaje de regreso se encuentra excluido** del impuesto, o si, por el contrario, el viaje de regreso se debe entender como un **hecho no sujeto al impuesto**.

DIAN: El viaje de regreso es un servicio excluido.

Los artículos 421-1 y 461 del Estatuto Tributario establecen que el transporte internacional de pasajeros está gravado sobre el 50% del valor del ticket de doble trayecto, siempre que el viaje se inicie en Colombia. Esto indica que la voluntad del legislador fue gravar un solo trayecto como hecho generador –el de ida–, por ser el que se origina en el territorio colombiano; en ese sentido, el viaje de regreso se encuentra excluido.

Consejo de Estado: El viaje de regreso es un hecho no sujeto al impuesto.

La lectura sistemática de los artículos 420, 421-1, 431 y 461 del Estatuto Tributario permite concluir que el legislador gravó con el IVA el transporte internacional de pasajeros por tratarse de un servicio prestado en Colombia o desde el exterior, pero que en el caso de tickets vendidos de ida y regreso, únicamente se pretendió gravar un trayecto.

El concepto acusado desconoció el principio de reserva de ley dado que las exclusiones en materia tributaria son de carácter taxativo, y en las normas del Estatuto Tributario no se establece la exclusión de los ingresos por concepto del servicio de transporte aéreo de regreso (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 23507-2021).

2.7. Sentencia del 29 de julio de 2021 (25346)

C. P.: Myriam Gutiérrez Argüello

Concepto DIAN demandado: Concepto n.º 100208221000521 del 5 de marzo de 2019

Se discute si son deducibles los intereses causados por préstamo que se solicita a una entidad bancaria para la adquisición de acciones.

DIAN: no lo son.

Según lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, no cumplen con los requisitos de necesidad y causalidad exigidos por la norma.

Consejo de Estado: el concepto demandado establece un rechazo generalizado de la expensa en discusión, al indicar que no es necesaria y que no existe una relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Esto infringe las normas superiores y constituye una falsa motivación por error de los fundamentos de derecho, toda vez que dichas disposiciones no prevén una limitación absoluta, sino que supeditan la deducción al análisis del caso particular de cada contribuyente conforme con su actividad propia (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 25346-2021).

3. CONCLUSIONES

Como se puede observar, la interpretación de las normas tributarias es un ámbito del derecho, lo que explica las disputas jurídicas que deben ser resueltas por los jueces al momento de decidir las demandas de los contribuyentes. En nuestro caso, esta posibilidad de interpretar las normas tributarias se presenta con mayor frecuencia, dado que no contamos con un código tributario que defina criterios de interpretación, pautas para aplicar las normas y un punto de referencia en el derecho positivo que oriente su aplicación. En segundo lugar, el Estatuto Tributario –y con mayor razón las normas que regulan los tributos locales– es un cuerpo normativo antiguo. Si bien ha sido objeto de actualizaciones mediante diversas reformas tributarias, dichas modificaciones han sido parciales: unas veces responden a problemas coyunturales; otras recogen posiciones jurisprudenciales para convertirlas en disposiciones legales. En consecuencia, no contamos con una visión sistemática del ordenamiento legal vigente. Por otro lado, dado que el contribuyente es quien organiza su vida económica –y es, en últimas, el único que la conoce en detalle– la ley le delega la tarea de aplicar las normas tributarias a su caso concreto para determinar su obligación fiscal. En el ejercicio de esa función, es usual que tienda a interpretar las disposiciones legales de forma tal que le permitan reducir el monto del impuesto a pagar.

Sin embargo, la interpretación no es una actividad totalmente discrecional. Esta se rige por reglas específicas y, dentro de la jurisdicción, existen líneas jurisprudenciales que buscan garantizar cierta estabilidad en la función interpretativa. Precisamente por ello, la figura del precedente judicial tiende a consolidarse como un instrumento para unificar la doctrina y hacer efectivo el principio de igualdad, siempre que los elementos fácticos y jurídicos sean comparables. En ese mismo sentido, las sentencias de unificación cumplen un papel fundamental, al contribuir a la estabilidad doctrinaria y a la coherencia del sistema jurídico.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Atienza, M. (1985). *Introducción al derecho*. Doctrina Jurídica Contemporánea. <https://biblioteca-repositorio.clacso.edu.ar/bitstream/CLACSO/248328/1/Introduccion-derecho.pdf>.
- Bernuz, M. (2006). *François Gény y el Derecho: La lucha contra el método exegetico*. Universidad Externado de Colombia.
- Bobbio, N. (1997). *Teoría general del derecho*. Temis.
- Combarros Villanueva, V. E. (1984). La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. *Revista Española de Derecho Financiero*, (44), 485-536. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=59995>.
- Corte Constitucional de Colombia, Sala Plena (2016, 10 de febrero). *Sentencia C-054/16*, M. P.: Vargas, L.
- Muñoz, G. (2015). Derecho tributario: concepto y fundamento de su autonomía científica. En J. R. Piza Rodríguez (ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 21-55). Universidad Externado de Colombia.
- Palao Taboada, C. (2023). Interpretación y aplicación de las normas tributarias. En J. R. Piza Rodríguez & J. M. Castro Arango (Eds.), *Una década de jurisprudencia tributaria (2012-2021)*. Universidad Externado de Colombia.
- Presidencia de la República de Colombia (2020, 22 de diciembre). *Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales* [Decreto 1742 de 2020]. *Diario Oficial*, 51.536.
- Presidencia de la República de Colombia (2024, 31 de diciembre). *Estatuto Tributario* [Decreto 624 de 1989]. *Diario Oficial*, 52.986.
- Zornoza, J. (1985). Interpretación administrativa y consulta tributaria. *Revista Española de Derecho Financiero*, (47-48), 463-500.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2019, 21 de febrero). *Sentencia 18912-2019*, C. P.: Piza, J.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2021, 18 de febrero). *Sentencia 23507-2021*, C. P.: Gutiérrez, M.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2021, 29 de julio). *Sentencia 25346-2021*, C. P.: Gutiérrez, M.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2022, 16 de junio). *Sentencia 25410-2022*, C. P.: Gutiérrez, M.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2022, 10 de noviembre). *Sentencia 25400-2022*, C. P.: Gutiérrez, M.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2022, 15 de septiembre). *Sentencia 25428-2022*, C. P.: Chaves, M.
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil (2013, 10 de diciembre). *Concepto 2194*, M. P.: Zambrano, W.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta (2024, 11 de julio). *Sentencia 27244-2024*, C. P.: Chaves, M.