

DOCTRINA TRIBUTARIA OFICIAL Y PROBLEMAS DE LA HERMENÉUTICA JURÍDICA

JUAN JOSÉ FUENTES BERNAL*

Los siguientes son algunos comentarios acerca del ejercicio de la función doctrinal por parte de la Administración de Impuestos Nacionales y de los aspectos que, en mi opinión personal, deben tenerse en cuenta al momento de interpretar la ley tributaria.

El presente escrito consta de tres partes. En la primera parte me refiero a los lineamientos generales que orientan el ejercicio de la función doctrinal en la DIAN. En la segunda parte hago alusión al desarrollo de la hermenéutica jurídica y a los criterios que actualmente se imponen en la interpretación de las normas legales. La tercera y última parte es una reflexión sobre la posibilidad de construir por consenso un modelo de interpretación para evitar el sesgo de los operadores y destinatarios de la ley.

I. Doctrina tributaria oficial

La función doctrinal es una tarea estratégica de la Administración de Impuestos que tiene por objeto dar a conocer la posición oficial sobre los distintos problemas que surgen en torno a la aplicación de las disposiciones legales en materia tributaria. Su objeto es señalar el alcance de las normas impositivas y aportar elementos para su

aplicación por parte de los contribuyentes y de los funcionarios públicos, a fin de brindar seguridad jurídica.

El propósito último de la función doctrinal está a tono con postulados como la “confianza legítima” y la “estabilidad jurídica”, los cuales son fundamentales en el Estado de Derecho y atienden directamente a la naturaleza de las normas tributarias, ya que el deber de contribuir se soporta en la seguridad de los ciudadanos respecto de la carga fiscal que les corresponde.

El reto más importante que debe asumir la DIAN en desarrollo de la función doctrinal es mantener la unidad de criterio al interior de la administración para garantizar que todos sus funcionarios acogen, en términos generales, la misma línea de interpretación sobre un determinado problema jurídico; esto permite establecer reglas claras en el manejo de las relaciones con los contribuyentes, evitando que las actuaciones del ente oficial, como un solo órgano que es, se apoyen en opiniones y criterios diversos. Para lograrlo, se han dictado medidas que definen el efecto de los pronunciamientos oficiales desde el punto de vista de los sujetos de la tributación y desde el punto de vista de los funcionarios.

* Abogado tributarista, profesor universitario. Los comentarios expresados en este documento representan únicamente la opinión personal del autor.

Alcance de los conceptos

El artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 10 de la Resolución 1618 de 2006 establecen que la Oficina Jurídica de la DIAN es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. Esta facultad, tal como está definida, le da un alcance limitado a los pronunciamientos de la Administración Tributaria ya que estos no pueden referirse a situaciones de carácter particular y concreto sino, únicamente, al contenido de las disposiciones en un sentido general y abstracto. Aquí es importante precisar que, si bien los conceptos de la DIAN constituyen un mecanismo auxiliar para la interpretación y aplicación de la ley, los mismos no tienen por objeto dirimir las controversias que se presentan entre los sujetos de la tributación y la Administración de Impuestos ni coadyuvar en el cumplimiento de las obligaciones que son responsabilidad exclusiva de los contribuyentes.

En tal sentido, es claro que los conceptos no son el único medio con que cuentan los contribuyentes y los funcionarios para la interpretación y aplicación de la ley; la ausencia de un pronunciamiento oficial sobre un tema específico no debe inhibir a los operadores y destinatarios de la ley de aplicar la norma con los demás referentes legales, reglamentarios, jurisprudenciales y doctrinales que sean pertinentes al caso.

Publicidad y fuerza vinculante de los conceptos

La publicación de los conceptos es el mecanismo que formalmente ha previsto la ley para garantizar que los pronun-

ciamientos oficiales sean conocidos por los funcionarios y los contribuyentes. Su fundamento es el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que obliga a la administración tributaria a publicar los conceptos en los cuales cambie la posición doctrinal asumida con anterioridad. El medio en el cual debe surtirse la publicación para estos efectos es, por disposición de la Ley 489 de 1998, el *Diario Oficial*.

