



Límites a la competencia de la Dirección Jurídica y la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN como autoridad doctrinal

Limits to the competence of the Colombian tax administration as a doctrinal authority

Limites da competência da Diretoria Jurídica e da Subdiretoria de Regulamentos e Doutrina da DIAN como autoridade doutrinária

ANDREA DÍAZ ACUÑA*

* Abogada de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Tributario y máster de la misma universidad. Cuenta con experiencia en consultoría tributaria, actualmente se desempeña como abogada senior en Ernst & Young. Contacto: andreacarolina.diazacuna@gmail.com
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n23.05>

Resumen

La doctrina oficial ha cobrado gran relevancia en el sistema de fuentes para el derecho tributario, debido a su obligatoriedad para los funcionarios de la Administración de impuestos nacionales en el desarrollo de sus funciones, de la misma forma, en búsqueda de la seguridad jurídica de los actores debida a la constante evolución y carácter técnico del derecho tributario.

Por lo anterior, se analizarán algunos pronunciamientos doctrinales expedidos por la Administración de Impuestos con el propósito de analizar si la competencia se ha desarrollado de acuerdo con el marco legal atribuido para el desarrollo de su actividad como autoridad doctrinal.

Palabras clave: doctrina DIAN, extralimitación, facultades legales.

Abstract

The National Administration doctrine has become crucial for the system of sources for the tax law. The above because the doctrine is obligatory for the officers of the Tax Administration, as well as the constant evolution and the technical expertise required in the tax law result in the taxpayers search of legal certainty.

Therefore, we are going to analyze some doctrinal pronouncements of the Tax Administration. To determine if the competence was developed according to the legal framework.

Keywords: DIAN, Doctrine, Excess of authority, legal authority.

Resumo

A doutrina oficial tem ganhado grande relevância no sistema de fontes do direito tributário, em razão de sua obrigatoriedade para os funcionários da Administração Tributária Nacional no desenvolvimento de suas funções, da mesma forma, em busca da segurança jurídica dos atores devidos. à constante evolução e natureza técnica do direito tributário.

Em razão do exposto, serão analisados alguns pronunciamentos doutrinários emitidos pela Administração Tributária com o objetivo de analisar se o concurso foi desenvolvido de acordo com o arcabouço legal atribuído para o desenvolvimento de sua atividade como autoridade doutrinária.

Palavras-chave: Doutrina DIAN, excesso, poderes legais.

Introducción

Los contribuyentes se enfrentan a un marco legal con complejidad técnica y variabilidad en las fuentes del derecho¹ que desencadena una dificultad en la comprensión y aplicación de los postulados legales, acompañada de una sensación de inseguridad jurídica.

En ese sentido, los conceptos y oficios expedidos por la Dirección Jurídica y la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN, que tienen como propósito el interpretar las normas de carácter tributario, se han convertido en una herramienta y una fuente de consulta necesaria para los contribuyentes.

Por lo anterior, resulta de vital importancia que funcionarios de la administración al momento de expedir los conceptos se acojan al marco legal que regula sus competencias y la normativa objeto de interpretación.

En ese sentido, el presente artículo busca determinar si la Dirección Jurídica y la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN exceden sus facultades en materia doctrinal conforme con las competencias atribuidas. Inicialmente se analizará de forma breve a la DIAN como una Unidad Administrativa Especial en su función como autoridad doctrinal, abordando las fuentes del derecho como límite a dicha competencia.

Con el propósito de determinar si se presenta una extralimitación resulta determinante comprender los “conceptos” y “oficios” expedidos por la DIAN, al igual que el papel que desempeñan en los procedimientos administrativos y la función de la doctrina en los procedimientos administrativos y judiciales. Adicionalmente, se desarrollan los controles internos y externos a los que se encuentran sometidos los conceptos y oficios que emite la administración.

Posteriormente se analizarán oficios de la DIAN, respecto de las facultades de la administración, sobre los siguientes temas:

- Transporte terrestre automotor especial y su tratamiento en el impuesto sobre las ventas.
- Importaciones de armas y municiones que se hagan para la defensa nacional.
- Impuesto a la riqueza en contratos de estabilidad jurídica.
- Reporte de cesantías e intereses a las cesantías en nómina electrónica.
- Reconexión y reinstalación de los servicios públicos y su tratamiento en el impuesto sobre las ventas.

I. Las fuentes del derecho como límite a la competencia como autoridad doctrinal de la DIAN

La DIAN es una Unidad Administrativa Especial de carácter técnico adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que cuenta con personería jurídica, autonomía

1 Se puede evidenciar en las 13 reformas tributarias que se han emitido desde el 2000 al 2021, las cuales a su vez cuentan con su reglamentación respectiva.

presupuestal y administrativa, su propósito es garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden económico, en el desarrollo de la competencia como autoridad doctrinal.

En el ejercicio de esta competencia la administración tiene como función el fijar criterios y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias, al igual que la emisión de conceptos unificados y absolver las peticiones de reconsideración de los conceptos².

Ahora, el ordenamiento jurídico es el conjunto de actos creados en virtud de la competencia otorgada constitucional o legalmente, esta voluntad representa un límite a la competencia de la administración al definirla de forma directa e indirecta, por lo que en este título se realizará un análisis de las fuentes de derecho enfocadas en el aspecto tributario y en específico en la competencia de la administración en su rol como autoridad doctrinal.

