

VALOR NORMATIVO DE LAS INTERPRETACIONES OFICIALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COLOMBIANA¹

José Daniel Martínez Villa²

Fundación Universitaria del Área Andina

Puede citar el presente artículo así: / To reference this article:

Martínez, J. (2016). Valor normativo de las interpretaciones oficiales de la Administración Tributaria Colombiana. *Jurídicas CUC*, 16(1), 129-138.

Resumen

El presente trabajo de investigación busca determinar el alcance de las interpretaciones oficiales hechas por la Administración Tributaria Colombiana y el rango en el sistema normativo en que éstas se encuentran. A la Administración Tributaria Colombiana se le ha encargado la función de interpretar la Ley (Distinta a la realizada por la jurisprudencia) determinando el alcance y la aplicación de las normas tributarias por medio de circulares, oficios, conceptos y órdenes dirigidas a sus órganos y funcionarios y a los contribuyentes que realicen consultas concretas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, DIAN. En materia tributaria existe un sistema normativo o de fuentes de derecho que encabeza la Constitución Política de Colombia que es nuestra norma de normas, seguido por los tratados y convenios internacionales celebrados y aprobados por Colombia, después por la ley, por los decretos legislativos, decretos leyes y decretos reglamentarios expedidos por el Presidente de la República dentro de su competencia y, por último, por la jurisprudencia y la costumbre. Es importante tener en cuenta que la relación entre administración y contribuyente se rige por los principios de buena fe y confianza legítima, por lo que la Administración - al emitir su interpretación de la norma - permite que los contribuyentes pueden conocer las consecuencias jurídicas de sus actuaciones u omisiones.

1 La presente investigación es considerada un artículo de reflexión según la tipología de Colciencias.

2 Abogado de la Universidad Libre. Magister candidato en Tributación Internacional, Comercio Exterior y Aduanas de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente se desempeña como docente de la Facultad de Ciencias Jurídicas, Sociales y Humanísticas de la Fundación Universitaria del Área Andina Seccional Pereira y asesor jurídico en temas de tributarios y aduaneros. jmartinez92@areandina.edu.co

Al finalizar el presente trabajo de investigación se determinará ¿Cuál es el valor normativo de las interpretaciones oficiales hechas por la Administración Tributaria Colombiana?

Palabras claves

Administración, Contribuyente, Doctrina, Interpretación, Valor jurídico.

NORMATIVE VALUE OF THE OFFICIAL INTERPRETATIONS OF THE COLOMBIAN TAX ADMINISTRATION

Abstract

This research seeks to determine the scope of official interpretations made by the Colombian Tax Administration and rank in the regulatory system in which they are located. The Colombian Tax Administration has been entrusted with the function of interpreting the law (other than by the law) determining the scope and application of tax regulations through circulars, trades, concepts and orders addressed to their bodies and officials and taxpayers who make concrete proposals to the Directorate of National Taxes and Customs of Colombia, DIAN consultations. On taxation there is a regulatory or sources of law system headed by the Constitution of Colombia which is our supreme law, followed by treaties and concluded international agreements and approved by Colombia, then by law, by legislative decrees, laws and decrees issued by the President of the Republic within its competence and, finally, by law and custom. It is important to note that the relationship between administration and taxpayer is governed by the principles of good faith and legitimate expectations, so the administration - to give its interpretation of the rule-allows taxpayers can know the legal consequences of their actions or omissions.

Upon completion of this research will determine what is the normative value of the official interpretations made by the Colombian Tax Administration ?.

Keywords

Administration, Taxpayer, Doctrine, Interpretation, Legal value.