La DIAN, mediante la Circular n.º 175 de 2001, determinó que deben ser publicados en el *Diario Oficial* los siguientes conceptos:

- Los que revoquen, modifiquen o cambien la doctrina vigente.
- Los que aclaren, adicionen o confirmen la doctrina contenida en conceptos anteriores.
- Los que se emitan con ocasión de cambios en la legislación.
- Los conceptos generales sobre una determinada materia y los especiales sobre un determinado tema.

Adicionalmente, el Decreto 1265 de 1999, relativo a las funciones de la DIAN, en su artículo 11, parágrafo, dispone que los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica que sean publicados constituyen la interpretación oficial para los funcionarios de la entidad y que su desconocimiento puede acarrear sanciones disciplinarias.

Seguridad jurídica

El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 dispone que los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pueden sustentar con ellos sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional. Asimismo, establece que durante el tiempo

en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no pueden ser objetadas por las autoridades tributarias, y que la DIAN está obligada a publicar los conceptos en los cuales cambie la posición doctrinal asumida en anteriores pronunciamientos. La norma representa una garantía para los contribuyentes puesto que, con fundamento en el principio de la buena fe, protege la confianza que legítimamente inspira en los destinatarios de la ley tributaria una interpretación oficial de la misma. En este punto es importante tener en cuenta que:

a) Los conceptos de la administración tributaria no son normas sino interpretaciones de normas.

b) Estos pronunciamientos son obligatorios para los funcionarios de la administración, mas no para los contribuyentes.

c) Un cambio en la interpretación oficial puede implicar la revocatoria, la modificación o la aclaración de una interpretación anterior.

d) Los funcionarios y los contribuyentes no pueden fundar sus actuaciones en conceptos que han sido revocados o modificados, cuando tales actuaciones se surtan con posterioridad a la revocatoria o modificación.

e) Los contribuyentes pueden fundar sus actuaciones en conceptos que no hayan sido revocados o modificados al momento de surtirse la actuación.

Vigencia e inoponibilidad de los conceptos

Aunque es claro que los conceptos de la administración tributaria no son, en estricto sentido, normas sino interpretaciones de las

normas, la Ley 223 de 1995 les otorga el atributo de “vigencia” en aras de la seguridad jurídica y la confianza legítima. De esta forma, si los contribuyentes actúan con base en un pronunciamiento de la DIAN y la entidad cambia el criterio allí expresado, este nuevo criterio no es oponible a los contribuyentes respecto de las actuaciones efectuadas “en vigencia” del concepto anterior. En otras palabras, los cambios en la doctrina oficial que afecten la seguridad jurídica de los contribuyentes únicamente surten efectos hacia el futuro.

Lo anterior no significa que los conceptos son, en todos los casos, “irretroactivos”. No debemos perder de vista que la doctrina oficial es fundamentalmente un mecanismo auxiliar de interpretación, cuya fuerza vinculante está restringida a los funcionarios, y que, por lo general, no se pueden predicar de ella requisitos que sólo son atribuibles a la ley tributaria. Comoquiera que la interpretación doctrinal busca simplemente extraer el contenido de las normas preexistentes (y no adicionar ni modificar ese contenido) la misma puede ser retroactiva en cuanto no implique un cambio de criterio que ponga en juego la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Tal es el caso de los conceptos que abordan por primera vez un tema que, en varios años desde la entrada en vigencia de las normas que lo regulan, nunca había sido analizado. En estas circunstancias, es claro que el pronunciamiento oficial vale aun respecto de situaciones anteriores a su expedición, por cuanto la ley, que es su objeto de estudio, ya estaba allí antes del concepto y este simplemente está orientado a definir su alcance.

