



Mayo de 2015

Implicaciones de la expedición de conceptos por parte de la DIAN para los contribuyentes y el Sistema Tributario Colombiano

Artículo de Grado – Maestría en Derecho
Universidad Pontificia Bolivariana - UPB

Norbey de J. Vargas Ricardo

Contador Público, Abogado, Especialista en Impuestos, profesor de posgrado de impuestos de las universidades UPB, Medellín; Universidad de Antioquia, Autónoma Latinoamericana y Católica de Oriente.

nvargas@estrategiafiscal.com.co

Tel. 448 91 58 Cel. 310 462 62 40

Implicaciones de la expedición de conceptos por parte de la DIAN para los contribuyentes y el Sistema Tributario Colombiano

Resumen

En este artículo se analiza la naturaleza jurídica de los conceptos de la DIAN, los cuales son el resultado de las consultas formuladas por los contribuyentes o responsables y en general por cualquier persona con interés en asuntos tributarios, inclusive las mismas dependencias de la DIAN o de otra entidad pública, así como la normatividad que otorga a la DIAN la competencia para proferir la doctrina oficial en materia tributaria, para concluir si la expedición de dichos conceptos tiene efectos importantes, ya sea positivos o negativos en los contribuyentes o responsables de los diferentes impuestos nacionales en Colombia, evaluado esto desde la perspectiva de los principios de legalidad y seguridad jurídica, principios rectores del Sistema Tributario de nuestro País.

Palabras Clave

Consulta Tributaria, Doctrina Oficial, Conceptos, Contribuyente, Responsable, DIAN, Principio de Legalidad y Principio de Seguridad Jurídica.

Introducción

Desde el punto de vista formal los conceptos de la DIAN no podrían catalogarse como fuente formal del Derecho Tributario, sin embargo, dichos conceptos, por la preponderancia que tienen en la aplicación de las normas tributarias, por parte de los contribuyentes, asesores, jueces y en general los destinatarios de las normas tributarias, terminan siendo en la práctica, verdadera fuente del Derecho Tributario en Colombia, dejando de lado en ocasiones los mismos preceptos normativos y la jurisprudencia del Consejo de Estado y Tribunales Administrativos. Considerando además que los conceptos de la DIAN que hayan sido publicados, son vinculantes para sus funcionarios, tal como lo dispone el parágrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, aspecto que en principio tiene un fin loable, pero que en la práctica conlleva a que en ocasiones, los funcionarios se vean obligados a aplicar conceptos con interpretaciones equivocadas, o incluso interpretaciones que han sido desvirtuadas por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la actual estructura de emisión y aplicación de los conceptos, no cuenta con un mecanismo que permita a los funcionarios apartarse de la interpretación oficial.

De acuerdo a lo anterior, se hace trascendental determinar las implicaciones que tiene para el Derecho Tributario, el hecho de que las consultas que los contribuyentes o responsables formulan a la Administración Tributaria – DIAN, no tengan ningún tipo de implicación para quien la solicita, pero sí constituye una ventaja o prerrogativa, en la medida en que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes pueden ampararse en dicha doctrina, sin que la DIAN pueda cuestionar su actuación en vía administrativa ni en la vía judicial.

Para ello, es necesario analizar la institución de la consulta tributaria en Colombia, para luego a partir de casos concretos, demostrar que la DIAN con la emisión de los conceptos viola los principios de legalidad y seguridad jurídica, en razón a que si bien la doctrina oficial, no tiene fuerza vinculante para los contribuyentes o responsables de los impuestos, en la práctica constituyen una verdadera fuente formal “atípica” del Derecho Tributario, sustituyendo en algunos casos los mismos preceptos normativos.

Se parte del análisis de la facultad legal otorgada a la DIAN para emitir conceptos sobre la interpretación de las normas tributarias, se estudia la estructura actual de la consulta tributaria en Colombia, así como las implicaciones que los conceptos tienen para los contribuyentes y para los funcionarios de la DIAN, se definen los principios de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria, y se presentan casos concretos de violación de estos principios, citando varios conceptos en distintos impuestos, en los cuales se hace evidente tal situación.

De otra parte, se presentan los principios de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria, y se demuestra cómo la DIAN con la expedición de la doctrina oficial, profiere conceptos que trascienden las prescripciones legales contenidas en las leyes o en decretos reglamentarios, violando de esta manera el principio de legalidad en materia tributaria. En otras ocasiones, los mismos conceptos trascienden o regulan asuntos que la generalidad de los contribuyentes han entendido y aplicado de otra manera, cambiando abruptamente los criterios de interpretación, afectando de esta forma la seguridad jurídica.

El trabajo termina con la presentación de las conclusiones y las recomendaciones de mejora para la institución de la consulta tributaria en Colombia.

1. La consulta tributaria en Colombia

1.1. Justificación de la consulta tributaria

El Derecho Tributario se distingue por ser un derecho dinámico, complejo y de intereses contrapuestos, en la medida que el Estado siempre aspira a obtener el mayor recaudo posible para cumplir con sus fines, y de otra parte el contribuyente, busca optimizar su carga tributaria y sufrir la menor afectación patrimonial posible por el pago del tributo. En este contexto, se hace necesario que el Estado atienda de manera oficial las consultas que formulen los obligados tributarios, dirigidas a facilitar la interpretación y aplicación de la normatividad y de alguna manera a generar certeza en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes o responsables.

Dicho de otra manera, en un Estado Social de Derecho como el nuestro, la consulta tributaria se justifica porque constituye el mecanismo de diálogo e interacción más expedito entre la Administración Tributaria y los administrados, sobre la interpretación de la normas de orden tributario, en pro de la certeza y la seguridad jurídica a la que aspiran los contribuyentes para el cabal cumplimiento de sus obligaciones.