INTRODUCCIÓN

En Colombia la competencia para emitir conceptos tributarios se encuentra en cabeza de la Oficina Jurídica de la DIAN, de acuerdo a lo establecido en el numeral 7 del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 que fija las funciones de dicha oficina así:

7. Absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior, en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en materia de control de cambios por importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Decreto 1265, 1999)

Y el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 otorga plenos efectos a los conceptos escritos emitidos por la oficina jurídica de la DIAN en su tarea de interpretación de la ley, así:

ARTICULO 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. (Congreso de la República, Ley 223, 1995)

De acuerdo a lo anterior, tienen carácter vinculante y obligatorio para la administración los conceptos que únicamente emita la oficina jurídica de la DIAN y no los conceptos, oficios y circulares dictados por las demás oficinas de la Administración Tributaria, los cuales sólo tienen carácter vinculante únicamente para los funcionarios de la misma entidad.

El anterior efecto que la ley le da a los conceptos emitidos por la oficina jurídica de la DIAN busca salvaguardar la seguridad jurídica, con el fin de que el contribuyente conozca la interpretación que la Administración Tributaria tiene de la ley frente a un caso determinado y pueda prever las consecuencias jurídicas de su acción u omisión.

En relación con el carácter vinculante de los conceptos de la oficina jurídica de la Administración Tributaria, el Honorable Consejo de Estado - mediante Sentencia de 31 de julio de 2009 - se pronunció de la siguiente manera:

En relación con el alcance de esta disposición la Sala ha precisado que las actuaciones de los contribuyente realizadas al amparo de conceptos vigentes de la DIAN, no pueden ser objetadas por las autoridades tributarias, ya que como lo sostuvo la Corte Constitucional *“si la Administración ha señalado un criterio u orientación al particular para proceder de un modo determinado, no puede resultar apropiado que, contrariando sus propias razones, pueda desconocer la actuación cumplida por el particular amparado en la propia conducta de aquélla.*

En virtud del principio de la buena fe la Administración debe acatar su propia doctrina, porque sirve de guía para la actuación de los particulares cuando el concepto se encuentra vigente. (Consejo de Estado, Sentencia 15955, 2009)

Sobre el procedimiento para que los contribuyentes puedan realizar peticiones a la Administración Tributaria y ésta conteste a través de su oficina jurídica, la Ley no establece un procedimiento especial por lo que es perfectamente viable que cualquier ciudadano (No requiere ser contribuyente, ya que el numeral 7 del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 no limita este derecho a esta categoría) en ejercicio del derecho de petición solicite por escrito la interpretación y aplicación que tiene la DIAN sobre las normas tributarias de carácter nacional.

Al igual se puede formular cualquier tipo de interpretación de la aplicación de las normas tributarias nacionales, toda vez que la ley no limita este derecho a un impuesto en especial, ni una materia en particular. La reglamentación solo exige que la consulta tenga el carácter de interpretación de las normas tributarias de carácter nacional,

excluyendo las otras ramas del derecho. Tampoco existe limitación alguna sobre el tiempo en que se pueda realizar la consulta por parte de los contribuyentes. Si se trata la solicitud como derecho de petición, la Administración Tributaria tiene unos términos perentorios establecidos para resolverla, en la Constitución Nacional y el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Por lo anterior, el consultante debe precisar bien los hechos objeto de consulta para que la Administración Tributaria tenga todos los elementos necesarios para poder interpretar la ley tributaria a la luz de unos hechos específicos y emitir el correspondiente concepto con fuerza vinculante.

En Perú, el Decreto Supremo No. 133 de 2013-EF - que aprueba el Texto Único Ordenado del Estatuto Tributario en su artículo 93 y 94 - establece todo lo relativo a las consultas tributarias, permitiendo únicamente su formulación a las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, excluyendo a los contribuyentes de este derecho. (Presidencia de la República, Decreto Supremo 133-EF, 2013)

Respecto al procedimiento y las materias consultables, el Estatuto Tributario Peruano - en los artículos descritos anteriormente - establece que las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el cual tiene un término perentorio de noventa días para responder a través de una Resolución de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria o norma de rango similar. El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria. Así mismo, establece que la falta de contestación en dicho plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

Después de analizar la función de la Oficina Jurídica de la DIAN de emitir conceptos vinculantes para los contribuyentes, se procederá a determinar el valor normativo que tienen éstos dentro del sistema normativo colombiano.

