

# LA JURISPRUDENCIA COMO FUENTE PARA RESPONDER LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

La jurisprudencia tributaria emana fundamentalmente de la Corte Constitucional como resultado de las acciones de inconstitucionalidad de las normas con fuerza de ley, y de la jurisdicción contencioso administrativa: Consejo de Estado y tribunales administrativos, al decidir sobre las acciones de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho de los actos administrativos.

Las providencias judiciales declaran la conformidad de las normas demandadas con el ordenamiento jurídico, o las retiran total o parcialmente al concluir que resultan contrarias a la Constitución o a la ley, esto es, a la norma superior a la cual deben supeditarse.

Así mismo, interpretan el alcance, la pertinencia y los límites de aplicación de las normas jurídicas, de manera general o frente al caso concreto, de suerte que las sentencias tienen fuerza de cosa juzgada *erga omnes*. Las sentencias ejecutoriadas son obligatorias para los particulares y para la Administración, por ello, la jurisprudencia

es fuente ineludible y necesaria al dar respuesta a las consultas que se presenten ante las autoridades administrativas.

La Circular n.º 0175 del 29 de octubre de 2001, proferida por el director general de la DIAN, con la finalidad de unificar criterios en la expedición de conceptos, reconoció la importancia de la jurisprudencia en la labor de mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias y fijó pautas para su aplicación<sup>1</sup>.

## 1. Interpretación doctrinal

En la interpretación y aplicación del Derecho las autoridades ejercen una labor compartida<sup>2</sup>, toda vez que el texto de la ley no es por sí mismo susceptible de ser aplicado mecánicamente a todos los casos, y por ello se justifica la necesidad de interpretarla integrándola y dándole coherencia.

Los conceptos que emite la DIAN<sup>3</sup>, constituyen la expresión de manifestaciones,

1. En dicha circular se precisó que es de obligatoria aplicación la jurisprudencia contenida en sentencias proferidas por la Corte Constitucional en virtud del estudio de exequibilidad que efectúa a la norma legal y las proferidas por el Consejo de Estado al decidir las acciones de nulidad de las normas contenidas en los decretos y actos administrativos de carácter general. Adicionalmente se precisó que se debe tener en cuenta como herramienta de estudio la jurisprudencia contenida en las sentencias de carácter particular emitidas tanto por el Consejo de Estado como por los tribunales contencioso administrativos.

2. Artículo 113 de la Constitución Política.

3. Conforme al artículo 26 del Código Civil: “*los Jueces y los funcionarios públicos en la aplicación de las leyes a los casos particulares y en los negocios administrativos, las interpretan por vía de doctrina, en busca de su verdadero sentido, así como los particulares emplean su propio criterio para acomodar las determinaciones generales de la ley a sus hechos e intereses peculiares*”.

juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición, o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes.

## 2. El derecho de petición

Ha sido consagrado en la Constitución Política, como el derecho fundamental que tiene toda persona a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución<sup>4</sup>.

Este derecho ha sido clasificado en el Código Contencioso Administrativo en consideración al objetivo propuesto: en interés general (arts. 5 a 8), en interés particular (arts. 9 a 15), para obtener información (arts. 17 a 24) o para formular consultas (arts. 25 y 26).

Las consultas buscan obtener la opinión o el concepto de las autoridades sobre temas y materias a su cargo, y en su trámite deben aplicarse los principios de economía, celeridad, eficacia e imparcialidad, y han de resolverse en un plazo máximo de 30 días.

## 3. Naturaleza jurídica de los conceptos

En materia tributaria existe la necesidad de una actividad orientadora para el ciudadano

y el contribuyente, en primer lugar porque se trata de un tema técnico y complejo que además maneja un lenguaje propio, ajeno para la generalidad de las personas y en segundo lugar porque el proceso legislativo para la expedición de las leyes y reformas tributarias es de carácter político, donde juegan los intereses de los más variados grupos y gremios e intereses económicos, por lo cual se generan improvisaciones y acuerdos de última hora que impiden la aprobación de un régimen lógico y coherente.

El Consejo de Estado<sup>5</sup> y la Corte Constitucional han considerado que los conceptos tienen una connotación de “simple consejo, opinión o dictamen no formal de la Administración cuyo propósito no es ser fuente de obligaciones ni resolver un punto objeto de litigio”<sup>6</sup>: por lo tanto, la regla general es que no son actos administrativos.

