

# Reflexiones sobre la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y los efectos del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019

Reflections on the repeal of Article 264 of Law 223 of 1995 and the effects of Article 131 of Law 2010 of 2019

Reflexões sobre a derogatória do artigo 264 da Lei 223 de 1995 e os efeitos do artigo 131 da Lei 2010 de 2019.

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ<sup>1</sup>  
ARIANA CATALINA FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ<sup>2</sup>

## Para citar este artículo / To reference this article

Claudia Rodríguez Velásquez y Ariana Catalina Fernández Rodríguez. *Reflexiones sobre la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y los efectos del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Junio de 2020. At. 169.

**Recibido:** 24 de abril de 2020

**Aprobado:** 19 de julio de 2020

**Página inicial:** 169

**Página final:** 204

## Resumen

Los cambios legislativos que no incluyen normas de transición generan grandes dilemas interpretativos. Tal es el caso de los efectos de la derogación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y la inclusión de una nueva regla sobre fundamentos a invocar en debates tributarios en vías gubernativa y jurisdiccional (art. 131 Ley 2010 de 2019). Surgen en este nuevo escenario cuestionamientos como los siguientes: ¿Cuál debe ser la aproximación al problema de fondo cuando la actuación del contribuyente se soportó en un concepto de la DIAN vigente

---

1 Claudia Rodríguez Velásquez, abogada de la Universidad Externado de Colombia, especializada en derecho comercial y en derecho tributario de la Universidad de los Andes.

2 Ariana Catalina Fernández Rodríguez, estudiante de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá. Estudiante investigador.

para el momento de la toma de decisión? Si los conceptos de la DIAN tienen fuerza vinculante como ley material, ¿cuál es su posición en la jerarquía normativa? Si el concepto incorpora una interpretación que la jurisdicción juzga ilegal, ¿puede igualmente ser obligatorio, en virtud del principio de confianza legítima? En este escrito se presentan reflexiones que pretenden orientar la solución a tales interrogantes.

**Palabras clave:** Derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, principio de confianza legítima, carácter vinculante de los conceptos de la DIAN.

## Abstract

Changes in the law that do not include transition rules generate big interpretation dilemmas. Such is the case of the effects of the repeal of Article 264 of Law 223 of 1995 and the addition of a new rule about the grounds one may cite in tax controversies, both at the administrative and court levels (Article 131 of Law 2010 of 2019). Questions such as the following arise in this new scenario. How are the substantive issues to be addressed where the taxpayer had taken a position based on a certain tax authority ruling that was in force at the time the taxpayer made his decision? If the force of these tax authority rulings is equal to the binding force of substantive law, where do they rank in the hierarchy of laws? If the courts hold that the interpretation of the ruling is illegal, can the ruling still be binding under the standard of legitimate confidence? This writing offers reflections that seek to find a way to solve these questions.

**Keywords:** repeal of Article 264 of Law 223 of 1995, Article 131 of Law 2010 of 2019, principle of legitimate expectations, binding force of tax authority rulings.

## Resumo

As mudanças legislativas que não incluem normas de transição geram grandes dilemas interpretativas. É esse o caso dos efeitos da derogatória do artigo 264 da Lei 223 de 1995 e a inclusão de uma nova regra sobre fundamentos a invocar em debates tributários, em vias governamental e jurisdicional (art. 131 Lei 2010 de 2019). Surgem neste novo cenário questionamentos tais como os seguintes: Qual deve ser a aproximação ao problema de fundo, quando a atuação do contribuinte se suportou em um conceito da DIAN vigente para o momento da tomada da decisão? Se os conceitos a DIAN têm força vinculante como lei material, qual é a sua posição na hierarquia normativa? Se o conceito incorpora uma interpretação que a jurisdição julga ilegal, pode igualmente ser obrigatório, em virtude

do princípio de confiança legítima? Neste escrito se apresentam reflexões que pretendem orientar a solução a tais perguntas.

**Palavras-chave:** derogatória do artigo 264 da Lei 223 de 1995, artigo 131 da Lei 2010 de 2019, princípio de confiança legítima, carácter vinculante dos conceitos da DIAN.

## Sumario

Introducción. 1. Artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Constitucionalidad. 2. Recuento histórico de la aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 en casos particulares. 3. Derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 e incorporación del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019. Constitucionalidad. 4. Los principios de protección a la confianza legítima y el de seguridad jurídica en la órbita de las interpretaciones normativas por parte de las autoridades estatales. Derecho comparado. 5. Posibles hipótesis prácticas derivadas de la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y de las consideraciones del fallo de constitucionalidad. 5.1 Casos en los que el contribuyente se ha separado de las interpretaciones proferidas por la DIAN. 5.2. Casos en los que el contribuyente ha actuado consistentemente con conceptos emitidos por la DIAN. 6. Algunas situaciones que se han configurado por efecto de la derogatoria de conceptos proferidos por la DIAN. Conclusiones. Bibliografía.

## Introducción

Este artículo lleva al lector por un repaso de la evolución del principio de confianza legítima en Colombia en materia tributaria, comenzando por la incorporación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. A partir de esto, se hace un recuento de su análisis de constitucionalidad, la forma como fue aplicada esa disposición en casos particulares por el Consejo de Estado, su derogación y reemplazo por el actual texto del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 y el análisis de constitucionalidad del texto predecesor (art. 122 de la Ley 1943 de 2018). Basándose en las consideraciones de la Corte Constitucional para declarar la constitucionalidad condicionada del texto previo (art. 122 de la Ley 1943 de 2018) (Sentencia C-514 de 2019), se hace un análisis limitado de derecho comparado para ver el estado de la materia en otras jurisdicciones, a fin de ilustrar de mejor manera el caso colombiano. Finalmente, se hace una interacción de las conclusiones de la situación local frente al manejo dado a la materia en España (guardadas las diferencias normativas). Luego de este proceso de aproximación al problema planteado, a partir de las reflexiones contenidas en este documento, el lector dispondrá de algunas luces para producir sus propias conclusiones sobre la situación actual de

los contribuyentes frente a las interpretaciones oficiales de la DIAN y su carácter vinculante.

Para la autora de este texto, el asunto no se puede limitar a la simple derogación de la norma que consagraba el carácter vinculante de los conceptos, así como al escueto texto de la norma que pretende regular la materia. Este tema requiere necesariamente un abordaje desde la órbita constitucional, dada la relevancia de los asuntos que están en juego, como la seguridad jurídica, la buena fe, la confianza legítima y, en paralelo, las reglas inveteradas, como la doctrina de la prohibición de venir contra los actos propios (*“venire contra factum proprium non valet”*). Lo anterior, para garantizar que el Estado no defraude al contribuyente que ha ajustado su comportamiento a los lineamientos interpretativos fijados en los conceptos de la propia autoridad. De esta manera se limita el efecto lesivo que pueda derivarse de la arbitrariedad del Estado, si pretende separarse de su propio dicho sin justificación legítima.

## 1. Artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Constitucionalidad

No se ahondará en la justificación histórica de la incorporación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 en la normativa tributaria. Al respecto, basta informar que el país se encontraba en un tránsito en el cambio de pensamiento jurídico, de fuentes de derecho e interpretación, dadas las profundas modificaciones introducidas por la Constitución de 1991. En ese contexto, resultaba importante reforzar en norma escrita los principios de derecho no reglados que están inmersos en el texto constitucional. Es así como el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 vino a materializar, en la normativa tributaria, el principio de confianza legítima y la prohibición de venir contra sus propios actos exigidos a la Administración de Impuestos. El texto normativo concretamente señalaba:

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. (Se subraya y destaca)

La norma fue demandada en acción de inconstitucionalidad, bajo la premisa que al darle obligatoriedad a las posiciones jurídicas de la DIAN vertidas en

conceptos se le estaba otorgando “rango legal a una manifestación que sólo pretende orientar en forma general las actuaciones de los contribuyentes”, concretamente “una fuerza obligatoria equivalente a la Ley”. La Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la norma a través de la Sentencia C-487 de 1996, en la que sostuvo:

1. Los conceptos de la DIAN constituyen “*la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias*”; por tanto, no tienen igual fuerza vinculante a la de la ley.
2. Estas manifestaciones no tienen el carácter de acto administrativo, por regla general. Sin embargo, “*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*”, caso en el cual “*adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios*” en el último nivel de ejecución. Justamente esta es la causa por la que el Consejo de Estado ha admitido las acciones de simple nulidad contra los conceptos que emite la DIAN.
3. Las interpretaciones oficiales cumplen un propósito de “*unificación doctrinaria*” que debe estar revestido de “*seriedad y certeza*”, para evitar “*inducir voluntariamente a error*”, por lo que debe evitarse violar “*el principio de buena fe*” y “*el principio de confianza legítima*”.

En últimas, la norma fue avalada porque “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”.

Es muy importante tener presente a lo largo de la lectura de este texto, que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 únicamente versa sobre los conceptos que sirven de apoyo a las decisiones de los contribuyentes, quedando por fuera de la esfera de “obligatoriedad” aquellos que reflejan interpretaciones que el contribuyente ignoró por no compartirlos. El alcance restrictivo de la “obligatoriedad” tiene como único soporte el acatamiento a los principios constitucionales de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, en cuanto unifican doctrina y garantizan así igualdad de trato.

## 2. Recuento histórico de la aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 en casos particulares

1. En Sentencia del 2 de abril de 2009, expediente 16152, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la Alta Corporación, sin referirse al artículo 264 de la Ley 223 de 1995, se refirió a la vigencia de las interpretaciones contenidos en Conceptos de la DIAN y los efectos de su revocatoria. Frente a una acción de simple nulidad impetrada contra un concepto de la DIAN, el Consejo de Estado incorpora una precisión relevante sobre la vigencia de la interpretación contenida en conceptos de la DIAN, al señalar que:

En el expediente consta que el acto demandado fue publicado en el Diario Oficial 46.138 el 31 de diciembre de 2005, fecha a partir de la cual se puede considerar que el cambio doctrinal de la DIAN sea obligatorio o aplique, independientemente de la vigencia fiscal sobre la cual recaiga.