Inicialmente analizamos la Constitución Política, aclarando que los límites constitucionales incluyen aquellos que provienen del texto constitucional y aquellos que devienen de las sentencias de la Corte Constitucional en su rol de garante de la supremacía e integridad de la Constitución.

Dentro de estos límites resulta relevante señalar que los servidores públicos de la DIAN también son responsables por la omisión o extralimitaciones en el ejercicio de sus funciones, de acuerdo con lo señalado en el artículo sexto constitucional. En el mismo sentido, los principios generales del derecho resultan ser límites a la competencia de la administración en sus funciones integradoras o crítica del ordenamiento.

Por otro lado, la ley, como la norma que otorga la función de interpretar la ley, al señalar que solo podrá interpretar aquella que corresponda a aspectos tributarios, aduaneros y cambiarios en lo que sea de su competencia. Así se regule el tema objeto de pronunciamiento, en este caso la administración no puede abstraerse de su rol como intérprete de la norma para convertirse en legislador o ignorar determinada normativa en su pronunciamiento.

Por último, la jurisprudencia a pesar de considerarse en un principio como criterio auxiliar, ahora se les puede reconocer fuerza vinculante, el precedente judicial tiene una posición especial en el sistema de fuentes y la autoridad judicial será la única que se pueda apartar del precedente bajo una justificación suficiente.

Sin embargo, no sucede lo mismo con los funcionarios administrativos, quienes carecen de la autonomía con la que cuentan las autoridades judiciales a la hora de acatar los precedentes judiciales.

II. Conceptos y oficios de la DIAN

La DIAN emite su doctrina por medio de conceptos y oficios. Los primeros se profieren cuando el asunto requiere un mayor esfuerzo investigativo y argumentativo en el análisis

2 Decreto 1742, 2020, art. 55.

y desarrollo de la consulta. , los oficios se deberán formular en aquellos casos en los que la consulta no requiere un gran esfuerzo en la interpretación, como en los casos en que la administración tributaria ya tiene doctrina al respecto, la respuesta se encuentra en la ley o en su reglamento.

A pesar del reconocimiento de esta diferencia conceptual por parte de la DIAN, la realidad es que los términos o denominación se utilizan de forma indiscriminada en los pronunciamientos de doctrina que emite la administración

Respecto de la naturaleza jurídica de los conceptos es importante señalar que, si bien hay diferentes posiciones doctrinales al respecto, actualmente la postura vigente es que solo se consideran actos administrativos aquellos conceptos que tienen la capacidad de modificar o crear una situación jurídica en cabeza de los contribuyentes (Consejo de Estado 18997 de 2013).

Los conceptos cuentan con un doble carácter. De cara a los funcionarios de la administración son de obligatoria acogida en el desarrollo de sus funciones. Sin embargo, respecto de los contribuyentes si bien no son obligatorios si respaldan las actuaciones que los mismos realicen.

A. El papel de la doctrina en los procedimientos administrativos y judiciales

Debido a que los precedentes judiciales toman un mayor tiempo en producirse, los contribuyentes se avocan a la doctrina en búsqueda de seguridad jurídica en sus actuaciones, a pesar de que las consultas no resuelvan casos concretos.

De la misma manera, resulta importante retomar el argumento señalado en anteriores acápite respecto de la naturaleza jurídica de la doctrina oficial de la DIAN. Como se indicó la doctrina es una fuente auxiliar del derecho tributario a la cual se le ha otorgado el criterio de obligatoriedad a sus funcionarios. Por lo que en el transcurso de la sede administrativa los funcionarios de la DIAN deberán respetar aquellos conceptos que han sido emitidos y resulten aplicables al caso concreto. Lo anterior amparado en principios como el de buen fe y confianza legítima.

Por otro lado, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2019 establece que los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la ley, en sentido amplio, sin embargo, la doctrina oficial de la DIAN no resulta vinculante para el juez del caso, por lo que, si este considera que la interpretación realizada por el contribuyente y soportada en la doctrina no resulta adecuada, se podrá apartar de esta. Pero en este caso al tratarse de una diferencia de criterio, el contribuyente no será sujeto de sanciones.

B. El control de los conceptos y oficios de la DIAN

El Decreto 1742 de 2020 prevé sobre los conceptos expedidos por la Subdirección una especie de control interno. Al otorgar a los contribuyentes la posibilidad de solicitar la

reconsideración de los conceptos y designa a la Dirección Jurídica como encargada de resolverla.

Por otro lado, para hablar del control externo de los conceptos resulta necesario referirse a la naturaleza jurídica de estos. En ese sentido, si bien en un principio es posible considerar que no contienen una decisión concreta que pueda afectar a los administrados, al ser obligatorios para los funcionarios y contar con la denominación de doctrina oficial, estos pueden crear efectos en terceros y, por lo tanto, se encontrarían sujetos al control de la jurisdicción contenciosa administrativa, por medio de la acción de nulidad.

III. Estudio de casos

Procedemos a estudiar algunos casos que consideramos relevantes y que podrían en nuestro concepto, encuadrar dentro de la extralimitación de las funciones de la administración.

A. El transporte terrestre automotor especial y su tratamiento en el impuesto sobre las ventas

El primer caso que vamos a analizar en el marco de la competencia doctrinal de la DIAN es respecto del servicio público de transporte terrestre automotor especial, en específico de su tratamiento en el impuesto sobre las ventas (en adelante, IVA).