En tanto desarrollan una actividad didáctica, orientadora, esclarecedora de las dudas del contribuyente, no generan efectos jurídicos vinculantes, de suerte que no crean, modifican o extinguen obligaciones y, por ello, estos conceptos “no comprometerán la responsabilidad de las entidades que los atienden ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”<sup>7</sup>.

No obstante, bien puede ocurrir que la Administración, al emitir su respuesta o concepto, tome verdaderas decisiones o establezca obligaciones, requisitos, límites o exigencias unilaterales generando deberes, obligaciones o derechos que lo convierten

4. Artículo 23.

5. Consejo de Estado sentencia del 11 de diciembre de 1998, C.P.: JULIO E. CORREA RESTREPO.

6. Sentencia C-542 de 2005, M. P.: HUMBERTO SIERRA PORTO.

7. Las expresiones “no” y “ni” del aparte transcrito del artículo 25 CCA, fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional (sentencia C-542 del 24 de mayo de 2005, M. P.: HUMBERTO SIERRA PORTO).

en acto administrativo, susceptible de ser demandado. Lo mismo ocurre con los conceptos que contienen manifestaciones unilaterales de la Administración, tendientes a producir efectos jurídicos o con carácter autorregulador de la actividad administrativa, como ocurre con los conceptos generales o unificadores sobre ciertos temas, los cuales han sido clasificados como de “naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio”<sup>8</sup>.

En estos casos, son verdaderos actos administrativos, que pueden ser demandados e inclusive suspendidos provisionalmente<sup>9</sup>, cuando resulta ostensible su contradicción con las normas de carácter superior.

Tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado concuerdan en que por regla general los conceptos tributarios no son vinculantes ni sujetos a control de legalidad, toda vez que su finalidad es permitir la participación, comunicación e instrucción ciudadana, siendo la excepción los conceptos que generan efectos jurídicos para los administrados por ser actos administrativos.

#### 4. Interpretación auténtica

Se deriva de la facultad conferida al Congreso de de la República (num. 1, art. 150) de “interpretar” reformar y derogar las leyes. Conforme al artículo 25 del Código Civil: “La interpretación auténtica que se

hace con autoridad para fijar el sentido de una ley oscura de una manera general, *sólo corresponde al legislador*”.

El artículo 40 de la Ley 60 de 1993, que consagraba a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como autoridad doctrinaria en materia de interpretación de normas sobre tributación territorial, fue declarado inexecutable<sup>10</sup> al estimar la Corte que dicha facultad le corresponde exclusivamente al Congreso, según el numeral 1 del artículo 150 de la Constitución Política, toda vez que la norma “le asigna una función que no se limita a la mera ejecución de la ley, sino que *implica definir con autoridad*, es decir con el poder y la prerrogativa propios del mando, cuál es el sentido y alcance de las referidas normas y, además, hace obligatorio para sus destinatarios el criterio doctrinario adoptado, de suerte que éstos en modo alguno pueden sustraerse del deber de acatarlo”.

#### 5. Publicación de los conceptos

Conforme al párrafo del artículo 11 del Decreto 1265<sup>11</sup> sobre organización interna y distribución de funciones en la DIAN, los conceptos en materia tributaria que sean publicados constituyen interpretación oficial para sus funcionarios y su desconocimiento podrá acarrear sanción disciplinaria.

En la Circular 0175 del 29 de octubre de 2001, el director general de Impuestos

8. Corte Constitucional, sentencia C-487 de 1996, M.P.: ANTONIO BARRERA CARBONELL; Consejo de Estado, sentencia del 25 de noviembre de 2004, exp. 13533, C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO H.

9. El Consejo de Estado, en auto del 17 de abril de 2005, exp. 15211, precisó que incluso los conceptos no publicados son susceptibles de ser suspendidos provisionalmente, siempre y cuando sean actos administrativos.

10. Corte Constitucional, Sentencia C-877 de 2000.

11. Previsión consagrada inicialmente en el artículo 66 del Decreto 2543 de 1987, en el párrafo del artículo 57 del Decreto 2117 de 1992 y en el párrafo del artículo 13 del Decreto 1725 de 1997.