La frase resaltada no ofrece la claridad deseada, en la medida en que indica que la obligatoriedad de las interpretaciones contenidas en los conceptos de la DIAN surge desde su divulgación, por lo que hasta allí se inferiría que no son aplicables a ejercicios fiscales ya consolidados. Sin embargo, el complemento de la oración genera dudas porque señala que tales efectos son obligatorios “independientemente de la vigencia fiscal sobre la cual recaiga”. Esta frase lejos de aclarar, confunde. ¿Sugiere acaso el Consejo de Estado que en los procesos de fiscalización debe aplicarse el último concepto de la DIAN vigente sobre la materia, así sea posterior a la consolidación del respectivo ejercicio fiscal? La respuesta a este interrogante fue dilucidada en la sentencia que se analiza adelante.

2. En Sentencia del 29 de enero de 2009, expediente 16316, al resolver una acción de nulidad y restablecimiento, el Consejo de Estado analiza qué se entiende por actuación para efectos del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y cómo se determina el concepto de la DIAN aplicable a esa actuación, cuando se presentan cambios a la posición oficial. Veamos:

La actuación que se ampara en un concepto de la DIAN puede consistir en un registro contable, la suscripción de un contrato, la expedición de una factura, o bien puede ser una actividad que se lleva a cabo únicamente al momento de la presentación de la declaración tributaria. La doctrina oficial debe estar vigente cuando la actuación se realiza, advirtiendo que no siempre será al momento de la presentación de la liquidación privada, pues si lo que quiere amparar es una actuación que se realiza solamente durante el periodo gravable, debe estar vigente en ese momento.

En el Sub-examine, el demandante pretende amparar la deducción de pérdidas fiscales por un valor superior a las rentas del período y ésta es una actuación que únicamente tiene implicaciones tributarias, que no afecta registros contables anteriores, por lo que, como se ha precisado la Sala al resolver situaciones fácticas similares a las que ahora se plantean, se concreta al momento de la presentación de la declaración, como quiera que es en ese instante en que el contribuyente instrumenta la actuación.

Para el caso, cuando la parte demandante presentó su declaración, el Concepto 47433 de mayo 20 de 1999 ya había sido revocado expresamente (...). Es decir, mientras estuvo vigente el concepto invocado, no realizó actuación alguna que pueda ampararse en él.

Lo contrario equivaldría a revivir los efectos jurídicos de los conceptos revocados por la Administración, en vez de amparar las actuaciones o diligencias del contribuyente sustentadas en la doctrina vigente en la fecha que se realizan. (Se subraya)

De acuerdo con esta jurisprudencia, las interpretaciones de la DIAN que deben ser consideradas son aquellas vigentes durante la toma de la decisión por ellas incidida. Si la decisión se concreta en un manejo extracontable evidenciado al declarar, la interpretación debe estar vigente en ese momento y no al momento de consolidación del ejercicio fiscal.

Puede ser cuestionable la interpretación en relación con las “actuaciones” extracontables, porque el denuncia rentístico es un acto declarativo de una situación que se consolida al cierre del ejercicio fiscal (31 de diciembre), momento en el que es determinante la aplicación de la interpretación para cuantificar la provisión de renta y, por ende, la utilidad contable del ejercicio. Como se analiza adelante, esta tesis fue adoptada por el Consejo de Estado en otros pronunciamientos.

3. En Sentencia del 31 de mayo de 2012, expediente 18839, el Consejo de Estado afirma que reitera su posición sobre la materia. Sin embargo, puede apreciarse que da un giro inesperado al señalar:

Frente al argumento de la demandante en el sentido de que el Concepto DIAN 21 703 del 19 de abril de 2005 solo podía aplicarse a partir del año 2006, por cuando las normas tributarias no pueden aplicarse de manera retroactiva, la Sala reitera que en materia del impuesto sobre la renta el concepto aplicable es el vigente cuando concluye el período gravable. (Se subraya)

Bajo este criterio, lo que cuenta es el cierre fiscal, momento en el que se consolida el ejercicio para fines tributarios. Por ende, los conceptos que se emitan con posterioridad, incluso antes de la presentación de la declaración, no deberían ser considerados para efectos de la fiscalización de la correspondiente declaración.

4. En Sentencia de abril 15 de 2015, expediente 20167, el Consejo de Estado reiteró que la interpretación aplicable es la contenida en el concepto de la DIAN, vigente al cierre fiscal. Este proceso tenía una situación especial: al presentar la declaración inicial el contribuyente se ajustó a la interpretación contenida en el concepto vigente al momento de la declaración (que revocó el vigente al cierre fiscal). Posteriormente, mediante corrección modificó la declaración inicial y aplicó el concepto vigente al cierre del ejercicio fiscal (revocado para el momento de la declaración inicial). Llama la atención este hecho porque el cambio de comportamiento del contribuyente denota que nunca fue una consideración relevante para el cierre fiscal la existencia del concepto, en el que posteriormente ampara la corrección de la declaración. En tal contexto, no es predicable la aplicación del principio de confianza legítima que subyace en lo dispuesto en la norma que se analiza.

De los antecedentes jurisprudenciales expuestos se infiere que la alta corporación no fue uniforme en el criterio para definir el momento que determina la viabilidad del amparo en la interpretación contenida en los conceptos de la DIAN. Inicialmente sostiene que debe aplicarse el concepto vigente al momento de la actuación contable o extracontable, caso en el cual será el momento de la presentación de la declaración de renta y, finalmente, se decanta por considerar que se ampara la interpretación vigente al momento del cierre contable. Ahora bien, la interpretación se aplica, aun si no fue considerada al momento de la toma de decisión, con lo cual se desvirtúa —de alguna manera— el fundamento de la aplicación de la interpretación para amparar la confianza legítima.

### **3. Derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 e incorporación del artículo 131 de la Ley 2010 de 2019. Constitucionalidad**

No hay un contexto legislativo que ilustre los móviles y razones para la derogatoria del artículo en comento. Esta decisión fue incorporada en la Ley 1943 de 2018 (art. 122) y reiterada en la Ley 2010 de 2019 (art. 160). En las dos leyes se sustituye el texto analizado por la siguiente disposición:

ARTÍCULO 131 Ley 2010 de 2019. Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de



la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.

Al igual que su antecesora, esta disposición contenida en la Ley 1943 de 2018 también fue demandada en acción de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional, que declaró su constitucionalidad condicionada mediante la Sentencia C-514 de 2019. En esta oportunidad los argumentos del peticionario se concentraban en que la norma “impide que los contribuyentes acudan a otras fuentes de derecho tales como la doctrina oficial de la Dirección Nacional de Administración de Impuestos-DIAN y la jurisprudencia autorizada para efectos de defender sus intereses tributarios”.

Llama la atención que el cargo de inconstitucionalidad prácticamente es por el motivo opuesto al esgrimido en la demanda impetrada en 1996. En este caso se tildó de inconstitucional la norma porque no le reconocía el efecto vinculante, propio de la ley, a los conceptos de la DIAN. Sin mayor complejidad de análisis, la Corte Constitucional en la Sentencia precitada declaró la constitucionalidad condicionada de la norma, “en el entendido de que la palabra ‘Ley’ comprende todas las fuentes del derecho que admite el ordenamiento nacional, salvo la palabra ‘sólo’ que se declara inexecutable”. Así, se corrigió o disipó cualquier duda interpretativa que pudiese existir en el operador jurídico, de manera que “Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley” entendida esta en sentido material y amplio, no como derecho legislado.

El punto de gravedad de la sentencia no recae en la decisión adoptada, sino en las consideraciones allí incorporadas, en las que se repasa y precisa el sistema de fuentes de derecho, lo que genera un posible problema práctico que corresponderá a los jueces resolver en cada caso concreto, considerando los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica. En efecto, el declarar la constitucionalidad condicionada y admitir —como debe ser— que la doctrina es una fuente auxiliar del Derecho, se choca con el problema de definir jerarquía de aplicación a las diversas fuentes auxiliares del Derecho. Para resolver este tema, se debe recordar que el sistema de fuentes de derecho “está generalmente integrado por ‘dos grupos que tienen diferente jerarquía: (i) una fuente obligatoria: el imperio de la ley (...), y (ii) las fuentes auxiliares”

La Sentencia que se cita y analiza es clara en señalar que está dentro de la órbita de la autonomía judicial “graduar el peso de los argumentos (...) de

acuerdo con la jerarquía de las fuentes”. Por ende, aunque los conceptos de la DIAN deben ser considerados por el juez, ha de reconocerse que se ubican en la posición más baja del sistema jerárquico normativo. Así, antes de acudir a los conceptos de esta entidad, si el fallador se atiene al orden de prelación de aplicación normativa, primero debe considerar el precedente judicial que, como lo señala la propia corte “permite ahora restringir la extensa amplitud de discrecionalidad judicial”. En síntesis: el primer orden de jerarquía es la ley; el segundo orden de jerarquía puede resultar tan importante como el primero porque, en términos de interpretaciones admisibles de la ley, limita la autonomía del operador jurídico a aquella que tenga estirpe de precedente jurisprudencial.

La anterior conclusión es aun más vinculante para las autoridades administrativas, que en ningún caso pueden separarse del precedente jurisprudencial, como se recuerda en la sentencia analizada al señalar que “los funcionarios de la Administración ‘carecen del grado de autonomía que sí tienen las autoridades judiciales, el acatamiento del precedente jurisprudencial es estricto, sin que resulte admisible la opción de apartarse del mismo”. Veamos:

Ahora bien, como la primera parte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 caracteriza a los conceptos de la DIAN como la interpretación oficial de la ley por parte de la Administración de Impuestos, con carácter obligatorio para sus propios empleados, (3.3.1. supra), la Corte considera superada cualquier duda en torno de la efectiva competencia que tiene el Consejo de Estado para ejercer el control de constitucionalidad sobre dichos conceptos. Por ello, la jurisprudencia que emita el máximo tribunal de lo contencioso administrativo sobre la validez de la doctrina de la Administración de Impuestos es un argumento adicional para soportar que, por encima de la obligatoriedad que tienen los conceptos de la DIAN para sus propios empleados, estos se verían avocados a su eventual desconocimiento si el precedente judicial del Consejo de Estado o de esta Corte aconsejara la adopción de una interpretación distinta de la ley tributaria. De este modo se acredita la incoherencia de una proposición jurídica que le impide a los contribuyentes ponerle de presente a la DIAN o a la Administración de Justicia, las razones por las cuales su decisión podría estar condicionada por un criterio superior a su discrecionalidad hermenéutica, por razonable que esta última sea. (Se subraya y destaca).

