

# COMPETENCIA DE LA DIRECCIÓN DE APOYO FISCAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO –DAF– Y DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA EMITIR DOCTRINA TRIBUTARIA

ANDRÉS MEDINA SALAZAR\*

Antes de iniciar esta presentación, se considera necesario advertir al auditorio que mi asistencia a este Foro se realiza en calidad de docente del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, y no como representante de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, agencia gubernamental con la que me encuentro vinculado en carácter de consultor. Desde dicha perspectiva, el contenido de estas disertaciones obedece a consideraciones de carácter personal y académico que de ninguna manera pueden tenerse como la postura institucional de la mencionada entidad.

## Justificación

En nuestro país existen multiplicidad de centros estatales de interpretación de las normas tributarias que no hacen parte de la rama jurisdiccional, entre los cuales se encuentran las administraciones de impuestos, es decir, la nacional –DIAN–, las departamentales, distritales y municipales,

la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

La importancia de la interpretación de estos órganos está dada por la incertidumbre que en la aplicación de la normatividad tiene el operador jurídico, tanto el administrador de impuestos como los sujetos pasivos de la obligación tributaria, los cuales encuentran en estos pronunciamientos una especie de “fundamento jurídico” de la conducta que desarrollan. Esta situación adquiere mayor relevancia cuando se introducen al análisis elementos como la permanente modificación del ordenamiento por parte de los cuerpos de representación popular y la distancia temporal que separa la actuación de las partes –Administración y sujeto pasivo– de la decisión final de la jurisdicción, que al establecer, si no un derrotero jurisprudencial, por lo menos una decisión definitiva para un enfrentamiento, puede no resultar aplicable a un cuestionamiento actual por el cambio normativo referenciado.

\* Abogado, especialista en Derecho Tributario y máster en Derecho con énfasis en Tributación d la Universidad Externado de Colombia.

Ahora bien, los conceptos emitidos tanto por la Administración Tributaria Nacional como por las administraciones territoriales, en principio, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, los cuales se producen como respuesta al ejercicio del derecho de petición<sup>1</sup>, o para satisfacer las necesidades o

requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes; bajo estos supuestos no se les podría considerar como manifestaciones con efectos vinculantes. No, en tanto, en reiterada jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>2</sup>, se ha sostenido que cuando los conceptos de la Administración tributaria<sup>3</sup> tuvieren un carácter autorregulador de la actividad administrativa, se impone

1. Artículo 25. “*Consultas*. El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales.

“Estas consultas deberán tramitarse con economía, celeridad, eficacia e imparcialidad y resolverse en un plazo máximo de treinta (30) días.

“Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”.

2. El primer antecedente de que se tiene conocimiento en este tema es la providencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 18 de junio de 1984, C. P.: ENRIQUE LOW MURTRA (q.e.p.d.), exp. 10787: sin embargo, se debe tener presente que la decisión es contraria a lo que aquí se afirma, comoquiera que en la circular demandada la Dirección de Impuestos señalaba el efecto vinculante de sus conceptos, situación que la corporación encontró violatoria de la norma en que se fundaba (Dcto. 74 de 1976) y de la Constitución de 1886 en lo que atañe a la facultad interpretativa del legislador y la potestad reglamentaria del presidente. La posición presentada se encuentra a partir de sentencias del Consejo de Estado, Sección Primera, 26 de octubre de 1995, exp. 3088; Consejo de Estado, Sección Cuarta, junio 12 de 1987, C. P.: HERNÁN GUILLERMO ALDANA DUQUE, exp. 1076. Consejo de Estado, Sección Cuarta, 22 de enero de 1988, C. P.: HERNÁN GUILLERMO ALDANA DUQUE, exp. 0549. Consejo de Estado, Sección cuarta, 27 de agosto de 1993, C. P.: DELIO GÓMEZ LEYVA, exp. 4502. En Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 16 de agosto de 1994, exp. 5753, se inadmite demanda de nulidad contra un concepto por considerar que no era susceptible de debate ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, porque “no es un acto administrativo que contenga una decisión”; igual en Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 5 de diciembre de 1994, C. P.: GUILLERMO CHAHÍN LIZCANO, exp. 5902. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, auto del 9 de abril de 1997, C. P.: GERMÁN AYALA MANTILLA, Radicación 8231. Consejo de Estado, Sección Cuarta, 5 de septiembre de 1997, C. P.: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO, exp. 8309. Sin perjuicio de lo anterior, a partir de la Ley 223 de 1995 (art. 264) los efectos de los conceptos de la DIAN se establecen con base en el artículos 264 y la obligatoriedad señalada para los funcionarios en el artículo 57 del Decreto 2117 de 1992 y el Decreto 1265 de 1999; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 18 de abril de 1997, C. P.: DELIO GÓMEZ LEYVA, exp. 8208. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta, Mayo 9 de 1997, C. P.: GERMÁN AYALA MANTILLA, Radicación 8331. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 24 de abril de 1998, C. P.: DELIO GÓMEZ LEYVA, exp. 8651. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 13 de marzo de 1998, C. P.: DELIO GÓMEZ LEYVA, exp. 8487. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 7 de abril de 2000, C. P.: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO, exp. 9606. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 26 de enero de 2001, C. P.: GERMÁN AYALA MANTILLA, exp. 9939. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, sentencia del 11 de noviembre de 1998, C. P.: JULIO E. CORREA RESTREPO, exp. 9087. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 29 de agosto de 2002, C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, exp. 12473.

3. Estos pronunciamientos sólo se refieren a conceptos expedidos por la DIAN.

su exigencia a terceros, motivo por el cual se puede predicar de éstos efectos decisivos o vinculantes para los contribuyentes y se verifiquen elementos adicionales de orden formal como publicidad o conocimiento público se tendrán como actos administrativos, sujetos al control de legalidad de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es decir, cuando no sean conceptos.

De otro lado, la Ley 223 de 1995 en el artículo 264<sup>4</sup> les otorga efectos jurídicos a los conceptos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–; estos efectos son dos, y se materializan en la previsión consistente en que siempre que el sujeto pasivo de la obligación tributaria adecue su actuación a lo establecido en un concepto escrito de la Administración, durante la vigencia del mismo, puede sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en el mismo, aunado a que estas actuaciones –las desarrolladas por el sujeto pasivo– no pueden ser objetadas por las autoridades tributarias.

El Distrito Capital tiene una previsión normativa de contenido semejante a la anterior, en el artículo 164 del Decreto 807 de 1993 “por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y se dictan otras disposiciones”:

Artículo 164. *Conceptos jurídicos.*

Los contribuyentes que actúen con base en escritos de la Subdirección Jurídico

Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

Estas previsiones presentan problemas en materia de la jerarquía de fuentes en el ordenamiento jurídico colombiano, toda vez que se está imponiendo a la Administración Tributaria y al órgano jurisdiccional un criterio de interpretación del cual parece que no pudieran apartarse, lo que desde la perspectiva de la vinculación parecería invadir la función legislativa del Congreso de la República, la reglamentaria del Presidente de la República, o la interpretativa de que goza la jurisdicción.

Desde otra perspectiva, pero continuando con el planteamiento de la cuestión, en el escenario de los tributos de los niveles descentralizados departamental, distrital (diferente del Distrito Capital) y municipal, qué efectos tiene la interpretación oficial esbozada por las autoridades tributarias, ¿qué efectos tiene para los implicados la interpretación oficial propuesta en los conceptos emitidos por las entidades territoriales, incluso en el ámbito del derecho punitivo. Es más,

4. Artículo 264: “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. 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. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo”.

tienen la potestad las entidades territoriales de determinar, tal como lo hizo el Distrito Capital, los efectos de sus conceptos?

Desde la perspectiva del derecho sancionador, ¿qué implicaciones tiene acogerse a la interpretación de una entidad diferente de la Administración de Impuestos de que se trate, tal como la Sala de consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado o la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público? En este mismo ámbito, ¿qué ocurre frente al cambio de doctrina, cuál es el ámbito de aplicación temporal de la misma? Son interrogantes que se encuentran parcialmente solucionados en el ordenamiento jurídico, en la jurisprudencia y en la doctrina, pero que exigen propuestas de completitud comoquiera que muchos de los planteamientos pueden resultar intuitivos.