Yuri A. Varela Barraza indica en su libro “La Consulta Tributaria Vinculante en el Estado de Derecho”, en relación con el tema, lo siguiente:

El régimen de consulta tributaria en general, y el grado vinculante de las respuestas, en particular, no es sólo un problema técnico, sino también, una expresión concreta de la particular forma que tiene el Estado para autorregularse en su relación con los ciudadanos (...) (Varela Barraza, 2009, p. 81).

El Sistema Tributario de autodeterminación de las obligaciones tributarias como el que existe en Colombia, en donde los contribuyentes o responsables se encuentran obligados a presentar ante las autoridades tributarias, una declaración por cada tributo, en el cual de manera periódica, se autoliquida el monto o suma de dinero a transferir al Estado o en ocasiones sus saldos a favor, se hace necesario que un ente oficial, interprete y oriente la aplicación de las normas tributarias, en aras de generar en los contribuyentes certeza a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias a su cargo.

De acuerdo con lo anterior, resulta loable y bien intencionado que el Estado, emita interpretaciones generales de las normas tributarias, buscando generar claridad en los contribuyentes y en general a los destinatarios de las normas tributarias. En ese orden de ideas, las conclusiones y recomendaciones de este trabajo están encaminadas a fortalecer y darle transparencia a la institución de la consulta tributaria, y no a proponer su eliminación.

1.2. Autorización para emitir la doctrina oficial en materia de impuestos

El artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, faculta a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), para actuar como autoridad doctrinaria en materia aduanera, tributaria y de control cambiario, con el objeto de determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de las normas tributarias nacionales en Colombia. En virtud de lo anterior, la DIAN absuelve las consultas escritas que formulen los contribuyentes o responsables, las entidades públicas, y en general cualquier persona, interesada en obtener un pronunciamiento oficial sobre la interpretación de una determinada norma tributaria.

Con el objeto de regular el procedimiento para emitir la doctrina oficial en materia de impuestos nacionales, la DIAN emitió la Orden Administrativa N° 000006 de 2009, en la

cual regula los requisitos mínimos que debe reunir la consulta, forma de recepción, sistema de reparto, elaboración y revisión de las respuestas a las consultas formuladas, así como el término para proferir y publicar si es del caso la respuesta a las consultas formuladas, convirtiéndose de esta manera en doctrina oficial.

Las consultas pueden ser formuladas por cualquier persona, natural o jurídica, sociedad de hecho, entidad del Estado e incluso por las mismas dependencias de la DIAN, para formular consultas no se requiere demostrar o reunir ningún tipo de condición subjetiva u objetiva, ni tampoco demostrar interés en el tema objeto de consulta, y las respuestas o conceptos se emiten en forma general y abstracta, es decir, no se resuelven situaciones particulares y concretas para el consultante, por lo que dichas interpretaciones pueden ser aplicadas por cualquier contribuyente o responsable que considere que la interpretación oficial, se ajusta a la situación particular que pretende resolver.

Frente a esto, se trae a colación la conclusión del trabajo de Yuri A. Varela Barraza, donde logra recoger aspectos determinantes en lo que respecta a la institución de consulta tributaria:

(...) la consulta tributaria es una institución jurídica que no ha sido suficientemente analizada, sistematizada y profundizada en el contexto del advenimiento de los sistemas representativos y democráticos de gobierno de los países de la región; que los operadores del sistema tributario, por diversas razones, no han tenido la responsabilidad de avanzar en tales temáticas y que muchas de las características, elementos y requisitos de la consulta tributaria no han sido satisfactoriamente reglamentadas en la ley, quedando entregadas muchas veces su especificación en disposiciones reglamentarias o administrativas que no aseguran por si solas su mejor configuración (Varela Barraza, 2009, p. 82).

En este contexto, estoy de acuerdo con la autora, en considerar , que la institución de la consulta tributaria, debería tener una estructura más claramente definida, donde se permita conocer el proceso que surte cada consulta, tanto para los funcionarios que deben seguirla como para los contribuyentes, tener claros sus efectos, hacer una clara diferenciación entre lo que es y las consecuencias jurídicas de un “concepto” y un “oficio”, documentos que hoy la Administración Tributaria usa casi que indistintamente, a su vez se hace absolutamente indispensable reorganizar dicho mecanismo de modo tal que pudieran darse algunos tratamientos diferenciados, ya que existen temas y sectores muy específicos, por lo que en ocasiones no se logran dar soluciones satisfactorias cuando se quedan en la generalidad, sería interesante además contar con una herramienta que permita determinar con celeridad que conceptos u oficios están vigentes y la línea de estos conceptos sobre cada tema.

1.3. Naturaleza jurídica de los conceptos de la DIAN

La formulación de consultas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, tienen su fundamento en el derecho de petición regulado en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, Decreto Ley 01 de 1984, y en el artículo 23 de la Constitución Política. De acuerdo con esto, en principio, tendríamos que afirmar que los conceptos de la DIAN, no deberían tener otra consecuencia distinta a la respuesta de cualquier tipo de entidad pública, la cual no vincula a la entidad que la profiere, ni tampoco al solicitante.

La Corte Constitucional, sobre la naturaleza jurídica de los conceptos de la DIAN, dijo en la Sentencia C-542 de 24 de mayo de 2005, lo siguiente:

(...) Cosa muy distinta es lo que sucede con los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales. Estos conceptos constituyen una excepción a lo dispuesto por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo pero, como ya se mencionó más arriba, la Corte considera que tales conceptos desempeñan una actividad autorreguladora que, de tener efectos frente a particulares, ostentaría la categoría de actos reglamentarios de rango inferior a los que expide el presidente de la república y posibilita su impugnación en la vía contencioso administrativa (Sentencia C-542, 2005).

De otra parte la Jurisprudencia del Consejo de Estado, es unánime en el sentido que los conceptos de la DIAN son susceptibles de control de legalidad, dado que en ocasiones sus interpretaciones pueden traducirse en verdaderos actos administrativos en la medida que expresan la voluntad de la administración tributaria y crean o modifican situaciones particulares de los contribuyentes o administrados.