El análisis formulado por la Corte Constitucional es acertado, pero puede generar complicaciones prácticas porque desconoce un evento que ya se ha venido presentando, consistente en la desafortunada existencia de conceptos de la DIAN contrarios a posiciones jurisprudenciales aisladas o univocas o, incluso,

conceptos de la DIAN expedidos cuando no existe posición jurisprudencial y, luego, sobrevienen fallos contrarios a lo interpretado por la DIAN en los conceptos previos. En esos eventos, cabe preguntarse si las directrices de la alta corporación constitucional realmente resuelven el asunto. Si se sigue a rajatabla el análisis de la Corte Constitucional, resultaría que el contribuyente puede verse vulnerado en su buena fe porque, independientemente de la posición previa o posterior del Consejo de Estado, basó su comportamiento en un concepto de la DIAN vigente al momento de la toma de decisión.

Ahora bien, cuando el concepto de la DIAN es contrario a la jurisprudencia ya existente sobre el tema, un elemento de juicio relevante es la aplicación del principio de confianza legítima. Sin embargo, existe otro elemento de juicio que debe considerarse que es el deber de los ciudadanos de conocer la ley en sentido amplio, es decir, incluido el precedente judicial. Este apartado constituye la introducción al tema planteado, el cual se abordará luego de analizar el principio de confianza legítima en el derecho comparado.

#### **4. Los principios de protección a la confianza legítima y el de seguridad jurídica en la órbita de las interpretaciones normativas por parte de las autoridades estatales. Derecho comparado**

En la órbita relevante para este escrito,<sup>3</sup> el principio de protección a la confianza legítima tiene por finalidad preservar, amparar o proteger el accionar del administrado que ha actuado con base en la interpretación oficial, que de una norma positiva ha hecho cualquier órgano del Estado. De esta manera se proscribía la arbitrariedad en que pueda incurrir la administración que ponga en peligro la estabilidad, certeza y seguridad jurídica en la faceta de interpretación del derecho positivo, que es igual o, incluso, más relevante que la predicable directamente de la producción del texto legal. Así, el principio de protección a la confianza legítima tiene como contracara el deber de lealtad que el Estado requiere tener frente a sus ciudadanos, honrando y respetando con su comportamiento lo que ha sostenido en sus interpretaciones vertidas en documentos públicos o privados, como desarrollo de la prohibición general de volver contra los actos propios. Consecuentemente, lo que se pretende enervar con este principio son aquellos cambios intempestivos que defraudan la expectativa cierta (confianza) que el ciudadano

---

3 Existe otra faceta del principio de protección a la confianza legítima que no es del alcance de este trabajo, que se configura en el contexto legislativo cuando el legislador incurre en una omisión legislativa por la falta de previsión de un régimen de transición. En este sentido se puede consultar la Sentencia de la Corte Constitucional C-083 del 29 de agosto de 2019.

tenía de un proceder por parte del Estado. Si el Estado cambia su interpretación, debe ofrecer al administrado un tiempo prudente de adaptación. Por tanto, el cambio interpretativo solo debe tener efectos hacia el futuro.

Por la relevancia que tiene este principio cuando otorga estabilidad a las interpretaciones de los órganos del Estado que no tiene vocación natural de ser creadores de derecho —pero así resulta en la práctica al aplicar su capacidad de interpretación del derecho normado—, es necesario que las circunstancias que rodearon la toma de decisión del administrado permitan confirmar que el fundamento de la confianza legítima se deriva de contextos serios, sustentados y estables, de donde le era dable concluir válidamente que podía esperar un determinado comportamiento o posición por parte del Estado. Dentro del marco normativo colombiano, la Corte Constitucional ha reconocido que el principio de protección a la confianza legítima se deriva, a su vez, de los principios de seguridad jurídica incorporados en los artículos 1 y 4 de la Carta Política, así como en el principio de buena fe recogido en el artículo 83 de la Constitución. Refiriéndose a este tema, la Corte Constitucional en Sentencia SU-360 de 1999 precisó:

Este principio, que fue desarrollado por la jurisprudencia alemana, recogido por el Tribunal Europeo de Justicia en la sentencia del 13 de julio de 1965, y aceptado por doctrina jurídica muy autorizada, pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. (...) (Se subraya)

Esta posición fue resumida y complementada por la Corte Constitucional en Sentencia SU-498 de 2016 de 14 de septiembre de 2016, en la que indicó:

58.- En conclusión, la jurisprudencia de esta Corporación ha advertido que es procedente la protección de los derechos amparados en el principio de confianza legítima cuando: (i) la medida, política o actuación administrativa tiene el objetivo de preservar un interés público superior; (ii) se verifica que las conductas realizadas por los particulares se ajustaron al principio de buena fe; y (iii) hay una desestabilización cierta, razonable y evidente en la relación entre la administración y los administrados, lo que hace necesario la adopción de medidas transitorias que adecuen la actual situación de los particulares a la nueva realidad” (Se subraya).

Nótese, entonces, que no es suficiente la existencia del concepto u acto de la administración. Existe un elemento probatorio a cargo del ciudadano que consiste en acreditar que dicha interpretación era preexistente y fue condicionante para la toma de decisión. La mera existencia de un concepto no supone que la confianza legítima recaerá automáticamente sobre todos los ciudadanos. Cada administrado debe probar (i) que al momento de determinar su comportamiento existía y conocía el concepto, (ii) que su situación de hecho era igual a la que sirvió de base a la interpretación oficial y (iii) que su contenido lo movió a actuar de una determinada manera. Esto implicaría que pueden ser cuestionables la buena fe y la confianza legítima de quien ajusta su comportamiento, mediante una corrección, apoyándose en un concepto que no fue determinante para el cierre fiscal, máxime si el concepto se encuentra revocado para el momento de la corrección.

Ahora bien, para introducir algunas notas de derecho comparado, conviene partir de lo que la doctrina generalizada concuerda en considerar el primer acercamiento a este principio que se dio en la Sentencia del Tribunal Administrativo-Contencioso de Berlín del 14 de noviembre de 1956. Para entender el origen del principio es necesario analizar la dinámica del caso que se le puso de presente a ese Tribunal. Con miras a lograr el objetivo, procede consultar la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de México, Segunda Sala, publicada el 31 de marzo de 2017, que contiene una excelente referencia evolutiva del principio de protección a la confianza legítima. Para estos fines se extraen los análisis más relevantes y se sintetizan. Veamos:

En un caso particular, una ciudadana solicitó el reconocimiento de la pensión de viudez. Esta le fue otorgada debido a que la mujer satisfizo a cabalidad los requisitos específicos para ello. Confirmada la situación de hecho, le fue ratificada la pensión. Pasaron los años, fue revisado de oficio el acto, y se le notificó que el acto había sido revocado.<sup>4</sup> La mujer demandó el acto de revocatoria, el cual fue anulado. Aquí es donde entra en juego el principio de protección a la confianza legítima porque, aunque el Tribunal reconoció que la pensión se concedió de manera irregular —por ende, la revocatoria estaba ajustada a derecho— declaró la ilegalidad del acto de revocatoria al juzgar que la mujer había ajustado su forma de vida para cumplir las condiciones que la propia autoridad le había impuesto para acceder a la pensión. Por tanto, revertir la estabilidad jurídica derivada del acto inicial que le concedía la pensión resultaba en un perjuicio mayor para la administrada, que no tenía por qué asumirlo. En esta oportunidad, el principio fue denominado *Vertrauensschutz*, o de protección frente a las expectativas

4 En Colombia estaríamos en presencia de una revocatoria directa de un acto de carácter particular que, en materia tributaria, tiene un amparo específico (art. 73 del CCA)

legítimas de los administrados, y lo consideró una noción derivada de la seguridad jurídica propia del Estado de Derecho.

Este principio jurisprudencial evolucionó y se incorporó en la Ley Federal de Procedimientos Administrativos previendo los efectos del retiro de los actos profereidos por la Administración. Así, se precisa que los retiros de actos de la administración no pueden tener efectos retroactivos respecto de los administrados que puedan acreditar que, confiando en la validez del acto que devino en ilegítimo, desplegó un determinado comportamiento, siempre que dicha confianza sea digna de protección.

Obsérvese que la nota característica es que la protección se configura ante una decisión de la administración que, independientemente de su legalidad, había generado en el ciudadano la expectativa seria de una conducta por parte de la administración. Se destaca la irrelevancia de la legalidad del acto para la protección de la confianza legítima e incluso podría afirmarse que el principio analizado cobra relevancia justamente cuando el acto en el que basó su decisión es ilegal o irregular. En efecto, si el acto que genera la confianza legítima está conforme a derecho, su obligatoriedad trasciende este principio y se ubica en la capacidad vinculante del acto por su validez y legalidad. Este asunto debe tenerse en cuenta cuando se vuelva a retomar el análisis del nuevo contexto colombiano.

De otro lado, el principio en análisis rápidamente tuvo eco en pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea entre los que se destacan las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea del 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk), que incorporan este principio a nivel comunitario. La Corte Suprema Mexicana en el fallo atrás referido resume la posición del tribunal europeo, así:

En esa virtud, es posible advertir que este principio ha sido abordado en diferentes momentos por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, en el que no se ha podido establecer un concepto general y único respecto de su contenido y alcance, sin embargo se aprecia que su origen deriva de actos de la administración, en los que ha concedido determinados derechos o, en su caso, ha tolerado conductas que no están expresamente reguladas durante un periodo prolongado -respecto de las cuales incluso se ha incurrido en un silencio administrativo indefinido ante peticiones de los particulares- y posteriormente, de forma intempestiva y **sin fundamentos jurídico que lo avalen**, la administración cambio de parecer y modifica el acto anteriormente emitido y/o ahora prohíbe -a través de un acto administrativo.- la conducta que no tiene regulación y que había sido tolerada. (...)

