

## Sentencia C-487/96

### CONCEPTOS DE LA ADMINISTRACION-Alcance

Los conceptos no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos. Cuando se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.

### CONCEPTOS DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Naturaleza

Los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición, o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio. Los conceptos, bien desde la óptica del desarrollo práctico del derecho de petición, o de las necesidades administrativas, fundadas en la conveniencia de propugnar la interpretación uniforme de la ley, cumplen una función didáctica y orientadora no sólo ajustada a la Constitución, sino que se justifica en razón de las dificultades que para los contribuyentes entraña el manejo de la materia impositiva. Dichos conceptos, son actos de carácter interno, no ejecutorios y que carecen, en principio, de efectos decisorios frente a los administrados, pero si eventualmente los tuvieran, serían, en la generalidad de los casos, actos administrativos reglamentarios en el nivel último de ejecución de la ley en sus aspectos

técnicos y operativos, sujetos al control de legalidad de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Referencia: Expediente D-1242

Demandada de inconstitucionalidad contra un segmento del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, "por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones".

Actor: Rosa Elvira Martínez León

Magistrado Ponente:

Dr. ANTONIO BARRERA CARBONELL

Santafé de Bogotá, D.C., septiembre veintiseis (26) de mil novecientos noventa y seis (1996).

## I. ANTECEDENTES.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de la acción pública de inconstitucionalidad, procede la Corte a proferir la decisión de mérito sobre la demanda presentada por la ciudadana Rosa Elvira Martínez, contra un segmento del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, afirmando su competencia en lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución.

Se transcribe a continuación el texto de la norma demandada, destacando en negrilla el aparte acusado:

LEY 223 DE 1995

"Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones"

El Congreso de Colombia ,

DECRETA:

“Artículo 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo”.

### III. LA DEMANDA.

Según la demandante el precepto acusado desconoce los artículos 6, 150 y 189-11 de la Constitución. El concepto de la violación lo expone de la siguiente manera:

“La subdirección jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con el literal c) del artículo 57 del Decreto 2117 del 29 de diciembre de 1992, norma que se expidió al amparo del artículo 20 transitorio de la Constitución Política de Colombia, al expedir los conceptos, absuelve las consultas que se formulen en relación con la interpretación general de las normas tributarias nacionales y territoriales, y en materia aduanera o de comercio exterior en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, ya en materia de control de cambios por importación y exportación de bienes y servicios”.

La norma acusada permite a los contribuyentes sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional, a partir de los conceptos proferidos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con base en los cuales hayan actuado. Esta posibilidad no deriva en la obligatoriedad de dichos conceptos para las mencionadas autoridades, “lo que la norma ha recogido es la actitud reiterada por parte de los contribuyentes de plantear en sus actuaciones los conceptos de la misma entidad con el fin de respaldar la posición jurídica asumida en un problema jurídico de carácter particular”. No obstante, la norma esta planteando la obligatoriedad de los mismos para las autoridades administrativas. Una cosa es que con base en un concepto el contribuyente pueda sustentar su actuación con base en la vía gubernativa y la jurisdiccional y otra que la autoridad administrativa y contenciosa estén en la obligatoriedad de acatarlos.

El único efecto obligatorio de la norma se produciría si la actuación que se fundamenta en un

concepto se surte ante las autoridades tributarias, en virtud de que en su parte pertinente se dispone que "...las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias".

Los referidos conceptos, no pueden ser obligatorios para la autoridad administrativa, ni para las autoridades jurisdiccionales. Lo contrario sería darle rango legal a una manifestación que sólo pretende orientar en forma general las actuaciones de los contribuyentes, y admitir que dicha oficina tiene la potestad de expedir leyes, lo cual vulnera los artículos 150 y 189-11, pues la competencia normativa recae en el Congreso y en el Presidente, en los términos que establece la Constitución.

#### IV. INTERVENCION DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

La ciudadana Amparo Merizalde de Martínez, actuando en calidad de apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solicitó a esta Corporación declarar exequible la norma acusada, con fundamento en los siguientes argumentos:

Según el Decreto 2117 del 29 de diciembre de 1992, que organizó la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con la fusión de las Direcciones de Impuestos Nacionales y de Aduanas Nacionales, asignó a la Dirección Jurídica (art. 57), entre otras, las funciones de absolver las consultas en relación con la interpretación y aplicación general de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias (literal c), todo lo cual tiene respaldo jurídico en los artículos 23 de la C.P. y 25 del C.C.A.

