

**ALTERNATIVA A LA COMPETENCIA DE LA DIAN PARA LA EMISIÓN DE
CONCEPTOS EN MATERIA TRIBUTARIA**

Por:

Hugo Marulanda Otálvaro

Tutor:

Dr. Néstor Londoño Sepúlveda

Maestría en Derecho
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
Universidad Pontificia Bolivariana
Medellín
2012

Resumen:

Después de desarrollar el capítulo anterior sobre la afectación a los principios constitucionales de Legalidad¹ y Seguridad Jurídica, en relación con la interpretación de la Ley Tributaria hecha por la misma Entidad² encargada de su control, vigilancia y recaudación, como elemento de análisis y sustento de la propuesta de nuestro trabajo, se ha seleccionado un bloque de países para abordar un capítulo en el que se observe cuál es el esquema de *Ley Ferenda* que existe en cada uno de ellos en la aplicación de la Ley Tributaria, específicamente en materia de emisión de conceptos tributarios. Son ellos España, Chile, Perú y Argentina.

Respecto de la legitimación de la consulta, todos los contribuyentes podrán formular consultas de tipo tributario, con excepción de Perú que sólo lo podrán hacer a través de las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales. No existe ninguna restricción para consultar cualquier asunto de carácter tributario, excepto en Argentina que no se puede consultar sobre Convenios para evitar la doble imposición y normas de recaudación; además, en este último país existe la consulta general y la específica; siendo la común en todos los demás países la consulta de tipo general.

Para todos estos países, las respuestas a las consultas tributarias tienen carácter informativo (excepto para aquellos casos que podrán revestir un carácter vinculante según sea el tipo de consulta en sistemas español y argentino, como veremos más adelante), por lo que el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra las mismas. Una vez se dicte un acto administrativo en contra del obligado y amparado en dicha respuesta, ahí sí podrá entablar los recursos de ley contra de dicho acto. Para Colombia, sólo se podrá solicitar la rectificación de la posición o que se revoque dicha respuesta ante la misma Administración Tributaria; y, si la respuesta infringe la ley, se podrá pedir ante el Consejo de Estado su anulación a través de la acción de nulidad.

Finalmente, las respuestas a las consultas de tipo tributario, sólo tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Como excepción a esta similitud está la consulta de tipo general en Argentina, cuya respuesta no vincula a ninguna de las partes.

Se puede observar dentro este capítulo de Derecho Comparado, que la Institución de la Consulta Tributaria está bien concebida dentro de los regímenes estatales de cada país, con excepciones y similitudes, siendo la más desarrollada y mejor concebida la de Argentina y España, sin que ello signifique que los otros países

1 Según la Constitución Política de Colombia, en su artículo 150 indica que corresponde al Congreso hacer las leyes; y en el numeral 1º indica: "*Interpretar (...)*". Sin embargo, el Gobierno Nacional a través de su Decreto 4048 de 2008 (Estructura de la DIAN), en el numeral 11 del artículo 3º indica que son funciones de la Entidad: "*Interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales (...)*".

2 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

indicados no cuenten con un buen sistema; algunos con cierta discriminación del derecho de igualdad y otros más lazos para responder, sin que el obligado tributario cuente con una herramienta jurídica para presionar su respuesta, excepto Colombia y Chile, donde dicho trámite está amparado en el Derecho Fundamental de Petición (Constitución Política).

Palabras Calves:

Concepto Tributario

Dirección General de Tributos de España -DGT

Servicio Interno de Impuestos de Chile -SII

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú – SUNAT

Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina –AFIP

Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia –DIAN

Consultas de tipo tributario general

Consultas de tipo tributario específico

Plazo para efectuar la consulta de tipo tributario

Plazo para responder la consulta de tipo tributario

Recursos contra la respuesta de la consulta de tipo tributario

Efectos vinculantes de la respuesta a la consulta de tipo tributario

Abstract:

ALTERNATIVE TO THE JURISDICTION OF THE DIAN FOR THE ISSUANCE OF CONCEPTS IN TAX

After finished the previous chapter about the effect to the constitutional principles of legality and legal security according to the interpretation of the tax law written by the same entity that is in charge of its control, vigilance and collection. As item of analysis and support of our proposal we have selected a group of countries and we will observe what is the frame of the “*Ferenda law*” that exist in each of them specifically in the creation of Tax Guide lines. They are Spain, Chile and Peru and Argentina.

About the legality of the tax request, every person can request clarification for tax clarification, except in Peru that only can be done through representative entities of labor and professional economic activities. Doesn't exist any restriction to ask for any tax issue, except in Argentina that it can't be asked for any trades where double taxation is avoid and collecting rules; besides in this country, the general and specific request is available, been the most common one in all the other countries the general request.

For all these countries, the answers to the tax requests have an informative context (except for those cases which may take a binding depending on the type of query in Spanish and Argentine systems, as discussed below) and the natural entity can't elevate any demand against them. Once a law issue is dictated against the natural entity, in reference to the answer given, a demand can be elevated. In Colombia it could be just request the verification and have it corrected or request the void before the Tax Management; If the answer goes against the law, it could be requested before the Council of State it's nullity through the nullity action.

Finally, the answers to the tax queries only will have related effect to the organisms and entities of the tax management in charge of the application of the taxes related with the tax payer. As an exception to this similitude we can mention the general request, which answer doesn't involve to any of the parts.

So we can observe in this chapter of comparison law that the institution of the tax request is conceived in the right way within the federal law of each country, with some exceptions and some similarities, been the most developed and better conceived the one from Argentina and Spain, without meaning that the other countries mentioned don't have a very good tax system; some of them with some discrimination of the equality law and other more to respond, nevertheless the taxpayer has a legal tool to input some pressure for its answer, with the exception

of Colombia and Chile, that that issue is covered under the fundamental right of petition (Constitution).

Keywords:

Tax concept or Tax guide line

Dirección General de Tributos de España -DGT

Servicio Interno de Impuestos de Chile -SII

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú – SUNAT

Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina –AFIP

Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia –DIAN

Questions of general tax rate

Specific tax type queries

Time Limit for tax type query (To make the question)

Time to answer the query of tax rate

Appeals against the query response to tax rate

Binding effect of the response to the consultation of tax rate

2. Derecho comparado en materia de emisión de la Doctrina Tributaria

Después de desarrollar el capítulo anterior sobre la afectación a los principios constitucionales de Legalidad³ y Seguridad Jurídica, en relación con la interpretación de la Ley Tributaria hecha por la misma Entidad encargada de su control, vigilancia y recaudación, como elemento de análisis y sustento de la propuesta de nuestro trabajo, hemos seleccionado un bloque de países para abordar un capítulo en el que se observe cuál es el esquema de “*Ley Ferenda*” que existe en cada uno de ellos en la aplicación de la Ley Tributaria, específicamente en materia de emisión de conceptos tributarios.

Entre ellos tenemos España, Chile y Perú, en consideración a que Colombia ha firmado Convenios para evitar la doble imposición con estos países, los cuales se encuentran en plena vigencia y de seguro sus esquemas internos nos sirven de marco de comparación; el otro país seleccionado es Argentina, que indudablemente se convierte en un referente obligado para nosotros, por ser un país que tiene bastantes tratados suscritos para evitar la doble imposición tributaria, lo que lo hace más adelantado internacionalmente en materia tributaria que Colombia, convirtiéndose así en un buen referente de comparación en el campo específico de nuestra investigación jurídica.

Es importante advertir a los lectores, que este artículo de Derecho Comparado fue elaborado desde fuentes primarias de la información, es decir, se sostuvieron entrevistas personalizadas con expertos tributaristas de cada uno de los países seleccionados (en el caso de Perú, Chile y Argentina, se contó con la colaboración de los socios líderes de la División de Impuestos y Servicios Legales de KPMG Ltda., quienes se relacionarán en cada caso particular; para el caso de España se contó con la colaboración del profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Santiago de Compostela, César García Novoa y del abogado Juan Camilo Sánchez Gutiérrez) quienes han respondido de forma clara y concisa al esquema propuesto.

A continuación indicamos los países que se han comparado, a fin de poder ofrecer parámetros de “*Ley Ferenda*” en esta Institución del Derecho Tributario.

³ Según la Constitución Política de Colombia, en su artículo 150 indica que corresponde al Congreso hacer las leyes; y en el numeral 1º indica: “*Interpretar (...)*”. Sin embargo, el Gobierno Nacional a través de su Decreto 4048 de 2008 (Estructura de la DIAN), en el numeral 11 del artículo 3º indica que son funciones de la Entidad: “*Interpretar y actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia de impuestos nacionales (...)*”.

2.1. Sistema Español

El sistema de absolución de consultas tributarias en el país Ibérico, está amparado en la Ley General Tributaria No. 58 del 17 de diciembre de 2003, y a partir del 1º de julio de 2005, la presentación de consultas tributarias se rige por lo establecido en los artículos 88 y 89 de esta Ley.

La contestación a estas consultas tributarias escritas, formuladas antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, deberá realizarse en el plazo de seis (6) meses desde su presentación y *tendrá efectos vinculantes* para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante, salvo que se planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a la formulación de la consulta.

Los mencionados artículos señalan lo siguiente:

"Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. *Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.*

2. *Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.*

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

3. *Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.*

4. La Administración tributaria archivaré, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación.

La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.

8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario."

"Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación."

Puede observarse una similitud con el sistema colombiano, en cuanto a la obligatoriedad, pues el sistema español está reglado en el sentido de que las consultas son obligatorias o vinculantes para Hacienda (Gestión o Inspección) y no para los contribuyentes que las plantean, quienes pueden decidir si acogen o no los criterios de la contestación en sus actuaciones sustanciales o procedimentales. En relación con la obligatoriedad, aún persisten algunas malas interpretaciones, pero la discusión queda zanjada, al señalarse en esta ley, que dichas respuestas no son vinculantes para los contribuyentes sino para los órganos y las entidades de la Administración Tributaria.