Los párrafos anteriores ponen de presente el hecho de que el legislador no se ha ocupado de la regulación integral específica del régimen de la consulta tributaria, puesto que lo somete al régimen general del derecho de petición en la modalidad de consulta, sin tener en cuenta sus particularidades, que se justifican en la medida en que los conceptos emitidos pueden configurar actos administrativos, y que los conceptos de la DIAN y la Dirección de Impuestos del Distrito Capital vinculan desde la perspectiva de la Administración Tributaria, y no respecto de los sujetos pasivos que pueden o no acogerse a lo establecido en los mismos, sin perjuicio de que si se acogen, estarán protegidos por el principio de seguridad jurídica y confianza legítima en la Administración, contenido en la Ley 223 y el Decreto 807 citados.

Debe insistirse en la idea de que se encuentran dentro del régimen general de la consulta del artículo 25 CCA, los conceptos

emitidos por las administraciones tributarias territoriales diferentes del Distrito Capital y los de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda.

Planteada la problemática, conviene advertir que el objeto de esta presentación es sólo parte de la misma, que corresponde a la competencia de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público –DAF– y de las entidades territoriales para emitir doctrina tributaria.

### **Consideraciones previas**

La trascendencia de los lineamientos establecidos en los pronunciamientos de la Dirección General de Apoyo Fiscal a través de conceptos y oficios en el ámbito de los tributos del orden territorial, manifestada en la aplicación de la normatividad por parte de las administraciones de los departamentos y municipios con base en los resultados de la interpretación ofrecidos por esta agencia gubernamental del orden nacional, es el centro de la motivación de esta propuesta.

En otros términos, los operadores jurídicos de las administraciones tributarias departamentales, distritales y municipales, en los más de los casos, en el desarrollo de su función administrativa, acogen en su integridad el contenido de los oficios y conceptos expedidos por la Dirección de Apoyo Fiscal. Es más, quienes en el ejercicio profesional se enfrentan con gravámenes de entidades territoriales acuden a los mencionados documentos para respaldar sus tesis, o encontrar la renuencia administrativa a sus pretensiones con fundamento en los mismos.

La situación mencionada llega en oportunidades al extremo de paralizar la actividad administrativa mientras no se cuente con un sustento doctrinal proveniente de la DAF, o a

que sólo a partir de la manifestación de esa Dirección se inicie una contención por parte de los sujetos pasivos.

Esta circunstancia fáctica plantea interrogantes relevantes en el contexto de un Estado como el colombiano, organizado en forma de república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales<sup>5</sup>, tales como: 1. El cuestionamiento a la autonomía misma de los departamentos, distritos y municipios, 2. El valor normativo de las declaraciones presentadas por la DAF, 3. El rol que en términos de función administrativa tienen las administraciones subnacionales en orden a interpretar y aplicar internamente las normas de su competencia, y el valor normativo de los pronunciamientos emitidos en este contexto.

### Entidades territoriales y su autonomía

Desde la Constitución de 1886 en Colombia se adoptó la forma de Estado unitario, al establecer aquella en el artículo 1.º: “La nación colombiana se reconstituye en forma de república unitaria”; sin embargo, esta marcada tendencia centralista fue matizada con la inclusión de la descentralización administrativa<sup>6</sup>.

Con la entrada en vigencia de la Constitución de 1991 se le dio continuidad a la estructura del Estado colombiano, en tanto con la introducción de la frase “con autonomía de sus entidades territoriales”,

en el artículo 1.º, se incluyó un elemento de ambigüedad en el ordenamiento constitucional, comoquiera que no se previó a qué tipo de autonomía se hace referencia; por esto, la autonomía de las entidades territoriales es un concepto que debe ser desarrollado por el ordenamiento colombiano, puesto que hoy se entiende la autonomía como un concepto semejante al de descentralización administrativa; una comprensión de este tipo poco aporta a potenciar las facultades de los entes territoriales, no explica la introducción del principio de autonomía y viene a ser, más bien, un caso de reiteración constitucional<sup>7</sup>.

Como ejemplo de lo anterior, se señalarán pronunciamientos de la Corte Constitucional cuyo propósito es desarrollar características específicas de la autonomía de las entidades territoriales:

Sobre este punto, cabe destacar la sentencia C-346 de 1997:

La conciliación entre los principios de unidad y autonomía ha de hacerse bajo el entendido de que según lo establece el art. 287 de la Constitución, las entidades territoriales son titulares de poderes jurídicos, competencias y atribuciones que les pertenecen por sí mismas y que no devienen propiamente del traslado que se les haga de otros órganos estatales, para gestionar sus propios asuntos e intereses. De esta suerte, aunque se reconoce la existencia de un or-

5. Artículo 1.º C.P. de 1991: “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”.

6. VLADIMIRO NARANJO MESA. *Teoría constitucional e instituciones políticas*, Bogotá, Edit. Temis, 2000, pp. 293 y ss.

7. HUMBERTO A. SIERRA PORTO. *Concepto y tipos de ley en la Constitución colombiana*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1998, pp. 61 a 63.

denamiento superior, igualmente se afirma la competencia de dichas entidades para actuar dentro del espacio que según dicha autonomía se les reconoce.

En la sentencia C-535 de 1996, anunció esta corporación que la autonomía de las entidades no se agota en la dirección política, sino que éstas deben además gestionar sus propios intereses, lo que se concreta en un poder de dirección administrativa.

En providencias entre las que se encuentran la C-643 de 1999, la C-579 de 2001, la C-568 de 2003 y la C-105 de 2004, la Corte Constitucional ha indicado que, dado el carácter unitario de la república, es necesario armonizar los principios de unidad y autonomía, garantizando el manejo por los municipios y departamentos de los intereses locales, pero sin desconocer la supremacía del ordenamiento nacional.

En los fundamentos de fallos como el contenido en C-1112 de 2001 y C-1114 de 2003, la garantía de la autonomía de las entidades territoriales se concreta “a través de un contenido básico que debe ser defendido por toda autoridad pública y muy especialmente en el ejercicio de la potestad legislativa. Dicho contenido está configurado por unos derechos mínimos reconocidos a esas entidades para gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias que les correspondan, administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, así como para participar en las rentas nacionales”.

Ahora bien, en los artículos 151 y 288 de la Constitución se consagró la expedi-

ción de una ley orgánica de ordenamiento territorial en la cual se debería establecer la distribución de las competencias entre la Nación y las entidades territoriales, texto que permitiría dar desarrollo efectivo al alcance del principio de autonomía de las entidades territoriales. No obstante, la importancia de este texto normativo, los intereses en juego han impedido su materialización.

### **Qué es una entidad territorial**

El título presenta una pregunta que genera instantáneamente una respuesta intuitiva; sin embargo, permítanos una aproximación a este concepto desde la perspectiva jurídica haciendo una descripción general<sup>8</sup>.

La organización del Estado colombiano presenta dos niveles en la administración pública, el nacional y el seccional o local, de acuerdo con el artículo 1 de la Constitución Política, y con el desarrollo específico en este mismo texto normativo previsto en el título XI “De la organización territorial”.

En los términos de artículo 286 de la Constitución Política, Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. Aunado a lo anterior, señaló el constituyente que la ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley.

Los departamentos son creados por el Congreso de la República siempre que se cumplan los requisitos exigidos en la Ley Orgánica del Ordenamiento Territorial (norma que no ha sido expedida), y una vez

8. Para la realización de este apartado se tomó como referente, motivo por el cual se recomienda a efectos de profundizar en el tema, el libro de LIBARDO RODRÍGUEZ R. “Estructura del poder público en Colombia”, Bogotá, Edit. Temis, 2004, pp. 189 y ss.

verificados los procedimientos, estudios y consulta popular dispuestos por la Constitución (art. 297 C.P.).

Las funciones de los departamentos se encuentran establecidas en los artículos 298, 300, 305 de la Constitución y son desarrollados en el Decreto Ley 1222 de 1986, artículo 7, las cuales consisten *grosso modo* en el ejercicio de funciones administrativas, de coordinación, de complementariedad de la acción municipal, de intermediación entre la Nación y los municipios, y de prestación de los servicios que determinen la Constitución y las leyes.

Como personas jurídicas de Derecho Público, tienen autonomía financiera, es decir, cuentan con su propio patrimonio y presupuesto, situación que también se predica de los municipios.