Según lo anterior, es claro que en Colombia la doctrina de la DIAN tiene especial preponderancia en la aplicación de la normatividad tributaria, dado que sirven de orientación a la hora de aplicar una determinada norma tributaria y entrar a planear o cumplir obligaciones tributarias, en ocasiones los operadores del Derecho Tributario, llegan incluso a preocuparse más por los mismos conceptos de la DIAN que por las normas vigentes.

De acuerdo con lo antes expuesto, se concluye que los conceptos emitidos por la DIAN, son actos administrativos, en medida que crean o modificación la aplicación de las normas por parte de los administrados y por lo tanto se encuentran sometidos al control de legalidad ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

1.3.1. Los conceptos de la DIAN como fuente formal de Derecho Tributario

Las fuentes formales del Derecho Tributario, la integran el conjunto de normas proferidas por las autoridades con poder o facultad para emitir las, de acuerdo con la distribución de competencias en materia tributaria, otorgadas a los distintos niveles del Estado, contenidas en los artículos 150 numerales 11 y 12, 189 numerales 7 y 20, 300 numeral 4, 13 numeral 3 y el artículo 338 de la Constitución Política. De acuerdo con esto, en principio se puede afirmar que constituyen fuentes formales del Derecho Tributario, la ley, los decretos reglamentarios, las resoluciones de orden nacional proferidas por la DIAN, ordenanzas, decretos departamentales, acuerdos municipales y distritales, y en general todas las normas legalmente expedidas por los distintos entes o dependencias con competencia para ello.

La jurisprudencia, la costumbre y la doctrina, no son fuentes formales del Derecho Tributario, sino fuentes subsidiarias o criterios auxiliares en la interpretación de las normas, tal como lo establece el artículo 230 de la Constitución Política. En el caso de la doctrina, se distingue entre la doctrina especializada, proferida por autores reconocidos en la materia, cuya aplicación u observancia dependerá de la profundidad y razonabilidad de los análisis, y la doctrina oficial, la cual en materia tributaria de impuestos nacionales, es competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, según dispone el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

De lo antes expuesto, se podría afirmar *prima facie* que la doctrina tributaria emitida por la DIAN, no constituye en estricto sentido fuente formal del Derecho Tributario, en razón a que no son propiamente normas tributarias vinculantes, es decir, de obligatoria observancia para los contribuyentes o responsables.

1.3.2. Carácter vinculante o no de los conceptos de la DIAN en materia Tributaria

De manera general, los conceptos de la DIAN, constituyen respuestas emitidas por una entidad pública, con amparo en el derecho de petición, los cuales no deberían tener fuerza vinculante para los contribuyentes o responsables, ni tampoco para la Administración Tributaria, sin embargo, en Colombia los conceptos de la DIAN que hayan sido publicados en el diario oficial, son vinculantes para sus funcionarios, lo que implica que éstos deben acatar y respetar la interpretación oficial contenida en los mencionados conceptos.

Lucy Cruz de Quiñonez hace las siguientes precisiones sobre el tema en su artículo “Fuentes del Derecho Tributario”:

(...) Tales actos carecen de eficacia vinculante para el contribuyente que es libre de mantener sus propias elecciones dogmáticas y de hecho, pero revisten las características de una orden administrativa para los funcionarios del mismo órgano administrativo, lo que implica, ciertamente, el conocimiento previo del comportamiento que tendrá la oficina fiscalizadora y la de resolución de recursos gubernativos. La Ley 223 de 1998 protegió la expectativa legítima del contribuyente de esperar que los funcionarios acaten sus propios conceptos en todos los casos, actuando así de forma coherente e imparcial. No obstante, como la doctrina puede ser errada no se garantiza que la pretensión sustancial se mantenga ante el juez, que no está obligado sino por la Ley (Cruz de Quiñones, 2008, p. 279).

Las normas que establecen la fuerza vinculante de la doctrina oficial para los funcionarios de la DIAN son las siguientes:

✚ Parágrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, dispone que:

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, de la legislación aduanera, en materia cambiaria o de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional 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 (Decreto 4048, 2008) (Subraya fuera del texto).

✚ De otra parte, el Capítulo IV de la Orden Administrativa 000006 de 2009, proferida por la DIAN, reitera la obligatoriedad de los funcionarios de la DIAN de observar la doctrina oficial de dicha entidad, pero agrega lo siguiente:

(...) ningún empleado público de la DIAN puede abstenerse de observar la interpretación fijada a través de los conceptos vigentes expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de manera directa o a través de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina o sus delegados. (Orden Administrativa 000006, 2009).

De acuerdo con las normas antes citadas, se considera que el efecto vinculante de la doctrina oficial para los funcionarios de la DIAN, es una figura bien intencionada, porque de no ser así la doctrina oficial sería inocua, en la medida que cualquier funcionario pudiera desconocer los mismos conceptos de la DIAN. El efecto vinculante, busca garantizar que la interpretación oficial de las normas tributarias, sean respetadas por parte de las distintas dependencias de la DIAN en todo el país, y busca de alguna manera evitar que la interpretación y aplicación de las normas tributarias por parte de la DIAN esté al vaivén del

criterio interpretativo de cada funcionario o a merced de la interpretación de una seccional de la DIAN, la cual podría diferir de la doctrina oficial emitida por el Nivel Central.

El efecto vinculante de la doctrina oficial para los funcionarios de la DIAN, conlleva a que en muchas ocasiones se apliquen conceptos que son inadecuados, en primera instancia por que el concepto objeto de aplicación fue expedido con criterios de interpretación errados, o porque las circunstancias o criterios invocados en la doctrina oficial, han sido desestimados por la doctrina emitida por los estudiosos del Derecho Tributario, o incluso porque la misma jurisdicción de lo contencioso administrativo, ha fallado demandas de nulidad y restablecimiento del derecho en forma contraria al pronunciamiento oficial, en donde si bien este tipo de procesos sólo tiene efectos interpartes, constituye una orientación interpretativa que evidencia como están fallando los jueces estos asunto.