- Cuando la Administración Tributaria absuelve consultas, interpreta la ley; es decir, la analiza frente a una situación particular y concreta desentrañando su sentido, finalidad y propósito, dando lugar a una interpretación administrativa.
- Los mencionados conceptos no son actos jurídicos, ni crean ni extinguen situaciones jurídicas particulares, ni son de obligatorio cumplimiento para los administrados, pues sólo constituyen una orientación para quienes consultan, y en manera alguna se los obliga a actuar acorde con su contenido; pero sí son obligatorios para los funcionarios de la entidad, cuando ellos se refieran con la interpretación y alcance de una norma, y siempre que sean

publicados.

- Los conceptos de la DIAN en los términos de la ley 223, son únicamente criterios que los contribuyentes pueden invocar cuando actúen en la vía gubernativa o en la jurisdiccional, si lo creen conveniente, como fundamento de sus pretensiones, siempre que tales conceptos reúnan los requisitos de publicidad y de vigencia. A través de aquellos se busca por el legislador, fomentar la estabilidad jurídica y la seguridad de los administrados en sus actuaciones frente a la administración tributaria, sin que ello implique que sean obligatorios para las autoridades judiciales ni para los administrados.

## V. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN.

El Procurador General de la Nación, emitió el concepto de rigor, y solicitó a la Corte la declaración de exequibilidad de la norma acusada. Se destacan en dicho concepto los siguientes argumentos:

Los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de dicha Dirección, y su desconocimiento puede acarrearles sanciones disciplinarias.

La especial significación que se le otorga a dichos conceptos obedece a razones de política fiscal, que busca la unificación e interpretación unívoca de la doctrina tributaria, con el propósito de evitar la dispersión conceptual que puede suscitarse entre las distintas autoridades tributarias en detrimento de los programas impositivos.

La norma demandada persigue únicamente brindarle seguridad jurídica a las actuaciones de los contribuyentes, quienes en cumplimiento de sus deberes impositivos, la más de las veces, llevan a cabo sus gestiones con asidero en tales estudios y no resulta lógico que las autoridades que los emitieron terminen por desconocerlos, salvo en los casos en que no se encuentren vigentes.

## V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

### 1. Planteamiento del problema.

La censura de la demanda se edifica bajo la idea de que es inconstitucional la regulación contenida en el aparte normativo acusado, porque confiere obligatoriedad a los conceptos vigentes de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dado que las autoridades tributarias no pueden objetar las actuaciones de los contribuyentes, surtidas al amparo de las formulaciones contenidas en dichos conceptos. Por lo tanto, ello implica que las autoridades administrativas y jurisdiccionales deben acatarlos. De este modo, contrariando los preceptos constitucionales invocados en la demanda, se les otorga a dichos conceptos una fuerza obligatoria equivalente a la ley.

## 2. Análisis de los cargos de la demanda.

### 2.1. Los conceptos de la administración.

La actividad administrativa, dirigida al cumplimiento de los cometidos estatales propios del Estado Social de Derecho, con arreglo al ordenamiento jurídico, exige la actuación de la administración, mediante la utilización de variadas formas o medios de actuación, materiales y jurídicos, que constituyen instrumentos para lograr la realización y satisfacción concreta de los intereses públicos y sociales.

El acto administrativo, constituye el modo de actuación jurídica ordinaria de la administración, y se manifiesta a través de las declaraciones unilaterales, creadores de situaciones jurídicas generales, objetivas y abstractas, o subjetivas particulares y concretas que reconocen derechos o imponen obligaciones a los administrados.

No obstante, existe una variedad de actos que aun cuando expresan un juicio, deseo o querer de la Administración, no tienen el alcance ni el efecto de un acto administrativo, porque como lo advierte George Vedel, no contienen formal ni materialmente una decisión, ya que al adoptarlos aquélla no tuvo en la mira generar efectos en la órbita jurídica de las personas, tal como sucede, por ejemplo, con los actos que sólo tienen un valor indicativo (anuncio de un proyecto), los actos preparatorios de la decisión administrativa (dictámenes, informes), etc.<sup>1</sup> y, también, en principio, con los conceptos o dictámenes de los organismos de consulta, o de los funcionarios encargados de esta misión, en orden a señalar la interpretación de preceptos jurídicos para facilitar la expedición de decisiones y la ejecución de las tareas u operaciones administrativas, o simplemente para orientar a los administrados en la realización de las actuaciones que deban adelantar ante la administración, bien en

ejercicio del derecho de petición, cuando deban intervenir obligadamente en una actuación a instancia de ésta, o en cumplimiento de un deber legal, como es el caso de las declaraciones tributarias.