La administración del departamento está a cargo de la asamblea departamental y del gobernador; el primero es una corporación de representación popular, el segundo es un órgano ejecutor. Los dos son de elección popular.

Hoy existen en nuestro país 32 departamentos.

Los municipios son creados o suprimidos por la asamblea departamental, y su territorio puede ser segregado o agregado por esta misma entidad. Sin embargo, y no se tiene certeza si por fortuna o desfortuna, el constituyente no sometió la creación de municipios y distritos a la expedición de la ley de ordenamiento territorial, sólo a los requisitos que señale la ley, los cuales se

encuentran en el artículo 15 de la Ley 617 de 2000. Esto explica la proliferación en la creación de tales entidades, de las cuales hoy existen en nuestro país 4 distritos y 1.092 municipios<sup>9</sup>.

En el artículo 311 C.P. se define al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado, y se le asigna funciones de prestación de los servicios públicos que determine la ley, construcción de las obras que demande el progreso local, ordenación del desarrollo de su territorio, promoción de la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes, y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes. El desarrollo legal de estas funciones se encuentra en el artículo 3 de la Ley 136 de 1994.

La administración del municipio es de elección popular y está a cargo del concejo municipal, corporación de representación popular, y del alcalde, órgano ejecutor.

Ahora bien, existe una –si se quiere– especie de municipios que se denominan distritos<sup>10</sup>, son de creación constitucional y tienen un tratamiento especial de acuerdo con la regulación específica que establezcan la Constitución y las leyes especiales que para los mismos se dicten.

Lo anterior justifica que el Distrito Capital tenga un régimen tributario que difiere del régimen general de los demás municipios.

Las regiones, las provincias y los territorios indígenas al no haberse expedido la ley orgánica de ordenamiento territorial, no tienen aplicación en la actualidad.

9. De acuerdo con la información publicada por el DANE en su página web [www.dane.gov.co](http://www.dane.gov.co) consultada el 24 de mayo de 2006.

10. Son cuatro, el Distrito Capital (Bogotá), el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta, y el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla.

Estas líneas ponen de presente, por lo menos cuantitativamente, el número de entidades que en principio pueden emitir conceptos en materia tributaria.

### **Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público**

En el artículo 35 numeral 6.4 literal c de la Ley 49 de 1990 se otorgaron facultades extraordinarias al ejecutivo para crear, entre otras dependencias, la Dirección de Apoyo Fiscal “como una dependencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con funciones de fiscalización y cobro, respecto de los impuestos, tasas o contribuciones con destinación a otras dependencias del Gobierno Central y a los fiscos territoriales que soliciten asistencia en su gestión tributaria”. En ejercicio de las citadas facultades, se expidió el Decreto 1642 de 1991.

En el Decreto 339 de 1992 (del 24 de febrero), por el cual se reglamentan los artículos 68 literal w) y 71 literal d), del Decreto Extraordinario 1642 de 1991, se establecen los criterios para la celebración de convenios de asistencia y asesoría a cargo de la DAF.

Posteriormente se expide la Ley 6.<sup>a</sup> de 1992 (del 30 de junio), la cual en su artículo 110 modificó las funciones de la Dirección de Apoyo Fiscal y estableció, en el literal d), actuar como unidad doctrinaria y estadística respecto a los tributos objeto de asesoría tributaria, los cuales no eran otros que los tributos de las entidades territoriales.

En el Decreto 2112 de 1992 (del 29 de diciembre) “por el cual se reestructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”, el artículo 81 establece dentro de las funciones de la Dirección la de (lit. f) “asesorar a las entidades territoriales en todo lo relacionado

con la administración, recaudo, políticas tributarias, tarifarias y en general de ingresos públicos”, y a su vez, en el artículo 86, sobre funciones de la Subdirección de Apoyo, la de la Dirección General de Apoyo Fiscal (lit. f) “Asesorar a las entidades territoriales en todo lo relacionado con la administración, recaudo, políticas tributarias, tarifarias y en general de ingresos públicos”.

En este recuento normativo aparece la Ley 60 de 1993 “por la cual se dictan normas orgánicas sobre la distribución de competencias de conformidad con los artículos 151 y 288 de la Constitución Política y se distribuyen recursos según los artículos 356 y 357 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones”, que en el artículo 40 atribuye a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas sobre tributación territorial y sobre los demás temas que son objeto de su función asesora, para lo cual emitirá concepto con carácter general y abstracto para mantener la unidad en la interpretación y aplicación de tales normas. Esta norma fue declarada inexecutable a través de la sentencia C-877 de 2000, pero el estudio de esta providencia y sus implicaciones será presentado más adelante.

El Presidente de la República de Colombia, bajo el Gobierno Pastrana, en ejercicio de las facultades que le confirieron los numerales 16 y 17 del artículo 189 de la Constitución Política, y con sujeción a los principios y reglas del artículo 54 de la Ley 489 de 1998, expidió el Decreto 1133 de 1999 (del 29 de junio) “por el cual se reestructura el Ministerio de Hacienda y Crédito Público”, donde se introdujo a la DAF en los antecedentes de los programas



de saneamiento fiscal y financiero, los convenios de desempeño.

En este decreto, en los numerales 6 y 10 del artículo 1.º, “Funciones de la Dirección General de Apoyo Fiscal”, se previó:

6. Ejercer funciones de autoridad doctrinaria en temas de administración financiera territorial.

10. Conceptuar, en coordinación con la Unidad Jurídica Asesora, sobre la aplicación de las normas relacionadas con los impuestos territoriales y previa delegación del Ministro de Hacienda y Crédito Público atender las demandas y reclamaciones que se presenten ante los tribunales competentes en contra de la Nación–Ministerio de Hacienda Crédito Público, en aspectos de impuestos territoriales.

Con posterioridad a la sentencia C-877 de 2000, en 2002 se expide el Decreto 2044 de 2002 (del 16 de septiembre) “por el cual se modifica parcialmente la estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”, en ejercicio de las facultades conferidas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política y el artículo 54 de la Ley 489 de 1998. En el artículo 1.º, “Funciones de la Dirección General de Apoyo Fiscal”, numeral 26, se establece la función de emitir conceptos de carácter general en materia de administración financiera y tributaria territorial. En el artículo 4, Funciones de la Subdirección de fortalecimiento institucional territorial”, numeral 8, se establece: “Participar en la emisión de conceptos sobre la aplicación de normas y temas relacionados con la administración financiera y tributaria territorial”.

La norma que regula en la actualidad la estructura del Ministerio de Hacienda y Crédito Público es el Decreto 246 de 2004, que respecto de la competencia en la expedición de conceptos señala:

Artículo 52. *Dirección General de Apoyo Fiscal*. Son funciones de la Dirección General de Apoyo Fiscal, las siguientes:

(...)

28. Emitir conceptos de carácter general en materia de administración financiera y tributaria territorial.

(...)

Artículo 54. *Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial*. Son funciones de la Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial de la Dirección General de Apoyo Fiscal, las siguientes:

(...)

3. Asesorar a las entidades territoriales sobre políticas tributarias; administración, recaudo, tarifas y sobre ingresos públicos en general.

(...)

8. Participar en la emisión de conceptos sobre la aplicación de normas y temas relacionados con la administración financiera y tributaria territorial.

(...).

Para concluir este apartado, se tiene que la Dirección de Apoyo Fiscal es una dirección del Ministerio de Hacienda, de la que hacen parte dos subdirecciones, la Subdirección de Apoyo al Saneamiento Fiscal Territorial y la Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial. Esta última es la que emite los oficios y conceptos en relación con la normatividad tributaria territorial. La DAF es una dependencia que ejerce funciones desconcentradas que, en princi-

pio, corresponderían al ministro titular de dicha cartera, según el artículo 208 de la Constitución.

**La Dirección General de Apoyo Fiscal como autoridad doctrinaria. Ley 60 de 1993 antes de la sentencia C-877 de 2000**

Aquí se pretende presentar cómo se materializaba el contenido del artículo 40 de la Ley 60 de 1993, por parte de su destinatario, la Dirección General de Apoyo Fiscal; para esto se consideró apropiado tomar como referente la revista *Doctrina tributaria territorial* del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección de Apoyo Fiscal; revista que cambió de nombre, a partir del número 7 (junio de 1996), a *Doctrina tributaria y financiera territorial*, y que volvió a cambiar de denominación en diciembre de 2000: *Conceptos en materia tributaria y financiera territorial*, a partir del número 18, como quiera que es el medio de divulgación masiva de los pronunciamientos de la DAF y los oficios mismos emitidos por ese órgano.