De ese modo, se consideró que si el gobernado ha desempeñado conductas sobre la expectativa que le generó la administración y esta se ve modificada o alterada de forma súbita e inesperada, **sin que ello encuentre justificación en el interés público**, se infringe la estabilidad generada en la esfera jurídica del interesado. (Se subraya y destaca)

Esta posición ya evolucionada de la figura no considera irrelevante del todo la legalidad o ilegalidad del acto en el que se basa la confianza legítima. Además, incorpora como elemento de análisis el interés público frente a la esfera de interés individual de quien procedió con base en la actuación de la Administración. Por tanto, el principio ya no es total y absoluto, como se configuró en sus inicios.

Para ilustrar la flexibilidad casuística del principio de confianza legítima procede analizar la Sentencia 713 del 29 de mayo de 2019 del Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera de España, en el que, analizando el cambio de criterio en el carácter instantáneo o permanente de un tipo sancionatorio relativo a la obligación de informar, señaló:

Así, las SSTs de 10 de mayo de 1999 y la de 26 de abril de 2012 recuerdan que “la doctrina sobre el principio de protección de la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la administración y los particulares, comporta (...) que la autoridad pública no puede adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducidas por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de los cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio invocado puede suponer la anulación de un acto o norma y, cuando menos, obliga a responder, en el marco comunitario de la alteración (...) de las circunstancias habituales y estables generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento. (...)”

En el caso que nos ocupa, debe significarse previamente que el cambio de criterio no afecta al tipo de la infracción, siendo claro que, a pesar de los cambios normativos que se han producido en la configuración del deber desde 1993, su incumplimiento ha sido siempre tipificado como infracción, de manera que es un hecho indiscutible que, con independencia de que la infracción se considere instantáneo o permanente, el señor Ricardo ha sido en todo momento plenamente consciente de la situación ilícita que suponía la falta de comunicación a la CMMV de la participación del 7,85% que ostenta en Bankinter SA.

Partiendo de lo anterior, es evidente que en este supuesto no puede el recurrente invocar en su favor la aplicación del principio de confianza legítima, pues esta presupone, de un lado, que la administración realiza actos que de una manera clara y concluyente generan una “apariencia de legalidad” de la situación, y, de otro lado, la buena fe del interesado en la creencia de estar actuando conforme a la legalidad, elementos ninguno de los cuales concurrir en este caso, entre otras razones, porque el Sr. Ricardo ha sido en todo momento consciente la ilicitud que suponía el incumplimiento del deber de comunicación de su participación en el capital (...) (Se subraya y destaca)

Se infiere de esta sentencia que no es suficiente sustentar una determinada actuación en un acto de la Administración que ha revestido de relativa legalidad un determinado modo de actuar. Es relevante probar que el administrado, también de buena fe, ajustó su comportamiento al dicho de la Administración, no siendo admisible aprovechar conscientemente los conceptos de la autoridad para justificar situaciones que son abiertamente contrarias a derecho. Así, en el caso de la sentencia referida, no le valió al peticionario aducir el cambio de criterio de la administración, que consideró que la conducta ya no era instantánea, sino que se trataba de conducta continuada, para que fuera sancionado. Lo relevante —que está implícito en el fallo— es que el administrado era consciente de su comportamiento violatorio de la Ley, pero había cifrado sus esperanzas en que el comportamiento ya no era sancionable, al ser instantáneo y haber caducado los términos, conforme a la tradicional doctrina de la autoridad. Al detectar la situación material, el juzgador no duda en desconocer el principio de protección a la confianza legítima, bajo el presupuesto de que el ciudadano no actuó de buena fe.

Ahora bien, entrando en la legislación y jurisprudencia española en lo que tiene que ver con la situación expresa de la vinculación de los conceptos tributarios, se observa que existe norma positiva sobre la materia, contenida en la Ley 58 de 2003. En los artículos 88 (consultas tributarias escritas) y 89 (contestaciones a consultas tributarias) se regula el tema incluyendo ciertas líneas especiales. En efecto, se establece que la consulta debe ser formulada “antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos”. Se dispone el carácter vinculante para las autoridades administrativas en relación con el consultante, primeramente. Para los terceros solo se predica la obligatoriedad si “existe identidad entre los hechos y las circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación de la consulta”.

La norma trae dos precisiones especiales: (i) el concepto es vinculante y aplicable mientras no se modifique la legislación o la *jurisprudencia aplicable al caso* y (ii) la opinión es informativa y no se pueden interponer recursos contra la



misma. Si el peticionario no conviene con la respuesta, deberá utilizar sus argumentos en la impugnación del acto que se profiera en aplicación del criterio de la autoridad. Se deriva entonces que, legalmente, el efecto vinculante es para la administración —no necesariamente para la jurisdicción—. De hecho, el efecto vinculante decae automáticamente por cambios legislativos o jurisprudenciales.

Si se pueden suscitar cambios jurisprudenciales es porque el concepto no es necesariamente vinculante a la jurisdicción o porque al fallar nunca se le puso de manifiesta la existencia del concepto. No es clara la respuesta. Sin embargo, lo único cierto es que se le impone al consultante una carga especial de verificar que la decisión se ajuste a la posición jurisprudencial imperante y a los cambios de esta, así se susciten respecto de terceros. Por supuesto, y como se verá más adelante, a nuestro juicio, los cambios jurisprudenciales generados con posterioridad al comportamiento adoptado con base en el concepto no deberían ser oponibles al contribuyente que actúa con base en el concepto revaluado implícitamente por la nueva posición jurisprudencial.

El carácter vinculante de los conceptos respecto de la jurisdicción es un asunto que ya mostraba complejidades, aún antes de la norma española que se cita. Por ejemplo, el autorizado tratadista español Ramón Falcón y Tella ya en 1997, en su artículo “Consultas Vinculantes y Jurisprudencia”, refiriéndose al artículo 107 LGT/1963 indicaba:

En el caso de los tribunales, constituye un lugar común afirmar que no les alcanza la eficacia vinculante de las consultas que tengan tal carácter (STS 13 diciembre 1990). Pero el carácter meramente revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa obliga a entender esta afirmación en el sentido de que los tribunales pueden apartarse en su razonamiento del seguido por la Administración al contestar, ya sea para llegar a la misma solución que ofrecía la contestación o a un resultado más favorable para el contribuyente; pero no cabe, en cambio, empeorar la situación del contribuyente respecto al régimen tributario derivado de la contestación, pues ello supondría tanto como vaciar de contenido el carácter vinculante de tal contestación. Ello implica que, al revisar una liquidación ajustada a una consulta vinculante previa, los tribunales no pueden nunca empeorar la situación del contribuyente, lo que además se deduce con claridad de la prohibición de reformatio in peius; e implica también que, al revisar una liquidación que va más allá de lo previamente establecido en una consulta vinculante, la correspondiente sentencia deberá necesariamente anular tal liquidación (aunque la estime ajustada, en el fondo, al ordenamiento), pues sólo así puede

hacerse efectiva la obligación que para la Administración genera la contestación, a que antes aludíamos. (Se subraya y destaca)

Este autor introduce el tema desde el ámbito del derecho procesal y de las facultades de revisión del superior, con lo que limita la posibilidad que este tiene para desmejorar lo señalado por el emisor del acto cuando la decisión de base se fundamentó en un concepto vinculante. Esta primera aproximación se mantiene, pero por otras razones, dada la inclusión de los artículos 88 y 89 de la Ley 58 de 2003. Por supuesto, el tema no ha sido pacífico y hasta ahora se está construyendo una posición final. Sin embargo, para ilustrar la situación se puede considerar la Resolución de 15 de diciembre de 2015, recurso 1503/2014, del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en el que se indicó:

En el momento en el que se dictó la liquidación derivada del procedimiento de comprobación e investigación, existían dos contestaciones vinculantes a consultas [...], en las que se sentaba un criterio contrario al aplicado en la regularización inspectora, criterio que no es confirmado por el TEAR [...] Así las cosas, el acto administrativo que da lugar a la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se pone en entredicho, nunca debió haberse dictado. Debemos en este punto acudir a lo dispuesto en el [art. 89 LGT], que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas ....

....

....La Administración tributaria] está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta....

....

....Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto. (Se subraya)

De acuerdo con Ana María Juan Lozano, en su escrito “Contestación a Consulta: ¿hasta dónde vinculan las vinculantes?”, el tema reviste gran dificultad, toda vez que recientemente se logró claridad sobre el efecto vinculante de los conceptos para las funciones revisoras de los Tribunales Económicos Administrativos y para la Jurisdicción Contencioso Administrativa. En su artículo concretamente señala:

Ninguna discusión admite hoy la afirmación de que tales efectos vinculantes no alcanzan en modo alguno a las facultades revisoras de los tribunales económico-administrativos ni, mucho menos, de los órganos judiciales. Pero ello es así dentro de los límites y la extensión de dichas facultades revisoras, determinadas en función del objeto de los recursos y reclamaciones, y en atención a las pretensiones que sostienen los recurrentes. (Se subraya)

Se desprende de las apreciaciones de esta autora que el efecto vinculante varía dependiendo del contexto de los hechos en litigio y del *petitum* del recurso o la demanda. Por tanto, la solución no necesariamente es unívoca.

Si el concepto de la autoridad existe, pero **no** fue considerado por el contribuyente en su decisión (tema que debe probar la administración), **no** hay efecto vinculante para los entes de revisión, que pueden libremente estudiar el fondo del asunto y separarse de la interpretación administrativa. Por el contrario, **si el contribuyente acredita los presupuestos del artículo 89 de la Ley 58 de 2003** (1. oportunidad del concepto, 2. identidad de los hechos y las consideraciones y 3. inexistencia de ley o jurisprudencia en contra), el concepto es vinculante, sin lugar a dudas, para los entes de revisión (incluida la jurisdicción).