Aunque parezca obvio, el mayor problema de la obligatoriedad de las consultas para los otros contribuyentes (diferentes al solicitante) es la identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado. Es ahí donde dichas consultas dan más juego. Ello significa que, si una consulta y por consiguiente su respuesta, es aplicable a otro contribuyente por identidad de materia y la misma se acondiciona a su situación de hecho y circunstancias, le será de obligatorio cumplimiento, en aquellos casos que la consulta se hizo vinculante para el consultante inicial. Es así, como la Administración Tributaria a través de esta normativa queda facultada para dar aplicación a la misma, cuando esto último suceda.

Este sistema está basado en el modelo de fórmulas transaccionales, que tienen como límite la legalidad, pues no pueden alterar los elementos previstos en la ley.⁴ La denominación de estas fórmulas varía, pues se habla de dictámenes o decisiones previas, consultas anticipadas o *advance rulings*, definidos en el Congreso de la *International Fiscal Association (IFA)* de 1999 en los siguientes términos: "Declaración más o menos vinculante

4 Revista: Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora. María del Pilar Abella Mancera. Págs. 48-50. Bogotá D.C. 2006.

de las autoridades tributarias, formulada a petición de una persona particular, relativa al tratamiento y consecuencias de una acción o transacción futura prevista o de una serie de acciones o transacciones”.

En palabras del ex alumno Juan Camilo Sánchez Gutiérrez⁵: “y siendo simplemente una mera apreciación, en España el contribuyente se suele acercar a Hacienda con carácter previo a enviar la consulta para “tantear” a la Administración y así intentar concertar el contenido de la respuesta, antes de presentar materialmente la consulta. Es un sistema interesante, transparente y de mucho debate. Si Hacienda no está de acuerdo con la tesis del contribuyente, y así se lo expresa verbalmente, éste seguramente se abstendrá de presentar la consulta, evitando así que haya ya una posición contraria que estén obligados a seguir todos los funcionarios de Hacienda.”

En entrevista adelantada el 21 de julio de 2011 con el profesor Dr. César García Novoa (Actual Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la facultad de Derecho de la Universidad Santiago de Compostela –España), nos ha confirmado que dichos artículos están reglamentados en la siguiente normatividad:

“Estos artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria se desarrollan por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en los artículos 65 a 68, que en resumen, dicen lo siguiente:

El Órgano competente para la contestación de las consultas tributarias escritas, corresponderá a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dicha Entidad seguirá el procedimiento regulado por esta normativa para dar respuesta a las consultas tributarias escritas, una vez sean formuladas por el obligado tributario, quien se deberá identificar legalmente y al mismo tiempo especificar con claridad cuál es el objeto de su consulta, indicando los antecedentes y circunstancias de ésta. Al mismo tiempo se detallará el lugar, fecha y firma del interesado.”

El obligado tributario consultante, deberá manifestar expresamente de si al momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el

⁵ Juan Camilo Sánchez Gutiérrez, es abogado y especialista en Legislación Tributaria de la Universidad Pontificia Bolivariana. Terminó un Máster en Fiscalidad en el Instituto Garrigues de Madrid (España) y actualmente se desempeña como Abogado Senior del Staff de Abogados de Garrigues en esa ciudad.

régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta. Así las cosas, los documentos normalizados que apruebe la Administración Tributaria, serán válidos.

Para la realización de las consultas se podrán utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración y podrá presentarse en papel los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria. También se podrá remitir las consultas por fax siguiendo el procedimiento que se señala en estos artículos.

Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en estos artículos, se requerirá al obligado tributario o a las entidades consultantes, para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsanen el defecto con indicación de que, de no atender el requerimiento en el plazo señalado se tendrá por desistida la consulta y se archivará sin más trámite.

Es de recordar que en España las consultas han de presentarse antes del vencimiento del plazo legal de la declaración del impuesto de renta o de sociedades; por lo tanto, si la consulta se formula después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

La Administración Tributaria, podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación; incluso podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.

Como un mecanismo de garantía para el obligado tributario, cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.

El profesor Dr. César García Novoa, nos ha ampliado o precisado el procedimiento de las consultas tributarias en España, así:

“La consulta de tipo tributario, la puede realizar cualquier obligado tributario, esto es, el contribuyente, pero también el responsable y el sustituto. Asimismo, podrán formular consultas "colectivas" los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o

entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

Las consultas sólo despliegan sus efectos (sobre todo la vinculación) si se realizan antes de que finalice el plazo para presentar la declaración, aunque no tienen que formularse necesariamente antes de realizar el hecho imponible. La consulta necesariamente es de tipo particular y ha de referirse a un supuesto concreto. Sólo se consulta, no es necesario proponer una respuesta, pero aunque se proponga ello no conlleva silencio positivo si la pregunta no se responde en el plazo máximo de seis meses que fija la ley para que la Administración formule una respuesta.

Las respuestas a las consultas de tipo tributario son todas vinculantes sólo para la Administración, nunca para el consultante o particular, que se pueden apartar del texto de la respuesta. Tampoco vinculan a los jueces. Dentro de la Administración, vincula a la Administración que aplica el tributo (la Agencia Tributaria), no a los tribunales administrativos, ya que ello sería incompatible con el carácter independiente de éstos.

No existe ninguna limitación para consultar sobre algún tema específico. La Ley General Tributaria, en su artículo 88,1 dice que *"los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda"*.

Las respuestas a consultas de tipo particular se publican y cualquier particular distinto del consultante puede pedir que se las apliquen, invocando su carácter vinculante. De este modo, el carácter vinculante deja de limitarse a la relación bilateral entre consultante y consultado. Por otro lado, las consultas "corporativas" (efectuadas por entidades y asociaciones) también se publican y son aplicables a todos los particulares que estén en la situación de hecho sobre la que versó la respuesta a la consulta planteada. Y es que, en este tipo de consultas, la asociación o entidad pregunta sobre cuestiones que afectan a la totalidad de sus miembros y asociados.

Frente a la respuesta de la consulta de tipo tributario, no cabe recurso alguno. Habrá que recurrir el acto en que la Administración aplica el criterio contenido en la respuesta. Así lo dice el artículo 89,4 de la Ley General Tributaria, según el cual *"la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación"*.

2.2. Sistema Chileno

El sistema de absolución de consultas tributarias en Chile, está amparado en el derecho de petición consagrado en la Constitución Política, en los artículos 6º, 7º, 15º y 25º del Código Tributario de dicho país y en el artículo 7º de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

Los obligados (contribuyentes) podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias en cualquier plazo, ante la Administración Tributaria Nacional o Regional ante el órgano competente, sin que esta Entidad cuente con un plazo establecido para dar su respuesta de tipo tributario. La falta de contestación en un plazo determinado no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

Los siguientes comentarios fueron transcritos en el término de la entrevista sostenida el 23 de junio de 2011 con los Doctores Francisco Lyon⁶ y Andrés Martínez⁷, quienes manifestaron:

“El Servicio de Impuestos Internos está bien organizado, fundamentado en el principio de transparencia; hay una buena efectividad en sus actuaciones. Tienen un sistema bastante avanzado, en general la Administración Tributaria tiene una calidad técnica bastante buena y se respeta bastante el aspecto técnico de la respuesta de la consulta.”

El Derecho de Petición está consagrado en la Constitución Política como un derecho fundamental, y es a través de éste que cualquier ciudadano puede acudir a las autoridades administrativas a que le resuelvan sus consultas y entre ellas, las de tipo tributario; es un derecho a la información, a ser escuchado por el Servicio de Impuestos Internos.

El Código Tributario⁸ establece la regulación de carácter orgánico y sustantivo respecto de la Administración de Impuestos en Chile.

La Ley Orgánica de Servicios de Impuestos Internos⁹, establece básicamente la estructura orgánica del Servicio de Impuestos.

6 Francisco Lyon Balieiro es Abogado con Magister en Planificación y Gestión Tributaria, profesor de distintos cursos universitarios de la especialidad, destacando los cursos que dicta en la Universidad de Chile y la Pontificia Universidad Católica, Vicepresidente de IFA Chile (rama local de la International Fiscal Association), miembro de la Comisión Tributaria del Colegio de Abogados. Actualmente se desempeña como socio líder de KPMG Chile (con sede en Santiago de Chile).

7 Andrés Martínez, es Abogado con LLM International Taxation, Levin College of Law, University of Florida (Estados Unidos). Es miembro de Chilean Bar Association and the Chilean Tax Law Institute. Actualmente se desempeña como gerente senior de impuestos de KPMG Chile (con sede en Santiago de Chile).

8 Decreto Ley No. 830 del 31/12/1974 con sus respectivas actualizaciones legales.

Ley que establece las Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos del Estado¹⁰.

“La obligación tributaria sólo tiene como fuente a la ley. Es ella la única que puede dar origen a la obligación tributaria en virtud del principio de legalidad, por lo cual se excluye cualquier otra fuente de obligación tributaria”. Así lo ha manifestado el profesor chileno José Luis Zavala en su obra “Manual de Derecho Tributario”.

Con respecto a las respuestas de la Administración Tributaria (Servicios de Impuestos Internos –SII), ésta, de acuerdo al artículo 6º del Código Tributario, sólo puede interpretar la ley, no siendo una fuente del derecho tributario propiamente tal, puesto que dichas interpretaciones pueden cambiar a través del tiempo.

Este es el contexto normativo con el que se conduce el Servicio de Impuestos Internos en Chile. Las normas que contemplan las consultas de tipo tributario (antes indicadas), podrían resumirse en lo siguiente:

“Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias. Entre alguna de las facultades están:

1º.-Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos.

2º.-Absolver las consultas que sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias le formulen los funcionarios del servicio, por conducto regular, o las autoridades.