Para iniciar se considera relevante la trascripción del artículo 40:

Artículo 40. *Autoridad doctrinaria.* La Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público será autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas sobre tributación territorial y sobre los demás temas que son objeto de su función asesora. En desarrollo de tal facultad emitirá concepto con carácter general y abstracto para mantener la unidad en la interpretación y aplicación de tales normas.

En el primer número (junio de 1993) de *Doctrina tributaria territorial*, en la presentación de la publicación, manifestó la directora:

El objetivo fundamental del trabajo que hoy presentamos a consideración de Gobernadores, Alcaldes, Secretarios de Hacienda, jefes de rentas, académicos y estudiosos del tema de la tributación territorial, es realizar una primera entrega de los conceptos generales que en desarrollo de la función de Unidad Doctrinaria en materia de interpretación de normas tributarias del orden territorial, ha venido emitiendo la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público como complemento de su función asesora en materia fiscal y financiera a los Departamentos y Municipio y sus Entes Descentralizados.

Esta tarea ha sido realizada por la Dirección bajo el criterio de la colaboración interinstitucional con los entes territoriales, para facilitarles la labor de aplicar a situaciones concretas los principios que gobiernan el régimen tributario seccional, sobre todo a partir de la interpretación general de los diferentes temas tributarios, a administrar el proceso de determinación oficial de sus tributos, insinuando permanentemente el respeto al derecho de defensa de los contribuyentes y la preservación de los principios de equidad, igualdad y neutralidad tributarios.

(...)

Como puede observarse, la función de Unidad Doctrinaria es un complemento básico para la realización de nuestra función asesora en materia tributaria y es por ello que la ley de competencias y recursos ratifica esa función en cabeza de nuestra entidad, pues el legislador ha entendido con suficiente claridad, que para impulsar el esfuerzo fiscal de las entidades territoriales son necesarios criterios unificadores e integradores en la interpretación de las

normas tributarias del orden territorial, como instrumento importante para que la gestión tributaria finalmente no se diluya en discusiones interminables, inclusive, en los estrados judiciales.

En la presentación de las revistas número 8, correspondiente julio-diciembre de 1996, 9, enero-marzo de 1997, 10, abril-junio de 1997, 11, julio-septiembre de 1997, 12 (p. 9, primera vez que se numera la presentación), octubre-diciembre de 1997, 13 (p. 7), enero-junio de 1998, se encuentra en el párrafo 2 la misma redacción:

La Ley 60 de 1993 otorgó a la Dirección de Apoyo Fiscal la función de autoridad doctrinaria en lo relacionado con las normas sobre tributación territorial y otros temas de finanzas públicas intergubernamentales. Los conceptos de carácter general y abstracto se proponen mantener la unidad de interpretación y aplicación de dichas normas.

En la introducción del número 16 (p. 7), “Conceptos del segundo semestre de 1999; se encuentra:

En atención al cumplimiento de lo ordenado por la Ley 60 de 1993, específicamente su artículo 40, la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público conceptúa con carácter general y abstracto sobre los temas tributario y fiscal de competencia de su función asesora. Esta labor se desarrolla en forma permanente y especializada, materializándose en los conceptos escritos que constituyen el acervo doctrinario a disposición de las entidades territoriales. En la labor de difusión

de los mismos, la revista *Doctrina tributaria* se ha constituido en una herramienta fundamental.

Desde la perspectiva de los oficios a los que se denomina conceptos, en el periodo comprendido entre la expedición de la Ley 60 de 1993 y la sentencia C-877 de 2000, en múltiples oportunidades se omitió hacer referencia a la autoridad de doctrina atribuida por el legislador, y en los que mencionaba el artículo 40 de la Ley 60 simplemente se hacía referencia al hecho de que sus pronunciamientos eran con carácter general y abstracto, por la especificidad misma de la consulta, con el fin de advertir al consultante que la respuesta no se iba a absolver en los términos presentados.

Lo anterior tiene como propósito evidenciar que la DAF nunca entendió que sus conceptos tuvieran un carácter vinculante, ni siquiera para las entidades territoriales, quienes podían disentir de la propuesta de interpretación y aplicación de la normatividad; y que se entendía que el alcance de sus pronunciamientos sólo tenía un objetivo orientador o didáctico.

### **La Dirección de Apoyo Fiscal como autoridad doctrinaria. Corte Constitucional, sentencia C-877 de 2000: Análisis del fallo**

El contenido del artículo 40 de la Ley 60 de 1993 encontró un opositor, que lo demandó por inconstitucional ante la Corte Constitucional.

El actor esgrimió, grosso modo, en la demanda, que: 1. El artículo 40 facultó a la Dirección General de Apoyo Fiscal –DAF– para realizar una labor interpretativa de la ley,

función que es exclusiva del Congreso (C.P. art. 150 num. 1)<sup>11</sup>. 2. Se delegó una función para la cual no está autorizado el ejecutivo, desconociéndose así la prohibición constitucional a las autoridades de cumplir funciones diferentes a las atribuidas por la Constitución y la ley (C.P. art. 121)<sup>12</sup>. 3. Se permitió que la DAF –entidad adscrita a la rama ejecutiva– emita conceptos con carácter general, abstractos y obligatorios, es decir, con efectos *erga omnes*, lo que implica la autorización para expedir disposiciones con fuerza de ley, facultad que constitucionalmente pertenece al Congreso, pues a los ministerios sólo les corresponde ejecutar la ley (C.P. art. 208)<sup>13</sup>.

Los problemas jurídicos para determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del artículo 40 fueron:

a) Para efectos de la construcción de los problemas jurídicos, se pone de presente que el término “autoridad doctrinaria” implica “emitir conceptos con carácter general y abstracto para mantener la unidad en la interpretación y aplicación de las normas sobre tributación territorial”.

b) ¿El otorgamiento de la facultad de autoridad doctrinaria a una dependencia del nivel central –Ministerio de Hacienda, DAF– invade la órbita de competencia del legislador para interpretar las leyes (interpretación con autoridad)?

c) ¿Vulnera la autonomía de las entidades territoriales el otorgamiento de la facultad de autoridad doctrinaria a una dependencia del nivel central –Ministerio de Hacienda DAF–?

## Aplicación de los criterios de interpretación, propuesta de interpretación

### *Criterio gramatical*

En este apartado nos ocuparemos de delimitar el ámbito del objeto de la labor interpretativa, es decir, el contenido de los textos normativos que se deben confrontar, que en este caso son de naturaleza constitucional y legal. En otros términos, es necesario establecer tanto los contenidos de la facultad conferida por el legislador en el artículo 40 de la Ley 60 de 1993 a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, como el de los artículos 150 numeral 1 y 121 de la Constitución Política.

Iniciemos con el análisis del artículo 150 de la Constitución, en el que se establece:

“Artículo 150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

1. Interpretar, reformar y derogar las leyes (...).

En este numeral se consagra la llamada interpretación con autoridad o interpretación auténtica, cuyo ejercicio corresponde al Congreso de la República por medio de una ley para fijar el sentido y alcance de otra ley cuando el mismo resulta confuso o impreciso y, por lo tanto, dificulta su

11. “Artículo 150: “Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: 1. Interpretar, reformar y derogar las leyes”.

12. Artículo 121: “Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley”.

13. Artículo 208: “Los ministros y los directores de departamentos administrativos son los jefes de la administración en su respectiva dependencia. Bajo la dirección del Presidente de la República, les corresponde formular las políticas atinentes a su despacho, dirigir la actividad administrativa y ejecutar la ley.

aplicación. Esta forma de interpretación, a más de tener fundamento constitucional, se encuentra desarrollada en la legislación colombiana en el artículo 25 del Código Civil que prevé:

“Artículo 25. La interpretación que se hace con autoridad para fijar el sentido de una ley oscura, de una manera general, sólo corresponde al legislador”.

Sin embargo, es necesario tener presente que por razones de orden práctico los textos legales, las más de las veces, no son objeto de esta clase de interpretación debido a que los procesos legislativos son muy lentos y que siempre que un operador jurídico necesita aplicar una norma a un caso particular debe interpretarla primero: esta modalidad de interpretación se denomina doctrinaria, la cual se encuentra prevista en el artículo 26 del Código Civil:

“Artículo 26. 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 doctrinaria, 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 particulares.