En suma, la obligación de aplicar los conceptos para los funcionarios, sin que se contemplen excepciones de aplicación, constituye una camisa de fuerza que limita la libre interpretación de las normas tributarias, en un Estado Social de Derecho como el nuestro, en donde los jueces sólo están sometidos al imperio de la ley.

En cuanto a los contribuyentes o responsables, los conceptos de la DIAN no tienen fuerza vinculante, sino por el contrario tienen un efecto de amparo o protección, en virtud de lo dispuesto por el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Esta prerrogativa, implica una gran ventaja para los contribuyentes, pero al mismo tiempo, constituye de facto un desplazamiento de la ley, decretos reglamentarios y demás normas tributarias, como fuente formal del derecho por parte de los mismos conceptos de la DIAN, sobre todo en aquellos casos de aplicación de conceptos equivocados o contrarios a derecho. Al mismo tiempo, podría dar lugar al tráfico de influencias en la emisión de los conceptos en la DIAN, los cuales en

ocasiones, es evidente un claro interés por parte de algunos contribuyentes o sectores económicos para que se emitan conceptos en uno u otro sentido, para actuar bajo el amparo de estos y bajo la protección del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Al respecto Orlando Corredor Alejo y Carolina Quijano Álvarez en el Boletín de Tributar Asesores Ltda. N°373, traen a colación un claro ejemplo sobre la situación planteada, en resumen indican que:

Muy conocida y publicitada ha sido la sentencia del Consejo de Estado del pasado 26 de noviembre de 2009, con ponencia del Dr. Héctor Romero Díaz (expediente 16877), en la que consideró que las indemnizaciones por despido no son deducibles del impuesto de renta por entender que al tener carácter indemnizatorio, no se cumple con los requisitos de necesidad y causalidad de la expensa exigidos en el artículo 107 del ET. Bajo este pronunciamiento, y a pesar de que la sentencia tiene efecto inter partes, muchas empresas no dedujeron de su denuncia rentística del año 2009 lo cancelado por concepto de indemnización por despido sin justa causa.

No obstante, desde el año 2000 la DIAN dijo en el concepto 094762, que: “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”

Ante la incertidumbre de determinar si este concepto del año 2000 estaba vigente, se elevó consulta a la DIAN para que ella misma indicara si el mismo no había sido objeto de modificación, ante lo cual se emite el concepto oficial 060950 del 24 de Agosto de 2010, en el que dicha entidad indica que “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”. Es decir, el concepto vigente de la DIAN concluye que las indemnizaciones por despido sí son deducibles, al paso que la sentencia del Consejo de Estado es del criterio de que no lo son.

En esas condiciones, ¿cuál es la posición que debe asumir el contribuyente? (Corredor A., Quijano A., 2010) (Subraya fuera del texto).

De otra parte, el hecho que los contribuyentes no tengan ninguna restricción en la formulación de consultas, conlleva en ocasiones a que la DIAN incurra en contradicciones, lo que finalmente termina haciendo más complejo el Sistema Tributario, y generando una “inflación” en la emisión de conceptos, que en última instancia se convierte en una odisea hermenéutica para determinar cuál es la doctrina vigente. Lo anterior, implica que la doctrina oficial de la DIAN en vez de simplificar la aplicación de la normatividad tributaria, termina por hacer más complejo el sistema.

Por lo anterior, se recomienda a la DIAN implementar un proceso de sistematización de la doctrina oficial, de tal manera que los contribuyentes tengan certeza sobre los conceptos vigentes en las distintas materias, y al mismo tiempo que sea de fácil consulta, de modo tal que todos los interesados puedan acceder a dicho sistema, con la consecuencia que los conceptos que no aparezcan en este acervo, sencillamente no están vigentes. Esta sistematización debería hacerse en el MUISCA, como lo que hoy existe, pero garantizando que ahí está recogida toda la doctrina oficial vigente.

Los conceptos de la DIAN tienen hoy tanta preponderancia en la aplicación del Derecho Tributario en Colombia, que los funcionarios de la DIAN, los jueces, y algunas oficinas de asesores tributarios, frente a un determinado tema, antes que preguntarse sobre las normas

vigentes que regulan la materia, se preocupan y ocupan en primera instancia por saber cuáles son los conceptos que ha expedido la DIAN sobre ese asunto, quedando demostrada una clara aplicación de jerarquía normativa invertida.

Desde el punto de vista formal, la doctrina oficial de la DIAN en materia de impuestos no es vinculante para los contribuyentes o responsables, sin embargo, en el día a día, y en la valoración del riesgo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, cuando un contribuyente actúa de manera contraria a la doctrina oficial, es claro que incrementa el riesgo de ser investigado por parte de la DIAN, y debido a la inflexibilidad en la aplicación de los conceptos a que están sometidos los funcionarios, casi que garantiza un pleito ante la autoridad tributaria, los cuales la mayoría de las veces termina cuando el contribuyente sede a las pretensiones oficiales o en demanda ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, con las erogaciones económicas y de tiempo que conlleva un proceso judicial.

Según lo expuesto, si tenemos que aceptar que la doctrina oficial de la DIAN es fuente formal del Derecho Tributario, sería tanto como admitir que dichos conceptos tienen la entidad de sustituir normas jurídicas que ostentan superior jerarquía dentro del ordenamiento jurídico y que son consideradas fuentes formales del Derecho Tributario.