Respecto del servicio de transporte público la normatividad fiscal establece la exclusión del IVA, en su artículo 476 del ET. Ahora bien, respecto del servicio público de transporte terrestre automotor especial es necesario determinar si es considerado como transporte público y en ese sentido resulta aplicable el tratamiento como de excluido respecto del impuesto sobre las ventas.

Si bien no existe una definición de “transporte público” en la legislación, la Ley 336 de 1996, por medio de su artículo 5 señala algunas de sus características, características que se analizan en sentencias del Consejo de Estado³ y Corte Constitucional⁴.

Ahora bien, la DIAN ha emitido diferentes pronunciamientos respecto de la definición del servicio de transporte público y en específico a la prestación del servicio de transporte público especial de pasajero, los cuales se analizarán en la tabla 1.

3 Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Sentencia No. 11001-03-06-000-2006-00040-00 (1740), 2006.

4 Corte Constitucional, Sentencias C-981, 2010; C-033, 2014 y T-604, 1992.

TABLA 1.

Concepto	Comentarios
Concepto Unificado del Impuesto a las ventas n.º 01 de 2003[5]	Señala las características esenciales del servicio de transporte público. De acuerdo con la normatividad vigente para el correspondiente sector y la forma de diferenciarlo del privado. Señalando que el transporte público es aquel en el que prima el interés general sobre el particular como no sucede en el privado.
Oficio 1548 de 2016	Por medio de este oficio la DIAN reitera la característica de primacía del interés general sobre el particular. Adicionalmente señala que el precio que se paga por el servicio de transporte público debe ser un precio público. Lo anterior sucede al desconocer la propia normativa del sector transporte al intentar redefinir el concepto de t con el propósito de considerar gravado el servicio de transporte público terrestre automotor especial.
Oficio 016676 de 2016	La Subdirección cambia la postura presentada por medio del Oficio 1548 de 2016, al señalar que aquel transporte especial que cumple con los requisitos establecidos para el servicio público de transporte, se le deberá considerar como un servicio excluido. Señala que la normatividad tributaria vigente no define el concepto de transporte público para efecto de la exclusión del artículo 476 del ET. Por lo tanto, retoma la postura establecida el concepto unificado de IVA 01 de 2003, al recurrir a la normatividad del sector transporte para exponer las características del servicio y los requisitos que debe cumplir el servicio para considerarse transporte público.
Oficio 019658 de 2016	Señala que el servicio público de transporte terrestre automotor especial se refiere a una clase del género de transporte público. No obstante, considera que, a pesar de tratarse de una clase de transporte público, deberá cumplir con los requisitos legales y reglamentarios para ser considerado transporte público.

Fuente: elaboración propia.

La administración emite una interpretación de las normas que regulan el sector transporte, lo cual excede la competencia que le ha sido otorgada como autoridad doctrinal. De acuerdo con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y actualmente el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020.

B. Importaciones de armas y municiones que se hagan para la defensa nacional

De acuerdo con el artículo 428 la importación de armas y municiones que se haga para la defensa nacional no causa IVA, al respecto de esta exclusión la administración ha expedido los conceptos que analizamos a continuación en la tabla 2.

5 Posición reiterada por el oficio 55481 de 2004, oficio 18136 de 2013, concepto 11212 de 2015, oficio 016676 de 2016.

Tabla 2.

Concepto	Comentarios
Alcance concepto 000001 de 2003	Señala que las armas y municiones deberán ser importadas por parte de una entidad encargada de la defensa nacional directa o indirectamente, con el propósito de cumplir con la destinación requerida por la norma.
Oficio 084024 de 2006	Lleva a cabo una breve enunciación de los requisitos necesarios para considerar como excluida la importación de armas y municiones destinadas a la defensa nacional, sin embargo, reitera que la importación se debe llevar a cabo de forma directa o indirecta por parte de una entidad encargada legalmente de la defensa nacional.
Concepto 048122 de 2009	Reconoce que la destinación de los bienes es el factor para determinar si es posible considerar la importación como excluida. Sin embargo, concluye que la introducción de bienes al país debe ser realizada por una entidad legalmente encargada de la defensa nacional.
Oficio 000179 de 2017	Concluye que a través del numeral 3 del artículo 477 se deroga tácitamente la exclusión establecida para la importación de armas y municiones que se hagan para la defensa nacional. Bajo el entendimiento que ahora la importación y la comercialización son exentos del impuesto sobre las ventas.
Oficio 027531 de 2017	Señala que los antecedentes legislativos del artículo 477 del Estatuto Tributario (ET) establecen la exención de los bienes con el propósito de no realizar pagos adicionales, en presupuesto de sector defensa se establecerá la correspondiente exención. Lo que busca el artículo 477 es equiparar las condiciones entre la industria nacional y los bienes importados
Oficio n.º 000309 de 2018.	Al analizar la procedencia de la exclusión establecida en el literal d del artículo 428 para unas subpartidas referidas a blindaje y protección, analiza que al hablarse de la defensa nacional el uso debe ser privativo de las Fuerzas Militares y de Policía. Concluye que solamente es posible considerar como excluidas aquellas importaciones realizadas por parte de las Fuerzas Militares o de Policía.
Oficio 903260 de 2021	Ante el estudio por parte de la administración de la importación y comercialización de armas y municiones realizada con destino a las Fuerzas Militares y de Policía con fondos de Seguridad y Convivencia ciudadana al tratarse de una entidad que no se encuentra encargada de la defensa nacional (gobernador, el alcalde o el secretario del despacho delegado para el efecto, o por el Ministerio del Interior y de Justicia).