II. Criterios de interpretación de la ley tributaria

El desarrollo de la hermenéutica jurídica

El problema de la interpretación de la ley no es sólo una cuestión técnica que concierne a los juristas, sino también un asunto vinculado, de manera más amplia, con la cultura y con los valores individuales y colectivos del ser humano. La escrituralidad del derecho (el paso de la *lex non scripta* a la *lex scripta*) mediante la adopción en casi todos los países de constituciones políticas y grandes codificaciones ha dado lugar a múltiples preguntas acerca del significado de los textos jurídicos, dentro de una línea de pensamiento que concibe la ley como un medio para la solución de los conflictos y las necesidades sociales. Esas preguntas son el objeto de estudio de la llamada “hermenéutica jurídica”, disciplina que plantea una reflexión crítica acerca de los métodos que deben utilizar los operadores y destinatarios de la ley para extraer su contenido.

La hermenéutica jurídica surgió en la primera mitad del siglo XIX con SAVIGNY y otros autores que desarrollaron un método de interpretación basado en cuatro elementos atribuibles al texto normativo, en contraste con la literalidad o exégesis que predominaba en épocas anteriores. De acuerdo con los postulados de SAVIGNY, los elementos necesarios para la interpretación de la ley son:

a. El elemento gramatical, que corresponde a las palabras utilizadas por el legislador para comunicar sus ideas, es decir, el lenguaje de las leyes.

b. El elemento lógico, que se refiere a las relaciones entre las palabras, o sea, la coherencia formal entre las ideas expresadas en el texto jurídico.

c. El elemento histórico, que tiene por objeto el estado del derecho al momento de la expedición de la ley y el cambio por ella introducido.

d. Finalmente, el elemento sistemático, que corresponde al vínculo entre las diferentes instituciones y reglas del derecho, es decir, a la concepción de la norma como un elemento del sistema jurídico.

Estos elementos no constituyen para SAVIGNY cuatro métodos excluyentes entre sí y, por el contrario, su integración es indispensable en el proceso de interpretación de la ley aunque, dependiendo del caso, unos puedan resultar más importantes que otros.

La influencia de la doctrina hermenéutica de SAVIGNY en el derecho colombiano es notoria en las reglas consagradas en los artículos 25 a 32 del Código Civil y representa el modelo clásico de interpretación de la ley. Sin embargo, esta teoría es hoy en día duramente criticada desde una perspectiva sociológica que mira más a los fines y consecuencias de la norma que al aspecto formal y filológico del derecho. Es claro que los cuatro elementos propuestos por este autor no tienen en cuenta el propósito o finalidad de la ley ni, mucho menos, los efectos que se derivan de su interpretación en uno u otro sentido. En palabras del propio SAVIGNY, “la ignorancia en que nos hallamos respecto del motivo de la ley en nada disminuye su autoridad”¹. Igualmente, para SAVIGNY “la apreciación del resultado obtenido es, de todos los métodos el más aventurado, pues

1. CARLOS F. VON SAVIGNY, “Sistema de derecho romano actual”.

2. *Ibíd.*

el intérprete corre el riesgo de excederse en sus poderes y entrarse en el dominio de la legislación”².

La relación fin-consecuencia como crítica a SAVIGNY

A pesar del avance que en su momento representó, la metodología savigniana resulta insuficiente por las dificultades que surgen de una interpretación al margen de los problemas prácticos que pretende resolver el derecho. Si la interpretación de la ley debe ser ajena a sus objetivos, el derecho pierde su valor instrumental y su carácter político para convertirse en un fin en sí mismo, carente de contexto y de contenido social³.

Autores posteriores a SAVIGNY (RUDOLF VON IHERING, PHILIPP HECK, H.L.A. HART y EUGEN EHRLICH, entre otros) cuestionaron su método y emprendieron lo que podríamos llamar una cruzada antiformalista que tuvo como guía el énfasis en el fin del derecho, entendido como el problema social que la ley busca resolver, y la evaluación de las consecuencias que se derivan de su aplicación. Desde esta perspectiva la interpretación jurídica exige un conocimiento de la política pública, social o económica que la ley representa, y un juicio acorde con la realización de dicha política, aun a costa de los elementos formales de la metodología tradicional. Como lo señala el profesor DIEGO LÓPEZ MEDINA, “la relación fin-consecuencia adquiere primacía sobre el texto, la historia, la lógica o el sistema jurídico”⁴.