El Servicio mantendrá a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares o resoluciones destinadas a ser conocidas por los contribuyentes en general y los oficios de la Dirección que den respuesta a las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta publicación comprenderá, a lo menos, las circulares, resoluciones y oficios emitidos en los últimos tres años¹¹. Subrayado fuera del texto original.

Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, Artículo 7 literal a).Le corresponde al Director Nacional del SII, dirigir, organizar, planificar y

9 Decreto con Fuera de Ley No. 7 del 15/10/1980 con sus respectivas actualizaciones legales.

10 Ley No. 19.880 del 29/05/2003 con sus respectivas actualizaciones legales.

11 Ley No. 20.420, 19 de febrero de 2010.

coordinar el funcionamiento del Servicio, dictar las órdenes que estime necesaria, supervigilar el cumplimiento de las instrucciones que imparte y la estricta sujeción de los dictámenes y resoluciones a las instrucciones que imparte que sobre las leyes y reglamentos emita Dirección.”

Los artículos 6º y 7º del Código Tributario, establecen las atribuciones que tienen el Director Nacional y los Directores Regionales, dentro de las cuales está el resolver las consultas tributarias realizadas por los contribuyentes. Es una función propia del Servicio de Impuestos Internos, quien aplica (fiscaliza) e interpreta la norma tributaria (potestad reglamentaria a través de emisión de circulares y resoluciones que son obligatorias para los funcionarios de impuestos internos; y resoluciones de carácter general que se dictan en el marco de la fiscalización tributaria obligatorias también para los contribuyentes).

En relación con las consultas tributarias, encontramos que las respuestas (llamadas oficios) son pronunciamientos de la autoridad tributaria que dice en relación de consultas sobre la interpretación de una norma tributaria (consulta de cualquier contribuyente). Ese oficio puede ser dictado por el Director Nacional o por los directores regionales o el delegado. Es una función no centralizada pero si coordinada.

En opinión de los abogados entrevistados, “el oficio no afecta la seguridad jurídica, todo lo contrario la apoya, pues tienen buen conocimiento técnico y son respetables las opiniones que emiten, lo cual en términos generales son comunicaciones que ofrecen claridad en la interpretación tributaria de una norma.”

El oficio no es obligatorio para el contribuyente; y según el artículo 26 del Código Tributario, quien se acoja de buena fe o ampare su actuación con fundamento en éste; se le otorga seguridad jurídica y certeza en sus actuaciones, pues el Servicio de Impuestos Internos se encuentra impedido de iniciar un cobro coactivo o un proceso en contra de tal contribuyente. Esto significa que el contribuyente en el fondo tiene una herramienta de seguridad jurídica.

En este mismo sentido, se aplica el sistema en Colombia, que señala que la DIAN no podrá objetar ninguna actuación tributaria de un contribuyente que se haya amparado en un concepto vigente emitido por esta Entidad¹².

12 La Ley 223 de 1995 del Congreso de la República de Colombia, en su artículo 264, indica: “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

Como ya se anotó, sólo es vinculante para los funcionarios de la Administración Tributaria, con lo que la autoridad pública no puede ir en contra de sus propias opiniones como un criterio de coordinación y de unidad en su actuar.

En términos generales, el procedimiento para hacer las consultas, está fundamentado en el derecho de petición establecido en la Constitución; y las facultades que tiene el Director de responder consultas, se enmarca dentro del procedimiento general de actuaciones frente al Estado. No caben recursos en contra de ese oficio en sede judicial (excepto que producto del oficio se produzca una discusión de determinación de impuestos y se llegue a la litis), sólo caben recursos de orden interno en la misma sede administrativa (reposición y recurso de revisión por el superior jerárquico).

La consulta se puede realizar en cualquier tiempo. Se dirige al Director Nacional o Regional y allí se reparte normalmente a la Subdivisión Normativa. La puede hacer cualquier ciudadano, no hay ningún requisito especial, no comparece con ningún abogado, pues es una garantía constitucional. Sólo se presenta la consulta sin ningún documento especial (salvo el llenado de algunos formularios específicos establecidos al efecto por el SII), firmada por quien hace la consulta.

No existe plazo de respuesta por parte de la Administración Tributaria, se puede aplicar el silencio administrativo pero no es un asunto petitorio entonces no es muy práctico, sino que es una consulta; el hecho de que no se responda no se entenderá aceptado. Esa respuesta no constituye una resolución sino una opinión jurídica.

Puede observarse una similitud al sistema Colombiano, en cuanto a la obligatoriedad, pues ambos sistemas están reglados en el sentido de que las respuestas son obligatorias o vinculantes para los distintos órganos de la Administración Tributaria y no para los contribuyentes que las plantean. Si la respuesta no es clara se puede pedir que se clarifique pero tal como se ha señalado antes, la Administración Tributaria cuenta con buen respaldo técnico y ha generado confianza en los contribuyentes, por lo que no es común solicitar su rectificación; en Colombia se solicita ante la misma Administración, su aclaración, modificación o revocatoria.

Igualmente, no es un acto demandable al menos en sede judicial, sino en la misma sede administrativa; diferente a como funciona en Colombia, que además de poderse solicitar la rectificación de un concepto tributario, el

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."

mismo podrá ser demandado en acción de simple nulidad ante el Consejo de Estado, cuando se infiera que es violatorio de la ley.

Es importante señalar que aunque las respuestas a las consultas institucionales de orden tributario son obligatorias para los distintos órganos de la Administración Tributaria, las mismas no constituyen Fuentes del Derecho Tributario.

En opinión de ambos abogados, “el sistema de respuestas de consultas tributarias, de entrada no afectan los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, puesto que éstos no deberían crear, modificar o extinguir algún tributo, simplemente interpretan la ley tributaria. Si tuvieran el efecto de crear, modificar o extinguir algún tributo infringiría dichos principios y en tal caso la interpretación emitida por el SII podría ser impugnada a través los mecanismos legales correspondientes.”

2.3. Sistema Peruano

El sistema de absolución de consultas tributarias en este país, está amparado en el Código Tributario (Decreto Legislativo 816 del 21 de abril de 1996). La presentación de consultas tributarias se rige por lo establecido en los artículos 93, 94 y 95 de este Código; con previo señalamiento en el literal f) del artículo 92¹³ *Ibídem*.

La contestación a estas consultas tributarias escritas, formuladas en cualquier plazo para el ejercicio de los derechos ante el órgano de la Administración Tributaria competente, deberá realizarse en el plazo no mayor de noventa (90) día (sic) hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación y tendrá efectos vinculantes para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Los mencionados artículos señalan lo siguiente:

"Artículo 93. Consultas Institucionales

Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo."

"Artículo 94. Procedimiento de a consultas

Las consultas se presentarán por escrito ante el órgano de la Administración Tributaria competente, el mismo que deberá dar respuesta al consultante en un plazo no mayor de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.

Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de

13 Artículo 92.- Derechos de los administrados. Los deudores tributarios tienen derecho, entre otros, a: "(...); f) Formular consulta a través de las entidades representativas, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 93º , y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias; (...)"

Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

El plazo a que se refiere el primer párrafo del presente artículo no se aplicará en aquellos casos en que para absolución de la consulta sea necesaria la opinión de otras entidades externas a la Administración Tributaria.

El procedimiento para la atención de las consultas escritas, incluyendo otras excepciones al plazo fijado en el primer párrafo del presente artículo, será establecido mediante Decreto Supremo.”

"Artículo 95. Deficiencia o falta de precisión normativa

En los casos que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla que contiene el artículo anterior, debiendo la SUNAT¹⁴ proceder a la elaboración del proyecto de Ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

Puede observarse una similitud al sistema Colombiano, en cuanto a la obligatoriedad, pues ambos sistemas están reglados en el sentido de que las respuestas son obligatorias o vinculantes para los distintos órganos de la Administración Tributaria y no para los contribuyentes que las plantean a través de las diferentes agremiaciones privadas o asociaciones gubernamentales (esto último sólo para Perú, porque en Colombia cualquier persona podrá realizar la consulta).

Si la respuesta a la consulta no es clara se puede presentar una nueva consulta haciendo referencia a la opinión emitida por SUNAT¹⁵ en la consulta anterior, pero no es un acto demandable como si lo es Colombia que se puede demandar en acción de simple nulidad en cualquier tiempo, ante el Consejo de Estado, además de poder pedir la reconsideración de la consulta ante la misma DIAN¹⁶.

Es importante señalar que aunque las respuestas a las consultas institucionales de orden tributario son obligatorias para los distintos órganos de la Administración Tributaria, las mismas no constituyen Fuentes del

¹⁴ Superintendencia Nacional Aduanera y Tributaria.

¹⁵ Esta conclusión se extrae por exclusión de materia, pues según el Artículo 135 *Ibidem*. Son Actos reclamables la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa, entre otras sin que se encuentre la respuesta a las consultas.

¹⁶ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Derecho Tributario, acepción que no es del todo cierta, en razón a la excepción que consagra el artículo 94 *Ibíd*em, cuando indica que tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar que se publicará en el Diario Oficial.

De presentarse dicha emisión normativa, se estaría enfrente de una fuente de Derecho Tributario, tal como lo consagra el literal g) de la Norma III del Código Tributario que trata de las Fuentes del Derecho Tributario.¹⁷

En entrevista personalizada el 22 de junio de 2011 con los Doctores Javier Luque Bustamante¹⁸ y Christian Cáceres Monteza¹⁹, resumimos sumariamente el sistema Peruano de absolución de consultas desde un punto de vista práctico:

“Es importante que la Intendencia Nacional Jurídica tenga su propia posición de la norma y que sólo la obligue a ella, en el sentido de que las respuestas no son de orden particular sino general, pero no significa que los contribuyentes no se puedan mover con sus propios criterios y es allí donde habrá *litis* si no se llegaren a compartir posiciones. Es bueno saber o conocer la posición de la Entidad Fiscal para tener un conocimiento previo a la toma de una decisión fiscal en un determinado contribuyente, lo cual servirá de apoyo a la interpretación que se le puede dar y a un eventual proceso”.