2. Principios de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria

De manera general, el principio de legalidad se concreta en el correcto ejercicio de la competencia que se le asigna a ciertas entidades u órganos del Estado para proferir normas en determinadas materias. De acuerdo con esto, en materia tributaria el respeto al principio de legalidad se garantiza con el adecuado ejercicio de las facultades otorgadas a la rama legislativa y ejecutiva del poder público para proferir las normas dirigidas a los

contribuyentes o responsables encaminadas a incidir en el cumplimiento de las obligaciones fiscales

En este contexto, el Congreso de la República, por intermedio de la ley, según dispone el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política, está facultado para crear, modificar o derogar los tributos. La rama ejecutiva en cabeza del Presidente de la República, cuenta con la facultad reglamentaria, y con la obligación de velar por el recaudo de los tributos, según disponen los numerales 11 y 19 respectivamente del artículo 189 de la Constitución Política.

Es de anotar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), está organizada como una Unidad Administrativa Especial (UAE), adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, encargada de la administración y control de la mayoría de los tributos de orden nacional, y con competencia para proferir algunas resoluciones con autorización de la ley, las cuales son normas jurídicas vinculantes, y con la competencia para proferir la doctrina oficial en materia tributaria, aduanera y cambiaria, pero que en todo caso, dicha doctrina no tiene la entidad de ser valorada como norma jurídica.

Como una derivación del principio de legalidad encontramos el principio de reserva de ley, el cual dispone que determinadas materias estén reservadas a la ley en sentido estricto, es decir, la ley que expide el Congreso de la República, como es el caso de la creación, modificación o derogatoria de tributos, los cuales, salvo en los estados de excepción, sólo son competencia del legislador por intermedio de la ley, así como la estipulación de los elementos esenciales de los impuestos nacionales. A este tipo de situación es que la doctora Lucy Cruz de Quiñones (2008) denomina reserva absoluta de ley.

La misma doctora Lucy, habla de la reserva relativa de ley, en aquellos casos en donde la ley deja algún margen de maniobra, para que la rama ejecutiva complete los elementos del tributo, como es en los impuestos territoriales, las tasas y contribuciones, en donde si bien, su creación está reservada a la ley, el ejecutivo, por intermedio de las entidades administrativas, las asambleas y los concejos municipales y distritales, pueden proferir norma para completar los elementos faltantes para estructurar la obligación tributaria sustancial.

El principio de legalidad, en concordancia con el poder tributario en materia de impuestos nacionales, exige que todos los elementos esenciales de la obligación tributaria sustancial, es decir, los sujetos, activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa, estén contenidos en una ley formalmente expedida por el Congreso de la República. Por lo anterior, los elementos de la obligación sustancial en impuestos nacionales, no pueden estar contenidos en un decreto reglamentario, ni muchos menos en un concepto de la DIAN. En cumplimiento de este principio, los conceptos de la DIAN no pueden reglar o completar la norma sustantiva, sino simplemente expresar la interpretación de las mismas, en aras de no invadir el terreno de las definiciones de los elementos esenciales del tributo.

De acuerdo con lo anterior, cuando la doctrina oficial va más allá de la mera interpretación normativa e incursiona en el plano de la norma sustantiva para completarla u orientar su contenido, al punto de incursionar en materias que debe ser objeto de la ley o decretos reglamentarios, se materializa la violación al principio de legalidad.

La seguridad jurídica es una pretensión de los contribuyentes o responsables, y en general de los obligados a cumplir obligaciones ante la Administración Tributaria, consistente en la confianza que las normas que sirven de soporte para el cumplimiento de tales obligaciones,

son claras, y que no se encuentran sometidas al vaivén e imprevisibilidad de la interpretación que haga el funcionario de turno.

Es importante incluir el aporte realizado por Maria del Pilar Abella Mancera sobre la materia, el cual resume de forma muy acertada los aspectos que han sido recogidos en este aparte:

El sistema de atención de consultas tributarias vigente en Colombia no satisface los principios de certeza y seguridad jurídicas y riñe con los principios de legalidad y separación de poderes. El efecto general que se atribuye a los conceptos que emite la DIAN en respuesta a consultas sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias es contrario a su naturaleza jurídica de opiniones o actos informativos no creadores de derecho. Es necesario que el país adopte un sistema de absolución de consultas tributarias, que respete los diferentes niveles que la Constitución y la Ley establecen:

- ✚ La interpretación auténtica de la Ley se reserva al legislador (Ley 153 de 1887).
- ✚ El decreto reglamentario puede y debe dictar normas, con efectos generales, para precisar la ley, su validez dependerá de la adecuación del reglamento a la ley. Con mayor razón, la interpretación y precisión de los decretos reglamentarios, con efectos generales, debe hacerse mediante la expedición de nuevas normas reglamentarias.
- ✚ La facultad de emitir su opinión sobre la interpretación de normas tributarias, por cualquier funcionario administrativo, no puede tener en ningún caso, efectos generales.
- ✚ Las opiniones y actos informativos de la DIAN, no referidos a casos particulares y concretos, no deben generar efectos vinculantes.

- ✚ La necesidad de adoptar un sistema formal de atención de consultas tributarias anticipadas, con la garantía para el sujeto consultante de no ser cuestionado por las autoridades administrativas, pero únicamente respecto del caso particular y concreto sometido a estudio, previamente descrito de manera precisa y completa.
- ✚ Los conceptos en ningún caso deben ser obligatorios para los particulares, porque no son actos reguladores ni creadores de derecho.
- ✚ En todo caso de contradicción entre un concepto y una norma de derecho, debe prevalecer ésta (Abella Mancera, 2006, p. 36).

3. Afectación de los principios de legalidad y seguridad jurídica con la emisión de conceptos por parte de la DIAN

De acuerdo con las anteriores definiciones de lo que constituyen los principios de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria, constituyen violación a dichos principios, aquellas actuaciones de la DIAN que en desarrollo de la potestad de emitir la doctrina oficial en materia tributaria, están orientadas a proferir conceptos que tratando de interpretar una determinada norma, trasciende su contenido o adopta una interpretación de orientación “fiscalista”, es decir, dirigida a favorecer los intereses particulares de la DIAN.