PROBLEMA CENTRAL Y SOLUCIÓN

El objeto de investigación del presente trabajo ha sido estudiado por parte de la Honorable Corte Constitucional Colombiana que -mediante Sentencia C-487 (1996)- determinó que los conceptos de la Oficina Jurídica de la DIAN son verdaderos actos administrativos con base en:

- El acto administrativo constituye el modo de actuación jurídica ordinaria de la administración y se manifiesta a través de las declaraciones unilaterales, creadores de situaciones jurídicas generales, objetivas y abstractas, o subjetivas particulares y concretas que reconocen derechos o imponen obligaciones a los administrados.
- Los conceptos no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos.
- Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución.
- Los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición (art. 25 C.C.A.), o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes.
- No se les puede considerar, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución. (Corte Constitucional, Sentencia C-487, 1996)

De acuerdo a lo expresado por la Honorable Corte Constitucional, los conceptos que emite la Oficina Jurídica de la DIAN son actos administrativos en la categoría de actos reglamentarios en un rango inferior a los expedidos por el Presidente de la República.

Al tener la categoría de actos administrativos, los conceptos que expida la Oficina Jurídica de la DIAN pueden ser demandados ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en acción pública de nulidad.

Con base en lo prescrito por la Corte Constitucional, la Pirámide de Kelsen (Figura 1) en materia tributaria sería la siguiente:

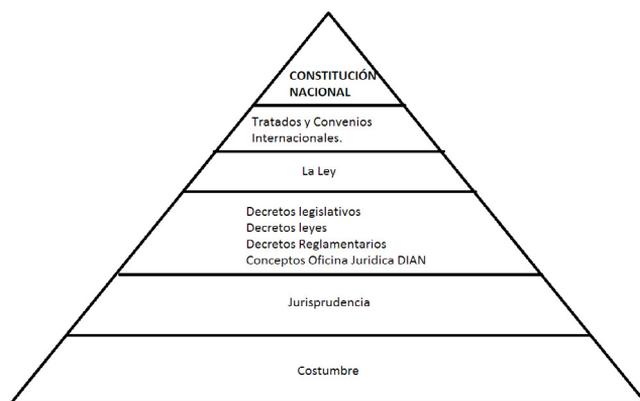


Figura 1. Pirámide de Kelsen.
Fuente: Ilustración propia

Zornoza & Muñoz (2009) consideran que las contestaciones a las consultas no reúnen las condiciones propias de los actos administrativos por las siguientes razones:

En primer lugar, y contrariamente a lo que afirma la sentencia reseñada, esas contestaciones no son vinculantes en ningún evento para los consultantes; no lo son porque los obligados tributarios siempre están en la libertad de acoger, o no, las valoraciones jurídicas incorporadas en los conceptos de la DIAN y, si no las acogen, no podrán derivarse consecuencias negativas en su contra, ni consecuencias distintas a aquellas que se originen directamente de la norma interpretada en el concepto. Y, en segundo lugar, porque la contestación a las consultas no incorpora una decisión administrativa que resuelva sobre una situación jurídica concreta. (Zornoza & Muñoz, 2009)

El presente trabajo coincide con el anterior razonamiento, ya que los conceptos emitidos por parte de la oficina jurídica de la DIAN no son obligatorios para los contribuyentes que realizan dichas consultas, pues éstos se pueden apartar de la interpretación de la Administración Tributaria. De igual manera los conceptos no resuelven una situación jurídica concreta como si lo hace el acto administrativo; por lo tanto, dichos actos no pueden ser demandados ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en acción pública de nulidad por no tener tal categoría.