También señalaron lo adecuado de que el mismo Código Tributario que regula la relación jurídica-tributaria entre los contribuyentes y la Administración Tributaria señale el procedimiento que se debe seguir para hacer las consultas.

El gran defecto del sistema normativo es la imprecisión de las mismas normas, generando una inseguridad jurídica altísima, pues hay muchos vacíos y contradicciones generados desde su misma construcción legal, lo que genera muchos de los *litis* que en gran parte no se originan por evasiones, sino porque las normas cuentan con vacíos, imprecisiones; que si la SUNAT tuviera una oficina

¹⁷ g) *las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria.*

¹⁸ El Dr. Javier Luque Bustamante. Es Abogado experto en Derecho Tributario. Actualmente es Senior Partner de KPMG Tax & Legal de Perú, Presidente del Comité de Asuntos Económicos y Tributarios de la CONFIEP y miembro del Instituto latinoamericano de Derecho Tributario. Además se ha desempeñado como Director General de Contribuciones (actualmente dicho cargo corresponde al de Superintendente de Administración Tributaria) (1984), expresidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario; Ex-Presidente de la Asociación Fiscal Internacional (IFA- Grupo Peruano

¹⁹ El Dr. Cristian Cáceres Monteza, es Abogado con Máster en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra, España; miembro del Colegio de Abogados de Lima y se desempeña como Asociado Senior del Área de Asesoría y Procedimientos Tributarios de KPMG Perú. Su experiencia profesional abarca una estancia en Estados Unidos prestando servicios, con énfasis en planificación fiscal internacional, en el área de International Corporate Services de KPMG Miami.

de normatividad que se dedicara a recoger todos estos vacíos o imprecisiones, garantizaría seguridad jurídica, y no habría la carga tan grande en Litis; pues son más los que entran que los que salen a los Tribunales y al poder judicial. Como ejemplo de una falta de oportunidad en la precisión de normas, se tiene recientemente la del impuesto al consumo de combustible para las empresas aéreas que se tomó siete (7) años para precisarlo, donde por esta falencia existe un proceso de cerca de 400 millones de soles de una sola empresa en un año sin que se tenga la estadística de todas las demás empresas.

Lo anterior, con el agravante que mientras se hacen rectificaciones o precisiones y existe un proceso (en el mismo Tribunal fiscal en 2ª instancia) y si no le dan la razón al contribuyente pasa al poder judicial. Pero esta situación no enerva el derecho de la Administración Tributaria para ejecutar mientras se decide.

Se observa que el “problema más dramático de la legislación peruana, es que las consultas son vinculantes sólo mientras están vigentes y pueden ser modificadas por la propia SUNAT en cualquier momento. Con lo que al final de cuentas, el único efecto para el contribuyente, sería el eximirlo del pago de intereses y multas por omisiones incurridas con base a un criterio anterior equivocado por duplicidad de opinión.”²⁰

²⁰ Opinión dada por el Dr. José Andrés Romero Tarazona, en la revisión que realizó a este trabajo.

2.4. Sistema Argentino

La Institución de la Consulta Tributaria en este país, es quizás la más reglada en conjunto con España, dentro de los cuatro (4) países que se están comparando más Colombia que es país referente de este trabajo.

Dentro de la normativa básica de la institución de la consulta tributaria, se tiene la Ley 11.683 de 1978 modificada por el Decreto 821 de 1998; la Resolución General No. 858 de 2000 y la Resolución General AFIP No. 1948 de 2005 y el artículo 31 de la Constitución Política. El órgano de consulta es la Subdirección General de Legal y Técnica Tributaria.

Los siguientes comentarios fueron transcritos en el término de una entrevista sostenida el 24 de junio de 2011 con los Doctores Fernando Quiroga Lafargue²¹ y Valeria Cardinale²², quienes manifestaron:

“El Derecho de realizar consultas de tipo tributario está reglado en la Ley y cualquier ciudadano puede acudir a las autoridades tributarias para que le resuelvan sus consultas de tipo tributario; la Administración Tributaria tiene un procedimiento reglado, con la exigencia de requisitos especiales si la consulta será vinculante para ambas partes o requisitos generales si la consulta será no vinculante. Es una institución normalmente poco utilizada en el país, dado al mismo interés que tiene la Administración Tributaria para emitir la resolución a dicha consulta de una manera fiscalista y en pro de ella misma por la misma figura de vinculación para ambas partes.”

Está prohibido realizar consultas sobre Convenios de Doble Imposición (van directamente a la Dirección Nacional de Impuestos) y sobre temas de regímenes de Recaudación, entre otros.

El régimen de consultas tiene dos (2) formas:

- Régimen de consulta general no normado, que es una consulta simple no vinculante; ante la duda de un contribuyente la autoridad fiscal emite su opinión. No es vinculante para ninguna de las partes, esto es, ni para la Administración Tributaria ni para el contribuyente. No existe plazo

21 Fernando Quiroga Lafargue es Contador Público. Socio de KPMG a cargo del asesoramiento impositivo a Entidades Financieras y negocios financieros en Argentina. posee una vasta experiencia en asesoramiento impositivo a entidades financieras (nacionales y multinacionales). Asimismo se desempeña como asesor fiscal de compañías industriales, comerciales y de servicios en relación a la estructuración de su esquema de financiamiento.

22 Valeria Cardinale, es abogada, con un Master en Asesoramiento Jurídico de Empresas, y cursó la Especialización en Tributación. Actualmente es Directora del departamento de Tax & Legal. Y a cargo de la práctica de Contencioso Tributario.

para la respuesta, se da en cualquier tiempo y así mismo se puede elevar en cualquier tiempo.

- Régimen de consulta vinculante, está normado. Se refiere a una consulta específica o técnica sobre la interpretación o imprecisión de alguna norma de carácter tributario, la que se debe presentar con riguroso cumplimiento de requisitos de tipo legal y técnico, de modo que pueda ser admisible y se pueda obtener la resolución (este término se refiere a resolver pero es el usado en la práctica, sin que se pueda confundir con la Resolución de carácter general que pueda emitir AFIP). Si no se cumplen los requisitos de rigurosidad, la consulta se vuelve común no vinculante para ninguna de las partes, y no hay ninguna obligación de acoger el criterio expresado en ella, se vuelve al régimen de consulta general, antes indicado.

Cuando se habla de vinculación, significa que obliga tanto al órgano de la Administración Tributaria como al contribuyente que ha realizado la consulta. Si el contribuyente se aparta del criterio señalado por la Administración le ocasiona una sanción pecuniaria onerosa, enmarcada dentro del régimen sancionatorio de Fraude. Este tipo de régimen vinculante no es un muy utilizado, precisamente por el tipo de respuesta profisco. Similar a nuestro sistema colombiano profisco de la DIAN, pero totalmente adverso en la no utilización, justo por la no vinculación del contribuyente en Colombia.

El procedimiento para estas consultas vinculantes²³, en términos generales es el siguiente:

- 1) Presentar la consulta técnica o legal en la Administración que esté inscrito el contribuyente, allegando toda la documentación relativa a la operación por la cual se está consultando.
- 2) Debe contemplar un tema específico que afecte al contribuyente que realiza la consulta.
- 3) Se debe realizar antes del vencimiento de la declaración juramentada.
- 4) El plazo de respuesta es de 90 días contados a partir del día que se declara admisible la consulta; la no contestación no significa que se haya aceptado la consulta, opera el silencio administrativo negativo.
- 5) Se debe allegar junto con el escrito de la consulta, toda la documentación necesaria del tema que se está planteando.
- 6) Al Administración Tributaria declara la admisión de la consulta, en caso de reunir los requisitos especiales que se requiere acreditar y procede a responderla.
- 7) Contra la respuesta procede un recurso de apelación ante el Ministerio de Economía (Hacienda); pero este Ministerio casi siempre ratifica la posición de la Administración Tributaria; aquí se agota la instancia

23 Artículo 4º Ley 11.683 de 1978, ordenada en 1998; Resolución General No. 858 de 2000 y Resolución General AFIP No. 1948 de 2005.

administrativa; se va a la justicia con demanda judicial y ahí se agota el procedimiento de reclamación.

- 8) La resolución prevé la vigencia y es obligatoria desde que la notifican. Si Hacienda cambia el criterio, éste aplica desde la fecha de publicación del mismo, no es retroactivo, igual sucede si la Administración Tributaria lo hiciere.

En relación con las consultas tributarias, encontramos que las respuestas (llamadas resoluciones) son opiniones de la Administración Tributaria que dicen en relación de consultas sobre la interpretación de una norma tributaria, que como ya lo hemos anotado, con sentido general no vinculante a ninguna de las partes o con sentido particular vinculante para ambas partes. Esta resolución es dictada por el órgano competente, en cabeza de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que a su vez está formada por la Dirección General Impositiva y la Dirección General de Aduanas.

Se presenta la consulta a la agencia donde está inscrito el contribuyente; la función no está centralizada, pero no sucede que quienes opinen sean descentralizados, tiene la directriz del ente central. El órgano de consulta se llama Subdirección General de Legal y Técnica Tributaria, quien a su vez se divide en Dirección de Asesoría Legal y División de Asesoría Técnica y los pronunciamientos se dictarán según el tema si es técnico o si es de derecho por cada una de ellas según correspondan.

Las resoluciones a las consultas tributarias, podrían no ser del todo precisas y consecuentemente generar confusión llegando a afectar el principio de seguridad jurídica en la posición profiscalista en el tratamiento que quiera darle AFIP; claro está que se cuenta con la impugnación en instancia judicial. No tanto las leyes son confusas, como si lo pudieran llegar a ser las reglamentaciones que de las mismas hace la propia Autoridad Fiscal, en tanto la ambigüedad o extralimitaciones que es general advertir en las mismas.