Las reglas que se fijan en los artículos siguientes deben servir para la interpretación por vía doctrinaria.

Como todas las formas de interpretación, la interpretación doctrinaria se utiliza para desentrañar el sentido de los textos normativos con el fin de explicarlos y así poderles dar aplicación y cumplimiento, que es en

últimas lo que se establece en el artículo 40 de la Ley 60, donde se consagra:

“Artículo 40. *Autoridad doctrinaria.* La Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público será autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas sobre tributación territorial y sobre los demás temas que son objeto de su función asesora. En desarrollo de tal facultad emitirá concepto con carácter general y abstracto para mantener la unidad en la interpretación y aplicación de tales normas”.

Ahora bien, el análisis literal de esta disposición no puede detenerse en este punto del análisis, comoquiera que el aparte final de la norma establece: “En desarrollo de tal facultad emitirá concepto con carácter general y abstracto para mantener la unidad en la interpretación y aplicación de tales normas”. De esta redacción resultaría razonable concluir que se está en presencia de una interpretación con efectos *erga omnes*, es decir, efectos vinculantes para todas las entidades territoriales y los particulares, por lo tanto se considera que, planteado el problema gramatical, se requiere un análisis bajo los demás criterios de interpretación, porque a nuestro juicio el gramatical se agota en este momento.

El artículo 121 de la Constitución señala:

Artículo 121. Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley.

En relación con el desconocimiento del legislador de esta disposición alegado por el demandante, bastaría afirmar que al atribuir-

se esta función a través de una ley se cumple con este requisito de carácter formal; el criterio literal en este caso sirve para descartar un aparente problema jurídico, que con la subsunción concluye.

### *Criterio histórico*

En la *Gaceta del Congreso*, año I, n.º 41, Santafé de Bogotá, viernes 28 de agosto de 1992, p. 7, se encuentra la exposición de motivos que acompañó la presentación del proyecto de ley por parte del Gobierno Nacional. En este texto se expone la necesidad de asignar a una entidad nacional especializada en temas territoriales la función de asesorar a las entidades territoriales como mecanismo de apoyo nacional al proceso de descentralización regulado en la Ley 60 de 1993. El artículo 40 se propuso como mecanismo para impedir un caos institucional, lo que sucedería en el evento de que cada una de las entidades territoriales interpretara doctrinariamente las normas generales.

El Gobierno pone de presente que el Decreto 2112 de 1992, vigente al momento de la expedición de la Ley 60 de 1993, establecía en su artículo 2.º literal n) que el Ministerio, en cumplimiento de sus objetivos, deberá “asesorar y asistir a las entidades territoriales en el manejo de su política fiscal”, con lo cual la norma desarrollaba una de las funciones específicas del Ministerio de Hacienda.

Estos argumentos de orden político permiten incorporar dentro de los argumentos interpretativos elementos que deben ser tenidos en cuenta en un juicio o test de razonabi-

lidad: la intensidad del test dependerá de la valoración que haga el juez constitucional de la norma en estudio, pero en principio, por tratarse de una norma de intervención económica, el test debe ser débil: así, por el amplio margen de configuración del legislador en estas materias, el test se restringe a determinar si el fin buscado y el medio empleado no están constitucionalmente prohibidos, y a establecer si el medio escogido es adecuado para alcanzar el fin propuesto<sup>14</sup>.

Así las cosas, la norma acusada busca un objetivo legítimo e importante cuando intenta dar consistencia y viabilidad al proceso de descentralización a través de la permanente asesoría a las entidades territoriales en materia tributaria, con personal especializado en ese ámbito, y constituye medio efectivamente conducente a dichos objetivos, comoquiera que establece criterios auxiliares de interpretación con un alto grado de tecnicismo e imprime seguridad para los destinatarios de la actividad administrativa.

En este orden de ideas, el test sería satisfecho por la norma en estudio; sin embargo, se insiste en el sentido de que la intensidad de este juicio dependerá en el caso concreto del valor que otorgue el tribunal al principio de autonomía de estas entidades.

### *Criterio sistemático teleológico*

Con este criterio se pretende interpretar las normas en el contexto dentro del cual se encuentran y articulan, teniendo en cuenta su relación con todo el ordenamiento jurídico, más la finalidad de la ley entendida

14. Entre otras sentencias en las que se establece la intensidad y el test de proporcionalidad en materias de intervención económica se hace remisión a C-007 de 2002, C-064 de 2002, C-1074 de 2002, C-327 de 1999, C-709 de 1999, C-192 de 1998, C-222 de 1995.

como manifestación objetiva en el mundo jurídico.

Si se toma como punto de partida el artículo 40 de la Ley 60 desde la perspectiva literal, no se encuentra en su texto el carácter de vinculantes de los conceptos de la Dirección de Apoyo Fiscal; así las cosas, se considera que no puede entenderse como una delegación de la función de interpretación de la ley asignada al Congreso, por medio de la expedición de otra ley, toda vez que ésta se efectúa con carácter vinculante.

Por la naturaleza de los conceptos que emite la DAF, resulta lógico concluir que no tienen fuerza de ley, ni siquiera constituyen actos administrativos, y por ende no tienen fuerza ejecutoria, bajo la consideración de que no resuelven casos particulares entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, y ni siquiera se tiene la competencia para hacerlo.

En lo que atañe a la posible vulneración de la autonomía de las entidades territoriales, hay que tener en cuenta que los conceptos de la DAF corresponden al desarrollo del derecho de petición (arts. 23 C.P. y 25 CCA, art. 25), aplicable también a los derechos de petición de consulta que sean elevados por personas de Derecho Público, como los entes territoriales, en concordancia con su carácter de dependencia asesora de las entidades territoriales previsto en el artículo 81 del Decreto Ley 2112 de 1992 que reestructuró el Ministerio de Hacienda y Crédito Público; en otros términos ¿cómo se puede hablar de vulneración de la autonomía de las entidades territoriales si éstas en el ejercicio de la misma elevan consultas para obtener una posible interpretación de las normas tributarias? Se podría entender que renuncian a

su autonomía si acogen la interpretación hecha por la DAF, sin embargo, es en desarrollo de la misma que las autoridades territoriales hacen su elección.

En todo caso debe tenerse presente que, en los más de los casos, los pronunciamientos se dan a instancia del derecho de petición en la modalidad de consulta consagrado en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, que expresamente señala que las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

No obstante lo anterior, no se quiere dejar pasar por alto que la Dirección General de Apoyo Fiscal, en uso de las facultades otorgadas por la norma estudiada, expidió conceptos de oficio, tales como el 016 de 1999 referido al impuesto de vehículos y el 015 del mismo año que hace referencia a la sobretasa a los combustibles.

En lo que toca con el carácter general y abstracto, se debe entender que no tiene efectos vinculantes, con base en el respeto de la autonomía de las entidades territoriales, pues el legislador atribuyó esa característica con el fin de que no hubiera intervención directa en los asuntos de éstas, es decir, que no se resolvieran casos particulares.

De acuerdo con lo anterior, la decisión del tribunal constitucional, bajo el principio de conservación normativa, debió ser la producción de una sentencia condicionada interpretativa, en el sentido de advertir que la posibilidad de entender que los conceptos de la DAF tienen efectos vinculantes quedaba descartada en todos los casos, para cubrir los supuestos en los que esta dependencia se manifiesta de oficio.

## Decisión de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional, con base en el numeral 1 del artículo 150 de la Constitución Política, determinó que la interpretación consagrada es la denominada auténtica, en los mismos términos anteriormente señalados, esto es, la que se realiza por medio de una ley para fijar el sentido y alcance de otra ley cuando el mismo resulta confuso o impreciso y, por lo tanto, dificulta su aplicación. Corresponde ejercerla al Congreso de la República con fundamento en la cláusula general de competencia, según el mandato constitucional citado.

No en vano, la decisión de la Corte varía en relación con los planteamientos respecto de los criterios de interpretación esbozados. Para esta corporación, “La disposición en cuestión asigna a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el carácter de autoridad doctrinal en materia de interpretación de las normas sobre tributación territorial y sobre los demás temas que sean objeto de su función asesora. Significa ello, que a una dependencia que ejerce funciones desconcentradas que, en principio corresponderían al Ministro titular de dicha Cartera, según el art. 208 de la Constitución, se 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 propias del mando, cual (sic) es el sentido y alcance de las referidas normas y, además, hacer obligatorio para sus destinatarios el criterio doctrinario adoptado, de suerte que éstos en modo alguno pueden sustraerse del deber de acatarlo.