En el último caso no le es dado al órgano de control proceder al análisis sustantivo de fondo porque el acto de liquidación deviene en ilegal por el simple hecho de que viola lo dispuesto en el artículo 89 *ibídem*. Dicho de otra manera, cualquier análisis de fondo o sustancial por parte del revisor es inocuo porque, así su interpretación difiera de la fijada en la contestación a la consulta tributaria, de todas maneras, debe declarar la ilegalidad del acto, por inaplicación del artículo 89 ya analizado y defrauda así la confianza legítima del contribuyente en la interpretación que oficialmente produjo la administración.

Cabe destacar que la jurisprudencia española no activa la aplicación del artículo 89 de la Ley 58 de 2003 por la simple petición del demandante. Corresponde a este la carga de probar el cumplimiento de los supuestos normativos analizados. Si el revisor juzga que no se cumplen los presupuestos, adquiere competencia plena para fallar de fondo el asunto, en la medida en que no está vinculado a la contestación de la consulta tributaria que le fue opuesta.

En síntesis, la existencia del artículo 89 de la Ley 58 de 2003 da paso a la configuración de un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión de la liquidación oficial, que por sí mismo y sin consideraciones de fondo, permite exigir la nulidad del acto. Así, la obligatoriedad del concepto no es un asunto de principios constitucionales sino de legalidad del acto, que resulta viciado si se omite intencionalmente el concepto por violación directa por falta de aplicación del artículo 89.

Ahora bien, la jurisprudencia ha rebasado el texto del artículo arriba referenciado para señalar que, aun en los casos en que no se cumplan sus presupuestos, puede existir un efecto vinculante matizado para la autoridad administrativa respecto de sus propios conceptos, en desarrollo del principio de confianza legítima y de la prohibición de volver contra sus propios actos. En tales casos, para separarse de los conceptos emitidos, la autoridad debe motivar su decisión explicando las razones por las que considera inaplicable, errónea o contraria a derecho la interpretación vertida en una contestación a una consulta tributaria. En esta vertiente, la vinculación del concepto se funda en el respeto a los actos propios, como desarrollo del principio de protección a la confianza legítima. Sin embargo, en estos casos, se reconoce que las interpretaciones de la administración NO son fuente de derecho, por lo que los órganos de revisión pueden separarse de su contenido. Dicho de otra manera, en el evento analizado el concepto puede resultar vinculante para la administración, pero no así para la jurisdicción. Es vinculante de manera relativa para la administración porque no le está proscrito separarse de su pronunciamiento inicial. Lo que ocurre es que, para tal efecto, la Administración tiene el deber de motivar las razones jurídicas para el cambio de criterio, no siendo admisible la simple discrecionalidad de no compartir su propia posición pretérita.

De las reflexiones hechas sobre el caso español surge una conclusión: el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 guardaba un contenido equivalente al del artículo 89 de la Ley 58 de 2003, por lo que podría extrapolarse que, en vigencia de aquella disposición, la legislación colombiana ofrecía una solución de control de legalidad cuando la administración se separaba de sus conceptos, por violación directa del derogado artículo 264 de la Ley 223 de 1995. En ausencia de esta norma, por su derogación expresa, el efecto vinculante debe fundarse en motivos de orden constitucional. Específicamente en la prohibición impuesta a la Administración de volver contra sus propios actos, derivada del principio de protección a la confianza legítima, como trasunto de los principios de seguridad jurídica y buena fe. Como ya se analizó, en Colombia, a diferencia de lo que ocurre en España, la Corte Constitucional ha considerado que las interpretaciones vertidas en conceptos constituyen fuentes materiales auxiliares del derecho. Por ende, se podrá alegar también la violación directa de la interpretación como motivo de ilegalidad del acto de liquidación que se separa del concepto de la DIAN. Sin embargo, este nivel de protección no es suficiente porque por jerarquía normativa, los conceptos de la DIAN están en el último nivel de vinculación. En consecuencia, puede suceder que el concepto no sea aplicado, si el operador judicial no comparte su interpretación.

## 5. Posibles hipótesis prácticas derivadas de la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y de las consideraciones del fallo de constitucionalidad

### 5.1. Casos en los que el contribuyente se ha separado de las interpretaciones proferidas por la DIAN.

Esta es la vertiente del asunto analizado que tiene una solución clara y directa. De acuerdo con la nueva disposición que regula la materia (art. 131 de la Ley 2010 de 2019), los conceptos proferidos por la administración son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de la administración. Esta fuerza vinculante absoluta ha sido matizada por la Corte Constitucional, por la obligatoriedad del precedente judicial para las autoridades administrativas.

En efecto, en Sentencia C-634 de 2011, la Corte Constitucional declaró la legalidad del artículo 10 de la Ley 1437 de 2011, relativo al carácter obligatorio de las sentencias de unificación jurisprudencial<sup>5</sup>, afirmando que “los funcionarios de la administración carecen del grado de autonomía que sí tienen las autoridades judiciales, **el acatamiento del precedente**

---

5 En Sentencia de 14 de agosto de 2013, radicación número 11001-03-27-000-2013-00003-01(19901), el Consejo de Estado se refirió a las sentencias de unificación jurisprudencial, reguladas en el artículo del artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, así: En efecto, mediante las sentencias de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado debe asumir una importante y nueva función, la de identificar las decisiones de la jurisdicción que constituyan jurisprudencia establecida, reiterada, comúnmente aceptada por los jueces y, por tanto, permanente en determinados puntos de derecho, y fijarlas con toda formalidad en estas sentencias especiales que se convertirán, hacia el futuro, en guía segura, conocida y previsible de las autoridades administrativas y de los jueces en su función ejecutora de la ley. En ese sentido, no basta que los procesos versen sobre un mismo tema, puesto que este mecanismo no solo fue instituido para analizar casos similares, sino para decidir de forma unificada un supuesto fáctico que afecta en forma global a la sociedad, o un conflicto superior para la vida colectiva, que tenga trascendencia en el funcionamiento del ordenamiento jurídico, o para preservar la armonía y la paz entre los administrados mediante la aplicación del principio de confianza legítima, situaciones que no fueron sustentadas por la actora. (...)

En cuanto a la expedición de sentencias de unificación de jurisprudencia, el artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone: [...] De conformidad con la norma transcrita, corresponde a las secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado dictar sentencia de unificación, de oficio o a solicitud de parte, o por remisión de las subsecciones o de los tribunales, o por petición del Ministerio Público, (i) por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar jurisprudencia, y (ii) sobre procesos pendientes de fallo de las subsecciones de la Corporación, y de los tribunales, que se tramitan en única o segunda instancia. Para asumir el trámite a solicitud de parte, la petición debe exponer las circunstancias que imponen el conocimiento del proceso y las razones que determinan la importancia jurídica o trascendencia económica o social o la necesidad de unificar o sentar jurisprudencia. [...] Así mismo, debe precisarse, que los procesos susceptibles de este mecanismo son los que se tramitan en las subsecciones de esta Corporación, o en los tribunales, que se encuentren tramitados en única y segunda instancia. En ese sentido, no es admisible que se solicite la expedición de una sentencia de unificación de jurisprudencia respecto de procesos que se siguen en los juzgados administrativos, así como tampoco de los que se tramitan en primera instancia ante los tribunales. (Se subraya)

**jurisprudencial es estricto, sin que resulte admisible la opción de apartarse del mismo”** (Se destaca).

Tomando como fundamento estas consideraciones, se reitera que la Corte Constitucional al declarar la exequibilidad condicionada del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 (incorporado en su esencia en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019) indica:

Ahora bien, como la primera parte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 caracteriza a los conceptos de la DIAN como la interpretación oficial de la ley por parte de la Administración de Impuestos, con carácter obligatorio para sus propios empleados, (3.3.1. supra), la Corte considera superada cualquier duda en torno de la efectiva competencia que tiene el Consejo de Estado para ejercer el control de constitucionalidad sobre dichos conceptos. Por ello, la jurisprudencia que emita el máximo tribunal de lo contencioso administrativo sobre la validez de la doctrina de la Administración de Impuestos es un argumento adicional para soportar que, por encima de la obligatoriedad que tienen los conceptos de la DIAN para sus propios empleados, estos se verían avocados a su eventual desconocimiento si el precedente judicial del Consejo de Estado o de esta Corte aconsejara la adopción de una interpretación distinta de la ley tributaria. De este modo se acredita la incoherencia de una proposición jurídica que le impide a los contribuyentes ponerle de presente a la DIAN o a la Administración de Justicia, las razones por las cuales su decisión podría estar condicionada por un criterio superior a su discrecionalidad hermenéutica, por razonable que esta última sea. (Se subraya y destaca)

De esta manera, la existencia de una interpretación de la DIAN no aplicada o ignorada por el administrado puede derivar en situaciones tales como:

- Inexistencia de un **precedente jurisprudencial** que sirva de sustento a la interpretación del contribuyente, caso en el cual la posibilidad de que se configure un pleito es alta, porque el funcionario está sometido al cumplimiento de los conceptos del nivel central. En tal escenario, la solución de fondo queda diferida a la sede judicial, porque el operador judicial —a diferencia del funcionario de la administración— no está vinculado al concepto de la DIAN.
- Existencia de una **sentencia de unificación jurisprudencial**<sup>6</sup> que fije una interpretación esencialmente igual a la sostenida por el contribuyente, caso

6 En el artículo titulado “El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la Ley como fuente del derecho”, Fernando Arrázola Jaramillo analiza la diferencia entre precedente y jurisprudencia.

en el cual el funcionario administrativo debería cesar el proceso de fiscalización, por la imposibilidad de separarse de la línea jurisprudencial contenida en la sentencia de unificación jurisprudencial. En este caso el funcionario debe sujetarse a la sentencia de unificación jurisprudencial, aun por encima de la interpretación oficial de la DIAN.