Puede suceder que una respuesta a una consulta llegare a resultar importante (ya sea de orden general o específica) desde el punto de vista de la Administración Tributaria, por lo que divulga la respuesta en un dictamen de carácter general, para lo cual se elimina el nombre del sujeto y deja de ser resolución y pasa a ser dictamen, donde dan a conocer las opiniones interesantes; dictamen que se puede invocar en una defensa pero no es vinculante para quien no hizo la consulta.

Es importante señalar que la resolución no tiene categoría de norma, son simples respuestas a inquietudes, no se puede confundir con la resolución general de tipo fiscal, que si lo es.

El contribuyente que acoja de buena fe o ampare su actuación con fundamento en una resolución, no podrá ser objeto de cuestionamiento por parte de la Administración Tributaria, pues a través de ella se le otorga seguridad jurídica y certeza en sus actuaciones, se puede invocar en defensa la teoría de los actos propios ("Venire contra factum"), pues antes la misma Administración había considerado que estaba bien, no siendo de recibo su objeción posterior.

"La teoría de los actos propios²⁴ es una derivación directa del principio de la buena fe y encuentra fundamento normativo positivo en los artículos 1071 y 1198 del Código Civil Argentino. Los requisitos de su aplicación son los siguientes²⁵:

- a) Una situación jurídica preexistente,**
- b) Una conducta del sujeto, jurídicamente relevante y plenamente eficaz, que suscite en la otra parte una expectativa seria de comportamiento futuro²⁶**
- c) Una pretensión contradictoria con esa conducta atribuible al mismo sujeto..."**

24 El Prof. Dr. Marcelo López Mesa es Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales (Universidad Nacional de La Plata). Especialista en Derecho Civil (U.N.L.P.). Postgraduado en Derecho Civil (Universidad de Salamanca, 1995). Postgraduado en Derecho Mercantil (Universidad de Salamanca, 1997). Ha sido Profesor de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional de La Plata y es actualmente Profesor Titular de Derecho Civil II (Obligaciones) en la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Salta. Ha publicado más de cincuenta artículos de investigación en prestigiosas revistas científicas argentinas, latinoamericanas y españolas y tres libros que abordan diversas materias de derecho privado ("La doctrina de los actos propios en la jurisprudencia", "Ineficacia y nulidad de los actos jurídicos y procesales", y "El abuso de la personalidad jurídica de las sociedades comerciales", siendo hasta aquí su obra más importante la actualización del "Código Civil anotado", de Salas, Trigo Represas y López Mesa (Tomos 4-A y 4-B de dicha obra). Co-fundador y Co-director de la revista jurídica "Ley, Razón y Justicia". Ha sido director de varios simposios y congresos jurídicos desarrollados en diversas provincias argentinas. Conferencista y publicista. Ex Relator del Tribunal Superior de Justicia de la Pcia. del Neuquén. Actualmente es Director Provincial de Asesoría Legal del Ministerio de Hacienda, Obras y Servicios Públicos de la Provincia del Neuquén. Para mayor información sobre sus antecedentes y actividades, ver en Internet, el sitio <http://usuarios.arnet.com.ar/lopezmesa/> o comunicarse al e-mail: lopezmesa@arnet.com.ar

25 El más Alto Tribunal declaró que corresponde la aplicación de la regla del "*venire contra factum*" a la Administración ("Kellogg Co. Arg. SA", 26/2/85), Buenos Aires, Tribunal Fiscal de la Nación –Sala A – Sentencia 21 de junio 2001, con expediente. N° 19.717-I.. Igualmente, hay otra cantidad de jurisprudencia que confirma la aplicación de esta teoría por la AFIP.

26 El Tribunal Supremo de España resolvió que "*para que los actos propios puedan ser tenidos en cuenta es necesario que los mismos representen de modo concluyente, trascendental y bien precisado la creación, modificación o extinción de algún derecho causando estado y definiendo jurídicamente la situación del que los crea, pues de este modo se queda sometido a sus consecuencias y efectos*" (Trib. Supremo de España, Sala 1º, sentencia del 17/12/994, Ponente: Dr. Villagomez Rodil, en Revista Jurídica española La LEY, Tomo 1995-I-218/223, con cita de otras decisiones del mismo Tribunal y Salade fechas 5 de Marzo, 14 de Mayo y 27 de Noviembre de 1991 y 12 de Abril y 9 de Octubre de 1993).

Lo propio ocurre en la jurisprudencia española²⁷ donde es un principio corriente que *“Los actos propios, para ser tenidos como expresión de actuación oponible, deben ser aquellos que por su carácter trascendental o por constituir convención, o causar estado, definen inalterablemente la situación jurídica de su autor, o aquellos que vayan encaminados a modificar o extinguir algún derecho”. Se ha dicho también que “La esencia vinculante del acto propio, en cuanto significativo de la expresión del consentimiento, es que se realice con el fin de crear, modificar o extinguir algún derecho, con exigencia que origine un nexo causal eficiente entre el acto realizado y su incompatibilidad con la conducta posterior, y fundamentado en un comportamiento voluntario, concluyente e indubitado, de tal forma que defina, de modo inalterable, la situación del que lo realiza...”*

Es de anotar, que este principio es un principio universal de derecho, según el cual el Estado no puede exigir a los particulares cumplir un mandato de una manera, si el propio Estado ha indicado que el mandato se cumple de otra manera. En Colombia, por ejemplo este principio se ve reflejado en la Ley 223 de 1995, que indica que las actuaciones de los contribuyentes que se amparen en los conceptos vigentes de la DIAN, no pueden ser cuestionadas por esta misma Entidad²⁸.

Las normas que contemplan las consultas de tipo tributario son, en resumen las siguientes (última norma Resolución General AFIP²⁹ No. 1948/2005):

“Las consultas que se formulen deberán versar acerca de la determinación de los impuestos y/o los recursos de la seguridad social -cuya recaudación se encuentra a cargo de esta Administración Federal de Ingresos Públicos-, que resulten aplicables al caso sometido a consulta, y deberán estar referidas a situaciones de hecho concretas o a proyectos de inversión en los cuales los presentantes, o en su caso sus representados, tengan un interés propio y directo.

La consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente al consultante y a la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación

27 *“Son requisitos de los actos propios, entre otros, que sean claros y explícitos, que hayan sido adoptados y realizados con plena libertad y que los mismos causen o puedan causar estado por ir dirigidos a crear, modificar o extinguir un hecho opuesto”* (Trib. Supremo de España, Sala 1º, sentencia del 19/6/992, Ponente: Dr. Martín Granizo Fernández, Archivo 1992-3343, en Revista Jurídica española La LEY, Rep. XII, pag. 66, Nº 375).

28 La Ley 223 de 1995 del Congreso de la República de Colombia, en su artículo 264, indica: *“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.”*

29 Administración Federal de Ingresos Públicos (Administración Tributaria).

al caso estrictamente consultado, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos suministrados hasta el momento del dictado del acto mediante el cual se responde la consulta.”

“No podrán someterse al régimen de esta resolución general los hechos imponibles o situaciones que:

a) Se encuentren comprendidos en convenios o acuerdos celebrados por la República Argentina para evitar la doble imposición internacional.

b) Se refieran a la aplicación o interpretación de regímenes de retención o percepción establecidos por este organismo, salvo en aquellos casos expresamente previstos en esta resolución general.

c) Se hallen sometidos a un procedimiento de fiscalización debidamente notificado al responsable, respecto del mismo gravamen o recurso de la seguridad social por el que se pretende efectuar la consulta, o esta última se refiera a temas relacionados con una determinación de oficio o de deuda en trámite, o con un recurso interpuesto en sede administrativa, contencioso administrativa o judicial.

Dicha limitación operará aun cuando la fiscalización, determinación o recurso, se refiera a períodos fiscales distintos al involucrado en la consulta.”

Aquí podemos observar una limitación a la Administración para emitir conceptos, respecto de temas que estén en discusión.

“Para que la consulta resulte admisible deberá:

a) Formalizarse antes de producirse el hecho imponible o con antelación a la fecha de vencimiento fijada para la presentación de la declaración jurada del período en que tal hecho debe declararse y por el que se efectúa la consulta.

b) Presentarse en los términos de la Resolución General N° 1.128, ante la dependencia de este organismo en la que los peticionarios se encuentren inscriptos o en la que corresponda a la jurisdicción de su domicilio cuando se trate de no inscriptos -por no existir causales de índole fiscal o previsional que los obliguen-, y contener:

1. La exposición detallada sobre las personas y los hechos, actos, situaciones, relaciones jurídico-económicas y formas o estructuras jurídicas de las que dependa el tratamiento de los casos planteados, acompañada de una copia certificada de la documentación respaldatoria, en caso de corresponder.

De tratarse de documentación en idioma extranjero, deberá adjuntarse la traducción suscripta por traductor público matriculado.

2. La opinión de los propios interesados acerca del encuadramiento técnico-jurídico que estimen aplicable.

3. La fundamentación de las dudas que tengan al respecto.

4. La manifestación expresa y con carácter de declaración jurada de que no se verifican respecto del impuesto o recurso de la seguridad social objeto de la consulta, los supuestos del artículo 3°.

5. La firma -certificada por entidad bancaria o escribano público- del contribuyente titular, representante legal o mandatario autorizado por estatutos, contratos, poderes o, en forma expresa ante este organismo, según las disposiciones vigentes. Cuando la firma del presentante se consigne ante el funcionario competente de la dependencia en la que se formalice la presentación, el mismo actuará como autoridad certificante.

