

LA CONSULTA TRIBUTARIA

JULIO ROBERTO PIZA R.*

1. El Derecho Tributario se caracteriza porque un número masivo de ciudadanos debe aplicar directamente las normas tributarias para cumplir con la obligación de liquidar sus impuestos cuando el marco legal para esta aplicación siempre será susceptible de un proceso de calificación de los hechos y de interpretación de las normas, que es profuso, confuso y difuso. Pues, tiene además una abundante reglamentación, y por su naturaleza deja un amplio margen para la interpretación extensiva a favor del propio contribuyente. En efecto, sin mayores conocimientos en la materia, ni con experiencia en interpretación normativa, y en cambio con la tentación de reducir el monto de sus impuestos aun corriendo riesgos económicos y asumiendo costos morales, es bastante probable, en un país como el nuestro, que el contribuyente promedio se deje seducir y haga a un lado el riesgo subjetivo y tienda a colocarse en la situación tributaria más favorable, con una aplicación de las normas que va desde la elusión hasta la franca evasión tributaria, con una justificación moral que reivindica los postulados liberales de la protección de las garantías individuales frente a ese monstruo del Estado gigantesco, ineficiente y con varias muestras de corrupción, al que habría que contribuirle con un poco, pero no más allá de lo que merece a juicio individual de quien debe liquidar sus propios impuestos sobre sus ingresos.

2. En el caso colombiano, este ejercicio que cada año enfrenta a los contribuyentes con esta situación se hace más evidente, puesto que nuestra legislación es una compilación elaborada hace 17 años, con disposiciones de más de cincuenta años y que desde entonces se ha engrosado son las frecuentes reformas de este periodo y la abundante reglamentación. Lo cual, aun para un especialista, constituye una labor dispendiosa que no en pocos casos ofrece distintas calificaciones e interpretaciones normativas.

3. Por ello, el volumen de consultas que los contribuyentes y demás usuarios del sistema tributario formulan a la DIAN supera las cinco mil anualmente, y si bien un alto número constituye información o asistencia básica, aproximadamente una quinta parte, resulta relevante a la hora de definir una situación jurídica individual y, por tanto, se traduce en que un contribuyente debe pagar más o menos, frente a la misma norma y solo por la simple interpretación normativa del funcionario que absuelve la consulta. Por tanto, el legislador le ha conferido a los conceptos de la DIAN un doble efecto: por un lado, son obligatorios para los funcionarios, con el fin de unificar la doctrina y, por otra parte, no son obligatorios para los contribuyentes, pero sí constituyen una garantía, pues cuando ellos actúen con base en tales conceptos, la DIAN está obligada a respetar

* Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

su interpretación y cualquier cambio sólo se aplicará hacia el futuro.

4. Sin embargo, los conceptos de la DIAN no se refieren a situaciones concretas, más aún, la propia Oficina Jurídica advierte que su interpretación se hace en abstracto y es de carácter general, pero con todo y ello la norma señala que es obligatoria para los funcionarios, con lo cual, ya existe un margen de calificación para los funcionarios que, en los casos concretos sometidos a su decisión, deben hacer un ejercicio de aplicación de una interpretación general a un caso particular, para entender que en el caso que se deben resolver se está evidentemente frente a un caso de obligatoriedad en la aplicación del concepto, lo cual no siempre es claro.

5. Por su parte, el contribuyente cauteloso ante una duda razonable en la interpretación y aplicación de la ley, podría entender justificado asegurarse antes de, por ejemplo, hacer un negocio o una inversión y, para estimar los costos tributarios, formular una consulta a la DIAN, con el objeto de asegurarse con algún grado de certeza. Pero esta será una precaria seguridad, por un lado, porque la respuesta será siempre en abstracto, y segundo, porque la volubilidad de los conceptos (sería preciso estimar cuántos cambian al año) hace que no le aseguren que mañana otro funcionario no analizará de manera distinta y cambiaría el concepto, y si bien la ley le asegura que mientras estuvo en vigencia el concepto lo protege, en el futuro, los funcionarios del área de fiscalización aplicarán el nuevo concepto.