Como ya se dijo, nuestro Sistema Tributario está soportado en la autodeterminación de las obligaciones fiscales, en donde el obligado tributario, debe consultar un conjunto de normas a efectos de determinar con precisión y veracidad la cuantía de la obligación sustancial, en otras palabras, el Estado en aplicación del principio de colaboración, descarga en los particulares la obligación de recaudar algunos tributos, como es el caso de la Retención en la

Fuente a título de Renta, el IVA, entre otros. Las obligaciones también cobijan las cargas propias del obligado tributario, como es el caso del Impuesto sobre la Renta.

En este escenario entonces, se hace necesario la consulta tributaria, siempre que con ella no se generen distorsiones ni desequilibrios, en pro de no vulnerar los principios de legalidad y seguridad jurídica, pilares del Derecho Tributario. Ello por cuanto el Sistema Tributario nacional, es bastante complejo, y la doctrina oficial está llamada a simplificar dicho sistema y no a volverlo aún más complejo.

La actual estructura de la consulta tributaria en Colombia, según el cual no existen límites o restricciones para la solicitud de conceptos a la DIAN, ni tampoco existe una sistema de selección de las consultas por parte del ente oficial, conlleva a que se produzca una inflación en la emisión de dichos conceptos, los cuales son vertidos al Sistema Tributario, y consecuentemente implica que en la mayoría de los casos se haga difícil establecer cuál es la doctrina oficial vigente sobre una determinada materia, máxime que no todos los conceptos se publican en el diario oficial, y otros en vez de conceptos se titulan oficios, todo esto, sencillamente vuelve más complejo el Sistema Tributario, haciendo más difícil para los obligados cumplir adecuadamente sus obligaciones ante la DIAN, con una clara violación a la seguridad y certeza tributaria.

4. Presentación de casos, en los cuales se demuestra la afectación a los principios de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria.

A continuación se presentan algunos casos en los cuales se evidencia violación por parte de la DIAN de los principios de legalidad y seguridad jurídica.

4.1. Caso 1: Impuesto sobre la Renta

Este caso tiene que ver con la deducibilidad en el Impuesto sobre la Renta del Impuesto al Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) por los años gravables 2011 y 2012.

Los hechos que anteceden a esta consulta es la modificación que efectuó el artículo 45 de la Ley 1430 de 2010 al artículo 115 del Estatuto Tributario, el cual consistió en sustituir el inciso 2 de dicha norma, de la siguiente manera:

A partir del año 2013 será deducible el cincuenta (50%) del gravamen a los movimientos financieros efectivamente pagados por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor. (Ley 1430, 2010)

Con la anterior modificación, la norma que permitía deducir el 25% del GMF por los años gravables 2011 y 2012 desapareció, por lo que en principio habría que entender que por dichos años gravables el GMF (4x1000), no es deducible. Lo que se esperaba era que en el decreto reglamentario de la Ley 1430 de 2010, se diera claridad en que efectivamente la deducibilidad del 25% del GMF durante esos años si era procedente, sin embargo, este tema lo resolvió la DIAN con la expedición del concepto N° 25808 de abril 12 de 2011, del cual se extraen los siguientes apartes:

(...) Pregunta si el artículo 45 de la Ley 1430 de 2010 (...) eliminó la deducción del 25% del Gravamen a los Movimientos Financieros, para los años gravables 2011 y 2012.

Al respecto considera el despacho: (...)

Con la norma señalada se pasó de otorgar una deducción del 25% del GMF efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, a un porcentaje del 50%, pero a partir del año 2013.

Ahora bien, como la norma dispuso que a partir del año gravable 2013 empezaba a regir el monto del 50% de deducción del GMF y no señaló expresamente la continuación del porcentaje del 25% respecto a los años 2011 y 2012, es necesario acudir a las reglas de interpretación de las leyes.

El artículo 27 del Código Civil colombiano, consagra:

"ARTICULO 27. INTERPRETACIÓN GRAMATICAL Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

"Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento."

Así las cosas, en el literal O) del Pliego de Modificaciones del informe de ponencia para segundo debate del proyecto de Ley No. 124 de 2010 Cámara y 174 de 2010 Senado, quedó claramente establecida la intención del legislador de solamente subir el porcentaje de la deducción, no de eliminarla, toda vez que al proponer modificaciones al proyecto, respecto al hoy artículo 45, dijo:

"O. Incremento de la deducción del GMF en Renta.

Con esta modificación sólo se quiere incrementar, a partir del año gravable 2011, del 25% al 50% la deducción del gravamen a los movimientos financieros, toda vez que

los requisitos que prevé la disposición actual se conservan. (...)" (Subrayado fuera de texto).

Modificación que finalmente en la sesión plenaria, el Congreso decidió aplazarla a partir del año 2013.

Con todo, el artículo 45 de la Ley 1430 de 2010, no sustituyó el segundo inciso del artículo 115 del Estatuto Tributario, sino que lo adicionó. En consecuencia, no eliminó la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros que disponía dicho precepto y por tanto, para los años gravables 2011 y 2012 se debe aplicar la deducción sobre el 25% del GMF efectivamente pagado (Concepto DIAN N° 25808, 2011).

Si bien esta norma resuelve a favor de los contribuyentes un asunto normativo confuso, es claro que la DIAN se abroga facultades de corrección normativa, asunto que debe ser materia de la ley o por lo menos de un decreto reglamentario, pero no de un concepto de la DIAN.

4.2 Caso 2. Impuesto al Patrimonio

En este caso se analiza el Concepto DIAN 989797 del 28 de diciembre del 2010, mediante la cual dicha entidad resuelve una consulta formulada por el doctor José Alejandro Mora Guerrero, Director Seccional de Impuestos (DIAN) de Bogotá, sobre la obligatoriedad de pagar el Impuesto al Patrimonio regulado en la Ley 1370 de 2009, por parte de quienes habían suscrito contratos de estabilidad jurídica regulados en la Ley 963 de 2005 y que dentro de las normas estabilizadas, habían contratado las normas del impuesto temporal al patrimonio de la Ley 1111 de 2006.