Las consultas vinculantes de alcance individual a que se refiere la presente resolución general, serán resueltas por los Subdirectores Generales de las Subdirecciones Generales de Asuntos Jurídicos, Técnico Legal Impositiva y Técnico Legal de los Recursos de la Seguridad Social, en el marco de las competencias asignadas a cada uno, sin perjuicio de la facultad de avocación del Administrador Federal de la Administración Federal de Ingresos Públicos y de los Directores Generales de la Dirección General Impositiva y de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social.

La respuesta correspondiente, debidamente fundamentada, se emitirá dentro del plazo de NOVENTA (90) días corridos contados a partir de la fecha de notificación al contribuyente de la admisibilidad formal de la consulta vinculante, a que alude esta Resolución.

Si con posterioridad a dicha notificación, el área competente para resolver la consulta requiriese documentación adicional o información suplementaria, el plazo indicado en el párrafo anterior se suspenderá por el término acordado en el respectivo requerimiento o hasta el cumplimiento del mismo por el consultante, el que fuere anterior.

Cuando la definición de la consulta se encuentre condicionada a informaciones o dictámenes técnicos emanados de otras entidades u organismos públicos, la solicitud respectiva será comunicada también al consultante. En estos casos se producirá la suspensión del plazo indicado en el primer párrafo, hasta el momento en que el área competente de esta Administración Federal reciba la respuesta pertinente.

La opción por el presente régimen de consulta vinculante implica para el consultante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la respuesta de este organismo y, en su caso, en la resolución dictada por el Ministerio de Economía y Producción en el recurso interpuesto.

Contra la respuesta emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el consultante podrá interponer recurso de apelación fundado -al solo efecto devolutivo- ante el Ministerio de Economía y Producción, dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos de notificado.

Dicho recurso deberá deducirse -a opción del recurrente- ante el funcionario que dictó el acto recurrido o, en su caso, ante la dependencia de este organismo en la que se efectuó la presentación de la consulta.

El cambio de criterio surtirá efectos respecto de los consultantes, únicamente con relación a los hechos imposables que se produzcan a partir de la notificación del acto que dispuso su revocación o modificación.

Las respuestas emanadas de este organismo y, en su caso, las resoluciones dictadas en los recursos interpuestos ante el Ministerio de Economía y Producción, una vez firmes, serán publicados en el Boletín Impositivo de esta Administración Federal, conforme a lo previsto en el artículo incorporado a continuación del artículo 4° de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

Puede observarse una diferencia grande con el sistema Colombiano, en cuanto al sistema de consultas de dos (2) tipos generales no vinculantes para ninguna de las partes y específicas vinculantes para ambas partes, entre tanto que en Colombia la consulta es general y sólo vincula a la Administración Tributaria. También se observa una gran diferencia y es la prohibición que existe en el país austral de consultar sobre CDI y recaudación, asunto no limitado en Colombia, pudiéndose consultar sobre cualquier materia de orden tributario.

Una similitud con Colombia, está relacionado en que el acto (resolución) es demandable en principio en sede administrativa y posteriormente en sede judicial, pues en Colombia, además de poderse solicitar la rectificación de un concepto tributario ante la misma Administración Tributaria, el mismo podrá ser demandado en acción de simple nulidad ante el Consejo de Estado.

Aunque las respuestas a las consultas de orden tributario pueden o no ser vinculantes para ambas partes (según el tipo de consulta que se trate), las mismas no constituyen Fuentes del Derecho Tributario, toda vez que sus fuentes son: la Constitución Política, los Tratados internacionales, la ley, el decreto con poder ejecutivo (reglamentario), las resoluciones generales de AFIP (reglamentan el decreto reglamentario), según lo contempla el Artículo

31 de la Constitución. Podría constituir fuente de derecho tributario si las convierten en dictámenes que forman parte de la jurisprudencia administrativa; es de recordar que la fuente de la obligación tributaria siempre será la ley.

En Colombia por mandato legal, los conceptos generales son vinculantes para la Administración Tributaria, no así para Argentina, pero existen algunos casos jurisprudenciales en los que los Tribunales han considerado que aún la consulta no vinculante, puede llegar a vincular a la administración en virtud de la denominada "teoría de la autovinculación".

En opinión de los entrevistados, ven con equidad que la resolución específica sea vinculante a ambas partes, ya que se tiene la posibilidad de recurrirlo y es un procedimiento muy bien reglado.

2.5. Sistema Colombiano

La Institución de la Consulta en Colombia está reglada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 de la Constitución Política³⁰ dentro del capítulo de Derechos Fundamentales, en ejercicio del Derecho de Petición, el cual está desarrollado en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, indicando que las Consultas se harán invocando este Derecho,³¹ quien concede un plazo máximo de treinta (30) días para que las autoridades den respuesta.

Además, el Decreto 4048 de 2008, dispone que a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito público, le está asignada:

“La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior (...)”, este mismo decreto dispone que: *“La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias (...)”*.

Igualmente, señala esta norma que a la DIAN *“Le compete actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera, de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia, así como los atinentes a los Sistemas Especiales de Importación - Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional.”*

30 Artículo 23 Constitución Política: *“Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. El legislador podrá reglamentar su ejercicio ante organizaciones privadas para garantizar los derechos fundamentales.”*

31 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, 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.»* (Nota: Este artículo fue declarado exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-621 de 1997 y las expresiones en negrilla fueron declaradas exequibles en al Sentencia C-542 de 2005.).

En el mismo Decreto, se indica en el numeral 3º de su artículo 20 que corresponde a la Subdirección de Gestión Normativa y Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN): *“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 DIAN, y en materia de control cambiario 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, así como aquellas de carácter Administrativo.”*

Es claro que en aplicación de las competencias o poderes tributarios descritos en la Constitución Política, los conceptos de la DIAN no son fuente formal del derecho tributario, y por lo tanto no son vinculantes para los contribuyentes, sino que su finalidad es orientar la aplicación de las normas tributarias por parte de los contribuyentes o responsables. Esta afirmación, desde el derecho formal no tiene ninguna discusión, por cuanto es lo que existe en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

En cumplimiento del artículo 264 de la Ley 223 de 1995³², los conceptos interpretativos en materia tributaria, los cuales constituyen la doctrina oficial, son vinculantes para los funcionarios de la DIAN, y no para los contribuyentes o responsables. Sin embargo, téngase presente que en aquellos eventos en que éstos actúen de manera favorable a sus intereses y amparados en tales decisiones oficiales, sus actuaciones no podrán ser objeto de cuestionamiento por parte de esta Entidad, tal como lo indica la norma en comento. En este mismo sentido, lo ratifica el párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.³³

Los conceptos en materia tributaria, podrán ser demandados en acción de simple nulidad, de conformidad con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, como un ejemplo de ello, mediante Sentencia del Consejo de Estado (Sala Contenciosa Administrativa, expediente No. 15311) del 23 de julio de 2009 se declaró la nulidad de los conceptos DIAN No. 21432 de 2004 y 23795 de 2005, que prohibían la deducibilidad del crédito mercantil.

32 *“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.”*

33 *“Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o de la legislación aduanera o en materia cambiaria en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia.”*

En garantía de sus derechos, los contribuyentes o responsables podrán solicitarle a la misma DIAN que rectifique o revoque su posición oficial emitida en un concepto tributario, esto amparado en el mismo Derecho de Petición. Una vez esta Entidad reanaliza su posición puede ratificarla o revocarla, como sucedió por ejemplo con su posición doctrinal en el tema de los requisitos legales para la procedencia de las donaciones, que se condicionaba entre uno de ellos, a la existencia de la insinuación³⁴ según su concepto No. 003358 del 24 de enero de 2005, el cual fue revocado por el concepto No. 000520 del 6 de enero de 2011 dejando sólo como requisitos legales los contemplados en las normas tributarias.

Nos enfocaremos en dar unas puntadas críticas a la *“encrucijada legal”* en la que se encuentran en veces, algunos contribuyentes o responsables con respecto a la disparidad de criterios fiscales frente a un mismo tema; esto es, donde la DIAN opina de manera diferente al Consejo de Estado o viceversa.

Para ilustrar este asunto, entre los muchos casos prácticos, abordaremos por ejemplo el tema de las indemnizaciones por despido injustificado. Recordemos que la DIAN en su oficio No. 094762 del año 2000, manifestó: *“(…) no hay duda de que el pago de las indemnizaciones por despido injustificado provienen de una relación laboral o reglamentaria, y todos los pagos provenientes de esta relación son deducibles, por existir relación de causalidad (…)”*; a pesar de existir tal pronunciamiento, el propio Consejo de Estado es de la opinión contraria, quien en su Sentencia del 26 de noviembre de 2009 (Magistrado Ponente Dr. Héctor Romero Díaz y expediente No. 16877), señaló que este tipo de indemnizaciones no son deducibles del impuesto de renta, porque se está en ausencia de los requisitos de necesidad y relación de causalidad expresamente indicados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, justamente por su carácter de indemnizatorio.

Frente a este panorama de discrepancia legal, en consulta que se eleva a la DIAN para que exprese si su posición había sido revocada, modificada o si el concepto antes mencionado, no se encontraba vigente, la Entidad señaló en su oficio No. 060950 de agosto 24 de 2010, *“(…) no ha sido objeto de modificación y no se encontró doctrina posterior que resulte contraria o que varíe la allí planteada razón por la cual se concluye que el citado concepto se encuentra vigente (…)”*. Con lo cual se ratifica que dichas indemnizaciones si son deducibles, aunque para el Consejo de Estado no lo sean. Ello, conllevó a muchos contribuyentes a liquidar un mayor impuesto de renta por el año gravable 2009 e incluso por el 2010, muy a pesar de que las sentencias del Consejo de Estado gocen de un efecto *inter partes* y no *erga omnes*.