Fuente: elaboración propia.

No hay un sustento que permita determinar la fuente normativa de la cual la administración interpreta que la importación se deberá realizar directa o indirectamente por parte de entidades legalmente encargadas de la defensa nacional.

Es necesario señalar que, si bien la doctrina es una fuente de derecho y hace parte del concepto de ley en sentido general, no es posible considerar que la doctrina emitida por la administración constituya una fuente creadora de derecho.

Es posible concluir que la administración ha extralimitado la competencia legalmente otorgada al establecer como requisito la importación por parte de una entidad legalmente encargada de la defensa nacional, teniendo en cuenta que el único requisito que establece el artículo 428 del ET es la destinación de estos bienes a la defensa nacional.

C. Impuesto a la riqueza respecto de los contratos de estabilidad jurídica

La Ley 963 de 2005 estableció los contratos de estabilidad jurídica como una herramienta que tiene como propósito “promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional”.

A través de los contratos de estabilidad el Estado y aquellos inversionistas que los suscriban acuerdan que, ante la modificación de forma adversa de la normativa incluida en el contrato de estabilidad jurídica, durante la vigencia del contrato, se deberán aplicar las normas incluidas en el contrato.

En ese sentido, diferentes inversionistas celebraron contratos de estabilidad jurídica en los que se incluyeron normativa de carácter tributario, en específico el impuesto al patrimonio; no obstante, posteriormente se expidió la Ley 1739 de 2014 por medio de la cual se creó el impuesto a la riqueza.

La creación del impuesto a la riqueza presentó un panorama de incertidumbre para aquellos inversionistas que celebraron contratos de estabilidad jurídica debido a que consideraban que el impuesto a la riqueza era el mismo impuesto al patrimonio, por lo anterior, resulta relevante determinar si el impuesto a la riqueza es el mismo impuesto al patrimonio, incluido en los contratos de estabilidad jurídica.

En ese sentido procedemos a analizar los elementos esenciales de los tributos:

- Sujeto activo. Respecto del sujeto activo de los impuestos analizados coinciden en el Estado cuya administración se ha delegado a la DIAN.
- Sujeto pasivo. Ahora bien, respecto del sujeto pasivo de los impuestos la normativa establece nuevos sujetos pasivos para el impuesto a la riqueza.
- Hecho generador. Consideramos que existe una identidad en la redacción y en el hecho que resulta ser la posesión de riqueza al 1.º de enero del año correspondiente, en la redacción del impuesto a la riqueza solamente se disminuye el valor de los activos que pasa de tres mil millones a mil millones.
- Base gravable. En el impuesto al patrimonio se establece el patrimonio líquido en concordancia con el título II del libro I de este Estatuto y respecto del impuesto a la riqueza se establece el patrimonio bruto menos las deudas de las vigencias correspondientes.

Respecto del impuesto al patrimonio en los contratos de estabilidad y el creado impuesto a la riqueza se presentó acción de nulidad⁶ frente a los siguientes conceptos:

6 Consejo de Estado, Sección cuarta, Sentencia No. 24576, radicado. No. 11001-03-27-000-2019-00021-00, 2021.

TABLA 3.

Concepto	Comentarios
Oficio 001961 del 25 de enero de 2019	La administración señala que existen diferentes elementos que difieren entre los impuestos: Adicionalmente, señala que como se puede ver en la exposición de motivos de la Ley 1739 de 2014 el impuesto a la riqueza es un impuesto diferente al impuesto al patrimonio.
Oficio 034749 del 4 de diciembre de 2015	Reitera el Oficio n.º 027156 de 2015 respecto de las diferencias que se presentan entre el impuesto al patrimonio y el impuesto a la riqueza. Señala dos precedentes judiciales en los que se ha determinado que el impuesto a la riqueza no se contemplaba en el contrato de estabilidad celebrado y, por lo tanto, nació a la vida un nuevo impuesto que resulta obligatorio. Respecto de aquellos pagos que haya realizado cualquier contribuyente, la DIAN considera que debido a que el artículo 8 de la Ley 1739 de 2014 establece la posibilidad de realizar la declaración y pago, a pesar de no considerarse como sujeto pasivo del impuesto no será posible considerar que no generan efecto legal alguno.
Oficio 027156 del 17 de septiembre de 2015	Refiere que son impuestos diferentes, describiendo algunos de los elementos que conforman cada uno de los tributos. Posteriormente, se refiere a los contratos de estabilidad jurídica para lo cual soporta su posición en jurisprudencia de la Corte Constitucional, por medio de la cual se señala el propósito de los contratos de estabilidad jurídica, la estabilización de aquellas normas positivas para el contribuyente y señala adicionalmente la naturaleza de las controversias que se pueden presentar en virtud del contrato, las cuales menciona serían de carácter netamente contractual.
Oficio 024096 del 20 de agosto de 2015	Desarrolla el alcance de los contratos de estabilidad jurídica señalando el propósito de estos contratos. Señala que por modificación se debe entender el cambio de la normatividad incluida en el contrato o de la interpretación de esta. Concluye la administración que la creación del impuesto a la riqueza no se trata de una modificación y, por lo tanto, resulta aplicable a quienes suscribieron contratos de estabilidad jurídica.