- Existencia de un **precedente**<sup>7</sup> jurisprudencial que constituya una línea unívoca y uniforme sobre una materia, caso en el cual el asunto debería tener la misma evolución prevista para las sentencias de unificación jurisprudencial. Sin embargo, la práctica ha indicado que los funcionarios de la administración son reticentes a poner fin a sus investigaciones en vía administrativa, aun con la existencia de precedentes claros y precisos. Esta falta de adaptación de las decisiones gubernativas a los precedentes jurisprudenciales genera un incremento innecesario en la litigiosidad. Por tanto, conviene hacer un llamado al Consejo de Estado para que en sus sentencias se advierta a la Administración la obligatoriedad del precedente, haciendo eco a lo ya señalado por la Corte Constitucional.

---

dencia en el sistema del *common law*. En Colombia, aparentemente se ha invertido el alcance de dichas expresiones, en el intento de aproximación de nuestro sistema (*civil law*) a las reglas del *common law*. En el citado artículo se advierte:

Otra precisión que resulta necesaria en este escrito consiste en clarificar por qué las palabras “jurisprudencia” y “precedente” no son equiparables en cuanto a su relevancia como fuentes del derecho. Este punto lo aclara de manera suficiente Yepes Arcila al explicarnos que la figura del precedente, propia de los sistemas jurídicos del *common law*, y la jurisprudencia, propia de los sistemas del *civil law*, se asemejan en cuanto a que ambas constituyen el resultado de la actividad judicial, pero se diferencian fundamentalmente en que el precedente tiene una función principal dentro del ordenamiento en cuanto a producción normativa, mientras que la jurisprudencia tiene una función residual que consiste en la interpretación que hace los jueces de normas establecidas por un legislador diferente a ellos mismos (2012, pp. XVI.XV). En otras palabras, el precedente tiene fuerza normativa como fuente del derecho, mientras que la jurisprudencia tiene una fuente residual o accesoria a tal calidad.

En el caso colombiano, las sentencias de unificación jurisprudencial podrían hacer las veces de los precedentes en el *common law*, a pesar de que interpretan la Ley; pero, tienen una función integradora y unificación de las líneas interpretativas, de ahí su carácter vinculante. A su turno, lo que la Corte Constitucional ha dado por llamar “precedentes” equivaldría a la jurisprudencia ordinaria del *civil law*, como criterio auxiliar con fuerza residual o accesoria, pero de mayor jerarquía frente a las interpretaciones contenidas en los conceptos de la DIAN.

- 7 En Sentencia T-102 de 25 de febrero de 2014 la Corte Constitucional indicó:

**3.6.4.** Por su parte, el **precedente**, por regla general, es aquella sentencia o conjunto de sentencias que presentan similitudes con un caso nuevo objeto de escrutinio en materia de (i) patrones fácticos y (ii) problemas jurídicos, y en las que en su *ratio decidendi* se ha fijado una regla para resolver la controversia, que sirve también para solucionar el nuevo caso.

Esta noción ha sido adoptada en Sentencias como la T-794 de 2011, en la que la Corte indicó los siguientes criterios a tener en cuenta para identificar el precedente:

(i) la *ratio decidendi* de la sentencia que se evalúa como precedente, presenta una regla judicial relacionada con el caso a resolver posteriormente; (ii) se trata de un problema jurídico semejante, o a una cuestión constitucional semejante y (iii) los hechos del caso o las normas juzgadas en la sentencia son semejantes o plantean un punto de derecho semejante al que se debe resolver posteriormente. (Se subraya)

- Que exista un **antecedente**<sup>8</sup> jurisprudencial que confirme la tesis del administrado. En este caso, el antecedente —aunque es orientador— no tiene la virtud de relevar al funcionario del acatamiento de la interpretación del nivel central, vertida en un concepto. Por tanto, el antecedente resulta especialmente relevante en vía jurisdiccional, para sustentar la carga argumentativa del contribuyente.

## 5.2. Casos en los que el contribuyente ha actuado consistentemente con conceptos emitidos por la DIAN.

En esta vertiente del asunto analizado la solución se complejiza. Como se advirtió en la Sentencia C-514 de 2019, la Corte Constitucional, al declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 (incorporado en su esencia en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019), fijó la siguiente posición:

1. En defensa de los intereses del contribuyente, este podrá invocar la ley en sentido material y amplio, esto es, las fuentes obligatorias (normas) y las fuentes auxiliares (la jurisprudencia y la doctrina, entre otros). Así, al argumentar los casos, el administrado podrá fundamentar su actuar en las normas y en las interpretaciones oficiales de las mismas (jurisprudencia y doctrina).

2. Le corresponde “al operador administrativo o judicial del caso graduar el peso de los argumentos presentados por las partes, de acuerdo con la jerarquía de las fuentes en que estos se apoyen” (se subraya). Hasta aquí la Corte no fija un criterio orientador basado en la aplicación del principio de protección a la confianza legítima del administrado, que adecuó su comportamiento a un concepto —legal o no— emitido por la Administración. El criterio que se cita es exclusivamente el de jerarquía de las fuentes normativas en sentido amplio.

---

8 En la misma Sentencia T-102 de 25 de febrero de 2014 la Corte Constitucional indicó: El **antecedente** se refiere a una decisión de una controversia anterior a la que se estudia, que puede tener o no algunas similitudes desde el punto de vista fáctico, pero lo más importante es que contiene algunos puntos de Derecho (e. g. conceptos, interpretaciones de preceptos legales, etc.) que guían al juez para resolver el caso objeto de estudio. Por tanto, los antecedentes tienen un carácter orientador, lo que no significa (a) que no deban ser tenidos en cuenta por el juez a la hora de fallar, y (b) que lo eximan del deber de argumentar las razones para apartarse, en virtud de los principios de transparencia e igualdad. Esta noción fue esbozada en la sentencia T-292 de 2006, en la que la Corte, ante la pregunta de “¿debe entenderse por precedente cualquier antecedente que se haya fijado en la materia, con anterioridad al caso en estudio?”, indicó:

La respuesta a esta inquietud es negativa por varias razones. La primera, es que no todo lo que dice una sentencia es pertinente para la definición de un caso posterior, como se ha visto (v. gr. la ratio es diferente al obiter dicta). La segunda, es que aunque se identifique adecuadamente la ratio decidendi de una sentencia, resulta perentorio establecer para su aplicabilidad, tanto en las sentencias de constitucionalidad como en las de tutela, qué es aquello que controla la sentencia, o sea cual es el contenido específico de la ratio. En otras palabras, si aplica tal ratio decidendi para la resolución del problema jurídico en estudio o no”. (Se subraya)



3. Al analizar la ponderación entre la interpretación jurisprudencial y la administrativa, la Corte Constitucional le da peso específico a la interpretación jurisprudencial, destacando su carácter obligatorio frente a los conceptos de la DIAN, al señalar en la Sentencia ya referida lo siguiente:

De otro lado, la Corte resalta que la supremacía del texto constitucional exige que el principio de autonomía judicial que consagra el artículo 230 de la Carta se adecúe a la protección del dogma fundante de la Constitución: los derechos fundamentales. En este sentido la Corte ha explicado que, en el marco de los procesos a cargo de los distintos operadores judiciales, estos deben guardar coherencia en sus fallos, estándoles proscrito “*desconocer injustificadamente (i) sus propias decisiones sobre la materia; o (ii) las reglas previstas por la jurisprudencia de los tribunales de cierre de cada jurisdicción, quienes tiene la función constitucional de unificación (...)*”; todo ello en defensa del derecho a recibir un tratamiento igual por parte de las autoridades (C. P., art. 13) y de la legitimidad que tienen los particulares para confiar y, subsecuentemente, para fundar sus expectativas de tratamiento en las actuaciones y posiciones que tales autoridades hayan mantenido en el tiempo (C. P. art. 83). Esto es igualmente predicable de los agentes de la Administración pues, como lo ha explicado la jurisprudencia, “*el ejercicio de las funciones administrativa y judicial transcurre en el marco del estado constitucional de derecho y entraña la concreción del principio de igualdad de trato y protección debidos a los ciudadanos, en cumplimiento del fin estatal esencial de garantizar la efectividad de los derechos, y en consideración a la seguridad jurídica de los asociados, la buena fe y la coherencia del orden jurídico. Lo que conduce al deber de reconocimiento y adjudicación igualitaria de los derechos, a sujetos iguales, como regla general de las actuaciones judiciales y administrativas*”.

Entonces, la Corte Constitucional no se adentra en la problemática del principio de protección a la confianza legítima que se debe aplicar cuando el contribuyente actúa con base en un concepto de la DIAN, **con independencia de su legalidad y de la posición existente o posterior de la jurisprudencia sobre el punto de derecho interpretado**.

En efecto, como se deriva del apartado transcrito, la Corte se centra en el principio de seguridad jurídica, igualdad de trato, confianza legítima predicable del precedente jurisprudencial, para concluir que **el operador judicial**, en todo caso, debe garantizar el acatamiento de estos principios en sus fallos, lo cual no resuelve el asunto planteado respecto de la obligatoriedad de los conceptos de la DIAN.

A nuestro juicio, la omisión de este análisis no enerva el derecho que asiste al ciudadano para demandar, aun ante la jurisdicción, que se declare la nulidad de una actuación administrativa que desconoce las decisiones del contribuyente basadas en conceptos de la DIAN **independientemente de su legalidad**. Para tal fin, al igual que en el caso español, el contribuyente debe acreditar: (i) que el concepto preexiste a la decisión que es objeto de cuestionamiento, (ii) que el caso es idéntico en los hechos y consideraciones al resuelto en el concepto que se aplicó y (iii) que la interpretación no resulta contraria a la ley o jurisprudencia vigente al momento de los hechos. Como se indicó, la diferencia con el caso español es que en Colombia ya no se podría impetrar la acción por violación directa de disposición (porque ya no está rigiendo el artículo 264 de la Ley 223 de 1995), como mero control de legalidad. Ahora, el cargo se debe fundamentar en la transgresión del principio de protección a la confianza legítima, lo cual releva al juez de estudiar el asunto sustantivo de fondo porque, esté o no de acuerdo con la interpretación de la DIAN, esta se debe aplicar por razones de orden constitucional.