Los preceptos jurídicos, particularmente cuando están dirigidos a la Administración, deben adaptarse a las necesidades cambiantes de los intereses públicos y sociales, de modo que ésta pueda realizar las variadas intervenciones que le competen en el ámbito de la actividad de los particulares. Como al realizar las referidas intervenciones la Administración debe aplicar el derecho, no siempre a través de funcionarios con conocimientos jurídicos, o cuando la debida ejecución de la ley requiere precisiones de orden técnico, se hace necesario que aquélla haga uso del poder de instrucción, a través de las llamadas circulares del servicio, o de conceptos u opiniones, y determine el modo o la forma como debe aplicarse la ley en los distintos niveles decisorios. Con ello se busca, la unidad de la acción administrativa, la coordinación de las actividades que desarrollan los funcionarios pertenecientes a un conjunto administrativo, la uniformidad de las decisiones administrativas e igualmente, la unidad en el desarrollo de las políticas y directrices generales trazadas por los órganos superiores de la Administración, con lo cual se cumple el mandato del Constituyente contenido en el art. 209 de la Constitución, en el sentido de que la función administrativa se desarrolle con fundamentos en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, eficiencia e imparcialidad.

Los conceptos, como se vio antes, no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos.

Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. Por consiguiente, de la circunstancia de que el administrado no se someta a sus formulaciones no puede ser objeto de consecuencias negativas en su contra, diferentes a las que podrían originarse del contenido de las normas jurídicas sobre cuyo entendimiento o alcance se pronuncia el concepto. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o

similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.

En las condiciones anotadas, entiende la Corte que los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición (art. 25 C.C.A.), o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante que, como lo ha sostenido la jurisprudencia constante del Consejo de Estado, pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución.

2.2.1. Estima la Corte que la formulación de conceptos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye una atribución (Decreto 2117/92, art. 57), que se ajusta al mandato del art. 23 de la Constitución, en cuanto faculta a toda persona a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivo de interés general o particular y a obtener pronta resolución, si se entiende que la respuesta de la administración a aquéllas, no necesariamente debe comportar una decisión, con alcance general, o subjetivo o concreto, es decir, que reconozca un derecho o imponga obligaciones al administrado, pues el pronunciamiento de la administración bien puede referirse a la manera como éste puede adquirir un derecho o debe adecuar su conducta para cumplir con un determinado deber u obligación que le imponga la Constitución o la ley. Bajo esta perspectiva el Código Contencioso Administrativo regula, como una modalidad del derecho de petición, el de formulación de consultas escritas o verbales a las autoridades (arts. 25 y 26). Sin embargo, no se descarta la posibilidad de la existencia de respuestas a peticiones que involucran de algún modo consultas, con carácter decisorio.

2.2.2. Los conceptos de la mencionada Subdirección, bien desde la óptica del desarrollo práctico del derecho de petición, o de las necesidades administrativas, fundadas en la

conveniencia de propugnar la interpretación uniforme de la ley, cumplen una función didáctica y orientadora no sólo ajustada a la Constitución, sino que se justifica en razón de las dificultades que para los contribuyentes entraña el manejo de la materia impositiva.

2.2.3. Concretamente en lo que concierne a los cargos formulados en la demanda, a juicio de la Corte, la norma se encuentra conforme con los preceptos de la Constitución, por las siguientes razones:

- La norma acusada, es una forma de autorregulación o autodisposición de la administración tributaria, que en lugar de censura más bien merece el reconocimiento de la Corte, porque materializa el deber que se postula frente a quien formula su opinión o interpretación oficial con respecto a la ley, de limitarse en el ejercicio del poder administrativo, en el sentido de ser el primer obligado a acatarla o a respetarla. Con este alcance debe entenderse el aparte normativo acusado, cuando advierte que durante el tiempo en que los referidos conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo, no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.
- La obligatoriedad para la administración de dichos conceptos, obedece al propósito de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes, desconociendo los criterios que sentó en la materia y que adoptaron aquéllos como guía de sus actuaciones frente a la autoridad, con lo cual se violaría el principio de la buena fe consagrado en el art. 83 de la Constitución e igualmente el principio de la confianza debida que, con fundamento en éste, ha construido la doctrina administrativa. Sobre este último ha dicho esta Corte en la sentencia T-617/952:
  - “La buena fe incorpora el valor ético de la confianza. En razón a esto tanto la administración como los administrados deben actuar conforme a las exigencias de la buena fe, sin olvidar “Que el derecho nunca debe ser manejado de espaldas a su fundamento ético que debe ser el factor informante y espiritualizador”<sup>3</sup>. Lo anterior implica que, así como la administración pública no puede ejercer sus potestades defraudando la confianza debida a quienes con ella se relacionan, tampoco el administrado puede actuar en contra de aquellas exigencias éticas”.