Es importante anotar que el fin o propósito de la ley no corresponde necesariamente a

la intención del legislador (que se relaciona más con el origen de la norma) sino que tiene que ver con el valor actual o contemporáneo de la disposición, es decir, el valor protegido actualmente por el sistema jurídico, en contraste con la voluntad histórica del legislador. La distinción entre fin de la norma e intención del legislador es clara en algunas figuras del Código Civil que en la época de su consagración correspondían a una práctica reiterada pero que hoy en día rara vez se presentan, matizadas con elementos novedosos, por lo que no es suficiente analizar las motivaciones históricas sino la utilidad de tales disposiciones en el momento actual.

Sistemia y pragmatismo jurídico

Si bien la interpretación finalista o teleológica es más flexible que la propuesta por SAVIGNY, no es, por esta razón, discrecional o subjetiva y, por el contrario, exige un mayor conocimiento de los hechos regulados por la norma. Además, se encuentra claramente asociada a una concepción sistémica del derecho y al llamado “pragmatismo jurídico”.

En efecto, la noción de sistema jurídico supone la existencia de un conjunto de reglas y principios en el que las primeras están subordinadas a los segundos; para el finalista los principios son el fin último o mediato de la ley, cuya consecución requiere inicialmente del cumplimiento de los fines inmediatos. En lo que tiene que ver con el pragmatismo, la concepción teleológica se complementa con la noción de “efecto útil” de las disposiciones legales, con miras a la consecución

3. Se presenta entonces lo que algunos tratadistas denominan “el fetichismo de la ley”.

4. López Medina, Diego Eduardo “Interpretación Constitucional”, Universidad Nacional de Colombia, Bogotá, 2002.

de un fin o propósito de orden superior a la ley; bajo este esquema de pensamiento, una interpretación es válida si garantiza el efecto útil de la ley o, dicho de otra manera, si es eficaz para el logro de los objetivos que se propone alcanzar la norma.

Los principios fundamentales en el análisis doctrinal

Los principios generales son, como hemos dicho, un referente obligado en la interpretación de la ley. En particular, los principios reguladores de la tributación consagrados en la Constitución Política establecen los límites de la ley en esta materia y representan garantías para los ciudadanos que deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sin embargo, es posible que en el desarrollo de la función legislativa no siempre se respeten estos principios, de tal forma que, en ocasiones, las leyes tributarias adolezcan de vicios de inexecutableidad.

Ahora bien, la interpretación oficial (p. ej., la interpretación expresada en los conceptos de la DIAN) no puede corregir las deficiencias de la ley que se refieren a su incompatibilidad con los postulados constitucionales. Es claro que esta es una atribución exclusiva del órgano judicial con facultades para salvaguardar la integridad y la supremacía de la Constitución Política, es decir, de la Corte Constitucional, quien desarrolla esta potestad mediante la modulación de sus decisiones, como ocurre cuando se expiden los fallos de exequibilidad condicionada. En otras palabras, sólo el intérprete constitucional (la Corte) puede acudir a los principios fundamentales que orientan el sistema tributario para sujetar al cumplimiento de dichos principios el efecto de las normas de naturaleza impositiva; o sea, para subsanar las omisiones o inconsistencias que, frente a

los principios fundamentales, se manifiestan en la misma ley.

Por ejemplo, si una norma tributaria comporta la vulneración del principio de equidad, no puede la DIAN, vía interpretación, subsanar esa deficiencia por cuanto no está facultada para modificar la ley o para crear condiciones distintas a las previstas en el ordenamiento jurídico. Sin embargo, bueno es reconocer que hay situaciones que demandan una interpretación de las normas tributarias acorde con los principios fundamentales de la Constitución, no para corregir las deficiencias de la ley en esta materia, que no es esta la función del intérprete, sino para precisar el alcance de las disposiciones en el marco de los postulados que, de manera general, definen la estructura del sistema tributario. En este punto vale la pena destacar que, así como la ley puede llegar a ser contraria a los principios generales plasmados en la Constitución Política, también puede serlo la interpretación que de dicha ley hagan las autoridades o los contribuyentes. Por eso, nunca deben perderse de vista estos principios al momento de señalar pautas para la aplicación de las disposiciones legales.