Bastante afortunado es el nombre que le hemos dado a esta disparidad de criterios oficiales, *“encrucijada legal”*, pues lo único que genera es una fuerte inseguridad jurídica e incertidumbre al momento de aplicar la normativa fiscal;

34 Según lo indica el artículo 1458 del Código Civil.

que al final del túnel, podemos ver una luz blanca y favorable al contribuyente o responsable, en la aplicación de los conceptos de la DIAN en la medida que le sean favorables a sus intereses, pues éstos están amparados con fuerza legal, ya que fue la propia Ley 223 de 1995 (Artículo 264) quien otorgó tal garantía al indicar que las actuaciones tributarias realizadas al ampro de estos conceptos, no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Así las cosas, podemos arriesgarnos a decir que los conceptos vigentes de la DIAN aunque llegaren a diferir de algunos pronunciamientos judiciales, gozan de una jerarquía legal superior, precisamente por la garantía y protección que les otorga la ley en comento.

Con el objetivo de no dejar ninguna brecha abierta en este sentido, nos parece muy importante hacer una breve correlación con el precedente jurisprudencial y finalmente con la unificación de sentencias, consagrado en el ordenamiento jurídico colombiano, cuyos beneficios no eran más que: Una Libertad para establecer estrategias de descongestión; garantizar agilidad al momento de proferir las sentencias; contar con una unidad jurisprudencial de criterios claros y aplicados uniformemente; y lo que es mejor garantizar la debida seguridad jurídica. Valor este último, que ya hemos visto que lleva a los contribuyentes o responsables a una “encrucijada legal” expuesta antes. Veamos pues algunas de las normas que nos señalan esta institución jurídica:

- **ARTICULO 230 Constitución Política:** *“Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley. La jurisprudencia es criterio auxiliar de la actividad judicial.”*
- **Artículo 10 de la Ley 153 de 1887 subrogado por el artículo 4 de la Ley 169 de 1896:** *“Tres decisiones uniformes dadas por la Corte Suprema, como tribunal de casación, sobre un mismo punto de derecho, constituyen doctrina probable, y los jueces podrán aplicarla en casos análogos, lo cual no obsta para que la Corte varíe la doctrina en caso de que juzgue erróneas las decisiones anteriores.”*
- **Artículo 18 de la Ley 446 de 1998 Orden para proferir sentencias:** *“Podrá modificarse en atención a la naturaleza de los asuntos o a solicitud del agente del Ministerio Público en atención a su importancia jurídica y trascendencia social.”*
- **Artículo 115 de la Ley 1395 de 2010:** *“Facúltese a los jueces, tribunales, altas cortes del Estado, Sala Disciplinaria del Consejo Superior de la Judicatura y de los Consejos Seccionales de la Judicatura para que cuando existan precedentes jurisprudenciales, conforme al artículo 230 de la Constitución Política, el artículo 10 de la Ley 153 de 1887 y el artículo 4o de la Ley 169 de 1896, puedan fallar o decidir casos similares que estén al Despacho para fallo sin tener que respetar el turno de entrada o de ingreso de los citados procesos, conforme a lo señalado en el artículo 18 de la Ley 446 de 1998.”*

Prevé el Artículo 114 Ley 1395 de 2010, que el precedente jurisprudencial también abarca los conflictos tributarios o aduaneros. Para lo cual se tendrá en cuenta los precedentes jurisprudenciales que en materia ordinaria o contenciosa administrativa, se hubieren proferido en cinco (5) o más casos análogos por los mismos hechos o pretensiones.

Frente a esta normatividad del precedente jurisprudencial, donde se podía constituir la doctrina probable con varios pronunciamientos (5), pero estábamos frente a una ausencia de ella, pues una sola sentencia del Consejo de Estado con efectos *inter partes*, no es ni decisiva ni definitiva para los fines que se persiguen; lo que si lo será el concepto vigente de la DIAN, el cual goza de plenos efectos legales para su aplicación. Valga la redundancia, aplicación que hará el operador jurídico de manera obligatoria (DIAN) y el contribuyente o responsable de manera voluntaria, sólo si le es favorable a sus intereses, el cual queda amparado por la Ley 223 de 1995, ya comentada, que reiteramos estará al vaivén o de los funcionarios de la DIAN o de los Tribunales Administrativos o el propio Consejo de Estado.

De la “*encrucijada legal*” que aún no encontramos respuesta para que el contribuyente o responsable pueda salir bien librado de ella, es aquélla en que el Consejo de Estado difiere de la interpretación u opinión jurídica respecto de un tema específico, que ha dado un Tribunal Administrativo; pues ambos tienen su propia competencia y sus decisiones son respetables, por lo que logran sólo generar inseguridad jurídica y desconfianza en el sistema judicial, ya que no hay una presunción de legalidad para seguir el uno o el otro, como si pudimos encontrar una salida legal frente a la “*encrucijada legal*” entre la DIAN y el Consejo de Estado.

- Artículo 10 de la Ley 1437 de 2011³⁵: “**Deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia.** Al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas.”

No se le había dado aplicación práctica (desde el punto de vista fiscal) a la ley 1395 de 2010 sobre precedente jurisprudencial, cuando se cambia el

³⁵ Artículo declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia **C-634** de 2011, en el entendido que las autoridades tendrán en cuenta, junto con las sentencias de unificación jurisprudencial proferidas por el Consejo de Estado y de manera preferente, las decisiones de la Corte Constitucional que interpreten las normas constitucionales aplicables a la resolución de los asuntos de su competencia. Esto sin perjuicio del carácter obligatorio erga omnes de las sentencias que efectúan el control abstracto de constitucionalidad.

procedimiento para la aplicación de las sentencias unificadas, asunto que aún no se ha logrado en nuestro ámbito fiscal, toda vez que no ha habido ningún pronunciamiento de alguna sentencia unificadora en algún asunto específico, y creemos que tardaremos tiempo en hacerlo, si no es que llegará otra norma que modifique la actual. Tenemos rubros fiscales sobre los cuales hay cantidad de sentencias sobre un mismo tema, pero en su parte resolutoria difieren unas de otras como por ejemplo el tema de inventarios, de bonificaciones e indemnizaciones laborales, que perfectamente se pudiera contar con una sentencia unificadora, pero no se ven ninguna intención por parte del Consejo de Estado en un pronunciamiento de este tipo, acelerando aún más la inseguridad jurídica en esta área del derecho.

En el anexo que se adjunta a este trabajo, se muestra un cuadro resumen de la institución de la consulta tributaria en cada uno de estos cinco (5) países, el cual servirá de apoyo a todo el marco teórico que se ha señalado para los mismos.

Conclusiones

Sin duda alguna este capítulo de Derecho Comparado de la Institución de la Consulta Tributaria, se convierte en un gran referente de *Ley Ferenda* para abordar cualquier tipo de estudio tributario, y más aún en el mundo globalizado de bienes y servicios en el que nos encontramos, donde es fundamental para cualquier persona natural o jurídica, nacional o internacional, conocer el manejo de esta figura, pues la gran mayoría de las leyes tienen vacío jurídicos y se prestan a múltiples interpretaciones, razón por la cual se hace necesario conocer la posición de la Entidad que fiscaliza, controla y recauda en materia tributaria de cada país.

Al adentrarnos en nuestro propio sistema, de conformidad con la normatividad vigente, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito público, es la encargada fiscalizar y de recaudar la gran mayoría por no decir todos los tributos de orden nacional, y dentro de esas facultades se incluye la de emitir de manera general y abstracta conceptos interpretativos que constituyen la doctrina oficial en materia tributaria, los cuales son vinculantes para los funcionarios de la Entidad, pero de ninguna manera para los contribuyentes.

No obstante lo anterior, en la práctica la doctrina emanada de la DIAN, se constituye en “camisa de fuerza” y herramienta de intimidación para los contribuyentes, los cuales si no observan dicha doctrina, terminan abocados frente a un conflicto en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, que han desencadenado en grandes conflictos jurídico-económicos en ocasiones adversos al Estado y en ocasiones al contribuyente, por una interpretación de la Ley, que está en cabeza del legislador de la ley y no del ejecutor, como lo es en este caso.

La concurrencia de la actividad fiscalizadora-recaudadora y la facultad de emitir conceptos, hace que en la mayoría de los casos, la DIAN interprete las normas tributarias bajo una orientación fiscalista, desbordando en ocasiones los textos legales, mediante interpretaciones amañadas y/o dañinas para los contribuyentes; función interpretativa que le ha otorgado en mismo Gobierno Nacional a través del Decreto 4048 de 2008, la cual entra en contradicción con la función propia del Congreso de la República que es el órgano encargado además de hacer las leyes, de interpretarlas, tal como se indica en el numeral 1º del artículo 150 de la Constitución Política.

Al menos una garantía constitucional si ofrecen los conceptos emitidos por esta Entidad, y es que no son vinculantes para los contribuyentes o responsables. Sin embargo, si éstos actúan con base en conceptos emitidos por la DIAN, luego no podrían ser cuestionados por dicha Entidad por su actuación.

Finalmente lo que se pretende con este trabajo, es proponer al Gobierno Nacional que sea una Entidad pública diferente a la misma DIAN, la encargada de interpretar las leyes de tipo tributario y que a su vez emitan la Doctrina oficial al respecto, para garantizar la objetividad y la imparcialidad en la aplicación de este

tipo de leyes, pues a la DIAN no le va bien la función de interpretar dado a su carácter profiscalista. O bien, si se dejare en manos de esta Entidad, que se exija un equipo de profesionales técnicos, objetivos e independientes que garanticen un campo de juego equilibrado en esta materia.

Otro mecanismo para garantizar un mejor equilibrio en la relación DIAN-Contribuyente, es lograr una regulación de la Consulta Tributaria tal como está en Argentina y en España, para que la misma tenga un carácter general no vinculante ni para el contribuyente ni para la Administración Tributaria; y de otra parte, la consulta de tipo particular que vincule a ambas partes. De esta manera encuentra respaldo la emisión de respuestas a las consultas por la DIAN, entidad administradora y recaudadora de los impuestos nacionales.