“La aplicación del principio de la buena fe permitirá al administrado recobrar la confianza en que la administración no va a exigirle más de lo que estrictamente sea necesario para la realización de los fines públicos que en cada caso concreto persiga. Y en que no le va a ser exigido en su lugar, en el momento ni en la forma más inadecuados, en atención a sus circunstancias personales y sociales, y a las propias necesidades públicas. Confianza legítima de que no se le va a imponer una prestación cuando sólo, superando dificultades extraordinarias podrá ser cumplida.”<sup>4</sup>

“Esa confianza, producto de la buena fé, es la que en un Estado Social de Derecho explica la coadyuvancia que el Estado debe dar a soluciones, sin que esto signifique NI DONACION, NI REPARACION, NI RESARCIMIENTO, NI INDEMNIZACION, como tampoco desconocimiento del principio del interés general”.

“La organización administrativa del Estado reposa sobre el principio del interés general. Es claro que la contraposición entre los intereses puramente particulares de los individuos aisladamente considerados, y los intereses generales, ha de resolverse necesariamente a favor de los intereses generales, pues lo colectivo debe primar sobre lo individual, y lo público sobre lo privado. Así lo consagran de manera expresa los artículos 1º y 63 de la Constitución Política de Colombia. El Principio del interés general a su vez determina el contenido y campo de aplicación del principio de la confianza legítima. Pues en el, la confianza legítima encuentra su mas claro límite. En tal sentido lo señaló El Tribunal Europeo de Justicia en Sentencia de 16 de mayo de 1979: “al estudiar el conflicto que surgió entre el principio de la confianza legítima y el interés público, a lo cual determinó que” en caso de enfrentamiento el interés público tendrá primacía sobre la confianza legítima: Teniendo en cuenta que el marco de una reglamentación económica como la de las organizaciones comunes de los mercados agrícolas, el principio del respeto de la confianza legítima prohíbe a las instituciones comunitarias modificar esta reglamentación sin combinarla con medidas transitorias, salvo que un interés público se oponga a la adopción de tal medida.”<sup>5</sup>

Los principios de la buena fe y de la confianza legítima sirven de fundamento para avalar la constitucionalidad de la norma acusada, pues, si la Administración ha señalado un criterio u orientación al particular para proceder de un modo determinado, no puede resultar apropiado que, contrariando sus propias razones, pueda desconocer la actuación cumplida por el particular amparado en la propia conducta de aquélla.

- De los términos de la norma no se sigue que los conceptos constituyan actos decisarios de la administración tributaria, pues, en principio, no tienen este carácter. Evidentemente, por el hecho de que deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquélla como doctrina oficial, no se les cambia su condición jurídica, ni impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente, cuando contravengan los preceptos de la Constitución o de la ley.

Se insiste en que dichos conceptos, son actos de carácter interno, no ejecutorios y que carecen por consiguiente, en principio, de efectos decisarios frente a los administrados, pero si eventualmente los tuvieren, serían, en la generalidad de los casos, actos administrativos reglamentarios en el nivel último de ejecución de la ley en sus aspectos técnicos y operativos, sujetos al control de legalidad de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

- Contrariamente a lo que piensa la demandante, mirado desde el ángulo del administrado, la emisión de un concepto de la Administración no lo obliga a actuar de conformidad con lo que en él se expresa. Por lo tanto, no puede admitirse que el concepto tenga una fuerza igual a la ley, simplemente contiene la expresión de una opinión sobre la forma como ésta debe ser entendida o interpretada. Aunque, como se dijo antes, aquél puede equipararse a una decisión reglamentaria válida, con efectos decisarios, propia del poder de instrucción, o con efectos concretos, según el caso. Y desde el punto de vista de los funcionarios de la Administración tributaria, la obligación de no objetar las actuaciones adelantadas por el contribuyente al amparo del concepto, no se deduce del hecho de darle fuerza de ley a éste, que no lo tiene, sino del valor que la norma acusada válidamente le asigna, sea que tenga poder decisario o no; dicha obligación, además, tiene sustento en la observancia del principio de la buena fe y en el cumplimiento del deber impuesto de aplicar la ley con base en los criterios definidos por los órganos administrativos que tienen el poder de instrucción.

Considera la Corte, en consecuencia, que el acápite normativo acusado no viola las normas que se invocan en la demanda ni ningún otro precepto de la Constitución.

VI. DECISION.

Con fundamento en las precedentes consideraciones, la Corte Constitucional, en Sala Plena, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE los apartes demandados del art. 264 de la Ley 223 de 1995.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORON DIAZ

Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 . Vedel Georges, Derecho Administrativo, Madrid: 1980, pp. 140.

2 M.P. Alejandro Martinez Caballero.

3 Ibídem,Pág 59

4 IDEM.

5 García Macho Ricardo, Artículo “ Contenido y límites del principio de la Confianza legítima “ Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí .Editorial Civitas, Madrid 1989 .pág 461.