Por medio de su jurisprudencia el Consejo de Estado entra a estudiar si el impuesto sobre la riqueza resulta un impuesto aplicable a aquellos contribuyentes que en su momento celebraron contratos de estabilidad jurídica y siempre que la respuesta sea afirmativa determinar si los pagos realizados a título de impuesto a la riqueza se pueden determinar como pago de lo no debido.

Señala que los contratos de estabilidad jurídica tenían como propósito promover la realización de inversiones y ampliar las existentes por medio de la celebración de contratos de estabilidad jurídica, por medio de los cuales si existía una modificación de carácter adverso a la normativa incluida allí, aquellos que firmaran el contrato tendrían derecho a continuar aplicando las normas contempladas en el contrato.

Adicionalmente, establece que después de llevar a cabo la comparación de los elementos esenciales de los tributos, establecidos en las normativas correspondientes le es posible llegar a la conclusión de que trata del mismo tributo solamente con una diferencia en su denominación.

En ese sentido, la administración ha excedido sus facultades al interpretar que los impuestos se consideran diferentes a pesar de contar con elementos esenciales coincidentes, por lo que el Consejo de Estado declara la nulidad de estos.

D. Reporte de cesantías e intereses a las cesantías en nómina electrónica

El artículo 8 de la Resolución 000013 de 2021 establece que los contribuyentes

tendrán plazo para la transmisión del documento soporte de pago de nómina electrónica y las notas de ajuste al citado documento, dentro de los diez (10) primeros días del mes siguiente que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria.

De la misma forma, el “Anexo técnico” hace referencia de conceptos como las cesantías, intereses a las cesantías, vacaciones, entre otros.

Es decir que, con el propósito de determinar el momento en que se deberá transmitir el documento de nómina, será necesario establecer cuándo se entiende realizado el pago o abono en cuenta.

En ese sentido, la Resolución 000013 de 2021 define el valor devengado de nómina como “los conceptos que constituyen ingresos de nómina para el beneficiario del pago que hacen parte integral del documento soporte de pago de nómina electrónica”. De lo anterior es posible concluir que el devengo para efectos de nómina electrónica corresponde a aquellos valores que constituyen ingresos realizados en cabeza del beneficiario del pago.

Respecto de la realización del ingreso, debido a que los empleados son personas naturales no obligadas para llevar contabilidad, el reconocimiento del ingreso se realiza por principio de “caja” y será el momento en el que se realice el pago efectivo al empleado. Ahora bien, la administración compartió su posición por medio de su doctrina como se analizará a continuación:

TABLA 4.

Concepto	Extracto relevante	Comentarios
<p>Oficio 915463 de 2021</p>	<p>“se reitera que frente al documento soporte de pago de nómina electrónica, el mismo tiene como finalidad soportar el costo, deducción e impuestos descontables.</p> <p>[...]</p> <p>Por su parte, respecto a la naturaleza tributaria de los intereses sobre las cesantías, el artículo 1.2.1.18.67. del Decreto 1625 de 2016, establece que: ‘para efectos de lo previsto en el artículo 29 de la Ley 75 de 1986 (hoy artículo 81 del Estatuto Tributario), se considera como un gasto laboral y no como un gasto financiero, el valor de los intereses sobre cesantías que deban reconocer los empleadores a sus trabajadores.</p> <p>En consecuencia, tales intereses podrán ser deducidos en su totalidad de la renta del contribuyente, siempre que cumplan los demás requisitos que para su aceptación exigen las normas vigentes’. En consecuencia, la generación del documento soporte de pago de nómina electrónica frente al concepto de cesantías deberá efectuarse teniendo en cuenta el concepto de abono en cuenta derivado del principio de devengo, esto es, la realización del respectivo gasto deducible que pretenda imputarse el sujeto obligado. Lo anterior, siempre y cuando el pago al trabajador no ocurra primero.</p> <p>Así las cosas, el reporte de las cesantías deberá efectuarse atendiendo al concepto de devengo, en todo caso, será el sujeto obligado el que deberá determinar el periodo en el que se realiza dicho gasto.”</p>	<p>La administración se centra en el propósito de documento soporte de nómina para el empleador como respaldo de los costos, deducciones e impuestos descontables que resulten procedentes.</p> <p>Adicionalmente señala que la regulación de nómina refiere al pago o abono en cuenta.</p> <p>Por lo anterior, incluye en su análisis el principio de devengo y lo asocia con el devengo del empleador.</p> <p>Por lo que concluye que las cesantías deberán ser reportadas en el momento en el que ese concepto constituya pago o abono en cuenta para el empleador.</p>
<p>Oficio n.º interno 100202208 de 2022</p>	<p>“El documento soporte de pago de nómina electrónica tiene como finalidad soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el Impuesto sobre las ventas.</p> <p>[...]</p> <p>Así, el análisis de las disposiciones contenidas en la mencionada Resolución DIAN No. 000013 de 2021, no puede efectuarse de manera aislada —por apartes— sino que debe darse de una manera sistemática, sin perder de vista la finalidad legal misma del documento soporte de pago de nómina electrónica</p> <p>Nótese que el citado artículo 2 establece que el documento soporte de pago de nómina electrónica es una consecuencia jurídica que se desprende de la ocurrencia de uno de dos hechos: (i) los pagos; o (ii) abonos en cuenta.</p> <p>[...]</p> <p>este Despacho comparte la conclusión de que la generación del documento soporte</p> <p>de pago de nómina electrónica frente al concepto de cesantías deberá efectuarse ateniendo al concepto de devengo.”</p>	<p>Al solicitarse la reconsideración del Oficio 915463 de 2021 la Administración de Impuestos estudia los siguientes argumentos que le llevan a reiterar la doctrina emitida:</p> <p>Resalta la finalidad del documento soporte para los gastos y deducciones en el impuesto de renta.</p> <p>Trae a referencia la definición de documento soporte en el que se incluyen los conceptos de pago o abono en cuenta.</p> <p>Hace referencia a la interpretación sistemática para concluir que se debe considerar la finalidad legal.</p>

Fuente: elaboración propia.