6. El margen de interpretación, con una base legal tan anticuada, profusa y cambiante, es muy amplio, pero lo es tanto para los contribuyentes como para los funcionarios, y es por ello que es bastante frecuente el cambio de doctrina

7. En algunos países como España, existe la figura de los conceptos vinculantes, que es una figura que ofrece mayor seguridad a los contribuyentes y que consiste en que en algunos casos, definidos por el legislador (inversión extranjera, beneficios tributarios, doble tributación), el contribuyente puede formular su consulta en términos precisos y la administración tributaria le responde mediante un acto administrativo de carácter individual que por supuesto crea una situación jurídica individual y que puede ser objeto, como cualquier acto administrativo, de los recursos en la vía administrativa y jurisdiccional. Por tanto, en estos casos, a la administración se le vincula y queda sujeta a su propia decisión, pero por supuesto cuando el contribuyente hace uso de esta figura, la administración no puede irse por las ramas con conceptos elusivos, que no dicen nada y solo repiten la ley, sino que obliga a la administración a que estudie el caso con profundidad y, por supuesto, genera responsabilidad de la propia administración tributaria.

8. En nuestro derecho han existido figuras similares, por lo menos con efectos similares, como la aplicación de métodos de depreciación previamente autorizados, la contratación de servicios y asistencia técnica en el exterior, la clasificación de egresos y excedentes en el régimen tributario especial y en los acuerdos previos de precios de transferencia (APA).

9. En el derecho anglosajón existe una figura similar, el *ruling*, en virtud del cual la administración tributaria y el contribuyente acuerdan una aplicación específica de una norma a un caso particular.

10. En el caso particular colombiano, con las normas actuales, y frente a casos de difícil interpretación, la DIAN, en muchos casos,

podrá resolver una situación que tenga un cierto grado de generalidad mediante un decreto reglamentario, expedido por el Presidente, y sujetarse a la revisión de legalidad por la jurisdicción administrativa.

11. Pero en muchos casos utiliza otros actos administrativos, con un cierto grado de generalidad, como circulares, instrucciones, conceptos generales, conceptos marco, que son actos administrativos en los cuales fija una posición interpretativa que tiene como finalidad unificar la doctrina y que siempre posee un efecto concreto en la definición de las situaciones individuales por la función que cumple la doctrina de la DIAN.

12. Considerando todas estas variables, existen una serie de temas susceptibles de analizarse frente a esta figura, por lo menos tres en el futuro inmediato. El primero, la necesidad de revisar y reestructurar el Estatuto Tributario, para conferirle un marco legal más sistemático, más acorde con el cambio de los tiempos y con la evolución del derecho en su función social. Segundo, unos criterios esenciales de cuándo se requiere ley y cuándo reglamento, para que esos límites no sean tan discrecionales como lo son hoy, como se puede comprobar con el número de acciones de constitucionalidad y legalidad resueltas por el Consejo de Esta-

do. Y el tercero, analizar la posibilidad de utilizar la figura de la consulta vinculante. En todos estos acápite, es muy importante invertir en una actualización permanente de los funcionarios que deben resolver las consultas.

13. Por todo lo anterior, la Universidad organizó el Foro sobre la Consulta Tributaria, invitando para tal fin a personas que ofrecen distintas perspectivas sobre el tema, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Legis, que es una organización empresarial dedicada a la divulgación de normas como parte de la asistencia al contribuyente, al Consejo de Estado, por supuesto, a la propia DIAN, que es la entidad responsable de esta tarea, y desde luego a la propia Universidad desde una perspectiva académica, para lo cual tres de nuestros profesores intervinieron en el Foro: el profesor invitado JUAN ZORNOZA, que desde la perspectiva española señala las ventajas o desventajas de la manera como el caso español ha abordado el tema Mauricio Marín, con una intervención sobre los efectos vinculantes de nuestro concepto en el derecho actual, si bien con las limitaciones propias de una figura poco desarrollada, y Andrés Medina, que disertó sobre las consultas que desarrolla la Dirección de Apoyo Fiscal.