Para la Corte lo anterior “equivale, indudablemente, a convertir a la mencionada Dirección en la titular de una función, como es la de interpretar con autoridad y en forma auténtica la ley, que corresponde exclusivamente al Congreso según el numeral 1 del art. 150 de la Constitución”.

A la anterior conclusión llegó después de tomar el apartado final del artículo 40: “en desarrollo de tal facultad emitirá concepto con carácter general y abstracto para mantener la unidad en la interpretación y aplicación de tales normas”, y conferirle efectos *erga omnes* en relación con la determinación del contenido y aplicación de las normas tributarias del orden territorial.

Desde la perspectiva de la vulneración de autonomía de las entidades territoriales, concluyó que el precepto constitucional (art. 287) es desconocido, puesto que consideró “que un espacio propio y normal de dicha autonomía lo constituyen la libertad y la facultad de dichas autoridades para ejecutar y aplicar la ley y las normas que produzcan los órganos de aquéllas dotados de competencia normativa, sin la injerencia o intervención de los órganos de la administración centralizada”.

Siendo consecuente con lo anotado, fue declarado inexecutable el artículo 40 de Ley 60 de 1993.

En la argumentación de la Corte, para este caso concreto, se extraña el juicio de razonabilidad y las consideraciones en relación con criterios de interpretación diferentes de la literalidad de la norma y las circunstancias fácticas en que la Dirección de Apoyo Fiscal ejerce sus competencias legales y reglamentarias.

Otro punto que debe ser objeto de crítica, es el hecho de que esta corporación considere que la aplicación de las normas por parte de



operadores jurídicos, Administración Tributaria o entidades del orden nacional, no requiere interpretación sino simple ejecución, como si fuera posible establecer un lindero entre las “dos actividades”; se considera que es inescindible la aplicación de la interpretación, comoquiera que siempre se trata del mismo proceso, lo que hace imposible establecer una frontera conceptual.

### **La doctrina de la Dirección de Apoyo Fiscal después de la sentencia C-877 de 2000**

Siguiendo la propuesta metodológica del apartado “La Dirección General de Apoyo Fiscal como autoridad doctrinaria. Ley 60 de 1993 antes de la sentencia C-877 de 2000”, se tomará como referente la revista *Doctrina tributaria y financiera territorial* o *Conceptos en materia tributaria y financiera territorial* y los oficios mismos emitidos por ese órgano.<sup>9</sup>

En la presentación de la revista número 17 (p. 7 y 8), “Conceptos del primer semestre del año 2000”, es decir, la primera publicación de la revista con posterioridad al fallo de la Corte Constitucional, se estableció:

Como se señala expresamente en cada uno de los conceptos que han sido reproducidos en la revista *Doctrina Tributaria*, fue en ejercicio de esta disposición que, con carácter general y abstracto, la Dirección de Apoyo Fiscal se pronunció sobre los diversos tópicos que en materia tributaria y fiscal le fueron consultados.

La decisión de la Honorable Corte Constitucional descansa, a nuestro entender, en dos razones fundamentales:

- a. La competencia para interpretar la ley
- b. Los alcances de la descentralización en nuestro ordenamiento jurídico.

Con respecto al primer punto, la Corte en una interpretación restrictiva acepta como interpretación de la ley, solo la que la misma ley se otorgue, es decir, la denominada por los especialistas como interpretación auténtica. En palabras de la sentencia, “A lo anterior agrega la Corte que la interpretación con autoridad está encuadrada dentro del ejercicio de la función legislativa”. Con este criterio, otras formas de interpretación no fueron consideradas pertinentes para el caso en discusión.

Con respecto al segundo punto, mueve a la Corte la convicción profunda e inamovible, según la cual a partir de 1991 y con la redefinición de la República como unitaria pero descentralizada, se establece una mayoría de edad y autonomía de competencias, que no se compadece con la pretensión de interpretar una norma territorial desde una instancia nacional.

En opinión de la Corte, la Dirección de Apoyo Fiscal puede seguir ejerciendo su función asesora hacia las entidades territoriales o nacionales que en la materia consulten, pero corresponde a cada entidad territorial interpretar y llegado el caso pronunciarse sobre la manera como interpreta la norma. Esta es su indelegable competencia. Por supuesto, la interpretación de la norma puede diferir entre las entidades territoriales o entre éstas y el Gobierno Nacional. Es a los jueces y solo a ellos a los que corresponderá resolver si la respectiva interpretación se ajusta a la Constitución y a la ley.

Acorde con lo definido por la sentencia, la Dirección de Apoyo Fiscal se abstendrá de pronunciarse en todas las situaciones particulares de competencia de las entidades territoriales, y en tales casos, enviará de oficio a la respectiva entidad territorial la consulta correspondiente.

En cumplimiento de su función asesora, continuará resolviendo las consultas que en materia de interpretación le presenten las entidades territoriales y las naciones siempre y cuando no se trate de casos específicos, cuya respuesta debe buscarse ante la autoridad tributaria de la entidad territorial correspondiente.

(...) Esperamos seguir contribuyendo a la mejor comprensión y aplicación de las normas tributarias y fiscales territoriales, en el entendido que nuestra función es asesorar y apoyar (*sic*) las entidades territoriales con el propósito permanente de fortalecer la descentralización.

En la presentación de la revista número 18 (pp. 9 y 10), “Conceptos del segundo semestre del año 2000”, en relación con el fallo de la Corte Constitucional se estableció:

Sea esta la oportunidad para reiterar el carácter esencialmente pedagógico y de asistencia técnica que envuelve esta labor. Siempre ha sido el espíritu de la misma, pero con posterioridad al fallo C-877 de 2000 proferido por la Corte Constitucional resulta importante reiterar el sentido y el alcance de la función de la Dirección de Apoyo Fiscal en materia conceptual.

Acorde con la Corte Constitucional, una de las consecuencias inexorables de la descentralización prevista en la Carta de 1991, es la declaratoria de mayoría de edad para todas y cada una de las entidades territoriales que asume íntegramente sus competencias, sus responsabilidades y por supuesto sus decisiones. La Corte ha dejado claro que en materia tributaria territorial, expedida la norma, corresponde a cada entidad, municipio o departamento interpretar y extraer las consecuencias para cada una de ellas y en

este sentido los pronunciamientos sobre la aplicación son propios de las instancias territoriales. Por lo demás, en esta ocasión la Corte solo aceptó como criterio de interpretación la denominada por los especialistas como “interpretación auténtica”, es decir la que el mismo legislador hace de la norma. Conoce la Corte la posibilidad de encontrar diferencias de criterio entre las distintas entidades territoriales y/o entre éstas y la nación, pero según su decisión, corresponde a los jueces dirimir estas diferencias.

En este contexto, la labor de la Dirección de Apoyo Fiscal se reafirma en el perfil propio de la función para la cual fue creada: Asesoría, Apoyo y Asistencia. Este es el sentido primigenio de la Dirección y sobra reiterarlo, el sentido con el cual estamos plenamente identificados.

Como consecuencia nos hemos abstenido de pronunciarnos en casos particulares de competencia de las entidades territoriales, en cuyo caso enviamos de oficio la consulta a la entidad territorial correspondiente, y hemos concentrado nuestros esfuerzos en labores de pedagogía y orientación a las entidades territoriales y gremios u organizaciones que interactúan y propenden por el fortalecimiento de la descentralización en el país.

En la presentación de la revista número 19 se lee:

Estamos entregando el número 19 de la revista de la Dirección de Apoyo Fiscal, que con el nombre de Conceptos mantiene la tradición de presentar en material impreso, las orientaciones escritas que, dentro de las funciones de asesoría y apoyo a las entidades territoriales, se emiten tanto en materia tributaria como en las demás áreas fiscales y financieras de su competencia.

En la presentación de la revista número 22 se dice:

Por último, lo único que perseguimos con este esfuerzo es ahondar en el conocimiento y aplicación de la normatividad territorial, incluyendo los cambios que han venido sucediéndose con la expedición de las más recientes reformas tributarias para con ello facilitar su entendimiento por parte de los funcionarios y, por qué no, de los contribuyentes de las administraciones territoriales.