La administración señala que debido a que el documento de nómina electrónica tiene como propósito soportar los costos y gastos de la compañía, por lo tanto, se deberá considerar el devengo de la sociedad y no el del empleado.

Lo anterior desconoce el numeral 18 del artículo 1 de la Resolución 000013 de 2021, por lo que es posible concluir que en el desarrollo de su competencia la Administración de Impuestos excede la competencia que le ha sido otorgada al no aplicar la citada normativa, lo cual resulta en una vulneración al principio de seguridad jurídica de los contribuyentes.

E. Reconexión o reinstalación de los servicios públicos y su tratamiento en el impuesto sobre las ventas (IVA)

El artículo 476 del Estatuto Tributario (ET) establece que el servicio público de acueducto y alcantarillado es considerado como excluido para efectos del impuesto sobre las ventas, por lo cual es relevante consultar su definición establecida en el artículo 14 de la Ley 142 de 1994:

14.22. Servicio público domiciliario de acueducto. Llamado también servicio público domiciliario de agua potable. Es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias tales como captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte. (Énfasis propio)

Ahora bien, por su parte la Administración de Impuestos ha expedido los siguientes pronunciamientos doctrinales:

TABLA 5.

Concepto	Extracto relevante	Comentarios
Oficio 001054 de 2014	<p>“Se pregunta acerca de sí la ‘reinstalación del servicio de acueducto, se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas —IVA—’.</p> <p>A continuación, se transcriben las normas relacionadas sobre el tema en cuestión y se considera oportuno destacar el pronunciamiento doctrinario expuesto en el Oficio 000724 del 08 de enero de 2013 como criterio interpretativo que coadyuva a explicar el alcance de las disposiciones involucradas en la consulta.</p> <p>en principio el servicio de acueducto se encuentra expresamente excluido del impuesto sobre las ventas.</p> <p>Por cuanto el servicio de reinstalación o reconexión del servicio de acueducto no se encuentra comprendido dentro de las actividades complementarias a las que hace alusión el numeral 14.22 del artículo 14 de la Ley ut supra transcrita, es de derecho concluir que la prestación del servicio aludido, sí se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas.”</p>	<p>La administración cita diferentes procripciones normativas, con el propósito de ilustrar el concepto de los y la definición del con la Ley de Servicios Públicos Domiciliarios.</p> <p>La DIAN concluye que al tratarse de una exclusión no será posible determinar que un servicio que no se encuentra expresamente señalado pueda ser sujeto de ese tratamiento tributario.</p>

Concepto	Extracto relevante	Comentarios
<p>Oficio 001400 de 2019</p>	<p>“Solicita usted modificación de la doctrina contenida en el Oficio 001054 de 2 de octubre de 2014 que consideró que el servicio de reinstalación o reconexión del servicio de acueducto no se encuentra comprendido entre las actividades complementarias a las que hace alusión el numeral 14.22 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 y, en consecuencia, el mismo se encuentra gravado con el impuesto (sic) sobre las ventas.</p> <p>La Ley 142 de 1994 indica su ámbito de aplicación en el artículo 1°, extendiendo el alcance a las actividades complementarias de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible. Específicamente el numeral 14.22 del artículo 14 de dicha norma, al referirse a la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluye dentro del concepto de servicio público domiciliario, la conexión, medición, captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte.</p> <p>Luego si habiendo sido constatado que el servicio de reinstalación o reconexión del servicio de acueducto no se encuentra comprendido dentro de las actividades que se consideran complementarias y de las cuales viene aparejado el beneficio tributario, de acuerdo con el numeral 4° del artículo 476 del E.T., fuerza concluir, como en efecto se concluyó en la discutida doctrina, que el servicio por el que se indaga, se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas.”</p>	<p>Por medio de este oficio se solicita la modificación del oficio, por lo que la administración procede a retomar el argumento de la definición establecida en la Ley de servicios públicos.</p> <p>La DIAN interpreta que el listado de actividades complementarias resulta de carácter taxativo y, por lo tanto, no es posible ampliar la exclusión al servicio de reconexión.</p>
<p>Oficio 008994 de 2019</p>	<p>“En atención al escrito en referencia, dentro del cual se solicita reconsideración del Oficio No. 056990 de 2014.</p> <p>Se informa que la posición doctrinal, respecto al mismo problema jurídico, sobre el pronunciamiento del año 2014, fue estudiada recientemente y como resultado de ello se profirió el Oficio No. 001400 del 18 de enero de 2019.</p> <p>[...]</p> <p>se precisa que de acuerdo al criterio gramatical de interpretación doctrinal de las normas jurídicas y al principio de reserva de Ley, las exclusiones tributarias deben ser taxativas, sin que sea posible al intérprete ampliar el alcance de las mismas so pena de incurrir en una extralimitación de sus funciones legales.</p> <p>De manera que, respecto al servicio de reconexión del servicio público de agua y alcantarillado, no existe cambio o adecuación normativa que permita a este despacho emitir posición diferente a la ya esgrimida.”</p>	<p>Por medio de este oficio, la DIAN reitera la posición doctrinal sustentada en la definición del servicio público y domiciliario de acueducto y el carácter restrictivo de las exclusiones.</p> <p>Adicionalmente, no brinda argumentos nuevos y no evalúa los argumentos de reconsideración presentados.</p>

Fuente: elaboración propia.