En este sentido se deberían direccionar las demandas que se formulen, porque se debe llevar a la jurisdicción al convencimiento de que, aun en ausencia de norma positiva que consagre el principio de protección a la confianza legítima, este principio sigue existiendo y su relevancia es total, como desarrollo de los principios de seguridad jurídica y buena fe, así como de la prohibición general de venir contra los propios actos impuesta a la Administración, por el deber de lealtad que le asiste en todas sus actuaciones.

Estas primeras conclusiones atienden y responden al interés de tutelar el principio de confianza legítima dentro de un sistema de derecho rogado,<sup>9</sup> donde corresponde al demandante fijar el alcance de la Litis. Sin embargo, adolecen de una potencial violación al principio de legalidad y de igualdad de trato que se

---

9 En Sentencia SU061 de 7 de junio de 2018, la Corte Constitucional se refirió al sistema de justifica rogada y señaló:

*La jurisdicción de lo contencioso administrativo funciona bajo **el principio de justicia rogada**. Ello significa que, por regla general, el operador jurídico no puede actuar de manera oficiosa, sino que su actividad se desarrolla respecto de los cargos que los ciudadanos plantean en ejercicio de las acciones constitucionales y legales que han sido previstas por el Legislador. En otras palabras, le compete al administrador iniciar, impulsar y tramitar las actuaciones judiciales que le permitan defender sus pretensiones. De ahí que, este principio tenga dos implicaciones significativas. La primera, la imposibilidad de iniciar de oficio un trámite judicial, pues se entiende que la persona interesada en reclamarle a la Administración la ocurrencia de un daño antijurídico, tiene la carga procesal de presentar la demanda, exponiendo con suficiencia las razones que le sirven de fundamento a sus pretensiones. Por consiguiente, el A quo no puede, al momento de tramitar y decidir de fondo el asunto, rebasar el marco de la relación jurídico procesal trabada por las partes. La segunda involucra, la imposibilidad del fallador para iniciar de oficio el trámite de apelación, ya que son los sujetos procesales involucrados en la causa los que tienen el deber de sustentar los motivos de su inconformidad. Así visto, ' la competencia del juez de alzada se restringe a los cargos que fueron formulados por las partes a través del recurso de apelación.*

evidenciaría en aquellos casos en que, frente a una misma situación de hecho, otro demandante no tenga la habilidad o no cuente con las herramientas para formular un cargo de nulidad basado en la violación del principio de confianza legítima. En ese caso, al no estar formulado el cargo, el juez estaría abocado a fallar conforme a la interpretación de la norma aplicable, ante el desconocimiento del concepto de la DIAN por la ausencia del cargo mencionado. Lo anterior llevaría al aparente absurdo de que, frente a situaciones de hecho idénticas, los fallos sean diversos.

La potencialidad descrita es cierta y es transversal a todo el sistema de derecho procesal rogado, dado que la profundidad y alcance de la sentencia es directamente proporcional a la carga argumentativa de la demanda. Así, en el sistema rogado existe la posibilidad de que en **situaciones iguales**, si los cargos y sustentaciones de la demanda son disímiles, **resulten fallos en sentidos diversos**. Para enervar esta situación, queda en manos del juez juzgar en cada caso si excepcionalmente puede desprenderse de las cadenas del derecho rogado y fallar por motivos diferentes a lo incoado en la demanda.<sup>10</sup>

Retomando el planteamiento básico, en los litigios en los que se controvierte la legalidad de las liquidaciones privadas basadas en conceptos emitidos por la DIAN, el primer asunto que debería analizar el operador jurídico no debe ser el aspecto sustancial de fondo, sino determinar si se configuró el efecto vinculante del concepto de la DIAN, que pueda ser oponible, en virtud del principio de confianza legítima, en vías gubernativa y jurisdiccional. Los casos que se han identificado en esta vertiente del problema, ante la existencia de una interpretación de la DIAN aplicada por el administrado, son los siguientes:

- Inexistencia de un **precedente jurisprudencial** que desautorice el concepto de la Administración al momento de la toma de decisión por parte del administrado. En este caso, se debe amparar el principio de confianza legítima de manera plena, sin mayor análisis o consideración. Por tanto, la actuación administrativa se debería enervar desde sus inicios.

---

10 En la misma Sentencia referida en el pie de página 7, la Corte Constitucional indicó: El Consejo de Estado ha expresado que el juez administrativo está en el deber de interpretar la relación jurídica procesal trabada por las partes y no simplemente aplicar el principio de justicia rogada cuando: (i) la falta de técnica jurídica le impide comprender con suficiencia algunos de los presupuestos relevantes que orientan su labor en el proceso; (ii) la aplicación estricta de este principio desconozca normas o principios consagrados en la Constitución Política; (iii) deje por fuera el cumplimiento de compromisos asumidos por el Estado colombiano en materia de derechos humanos e infracciones al derecho internacional humanitario y, por último, (iv) en la resolución del caso concreto, aun aplicándose normas procesales pertinentes, se ignoran otras disposiciones jurídicas relevantes para la adopción de una adecuada decisión.

- Existencia de una **sentencia de unificación jurisprudencial** que fije una interpretación opuesta a la fijada en el concepto de la DIAN. Este evento tiene dos subcasos:
  - Si la posición jurisprudencial *preexistía* al concepto, por jerarquía normativa, no se puede aplicar el principio de protección a la confianza legítima.
  - Si la posición jurisprudencial sobrevino al concepto de la DIAN, se debe dar aplicación preferente al concepto de la DIAN, independiente de su legalidad, por aplicación del principio de confianza legítima. Es decir, la actuación administrativa ni siquiera podrá ser iniciada por el operador administrativo.

Existe un evento que no es ajeno a nuestra realidad jurídica: que al momento de la toma de decisión el concepto de la DIAN y la jurisprudencia fueran uniformes y ajustados a la decisión del contribuyente y, con posterioridad, sobrevenga un cambio jurisprudencial. Esta es una variación del último evento y debe tener la misma solución, es decir, el cambio jurisprudencial no debe afectar la aplicación del principio de confianza legítima. En este caso, el principio se aplica por la existencia del concepto de la DIAN y la sentencia misma. No nos adentraremos en esta materia. Baste informar la existencia de un interesante artículo del doctor Fernando Arrázola Jaramillo titulado “El Concepto de Seguridad Jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente de derecho”. En este artículo se analiza la relevancia de la estabilidad de la jurisprudencia para garantizar la seguridad jurídica, sin que ello implique la petrificación de las interpretaciones de la ley. Se destaca que la estabilidad jurisprudencial, como interpretación de la ley, es tan relevante como la estabilidad misma de la ley, como garantía del principio de seguridad jurídica e igualdad de trato ante la ley:<sup>11</sup>

- Que exista un **precedente jurisprudencial** que incluya una interpretación divergente frente a la contenida en el concepto de la DIAN. En este caso aplicaría la misma solución expuesta para la existencia de sentencia de unificación jurisprudencial.
- Que exista un **antecedente jurisprudencial** que incluya una orientación interpretativa no consistente con la contenida en el concepto de la DIAN. En

---

11 En el mencionado artículo se lee:

“El precedente judicial permite a los justiciados prever el contenido de las decisiones de los jueces y aclarar el sentido de las normas jurídicas, de tal manera que dicha previsibilidad hace posible la seguridad jurídica. Dicho de otra manera, la principal ventaja de la estabilidad en el precedente judicial es que permite anticipar las consecuencias de la actuación tanto estatal como particular, elemento esencial de la seguridad. En suma, puede decirse que el precedente contribuye a brindar estabilidad y certeza.”

este caso no importa el momento en que se expidió el antecedente. Su existencia no debe ser óbice para amparar el principio de confianza legítima.

La anterior lectura de la situación a la que ahora se exponen los administrados supone que estos deben conocer la ley, la jurisprudencia y los conceptos de la DIAN. Bajo los nuevos lineamientos la protección a la confianza legítima no se puede valorar como la expectativa cierta de que su comportamiento se adecúa a la ley, por el simple hecho de ajustarse a un concepto de la DIAN, ignorando la legalidad del concepto frente a las interpretaciones jurisprudenciales. El contribuyente tiene la carga de verificar que la interpretación de la DIAN en la que pretende fundamentar su comportamiento no es contraria a la jurisprudencia imperante sobre la materia. Solo efectuada esta comprobación, surge el derecho a exigir que sus actuaciones no sean cuestionadas por la administración o por la jurisdicción.

En este punto merece un comentario marginal el deber general de obediencia al derecho, basado en el artículo 9 del Código Civil, según el cual “la ignorancia del derecho no sirve de excusa”. Con los avances constitucionales sobre las fuentes normativas, ha de entenderse que el conocimiento del Derecho no se limita al Derecho normado, sino que cubre las fuentes auxiliares. Por tanto, a los administrados no solo se les exige conocer la norma sino también su interpretación oficial. En la Sentencia C-651 de 1997, la Corte Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo 9 del Código Civil, incluyendo un apartado especial para “las normas que indican modos de proceder adecuados para lograr ciertos fines”, en el que reconoce que es una carga del ciudadano su conocimiento para lograr los efectos que desea. Veamos:

Como reglas típicas de la segunda categoría, pueden citarse las que establecen la manera de celebrar contratos. La inobservancia de tales reglas no apareja propiamente sanciones sino más bien resultados fallidos. Porque ellas funcionan de manera similar a las relaciones causales del mundo físico; v. gr: si alguien, por ignorancia, no otorga escritura pública para enajenar un bien inmueble, no padece un castigo. Simplemente no creó el título apto para transferir la propiedad del bien. Del mismo modo que si alguien quiere cortar un árbol y no usa el hacha o la sierra -instrumentos adecuados para tal fin-, que el árbol siga en pie no es un castigo sino la consecuencia natural de no haber procedido de modo idóneo. Tan absurdo sería pretender que se le atribuyera efecto al conato de venta en consideración a la ignorancia del frustrado contratante, como considerar derribado el árbol ante la acción torpe de quien pretendiera abatirlo con una navaja. No son, pues, consideraciones de orden ético, sino de orden fáctico las que determinan que esos,

y no otros, puedan ser los efectos consiguientes a la ignorancia de ese tipo de normas.