Para concluir, Zornoza & Muñoz (2009) están de acuerdo con la tesis de Barquero Estevan, que explica:

Que los conceptos dictados por el organismo competente de la Administración Tributaria son actuaciones administrativas en las que tanto el contenido decisorio como los efectos externos son particulares. Lo son porque se orientan hacia la producción de otras decisiones administrativas futuras y porque vinculan únicamente a la Administración, no a los ciudadanos; lo que no significa que no se produzcan efectos externos sobre los consultantes, sino que se encuentran restringidos en los que le sean favorables, de suerte que la consulta no le es oponible, pero fundamenta su derecho a que no se le apliquen criterios más desfavorables a los acogidos en la contestación. (Zornoza & Muñoz, 2009)

Al analizar frente a la Constitución la facultad que tiene la Administración Tributaria en la emisión de los conceptos con carácter vinculante para ésta, a través de la Sentencia C-487 de 1996, se determinó la exequibilidad de la norma con base en las siguientes razones:

- Es una forma de autorregulación o autodisposición de la administración tributaria, porque materializa el deber que se postula frente a quien formula su opinión o interpretación oficial con respecto a la ley, de limitarse en el ejercicio del poder administrativo, en el sentido de ser el primer obligado a acatarla o a respetarla.
- La obligatoriedad para la administración de dichos conceptos, obedece al propósito de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes.

- Por el hecho de que los conceptos deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquélla como doctrina oficial, no se les cambia su condición jurídica, ni impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente, cuando contravengan los preceptos de la Constitución o de la ley.
- La emisión de un concepto de la Administración no obliga al contribuyente a actuar de conformidad con lo que en él se expresa. Por lo tanto, no puede admitirse que el concepto tenga una fuerza igual a la ley, simplemente contiene la expresión de una opinión sobre la forma como ésta debe ser entendida o interpretada. (Corte Constitucional, Sentencia C-487, 1996)

Con base en la anterior investigación, este trabajo concluye lo siguiente:

1. La Corte Constitucional de Colombia reconoce los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la DIAN como actos administrativos que, aunque en principio carecen de poder decisorio, pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría de actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República.
2. Dentro de la legislación colombiana no existe una ley que fije un procedimiento especial para realizar consultas tributarias ante la Administración Tributaria, ni el término que tiene la misma para responder, ni la forma como los contribuyentes se deben dirigir ante la oficina competente, por lo que se presentan muchos vacíos al respecto que deben ser solucionados por remisión a otras normas.
3. De acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 únicamente tienen el carácter de vinculante los conceptos escritos de la oficina jurídica de la DIAN, excluyendo los que realicen las demás dependencias de la entidad dentro de sus competencias.
4. Este carácter vinculante que le da la Ley 223 de 1995 a los conceptos emitidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, no es más que una garantía de la seguridad jurídica, confianza y buena fe que deben existir en las relaciones entre Administración Tributaria y contribuyentes.

REFEFENCIAS

- República de Colombia. Consejo Superior de la Judicatura (2016). *Constitución Política de Colombia de 1991*. Bogotá: Imprenta Nacional de Colombia.
- República de Colombia. Ministerio De Hacienda y Crédito Público. Decreto 1265. (19 de julio de 1999). *Por el cual se organiza internamente y se distribuyen las funciones de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*. Diario Oficial No. 43.640. Bogotá, D.C.: Imprenta Nacional de Colombia
- Republica de Perú. Presidencia de la República. Decreto Supremo 133-EF. (22 de ju-nio de 2013). *Nuevo Código Tributario*. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/>
- República de Colombia. Congreso de la República. Ley 223. (22 de diciembre de 1995). *Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones*. Diario Oficial No. 42.160. Bogotá, D.C.: Imprenta Nacional de Colombia
- República de Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C-487. (26 de septiembre de 1996). *Demanda de inconstitucionalidad contra un segmento del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, “por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”*. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell.
- República de Colombia. Consejo de Estado. Sentencia 15955. (31 de julio de 2009). Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo.
- Zornoza, J. & Muñoz, G. (2009). *Curso de Derecho Fiscal*. Bogotá: Universidad Exter-nado de Colombia.