Por otro lado, el Concepto 001054 de 2014 fue demandado ante el Consejo de Estado por medio de la acción de nulidad simple y por medio de la sentencia se señala que la expresión “tales como” como un sustantivo general que antecede a las actividades complementarias y que por medio de descriptores enunciativos las ejemplifican. El Consejo de Estado concluye que la presunción de legalidad del Concepto 001054 de 2019 fue desvirtuada y, por lo tanto, declara su nulidad.

Por consiguiente, de acuerdo con la sentencia del Consejo de Estado y el análisis de la doctrina respecto de la reconexión o reinstalación del servicio de acueducto, es posible concluir que la Administración de Impuestos ha extralimitado su competencia en reiteradas oportunidades al restringir vía interpretación una exclusión de carácter legal

Conclusiones

La doctrina oficial es una fuente de derecho que los funcionarios de la administración están obligados a acoger en sus decisiones y sobre la cual los administrados pueden soportar sus actuaciones en la sede administrativa y judicial. El ejercicio de la función como autoridad doctrinal de la administración dentro del marco de su competencia y de los límites constitucionales, legales y jurisprudenciales como autoridad doctrinal depende de que los contribuyentes puedan tener esa seguridad jurídica que buscan en el aspecto tributario de sus operaciones.

Y es que los conceptos revisados en el presente artículo son un claro ejemplo de la extralimitación de las funciones de la DIAN, la cual va desde el desconocimiento de las normas, pasando por interpretar normas por fuera de la órbita de competencia hasta la creación de requisitos no contemplados en la ley.

Así, la extralimitación de la competencia como autoridad doctrinal por parte de la DIAN aumenta la sensación de inseguridad jurídica por parte de los contribuyentes y genera incertidumbre en la aplicación de la normativa y doctrina por parte de los funcionarios de la administración. Los contribuyentes cuentan con mecanismos para solicitar la reconsideración de la doctrina emitida por parte de la DIAN y adicionalmente podrán demandar los conceptos en la vía contenciosa administrativa por medio de la acción de nulidad.

Referencias

Normativa

Congreso de la República (28 de diciembre de 2019). Ley 1952 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 50.850.

Congreso de la República (27 de diciembre de 2019). Ley 2010 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 51.179.

Congreso de la República (28 de diciembre de 2018). Ley 1943 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 50.820.

- Congreso de la República (23 de diciembre de 2014). Ley 1739 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 49.374.
- Congreso de la República (30 de diciembre de 2009). Ley 1370 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 47.578.
- Congreso de la República (27 de diciembre de 2006). Ley 1111 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 46.494.
- Congreso de la República (18 de julio de 2005). Ley 963 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 45.963.
- Congreso de la República (20 de diciembre de 1995). Ley 223 Bogotá D.C., Colombia: Diario Oficial n.º 42.160.
- Constitución Política Nacional de Colombia (1991). Gaceta Constitucional n.º 116 de 20 de julio de 1991.
- Presidente de la República. Decreto 695 de 1983. Diario Oficial n.º 36.220. Bogotá, 08 de marzo de 1983.
- Presidente de la República. Decreto 4048 de 2008. Diario Oficial n.º 47.150. Bogotá, 22 de octubre de 2008.
- Presidente de la República. Decreto 348 de 2015. Diario Oficial n.º 49.436. Bogotá, 25 de febrero de 2015.
- Presidente de la República. Decreto 1066 de 2015. Diario Oficial n.º 49.523. Bogotá, 26 de mayo de 2015.
- Presidente de la República. Decreto 1070 de 2015. Diario Oficial n.º 49.523. Bogotá, 26 de mayo de 2015.
- Presidente de la República. Decreto 1742 de 2020. Diario Oficial n.º 51.536. Bogotá, 22 de diciembre de 2020.

Jurisprudencia

- Corte Constitucional (24 de agosto de 2011) Sentencia C-634. Magistrado ponente: Luis Ernesto Vargas Silva, expediente D-8413.
- Corte Constitucional (29 de enero de 2014) Sentencia C-033. Magistrado ponente: Nilson Pinilla Pinilla, expediente D-9753.
- Corte Constitucional (13 de mayo de 2015) Sentencia C-284. Magistrado ponente: Mauricio González Cuervo, expediente D-10455.