En la presentación de la revista número 23 se establece:

Para la Dirección General de Apoyo Fiscal, es de enorme importancia y de gran responsabilidad, sacar a la luz pública su Revista n.º 23 de “Conceptos en materia tributaria y financiera territorial”, ya que en ella se plasman sus interpretaciones que en estas materias se han expresado durante el primer semestre de 2004. Es satisfactorio para nosotros que a pesar de más de dos años de haberse declarado la inconstitucionalidad del artículo 60 (*sic*) de la Ley 60 de 1993 que nos otorgaba la facultad doctrinaria sobre la tributación, no por ello han dejado los diferentes interlocutores de seguir acudiendo y solicitando nuestros pronunciamientos frente a las finanzas territoriales, labor que no solo nos enaltece sino que fortalece el cometido de la descentralización administrativa con que estamos comprometidos.

(...)

Y decíamos que es satisfactorio poder presentar esta revista, porque la interlocución entre todos los actores protagónicos de la

aplicación de las normas mencionadas nos ha permitido consolidar una posición interpretativa que cobra mayor significancia cuando se consultan los resultados de las finanzas territoriales; y dijimos también, que es una responsabilidad, puesto que en muchos casos, en cumplimiento de esas leyes del saneamiento territorial, nos corresponde orientar los procesos de cuyo desarrollo aquí se contemplan expresiones de cómo lo hacemos.

Finalmente, nos motiva a continuar con este ejercicio, por los resultados obtenidos no solo desde el punto de vista financiero, sino por el desarrollo institucional que se ha logrado en algunas entidades territoriales en cumplimiento de una de las funciones que se nos encomendó, a través de componentes como el presupuesto participativo, la ética en el gestión de la administración territorial, la organización misma y la aplicación de los procedimientos tributarios.

La presentación de la revista número 24 se encuentra:

Esperamos, que las opiniones aquí expresadas contribuyan a la dinámica propia que surge en la relación entre las entidades territoriales y los destinatarios de sus actuaciones, todo ello con el firme propósito de consolidar un verdadero fortalecimiento institucional territorial.

Lo cierto es que con la decisión del juez constitucional en la realidad sólo cambió la fórmula utilizada por la Dirección mencionada para absolver las consultas que se elevan ante la dicha dependencia<sup>15</sup>, porque

15. En los conceptos posteriores a la sentencia C-877 de 2000 se encuentra la siguiente introducción que varía de acuerdo con la redacción de quien lo proyecta: “Acorde con la sentencia

conserva su carácter de cuerpo asesor, pero con dos consecuencias prácticas: la primera es que se retiró la responsabilidad que implica la calificación legal de “intérprete autorizado”, y la segunda es que se desentiende en lo que atañe a la normatividad interna de las entidades territoriales.

Ahora bien, el prestigio de la Dirección de Apoyo Fiscal con los resultados alcanzados en torno al control del gasto de las entidades territoriales llega a que el Congreso de la República, con posterioridad a la sentencia C-877 de 2000, establezca en la Ley 905 de 2004 que se necesita concepto previo favorable de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda para establecer regímenes especiales sobre los impuestos, tasas y contribuciones del respectivo orden territorial con el fin de estimular la creación y subsistencia de Mipymes. Se advierte, no obstante que este artículo también fue declarado parcialmente inexecutable en lo subrayado a través de la sentencia C-448 de 2005.

### **Valor normativo de los conceptos en ejercicio del derecho de petición-consulta**

Nos ocupa en este momento el análisis de la existencia o no de efectos vinculantes de los pronunciamientos emitidos por entidades estatales en ejercicio del derecho de petición

en la modalidad de consulta establecido en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

Se propone metodológicamente ir de lo general a lo particular, es decir, partir de la regulación que existe a propósito de las consultas, su contenido, lo que han entendido la jurisprudencia y la doctrina al respecto, para con posterioridad detenernos en las especificidades de la consulta en materia tributaria territorial y establecer en qué lugar se encuentran los pronunciamientos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y de las entidades territoriales.

El Código Contencioso Administrativo en los artículos 25 y 26 regula una modalidad del derecho de petición, la de formular consultas a las autoridades públicas.

Artículo 25. El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales.

Estas consultas deberán tramitarse con economía, celeridad, eficacia e imparcialidad y resolverse en un plazo máximo de treinta (30) días.

Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

C-877 del 2000, esta Dirección absolverá la consulta en los términos del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, de acuerdo con las funciones señaladas en el artículo 17 del Decreto 1133 de 1999 y demás normas vigentes, respuesta que no es de carácter obligatorio ni vinculante”. Hoy se encuentran introducciones de este orden: “Sea lo primero anotar que, dentro de las funciones asignadas a esta Dirección, no se encuentra la de solucionar situaciones de carácter particular y concretas en relación con las entidades territoriales, máxime cuando ello podría significar una intromisión a la autonomía que a aquellas les brinda el artículo 287 de nuestra Constitución Política. No obstante lo anterior, daremos respuesta a su consulta aclarando que nuestros pronunciamientos se emiten de manera general y abstracta, en los precisos términos del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, esto es, no son obligatorios ni vinculantes, y no comprometen la responsabilidad de este Ministerio”.

Es pues un instrumento didáctico y orientador de colaboración de las autoridades para con los particulares y entre entidades públicas, y tiene como fin establecer la interpretación de los preceptos jurídicos para facilitar la expedición y ejecución de las decisiones y tareas administrativas, y para servir de orientación a los administrados con respecto a las actuaciones que deban llevar a cabo ante la Administración.

Se diferencia de otras formas del derecho de petición, toda vez que en aquellas el objetivo es la formación de un acto administrativo, mientras que en el derecho de formular consultas a las autoridades públicas la finalidad es la obtención de un concepto sobre la interpretación y/o aplicación de una norma<sup>16</sup>.

La lectura del artículo 25 permite afirmar que los conceptos no obligan a la Administración ni a los administrados, los cuales se encuentran en libertad de aceptarlos o no; desde esta perspectiva no pueden ser considerados como actos administrativos, en la medida en que a través de ellos no se adoptan decisiones, ni están llamados a producir efectos jurídicos, sin perjuicio de que con posterioridad la administración fundamente una decisión con base en la interpretación propuesta en ellos. Así las cosas, en principio, frente a los mismos resulta imposible ejercitar los recursos de vía gubernativa o las acciones contencioso administrativas.

En relación con este último aspecto, es preciso señalar que las respuestas a tales consultas contienen conceptos, opiniones o posiciones jurídicas emitidas por la administración sobre determinados asuntos. No es

posible que tales respuestas comprometan la responsabilidad de la Administración a menos que se presente una evasiva o negativa a responderlas, situación que traería como consecuencia sanciones disciplinarias por incumplimiento de los términos previstos por la ley para dar respuesta a las peticiones. Esta posición se encuentra en la sentencia C-542 de la Corte Constitucional, en la que declaró exequibles los apartes demandados del artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

En este contexto es donde aparecen la generalidad de los conceptos de la DAF, que obedecen a procedimientos consultivos facultativos, los cuales consisten en que en oportunidades la toma de decisiones administrativas por parte de las entidades territoriales es precedida de una consulta, con el fin de tener elementos de juicio adicionales o necesarios, y sirven de pauta para la preparación y expedición de actos emitidos con miras a satisfacer necesidades individuales y colectivas. Vale la pena resaltar que la entidad consultante no está obligada ni a solicitar la consulta ni a aceptar el contenido de la respuesta ofrecida y que esta clase de consulta no tiene ninguna influencia sobre la legalidad de la decisión<sup>17</sup>. Nótese que no se incluyeron las entidades territoriales, porque, como se verá, con la expedición de un concepto se puede trascender a la órbita de los actos administrativos.

Como derecho de petición, la formulación de consultas en materia tributaria territorial, de acuerdo con la Constitución Política, puede dirigirse a la DAF o a la entidad terri-

16. JAIME ORLANDO SANTOFIMIO. Tratado de Derecho Administrativo, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1998, pp. 196 y 197.