La idea no es suplir las inconsistencias de la ley frente al precepto constitucional sino aportar una interpretación basada en criterios teleológicos y sistémicos que, más allá de la sujeción al tenor literal, armonicen el efecto de la norma con los postulados fundamentales. La consideración de estos postulados como premisa para las actuaciones de los funcionarios de la tributación es explícita en el texto del artículo 683 del Estatuto Tributario que se refiere al espíritu de justicia que debe presidir tales actuaciones, en el entendido de que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha

querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación. Esta disposición es insoslayable en el ejercicio de la función doctrinal sobre todo si tenemos en cuenta que, si bien los conceptos de la Administración no son obligatorios para los contribuyentes, sí lo son para los funcionarios.

III. Objetividad y modelos de interpretación

La objetividad en la interpretación de la ley no se deriva de la aplicación de uno u otro método o criterio, ya sea este formal, sistémico o finalista. Todos los métodos, en tanto que requieren de un intérprete, son vulnerables a la subjetividad, es decir, al juicio parcializado de quien hace la interpretación.

Aparentemente una interpretación finalista o consecuencialista es más objetiva que una interpretación literal o exegética porque incorpora elementos adicionales en el análisis, como son el conocimiento de los hechos o realidades que pretende regular la ley y los efectos que se derivan de su aplicación. Sin embargo, paradójicamente, en la medida en que son mayores los aspectos a tener en cuenta, mayor es el riesgo de la subjetividad. En el caso particular de la concepción finalista, es claro que esta no garantiza, por sí sola, la existencia de un acuerdo entre todos los intérpretes acerca de los fines de la ley y del medio más eficaz para conseguirlos.

Es evidente que el problema de la objetividad en la interpretación de la ley es más un asunto de orden filosófico que jurídico. Los conflictos en torno a la aplicación de las nor-

mas (particularmente en el ámbito tributario) muestran que no todos sus destinatarios las entienden de la misma manera, aun cuando, como hemos señalado, compartan ciertos criterios. La razón de esas diferencias no hay que buscarla en las mismas normas sino en la experiencia previa de quienes las interpretan y aplican; es decir, en el conocimiento acumulado del intérprete, en sus motivaciones e intereses, en su psicología y, más allá, en la cultura y en los paradigmas que imperan en la sociedad.

Si toda ley pasa por un proceso de interpretación antes de ser aplicada, y dicha interpretación obedece a las variables que hemos mencionado, ¿cómo garantizar entonces la objetividad?, ¿cómo evitar el sesgo del intérprete?

Frente a estos interrogantes algunos dirán, a tono con la corriente filosófica que se ha dado en llamar “posmodernidad”, que sencillamente la objetividad no es factible, que, en tanto que la realidad es construida, ni los hechos ni las normas que los regulan pueden ser “objetivos”, por lo que se imponen los relativismos y el análisis casuístico o particular⁵.

Sin entrar en esa discusión, es necesario precisar que de lo que estamos hablando aquí no es de la posibilidad de que la ley sea objetiva en sí misma, es decir, de pretender que no esté “contaminada” por factores que estrictamente están fuera de lo jurídico (como los aspectos culturales) que inevitablemente inciden en la creación de las normas. De lo que se trata es, sencillamente, de definir una metodología que haga más confiable la interpretación, que la acerque más al contenido

5. Desde este punto de vista todas las interpretaciones de la ley serían válidas y no tendría sentido su confrontación.

vivo de la ley, vinculándola con la realidad que se propone regular. Para ello, creo que se debe partir de una disposición por parte de los operadores y destinatarios de la ley a reconocer que no siempre la interpretación que podríamos llamar “objetiva” es la más favorable a sus intereses.

Por otra parte, se requiere una especie de ponderación por consenso de los diferentes elementos a considerar en el análisis de las normas jurídicas y un acuerdo sobre los términos de discusión entre los intérpretes. Este acuerdo preliminar es de naturaleza formal pero incorpora no sólo los elementos de la metodología savigniana, relativos al texto jurídico, sino también referentes como la intención del legislador, la finalidad de la

norma, el contexto socio-político y el efecto útil de las disposiciones legales.