BIBLIOGRAFIA

Constitución Política de España. [Consultado el 22 julio de 2011]. Disponible en: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/enlaces/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>.

REINO DE ESPAÑA. CORTES GENERALES. Ley No. 58 del 17 de diciembre de 2003. General Tributaria.

C. García, Entrevista personal, 21 de julio de 2011. Santiago de Compostela, España.

J. C. Sánchez Gutiérrez, Mensaje de correo electrónico, 23 de octubre de 2010. Madrid, España.

Constitución Política de Chile. [Consultado el 1º julio de 2011]. Disponible en: <http://www.servicioweb.cl/juridico/constitucion.htm>.

CHILE. JUNTA DE GOBIERNO. Decreto Ley No. 830 del 31 de diciembre de 1974. Código Tributario.

CHILE. MINISTERIO DE HACIENDA. Decreto con fuerza de ley No. 7 del 30 de septiembre de 1980. Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos.

CHILE. CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Ley No. 19880 del 29 de mayo de 2003. Base de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos del Estado.

CHILE. CONGRESO NACIONAL DE CHILE. Ley No. 20420 del 19 de febrero de 2010. Modifica el Código Tributario para explicitar derechos de los contribuyentes.

F. Lyon Balieiro y A. Martínez. Entrevista personal, 23 de junio de 2011. Santiago de Chile.

Constitución Política de Perú. [Consultado el 30 junio de 2011]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/legconperu/constitucion.html>.

PERÚ. EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA. Decreto Legislativo No. 816 del 21 de abril de 1996. Por el cual se adopta el Nuevo Código Tributario.

PERÚ. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley No. 27038 del 31 de diciembre de 1998. Por la cual se modifica el Decreto Legislativo No 816, Código Tributario y normas conexas.

PERÚ. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley No. 27131 del 04 de junio de 1999. Por la cual se reduce sanciones tributarias y modifica normas del Código Tributario.

PERÚ. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Decreto Supremo No. 135-99-EF del 19 de agosto de 1999. Texto Único Ordenado del Código Tributario.

J. Luque Bustamante y C. Cáceres Montaza. Entrevista personal, 22 de junio de 2011. Lima, Perú.

Constitución Política de Argentina. [Consultado el 2 julio de 2011]. Disponible en: http://www.argentina.gob.ar/argentina/portal/documentos/constitucion_nacional.pdf

ARGENTINA. CONGRESO DE LA NACIÓN. Ley 11.683 del 13 de julio de 1998. Procedimiento Tributario.

ARGENTINA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS. Decreto No. 821 del 13 de julio de 1998. Aprobación del texto de la ley 11.683 de 1998.

ARGENTINA. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS. Resolución General No. 1948 del 30 de septiembre de 2005. Régimen de la consulta vinculante.

ARGENTINA. TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN. Sentencia del 21 de junio de 2002, expediente No. 19.717-I. Sobre la Teoría de los Actos Propios.

F. Quiroga Lafargue y V. Cardinale. Entrevista personal, 24 de junio de 2011. Buenos Aires, Argentina.

Constitución Política de Colombia. [Consultado el 15 junio de 2011]. Disponible en http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991.html

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 223 del 20 de diciembre de 1995. Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones.

COLOMBIA. CONGRESO DE LA REPÚBLICA. Ley 1395 del 12 de julio de 2010. Por la cual se adoptan medidas en materia de descongestión judicial.

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-487-96 de 26 de septiembre de 1996. Sobre exequibilidad del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 26 de noviembre de 2009, expediente 16877. Sobre la no deducibilidad de las indemnizaciones por despido injustificado.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia del 23 de julio de 2009, expediente 15311. Sobre la nulidad de los conceptos DIAN No. 21432 de 2004 y 23795 de 2005, sobre la no deducibilidad de la amortización del crédito mercantil.

COLOMBIA. MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008. Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

COLOMBIA. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Concepto No. 003358 del 24 de enero de 2005, sobre el requisito legal de la insinuación en las donaciones; y Concepto No. 000520 del 6 de enero de 2011, sobre la eliminación del requisito legal de la insinuación de las donaciones.

Abella Mancera, M. D. P. (2006). Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Universidad del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. El efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora. 48-50.

ALTERNATIVA A LA COMPETENCIA DE LA DIAN PARA LA EMISIÓN DE CONCEPTOS EN MATERIA TRIBUTARIA
Derecho comparado en materia de emisión de la Doctrina
ANEXO

España	Chile	Perú	Argentina	Colombia
La Dirección General de Tributos, a través de la Agencia Tributaria. www.agenciatributaria.es	El Servicio Interno de Impuestos. www.sii.cl	La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. www.sunat.gob.pe	Administración Federal de Ingresos Públicos. www.afip.gov.ar	Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales. www.dian.gov.co
Presentación y resolución de consultas tributarias realizadas por los contribuyentes, obligados o responsables.	Presentación y resolución de consultas tributarias realizadas por los contribuyentes, obligados o responsables.	Presentación y resolución de consultas tributarias realizadas por los contribuyentes, obligados o responsables.	Presentación y resolución de consultas tributarias realizadas por los contribuyentes, obligados o responsables.	Presentación y resolución de consultas tributarias realizadas por los contribuyentes, obligados o responsables.
Ley 58 de 2003, General Tributaria (artículos 88 y 89). Real Decreto 1065 de 2007 (artículos 65 al 68).	Código Tributario (Decreto Ley 830 de 1974, artículos 6, 7, 15 y 26); Decreto con fuerza de Ley No. 7 de 1980; Ley 19.880 de 2003. Constitución Política.	Código Tributario (Decreto Legislativo 816 de 1996, artículos 93, 94 y 95).	Ley 11.683 de 1978, modificada por Decreto 821 de 1998; Resolución General 858 de 2000 y Resolución General AFIP 1948 de 2005. Constitución Política (artículo 31).	Decreto 4048 de 2008 (artículo 20); Ley 223 de 1995 (artículo 264); Código Contencioso Administrativo (artículos 25 y 84). Constitución Política (artículo 23).
Tanto los obligados como sus representantes podrán formular consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. Igualmente, podrán formular consultas los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, federaciones que agrupen a los organismos antes mencionados.	Los contribuyentes podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.	Los contribuyentes sólo podrán hacer las consultas a través de las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias. Nótese que sólo se puede acceder a través de este tipo de entidades.	Los contribuyentes podrán formular consultas generales o específicas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, sin que se pueda consultar sobre Convenios para evitar la doble imposición (CDI) y normas de recaudación.	Toda persona tiene derecho a presentar consultas de tipo tributario, fundamentados en el Derecho de Petición.
La consulta debe formularse antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.	La consulta puede formularse en cualquier tiempo.	La consulta puede formularse en cualquier tiempo.	La consulta general puede formularse en cualquier plazo y la consulta específica, se deberá formular antes del plazo que se vena la declaración juramentada.	La consulta puede formularse en cualquier tiempo.
La Administración Tributaria competente, deberá dar respuesta en el plazo de seis (6) meses contados desde su presentación en debida forma. La falta de contestación en dicho plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.	La Administración Tributaria competente no cuenta con un plazo establecido para dar respuesta. La falta de contestación no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.	La Administración Tributaria competente deberá dar respuesta a las consultas que reúnan los requisitos legales en el plazo de noventa (90) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.	La Administración Tributaria competente, no cuenta con un plazo establecido para dar respuesta a las de tipo tributario de carácter general. La falta de contestación no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta. En tanto, que para las consultas específicas, el plazo es de noventa (90) días para responder, contados a partir de la fecha de admisión de la consulta. La falta de contestación no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.	La Administración Tributaria competente cuenta con un plazo máximo de 30 días, para dar respuesta. La falta de contestación no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.
Las respuestas a las consultas tributarias tienen carácter informativo, por lo que el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra las mismas. Una vez se dicte un acto administrativo en contra del obligado y amparado en dicha respuesta, ahí si podrá entablar los recursos de ley contra de dicho acto.	Las respuestas a las consultas tributarias tienen carácter informativo, por lo que el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra las mismas. Al menos en sede judicial, sólo se podrá recurrir en la misma sede administrativa.	Las respuestas a las consultas tributarias tienen carácter informativo, por lo que el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra las mismas. Esta respuesta no constituye un acto reclamable según lo indica el artículo 135 del Código Tributario, excepto que producto de la consulta se emita una Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.	La respuesta de las consultas generales tendrán el carácter informativo y no se podrá entablar recurso alguno contra la misma. La respuesta a las consultas específicas, tendrán el carácter obligatorio y contra la misma se podrá interponer un recurso de apelación ante el Ministerio de Economía (Hacienda); luego se va a la Justicia con demanda judicial y ahí se agota el procedimiento de reclamación.	Las respuestas a las consultas tributarias tienen carácter informativo general, por lo que el consultante tributario o cualquier otra persona no podrá entablar recurso alguno contra las mismas. Al menos en sede judicial, sólo se podrá solicitar la rectificación de la posición o que se revoque dicha respuesta ante la misma Administración Tributaria. Si la respuesta infringe la ley, se podrá pedir ante el Consejo de Estado su anulación a través de la acción de nulidad (Artículo 84 Código Contencioso Administrativo).
Tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.	El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.	El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.	El pronunciamiento de carácter general no tiene carácter vinculante para ninguna de las partes. El tanto, que el de carácter específico tendrá carácter normativo y vinculante para ambas partes.	El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.
No existe restricción legal para realizar cualquier tipo de consulta tributaria.	No existe restricción legal para realizar cualquier tipo de consulta tributaria.	No existe restricción legal para realizar cualquier tipo de consulta tributaria.	No se puede consultar sobre Convenios para evitar la doble imposición (CDI) y normas de recaudación.	No existe restricción legal para realizar cualquier tipo de consulta tributaria.