Cómo se puede apreciar claramente, estamos frente a una consulta que no formula un particular, sino una Seccional de la misma DIAN, para de esta manera preferir un concepto que constituye doctrina oficial en la materia, con todas las implicaciones que genera la expedición de un concepto de la DIAN, analizado en este escrito.

Del concepto en mención, se extraen los siguientes apartes:

(...)

PROBLEMA JURÍDICO 2

¿El nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1 de enero de 2011, es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005?

TESIS JURÍDICA 2:

El nuevo impuesto sobre el patrimonio, (...), sí es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA 2:

Sea lo primero advertir que el régimen de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005 es sustancialmente distinto del régimen de estabilidad tributaria que estuvo consagrado en el artículo 240-1 del Estatuto Tributario. En efecto, mientras los contratos de estabilidad tributaria le garantizaban a los contribuyentes que ningún impuesto nuevo creado durante su vigencia les sería aplicable, los contratos de estabilidad jurídica no ofrecen ese beneficio aunque sí comprometen al Estado a

seguir aplicando las normas vigentes en el momento de la suscripción del contrato, que resulten determinantes para realizar una inversión en actividades industriales, comerciales o de servicios.

Para mayor precisión es conveniente transcribir el texto del artículo 1 de la Ley 963 de 2005:

"ARTÍCULO 1o. CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA. Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo.

Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente".

En los términos de lo dispuesto en la ley, los contribuyentes que pretendan acogerse a la estabilidad deben identificar las normas y las interpretaciones oficiales que resulten determinantes para realizar la inversión y el Estado les garantiza que si durante la vigencia del acuerdo se modifica en forma adversa a estos alguna de tales

normas o interpretaciones, tal modificación no se les aplicará mientras dure el contrato. En estas condiciones, la estabilidad jurídica, aplicada en relación con las normas tributarias, está orientada principalmente a mantener incentivos o beneficios (como la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos), sin perjuicio de la posibilidad de estabilizar otras disposiciones de alcance general como las relativas a las tarifas y bases gravables de los impuestos que se vienen aplicando en el momento de la suscripción del contrato. Lo fundamental aquí es que, conforme al tenor literal de la ley, los acuerdos de estabilidad jurídica obligan al Estado a no aplicar las modificaciones de las normas identificadas como determinantes de una inversión pero no le impiden crear y exigir el pago de nuevos tributos ya que estos, si bien crean nuevas condiciones fiscales, no conllevan un cambio de las disposiciones que se incorporan al acuerdo.

Al respecto considera este despacho que existe la imposibilidad jurídica de estabilizar normas que son inexistentes al momento de suscripción del contrato. En efecto, sí conforme con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 963 de 2005 se requiere la identificación en los contratos de las normas determinantes de la inversión, no se explica este despacho como podrían ser objeto de estabilidad las normas creadas por la Ley 1370 del 30 de diciembre de 2009, la cual adiciona al Estatuto Tributario nuevos artículos que regulan el impuesto al patrimonio creado, como son el 292-1, 293-1, 294-1, 295-1, 296-1, 297-1, 298-4 y 298-5.

En este punto vale la pena resaltar que lo que la Ley 963 de 2005 entiende por modificación para efectos de los contratos de estabilidad jurídica es cualquier cambio en el texto de las normas que hayan sido identificadas en los contratos como determinantes de la inversión.

Ahora bien, es posible que en varios acuerdos de estabilidad jurídica se haya incluido el impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010. En tal caso, los contribuyentes que suscribieron dichos acuerdos adquirieron obviamente el derecho a que ninguna modificación que llegara a efectuarse respecto de dicho gravamen les fuera aplicable durante la vigencia del contrato, teniendo en cuenta que su causación ocurría el 1o de enero de cada uno de esos años. Sin embargo, esto no los exime de pagar el nuevo impuesto sobre el patrimonio creado mediante la Ley 1370 de 2009 y que se causa el 1o de enero 2011, porque este impuesto no surge de la modificación de una norma preexistente, es decir, del cambio en las reglas aplicables al impuesto que estableció la Ley 1111 de 2006, sino de la expedición de una norma nueva que crea un gravamen distinto. En otras palabras, aunque los contratos de estabilidad jurídica hayan incorporado las disposiciones relativas al impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes que suscribieron estos acuerdos no están exonerados del nuevo impuesto establecido por la Ley 1370 de 2009 ya que esta última no constituye una modificación de la ley anterior.

Finalmente, es importante señalar que el texto del proyecto de ley que se presentó al Congreso de la República y que culminó con la expedición de la Ley 1370 de 2009 fue adicionado con una proposición que incluía el siguiente párrafo:

"Parágrafo. Los contribuyentes que hayan suscrito contratos de estabilidad jurídica con anterioridad a la fecha de publicación de la presente ley, en los cuales se haya estabilizado el impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 de 2006, conservarán las prerrogativas respecto al mismo, consagradas en la Ley 963 de 2005".

Esta norma, sin embargo, fue suprimida en la versión definitiva de la Ley 1370 de 2009, lo que evidencia la intención del legislador de aplicar sin ninguna excepción el nuevo gravamen a todas las personas y entidades calificadas por la misma ley como contribuyentes, aún a aquellas que al momento de su expedición hubieren suscrito un acuerdo de estabilidad jurídica.

En virtud de lo anteriormente expuesto es preciso concluir que el nuevo impuesto sobre el patrimonio, creado por la Ley 1370 de 2009 con causación el 1 de enero del año 2011, sí es aplicable a los contribuyentes que se acogieron al régimen especial de estabilidad jurídica consagrado en la Ley 963 de 2005” (Subraya fuera del texto) (Concepto DIAN 989797, 2010).