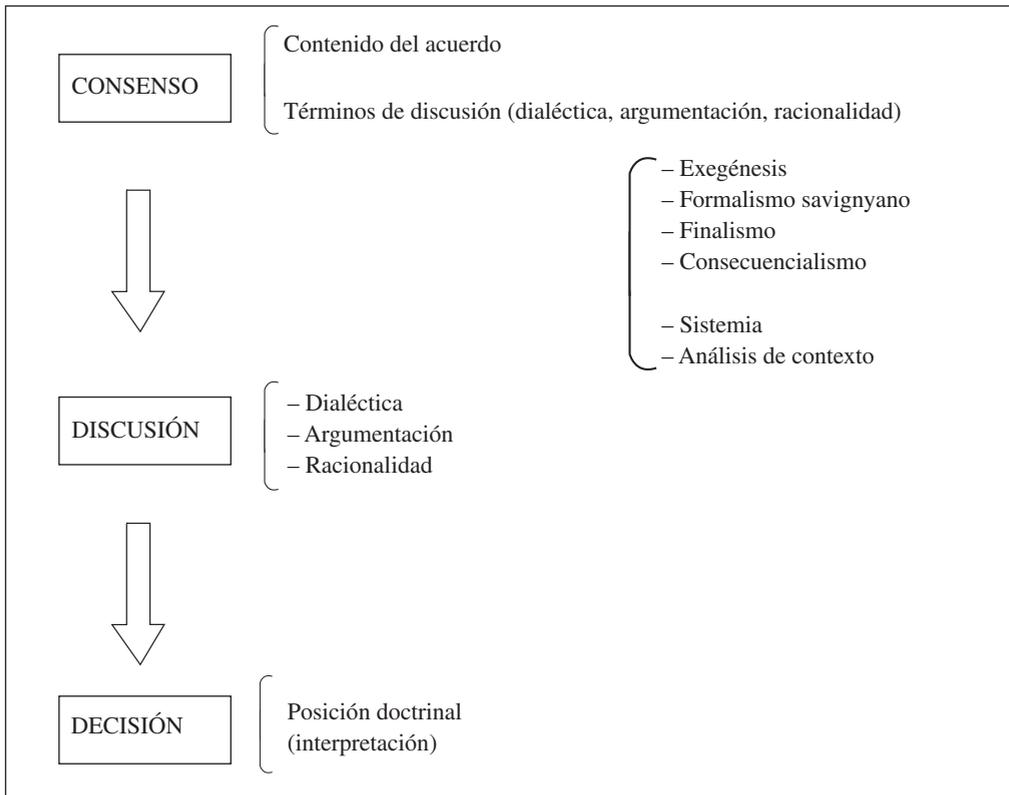
A mi modo de ver, el ejercicio de la hermenéutica jurídica es un proceso eminentemente social (no individual o personal, como algunos autores pretenden) y comprende tres etapas:

1. La fase del acuerdo previo sobre los términos de discusión y la valoración de los elementos de juicio.

2. La fase de la discusión, entendida como un proceso dialéctico, argumentativo y racional.

3. La fase decisional, en la que se asume una posición en relación con el contenido y el alcance de la ley.

El siguiente esquema resume lo dicho:



En este modelo los elementos de juicio del intérprete no son individuales o subjetivos, sino que son contruidos y valorados socialmente mediante un acuerdo o consenso. La ponderación o valoración de dichos elementos es un reto que deben asumir los intérpretes (la comunidad académica, los tratadistas, los funcionarios administrativos y judiciales), quienes participan igualmente en la discusión. La discusión es un proceso dialéctico, en tanto que permite la confron-

tación de ideas y su síntesis en una sola conclusión; es un proceso argumentativo, porque cada postura debe justificarse con argumentos, y es racional, porque no valen argumentos como la fe o el reconocimiento de autoridad.

Finalmente, la interpretación de la ley encarna una decisión que, dados los elementos que la preceden, aun cuando se tome personalmente y no de manera colegiada, no por ello deja de ser social.