Nacionales precisó los conceptos que deben ser publicados, así:

- Los que revoquen, modifiquen o cambien la doctrina vigente<sup>12</sup>;
- Los que aclaren, adicionen o confirmen la doctrina contenida en conceptos anteriores;
- Los que emitan con ocasión de cambios en la legislación, y
- Los conceptos generales sobre una determinada materia y los especiales sobre un determinado tema.

El efecto de la publicación de los conceptos consiste en su obligatoriedad para los funcionarios.

Los conceptos, independientemente de que se hayan publicado, no son obligatorios para los contribuyentes, consultantes y personas en general, quienes tienen la opción de seguir sus pautas.

En todo caso, las actuaciones ante la Administración Tributaria realizadas al amparo de conceptos vigentes, no pueden ser objetadas por estas autoridades. Esto no significa que no puedan ser objetadas en vía jurisdiccional, en donde si bien los contribuyentes pueden sustentar sus actuaciones con base en tales conceptos<sup>13</sup>, no por ello quedarán eximidos de la responsabilidad que corresponda, en caso de resultar contrarias a los mandatos legales, pues la jurisprudencia y la doctrina han considerado que cuando se toma una opción, ello implica asumir el riesgo.

La Corte Constitucional declaró exequible el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 en el

aparte que indica: “Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias”. Consideró la Corte: “La obligatoriedad para la administración de dichos conceptos obedece al propósito de unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes, desconociendo los criterios que sentó en la materia y que adoptaron aquellos como guía de sus actuaciones frente a la autoridad, con lo cual, se violaría el principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución e igualmente el principio de la confianza debida”.

Por lo tanto, sea que el concepto tenga poder decisorio o no, los funcionarios de la Administración no pueden objetar las actuaciones que bajo sus luces realizó el contribuyente en su vigencia, previsión que en todo caso tampoco le confiere fuerza de ley o reglamento.

Lo anterior implica revisar el tema de la responsabilidad extracontractual de los funcionarios a la luz de los artículos 6.º, 90 y 121 de la Constitución, para los casos de actuaciones con extralimitación de funciones, dolosas o gravemente culposas.

Por último, el Consejo de Estado<sup>14</sup> ha considerado que los conceptos que tienen la naturaleza de actos administrativos, por

12. El artículo 264 de la ley 223 de 1995 ordena expresamente que cuando la DIAN cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella, deberá publicarlo.

13. Consejo de Estado, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Exp. 14699, M. P.: MARÍA INÉS ORTIZ B.

14. Auto del 7 de abril de 2005, Exp. 15211 M. P.: LIGIA LÓPEZ DÍAZ.

crear, modificar o extinguir obligaciones o derechos, pueden ser objeto de demanda y de la medida provisional de suspensión, aun cuando no hayan sido publicados, pues conforme al artículo 136 CCA, la acción de nulidad puede ejercitarse en cualquier tiempo a partir de la expedición del acto y carecería de sentido que “el ciudadano interesado en mantener la vigencia del orden jurídico tenga que esperar a que el acto que considera ilegal sea publicado o ejecutado para poder impugnarlo”.

### Conclusiones

– La jurisprudencia es fuente directa a tener en cuenta para la elaboración de los conceptos tributarios, porque: 1. Define su naturaleza jurídica; 2. Declara la constitucionalidad o la legalidad de una norma, o la retira del ordenamiento jurídico; 3. Interpreta el alcance y exigencias de las normas tributarias; 4. Presenta criterios de valoración de las pruebas, de las normas aplicables,

de la vigencia de las disposiciones y de los principios generales de la tributación.

– La especial naturaleza jurídica de los conceptos y el verdadero logro de su finalidad orientadora pueden crear conflictos entre los principios de legalidad y primacía del interés general sobre el particular, y los principios de buena fe y confianza legítima.

– Es preciso que la Administración tributaria siga desarrollando importantes mecanismos que perfeccionen el control, unidad de criterio y seguimiento del ejercicio de la facultad de resolver consultas, para evitar y sancionar ejemplarmente las conductas arbitrarias o abusivas, que puedan generar desigualdad o corrupción.

– Se requieren puentes de comunicación entre la jurisdicción y la Administración Tributaria, para que se conozcan y se tomen en cuenta las actuaciones y providencias, de suerte que frente a las reiteraciones temáticas, la Administración asuma las actitudes y previsiones que la aplicación de los principios de economía y eficiencia aconsejan.