17. LIBARDO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ. Derecho Administrativo, Bogotá, Temis, 1998, p. 242.

torial de que se trate, comoquiera que éstas ejercen funciones públicas que de manera directa o indirecta se ocupan de asuntos de tal naturaleza, y comoquiera que no existe limitación respecto del peticionario en la norma constitucional ni en el Código Contencioso Administrativo: cualquier sujeto de derecho que lo desee puede presentarlas, en razón a que no resulta necesario demostrar ningún tipo de legitimación.

Desde otra perspectiva, los conceptos emitidos por la DAF y por las entidades territoriales (en principio para las entidades territoriales) con motivo del derecho de consulta se pueden enmarcar dentro de las fuentes del derecho, como doctrina que para los efectos de estas entidades será doctrina oficial; a estos efectos se toma la definición que GARCÍA MÁYNEZ ofrece a propósito de dicha fuente:

Se da el nombre de doctrina a los estudios de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, ya sea con el propósito puramente teórico de sistematización de sus preceptos, ya con la finalidad de interpretar las normas y señalar las reglas de su aplicación. Como la doctrina representa el resultado de una actividad especulativa de particulares —en este caso de entidades públicas—, sus conclusiones carecen de fuerza obligatoria, por grande que sea el prestigio de aquellos o profunda la influencia que sus ideas ejerzan sobre el autor de la ley o las autoridades encargadas de aplicarla<sup>18</sup>.

No obstante lo anterior, según lo dispuesto por la Corte Constitucional en sentencias C-

487 de 1996, T-877 de 2000 y T-807 de 2000, los conceptos rendidos por la Administración no configuran, en principio, una decisión administrativa, no son declaraciones orientadas a desplegar efectos jurídicos en el sentido de imponer obligaciones y generar derechos a los administrados; en principio tiene un efecto autorregulador de la actividad administrativa. Sin embargo, en la medida en que impongan exigencias a terceros, entonces dejan de ser conceptos y pasan a convertirse en acto administrativos con las consecuencias jurídicas que ello acarrea. En tal evento, se asemejarían a un acto de la naturaleza propia de las circulares o de las instrucciones de servicio podrían ser impugnados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Con motivo de estas consideraciones resulta necesario presentar el derrotero que ha señalado el Consejo de Estado, en el sentido de determinar si los conceptos de las administraciones tributarias pueden ser o no sujetos de control jurisdiccional.

No sobra advertir que no se incluyen en este análisis los conceptos emitidos por la DAF, comoquiera que la Corte Constitucional en la sentencia C-877 de 2000 descartó cualquier posibilidad de reconocer efectos vinculantes a los mismos.

Sin embargo, no se debe perder esta oportunidad para señalar que la vinculación que generan los conceptos emitidos por la Dirección de Apoyo Fiscal tiene una perspectiva diferente de la normativa. De este aspecto da cuenta la sociología jurídica, especialización de la Sociología que tiene por objeto el estudio de las relaciones entre el Derecho y la sociedad<sup>19</sup>, donde se establece una diferencia

18. EDUARDO GARCÍA MÁYNEZ. Introducción al estudio del derecho, Medellín, Abogados Asociados Editores, 1990, p. 76 y 77.

19. GERMÁN SILVA GARCÍA. "Exploración sociojurídica sobre el delito de inasistencia alimentaria", *Teoría e investigación en sociología jurídica*, GONZALO CATAÑO (coord.), Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 328.

entre los fines y las funciones<sup>20</sup>: los fines corresponden al deber ser y las funciones al ser; desde esta perspectiva, aunque el fin del legislador con el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo y de la Corte Constitucional con la sentencia C-877 de 2000 sea la no producción de efectos vinculantes de los conceptos de la DAF, resulta que en la realidad la función que cumplen esos conceptos es de carácter vinculante porque difícilmente un operador jurídico de una entidad territorial despliega una actividad administrativa en contraposición a lo señalado en un concepto de esta entidad.

### **Posibilidad de demandar los conceptos de las entidades territoriales**

Bajo la consideración de que no existe un acervo jurisprudencial importante, en términos cuantitativos, del Consejo de Estado en relación con los conceptos emitidos por la entidades territoriales, resulta forzoso iniciar el estudio de la posibilidad de demandar estos actos a partir de lo que para tales efectos se ha establecido en relación con los conceptos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El punto central que se debe tener en cuenta a efectos de determinar si un concepto es susceptible de ser objeto de control jurisdiccional en la vía contencioso administrativa es establecer si es un acto administrativo.

A partir de la Ley 223 de 1995, los efectos vinculantes de los conceptos escritos de la DIAN se establecen con base en el artículo 264 de la propia Ley 223, y en la obligatoriedad señalada para los funcionarios en el artículo 57 del Decreto 2117 de 1992 y

posteriormente en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 cuando éstos son publicados, con responsabilidades de orden disciplinario para quienes se aparten del contenido de los mismos; con base en la comprobación de esos supuestos el Consejo de Estado entra a realizar el análisis de legalidad del concepto, que tendrá la connotación de acto administrativo, tomando como referente las normas jurídicas superiores jerárquicamente. Lo mencionado hasta ahora puede verificarse, entre otras, en las siguientes sentencias del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta: 18 de abril de 1997, C.P.: Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA, exp. 8208. 9 de mayo de 1997, C.P.: Dr. GERMÁN AYALA MANTILLA, rad. 8331. 24 de abril de 1998, C.P.: Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA, exp. 8651. 13 de marzo de 1998, C.P.: Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA, exp. 8487. 7 de abril de 2000, C.P.: Dr. JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO, exp. 9606. 26 de enero de 2001, C.P.: Dr. GERMÁN AYALA MANTILLA, exp. 9939. 11 de noviembre de 1998, C.P.: Dr. JULIO E. CORREA RESTREPO, exp. 9087. 29 de agosto de 2002, C.P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, exp. 12473.

En este contexto el cuestionamiento que surge es si es requisito, para que los conceptos escritos de las entidades territoriales sean objeto de control jurisdiccional, que existan normas tales como el artículo 264 de la Ley 223 que impongan la obligatoriedad de la aplicación del contenido de los conceptos a los funcionarios, cuando estos han sido, comprometiéndolos desde la perspectiva disciplinaria.

Pues bien, el Distrito Capital, como se anunció en la justificación de esta presenta-

20. ROBERT K. MERTON. Teoría y estructura sociales, México, Fondo de Cultura Económica, 1964, pp. 30 y ss.

ción, tiene dentro de su normatividad interna un artículo que reproduce el contenido del artículo 264 de la Ley 223, sin embargo desconocemos si tiene una norma como la que vincula a los funcionarios de la DIAN (dcto. 1265 de 1999) comoquiera que la Administración Distrital fue objeto de reestructuración y no se logró conseguir el documento respectivo.

Nos fue posible en tanto el Consejo de Estado en sentencia 15060 del 6 de octubre de 2005 C.P.: Dra. LIGIA LÓPEZ DÍAZ, declaró la nulidad de conceptos expedidos por la Administración Distrital. El cuestionamiento que se le hace a la mencionada jurisprudencia es que, por lo menos en el texto de la sentencia, no se ocupó la sala de analizar el punto de si se trataba o no de actos administrativos, y se entró a hacer un análisis al contenido del concepto como si se tratara de plano de un acto administrativo de carácter general.

De continuar esta forma de abordar el análisis de los conceptos de las administraciones tributarias territoriales, por parte de la jurisdicción de lo contenciosos administrativo, se debe llegar a la conclusión de

que en cualquier caso son demandables los pronunciamientos de estos entes.

Pero surgen cuestionamientos adicionales que no tienen respuesta, por lo menos conocida, en torno a si una entidad territorial puede fijar el alcance de sus conceptos, tal como lo hizo el Distrito Capital; es más, ¿es competente el Distrito para hacerlo? ¿Cuál sería el órgano competente para expedir una norma en ese sentido? Las respuestas deben tener presente la autonomía de las entidades territoriales, la posibilidad de que esta competencia normativa sea objeto de la ley de ordenamiento territorial, los principios de certeza y seguridad jurídica, la jerarquía al interior de la Administración Pública; con lo cual la respuesta puede darse en cualquiera de los dos sentidos.

Para finalizar, existen argumentos a favor y en contra de otorgar efectos vinculantes a los conceptos de la administración, comoquiera que la decisión en cualquiera de los extremos que se tome es legítima, razonable y válida. Sin embargo, la regulación no puede quedar a medio camino, como ocurre en Colombia.