Se deriva de este apartado y del ejemplo que se propone que el Estado no espera que el ciudadano conozca el derecho en su integridad. Sin embargo, así como se espera de su conducta humana en general, este tiene una carga de investigar a fondo el comportamiento exacto que debe seguir para lograr un efecto deseado. Si desconoce el procedimiento exacto, sencillamente no se dará el efecto y se derivarán las consecuencias correspondientes. Extrapolando esta lógica al tema tributario, es una carga para el contribuyente estudiar la ley, la jurisprudencia y la doctrina para una toma de decisión informada y poder derivar el efecto esperado.

## **6. Algunas situaciones que se han configurado por efecto de la derogatoria de conceptos proferidos por la DIAN**

Está en evolución la situación que se presenta por la derogatoria del Concepto de la DIAN nro. 29433 de octubre de 2016, cuyo contenido resulta contrario a lo señalado por el Consejo de Estado en Sentencia de 1 de junio de 2016 (exp. 20276). El Concepto de la DIAN fue revocado con el Oficio nro. 01014 de 19 de septiembre de 2019. Los actos referidos versan sobre la interpretación procedente del artículo 177-1 del ET, en relación con la deducibilidad de gastos y expensas comunes a las actividades gravadas y exentas, así como a las operaciones que dan origen a ingresos no constitutivos de renta y a ganancias ocasionales.

Considerando la cronología de los hechos y la vigencia del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes presentaron sus declaraciones de renta de los años 2016, 2017 y 2018 ajustados a la interpretación contenida en el Concepto DIAN nro. 29433 de octubre 16 de 2016. La fiscalización de estas declaraciones se hace cuando el Concepto de la DIAN que sirvió de sustento se encuentra revocado y la norma que sirvió de apoyo a la decisión se encuentra derogada (art. 264 de la Ley 223 de 1995).

El escenario es complejo. Seguramente surgirán líneas de defensa basadas en la aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, vigente al momento de consolidación de cada período fiscal. El Concepto de la DIAN nro. 29433 de 2016 ampara las decisiones adoptadas, independientemente de su legalidad y/o coherencia con la jurisprudencia imperante sobre la materia. Los detractores podrán aducir que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, inspirado en el principio de protección a la confianza legítima, no puede amparar comportamientos que se separaban de la jurisprudencia sobre la materia, sobre la cual también recaía el

deber de ser conocida y observada por el administrado. Frente a ese argumento se debe considerar que se trata de un mero antecedente, pues es un caso aislado de un contribuyente con un objeto social muy específico, que no configura precedente vinculante.

Otro caso, que afortunadamente se enervó en su origen, corresponde al Concepto DIAN nro. 6313 de marzo de 2019, revocado por el Concepto nro. 32153 de 31 de diciembre de 2019. Estos conceptos versaban sobre la aplicabilidad de la regla de transición contenida en el artículo 246-1 del ET respecto del artículo 242-1 ET. Esta revocatoria llevó a cuestionar cuál era la situación de las sociedades que decretaron dividendos en 2019 y tomaron como interpretación de cobertura la contenida en el Concepto DIAN nro. 6313 de 2019, que luego fue derogado por la misma autoridad. Afortunadamente, la propia DIAN revocó el concepto “revocatorio” de diciembre, mediante el pronunciamiento contenido en el Concepto nro. 359 de marzo 17 de 2020 (radicado 0637).<sup>12</sup>

## Conclusiones

1. La Sentencia de la Corte Constitucional C-514 de 2019 elimina cualquier duda sobre la posibilidad del administrado de sustentar sus actos en la ley en sentido material, lo que incluye las fuentes auxiliares del derecho, como la jurisprudencia y los conceptos de la DIAN.
2. El operador de derecho debe graduar el peso de los argumentos, respetando la jerarquía de la fuente. Para tal efecto, no puede ignorar que la jurisprudencia es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios administrativos y limita la discrecionalidad interpretativa para el funcionario judicial.
3. Sin perjuicio de lo anterior, si el administrado acredita que actuó con base en un concepto de la DIAN, podrá solicitar que, en virtud del principio de protección a la confianza legítima, su actuación no sea objeto de cuestionamiento por parte de la autoridad tributaria, independientemente de la legalidad del concepto que sirvió de base para la toma de decisión.
4. Para tal fin, el contribuyente debe acreditar de manera fehaciente que: (i) el concepto de la DIAN en el que se apoya estaba vigente para el momento de la toma de decisión, (ii) su situación fáctica y el contexto es igual al analizado en el concepto que le sirve de apoyo y (iii) no existía posición jurisprudencial

---

12 Mediante Concepto DIAN No. 289 de 2020 (radicado 063 o 406 de 2020), la entidad enunció la doctrina revocada en 2019, que se puede consultar para seguimiento.

contraria a la interpretación contenida en el concepto, para el momento de la toma de decisión.

5. De manera residual, en virtud del principio de confianza legítima, en todos los casos que la autoridad pretenda desconocer su doctrina previa, tendrá la carga de motivar esa decisión, excluyendo cualquier opinión meramente discrecional.

Así, la principal reflexión es que la derogatoria del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 no acarrea la inaplicación del principio constitucional de amparo a la confianza legítima, como desarrollo del principio de seguridad jurídica y buena fe, en virtud del principio de lealtad predicable de la administración, que le impone la obligación de no volver o desconocer sus propios actos. Lo anterior se da porque es indudable que los principios no requieren consagración normativa por estar inmersos en la norma constitucional, de aplicación preferente en todos los casos.

## Bibliografía

### **Publicaciones**

Fernando Arrázola Jaramillo. El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la Ley como fuente del Derecho. Revista de Derecho Público No. 32. Página 1 a 27. Universidad de los Andes. Facultad de Derecho. Enero-Junio de 2014 ISSN 1909-7778.

Ramón Falcón y Tella. La confianza legítima en el ámbito tributario (I): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. Universidad de la Rioja. Quincena Fiscal. ISSN 1132-8576 NO. 20. 2012. Páginas 11-16. <https://dialnet.unirioja.es>

Ramón Falcón y Tella. La confianza legítima en el ámbito tributario (II): la vinculación de la AEAT al precedente (SSAN de 3 de diciembre de 2009 y de 26 de enero y 24 de julio de 2012). Universidad de la Rioja. Quincena Fiscal. ISSN 1132-8576 NO. 21. 2012. Páginas 11-17. <https://dialnet.unirioja.es>

### **Publicaciones electrónicas:**

Ley 58 de 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. España. Referencia: BOE-A-2003-23186. Recuperado de: Permalink ELI <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>

Sentencia de la Corte Suprema de México. Ejecutoria num. 2a. XXXIX/2017 (10 A) de Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala. Fecha de publicación: 31 de marzo de 2017. Recuperado de Link: <https://vlex.com/vid/738273677>



Sentencia del Tribunal Supremo de España. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección Tercera. Sentencia Numero 713/2019, de 29 de mayo de 2019. Recuperado del link: <https://www.boe.es/eli/es//2003/12/17/58/con>

Ana María Juan Lozano. Documento publicado en ELDERECHO.COM, bajo el título “Contestaciones a consulta: ¿hasta dónde vinculan las vinculantes?”. Recuperado del link <https://elderecho.com/contestaciones-a-consulta-hasta-donde-vinculan-las-vinculantes>

Félix Alberto Vega Barrero. Documento publicado en Idl UAM Instituto de Derecho Local, bajo el título “Las consultas tributarias vinculantes emitidas por el Estado y los tributos locales” Recuperado del link <https://www.idluam.org/blog/las-consultas-tributarias-vinculantes-emitidas-por-el-estado-y-los-tributos-locales/>

## ***Jurisprudencia***

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-487 de 1996 (MP. Dr. Antonio Barrera Carbonell; septiembre 26 de 1996).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-514 de 2019 (MP. Dra. Cristina Pardo Schlesinger; octubre 30 de 2019).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-634 de 2011 (MP. Dr. Luis Ernesto Vargas Silva; agosto 24 de 2011).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia SU-360 de 1999 (MP. Dr. Alejandro Martínez Caballero; mayo 19 de 1999).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia SU-498 de 2016 (MP. Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado; septiembre 14 de 2016).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-102 de 2014 (MP. Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chalhub; 25 de febrero de 2014).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-836 de 2001 (MP. Dr. Rodrigo Escobar Gil; 9 de agosto de 2001).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-651 de 1997 (MP. Dr. Carlos Gaviria Díaz; 3 de diciembre de 1997).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 11001-03-27-000-2006-00040-00-16152. (CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 2 de abril de 2009).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 25000-23-27-000-2004-01064-01-16316 (CP Ligia López Díaz. 29 de enero de 2009).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 25000232700020060081201 18265 (CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 16 de mayo de 2013).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 73001-23-31-000-2009-00439-01 18839 (CP Martha Teresa Briceño de Valencia. 31 de mayo de 2012).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 05001-23-31-000-2400-04972-01 20167. (CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. 15 de abril de 2015).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 73001-23-31-000-2009-00439 18839. (CP Martha Teresa Briceño de Valencia. 31 de mayo de 2012).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 11001-03-27-000-2013-00003-00 19901. (CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. 14 de agosto de 2013).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente número 250002337000201200097-01 20276. (CP Martha Teresa Briceño de Valencia. 1 de junio de 2016).

### **Conceptos DIAN**

Concepto No. 29433 de octubre de 2016.

Concepto No. 01014 de septiembre de 2019.

Concepto No. 6313 de marzo de 2019.

Concepto No. 32153 de diciembre de 2019.

Concepto No. 359 de marzo de 2020.