- Corte Constitucional (13 de mayo de 2015) Sentencia C-514. Magistrada ponente: Dra. Cristina Pardo Schlesinger, expediente D-13122.
- Corte Constitucional (10 de febrero de 2016) Sentencia C-054. Magistrado ponente: Luis Ernesto Vargas Silva, expediente D-10888.
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil (18 de noviembre de 2006) Sentencia n.º 1740 Consejero ponente: Gustavo Aponte Santos, radicado n.º 11001-03-06-000-2006-00040-00(1740).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (29 de enero de 2009) Sentencia n.º 16316 Consejera ponente: Ligia Lopez Diaz, radicado n.º 25000-23-27-000-2004-01064-01(16316).
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil (10 de diciembre de 2013) Sentencia n.º 2177 Consejero ponente: William Zambrano Cetina, radicado n.º 11001-03-06-000-2013-00502-00 (2177).
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil (10 de diciembre de 2013) Sentencia n.º 15955 Consejero ponente: William Zambrano Cetina, radicado n.º 25000-23-27-000-2003-00081-01 (15955).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (02 de marzo de 2015) Sentencia n.º 21249 Consejera ponente: Jorge Octavio Ramirez Ramirez, radicado n.º 11001-03-27-000-2014-00061-00 (21249).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (18 de julio de 2013) Sentencia n.º 18997 Consejera ponente: Martha Teresa Briceño De Valencia, radicado n.º 41001-23-31-000-2006-00485-01 (18997).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (5 de agosto de 2021) Sentencia n.º 24576. Consejera ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, radicado n.º 11001-03-27-000-2019-00021-00 (24576).
- Corte Constitucional (1.º de diciembre de 1992) Sentencia T-604. Magistrado ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz, expediente T-4616.
- Corte Constitucional (26 de septiembre de 1996) Sentencia C-487. Magistrado ponente: Antonio Barrera Carbonell, expediente D-1242.
- Corte Constitucional (24 de mayo de 2006) Sentencia C-396. Magistrado ponente: Jaime Araújo Rentería, expediente D -6037.
- Corte Constitucional (8 de noviembre de 2006) Sentencia C-927. Magistrado ponente: Rodrigo Escobar Gil, expediente D-6276.
- Corte Constitucional (1.º de diciembre de 2010) Sentencia C-981. Magistrado ponente: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, expediente D-8142.
- Corte Constitucional (24 de agosto de 2011) Sentencia C-634. Magistrado ponente: Luis Ernesto Vargas Silva, expediente D-8413.

- Corte Constitucional (29 de enero de 2014) Sentencia C-033. Magistrado ponente: Nilson Pinilla Pinilla, expediente D-9753.
- Corte Constitucional (13 de mayo de 2015) Sentencia C-284. Magistrado ponente: Mauricio González Cuervo, expediente D-10455.
- Corte Constitucional (13 de mayo de 2015) Sentencia C-514. Magistrada ponente: Dra. Cristina Pardo Schlesinger, expediente D-13122.
- Corte Constitucional (10 de febrero de 2016) Sentencia C-054. Magistrado ponente: Luis Ernesto Vargas Silva, expediente D-10888.
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil (18 de noviembre de 2006) Sentencia n.º 1740 Consejero ponente: Gustavo Aponte Santos, radicado n.º 11001-03-06-000-2006-00040-00(1740).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (29 de enero de 2009) Sentencia n.º 16316 Consejera ponente: Ligia Lopez Diaz, radicado n.º 25000-23-27-000-2004-01064-01(16316).
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil (10 de diciembre de 2013) Sentencia n.º 2177 Consejero ponente: William Zambrano Cetina, radicado n.º 11001-03-06-000-2013-00502-00 (2177).
- Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil (10 de diciembre de 2013) Sentencia n.º 15955 Consejero ponente: William Zambrano Cetina, radicado n.º 25000-23-27-000-2003-00081-01 (15955).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (2 de marzo de 2015) Sentencia n.º 21249 Consejera ponente: Jorge Octavio Ramirez Ramirez, radicado n.º 11001-03-27-000-2014-00061-00 (21249).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (18 de julio de 2013) Sentencia n.º 18997 Consejera ponente: Martha Teresa Briceño De Valencia, radicado n.º 41001-23-31-000-2006-00485-01 (18997).
- Consejo de Estado, Sección cuarta (5 de agosto de 2021) Sentencia n.º 24576. Consejera ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, radicado n.º 11001-03-27-000-2019-00021-00 (24576).

Doctrina

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto Unificado del Impuesto a las ventas n.º 01 de 2003.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Alcance Concepto 000001 de 2003.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 55481 de 2004.

- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 084024 de 2006.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 048122 de 2009.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 18136 de 2013.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto 11212 de 2015.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 001548 de 2016.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 16676 de 2016.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 019658 de 2016.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 000179 de 2017.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 027531 de 2017
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio n.º 000309 de 2018.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 903260 de 2021.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio 1268 del 12 de agosto de 2021.

Libros y revistas

- Insignares, R. (2003). La interpretación de la ley. , 123-144.
- Piza, J. (2018). Revista Derecho tributario. Universidad Externado.
- Sarzosa, K. E. (2002). La jurisprudencia constitucional colombiana en el sistema de fuentes de derecho. *Revista Derecho del Estado*, 13 (2002), 85-104.
- Villa, J. D. (2016). Valor normativo de las interpretaciones oficiales de la administración tributaria colombiana. 125-134.

Artículo recibido el 11 de agosto de 2022

Aprobado por par 1 el 15 de agosto de 2022

Aprobado por par 2 el 04 de noviembre de 2022

Para citar este artículo: Díaz Acuña, A. (2023). Límites a la competencia de la Dirección Jurídica y la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN como autoridad doctrinal. *Revista de Derecho Fiscal*, (23), 111-129.