De la lectura del anterior concepto, y del análisis de los antecedentes de la consulta, es claro que lo que motivó la expedición de dicho concepto, fue la preocupación de la DIAN sobre que los contribuyentes que habían suscrito contratos de estabilidad jurídica con la Nación, no iban a pagar el Impuesto al Patrimonio, por lo que para detener esta actuación, se emite el concepto oficial, con una clara violación a la seguridad jurídica a la que aspiraban quienes suscribieron tales contratos.

5. Conclusiones y Recomendaciones

La existencia de un Estado de Derecho implica la integración de dos supuestos: La sujeción al principio de legalidad y la existencia de un sistema democrático, participativo y pluralista, bien lo consagra el artículo primero de la Constitución Política.

Así las cosas, si bien a la Administración le incumbe un auténtico deber de asistencia respecto de los administrados del que serían expresión los genéricos deberes de información, las

decisiones del órgano fiscalizador deben satisfacer mayores estándares de excelencia cuando se da dentro de un Estado de Derecho en tanto que el actual Estado Social y Democrático de Derecho exige no sólo la existencia sino el pleno desarrollo de instituciones de esta índole que hagan posible la colaboración entre Administración y ciudadano, permitiendo el pleno disfrute de los derechos con los que este cuenta.

Estamos frente a un escenario de reciprocidad entre la Administración y el administrado, en tanto que la Administración Tributaria deberá satisfacer anhelos de eficiencia, transparencia y equidad a la hora de emitir un pronunciamiento específico y, por su parte, el contribuyente deberá también poner atención a cerca de la forma y objetivos de la consulta por éste elevada. Los actuales sistemas tributarios se basan en el cumplimiento voluntario de las obligaciones y tienen como deber correlativo de la administración tributaria el que ésta informe debidamente a los sujetos pasivos y los asista en forma gratuita sobre el cumplimiento de las mismas.

Se debe propender por encontrar un justo medio que permita a la Administración emitir conceptos en materia tributaria, pero implementando una sistematización de los mismos que permita no sólo el fácil acceso por parte de los administrados sino que además evite las contradicciones o choques conceptuales, toda vez que al ser la norma tributaria altamente dinámica y dispersa y haber una alta carencia de codificación de la misma, por encontrarse ésta refractada en legislación, decretos reglamentarios, resoluciones, y los conceptos de la DIAN que como ya se ha dicho han adquirido un alto grado de preponderancia para los administrados al adoptarlos como una fuente cuasi formal del Derecho Tributario.

El acceso a la consulta debe ser limitado, es decir, la administración debe restringir el acceso por parte de los administrados a la consulta, sin que ello implique la imposibilidad de ejercer

el derecho fundamental de petición. La idea, es que sean decantadas aquellas consultas que adquieran un carácter altamente determinante para efectuar la interpretación y aplicación de la norma tributaria, y no que todas las consultas adquieran esa fuerza vinculante que ostentan al ser emitidas las respuestas por partes de los funcionarios de la DIAN. Así las cosas, si bien todos los administrados pueden acceder a la consulta, no todas las respuestas deben ser elevadas al grado de conceptos, atendiendo no sólo a la conciencia de obligatoriedad que éstos han adquirido sino a que no todos resultan realmente relevantes para la generalidad de los contribuyentes. En éste contexto, se debe acudir a estrategias que permitan delinear mejor la institución de la consulta tributaria estableciendo claramente sus requisitos, objetivos y efectos, pero también sus limitaciones, tanto desde el punto de vista de los contribuyentes como de la Administración Tributaria.

Se considera importante propender por la creación de un órgano autónomo, imparcial, objetivo y desconcentrado que se encargue de emitir los conceptos en materia tributaria, puesto que resulta irrisorio que en un Estado de Derecho, basado en el Modelo Napoleónico de desconcentración funcional, aún se presenten figuras inquisitivas en las cuales los mismos órganos que emiten los conceptos son los encargados de aplicarlos, haciendo las veces de juez y parte, y vulnerando altamente la imparcialidad e independencia que debe permear el ejercicio de la función pública, sin contar con que éste hecho genera que la interpretación y aplicación de la norma tributaria sea altamente conveniente a los intereses de la administración más que a los intereses de los administrados, lo cual implica una vulneración palpable al principio de igualdad; máxime cuando la asistencia o facilitación por parte del Estado en materia de información, no puede considerarse como una simple cuestión de conveniencia, al servicio de una mayor eficacia administrativa, sino como una autentica

asistencia jurídica frente a la administración, derivada de los principios básicos del Estado de Derecho.

Bibliografía

Abella Mancera M. del P. (2006). Efecto general de los conceptos de la DIAN y su equivocada utilización como fuente reguladora. *Temas de Derecho Tributario*. Universidad de Rosario. Juan Rafael bravo Arteaga, J. Fernando Álvarez Rodríguez, Juan Cabo Calderón Villegas editores.

Corredor Alejo, J. O. (Septiembre 6 de 2010). Qué atender: Consejo de Estado o Doctrina de la DIAN? *Documentos Tributarios*.

Cruz de Quiñones, L. (2008). Fuentes del Derecho Tributario. *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI*. César García Novoa y Catalina Hoyos, Coordinadores, Editorial Marcial Pons, Tomo I, pp. 279.

Varela Barraza, Y. (2009). La consulta tributaria vinculante en el estado de derecho. Santiago de Chile: Legal Publishing, 142 págs.

Referencias normativas:

Colombia. DIAN. Concepto N°98797 (2010).

Colombia. Decreto 4048 (2008)

Colombia. Ley 223 (1995)

Colombia. DIAN. Orden Administrativa N° 000006 (2009)

Colombia. Código Contencioso Administrativo. Decreto Ley 01 (1984)

Constitución Política de Colombia

Colombia. DIAN. Concepto N° 25808 (2011)

Colombia. Ley 1430 (2010)

Corte Constitucional (2005). Bogotá. Sentencia C-542. Magistrado ponente: Dr. Humberto Antonio Sierra Porto.