

Fuerza vinculante de los conceptos en materia tributaria

Ruth Yamile Salcedo Younes

A. Introducción

El derecho tributario estudia la imposición, cálculo, determinación oficial, recaudación, cobro coactivo y extinción de los tributos¹. Constituye una rama autónoma del derecho y como tal, le aplican principios y definiciones propias, sin que ello signifique que no se integre debidamente dentro del marco general del derecho.

Uno de los temas especiales en materia tributaria constituye la aplicación de los conceptos emitidos por la autoridad tributaria, tanto por parte de los mismos funcionarios encargados de hacer cumplir las normas impositivas, como de los contribuyentes, responsables y demás obligados a cumplir las obligaciones tributarias de orden sustancial y formal.

El asunto es de total importancia cuando se verifica que en el mismo resultan involucrados principios de primer orden como son los de la buena fe constitucional² y la seguridad jurídica y confianza legítima, garantías protegidas por la Constitución Nacional³.

¹ Ver *Bravo Arteaga*, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 1997, p. 41.

² Dice la sentencia C-1194 de 2008: 2La jurisprudencia constitucional ha definido el principio de buena fe como aquel que exige a los particulares y a las autoridades públicas ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una “persona correcta (*vir bonus*)”. Así la buena fe presupone la existencia de relaciones recíprocas con trascendencia jurídica, y se refiere a la “confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada.” *Corte Constitucional*, sentencia C-1194 de 3 de diciembre de 2008.

³ Respecto al principio de seguridad jurídica en materia tributaria, señala la Corte Constitucional: “En este caso, encuentra la Corte que el principio cuya salvaguarda está de por medio es el de seguridad jurídica. En efecto, al considerarse las leyes tributarias leyes que, en general, imponen cargas a las personas que determinan como sujetos pasivos, se ha entendido que éstos deben tener plena claridad respecto de las actividades que generen tributos y el monto al que los mismos ascenderán, para que dichas cargas no resulten un imprevisto que afecte desproporcionadamente el debido proceso, la equidad, la buena fe, la libertad de empresa o el derecho de propiedad, entre otros. La exigencia del artículo 338 de la Constitución tiene sentido en cuanto evita la variación intempestiva en las condiciones de tributación de los contribuyentes, de manera que se afecte la

Para entender cuál es el estado actual de la materia, hoy regulada en la Ley 2010 de 2019, última de las muchas reformas tributarias expedidas en este país, denominada “Ley de Crecimiento”, es preciso entender los antecedentes normativos, jurisprudenciales y doctrinarios que la rodean.

Previamente, y para enmarcar esta temática, es del caso poner de presente que la norma que hoy rige – que corresponde al artículo 131 de la mencionada ley establece que los conceptos tributarios constituyen interpretación oficial y tienen carácter obligatorio para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y precisa que los contribuyentes pueden sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley. En concordancia se presentarán analíticamente en esta contribución, los antecedentes normativos y la correspondiente jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana (B). Luego de ello se estudiará la regulación vigente (C) y se detallarán las implicaciones del nuevo texto normativo (D), finalizando con una sección de conclusiones (E).

confianza legítima que durante un período fiscal se había generado en torno a las reglas de tributación que regirían el mismo. Así, se salvaguarda al sujeto pasivo de los tributos de sorpresas, hechos intempestivos o, incluso, fraudes que un Estado fiscalista pueda obrar en su contra. En ciertas ocasiones esta protección también implica que situaciones acaecidas antes de que la ley entre en vigencia se constituyan en fuente de obligaciones para el sujeto pasivo; por esta razón, en casos anteriores, y a criterio de la Corte de manera errónea, suele entenderse complementada –o, incluso, reiterada– por la limitación del artículo 363 de la Constitución que prohíbe la retroactividad de las leyes tributarias, en cuanto que su objetivo o razón de ser es la misma: evitar que una nueva ley tome como base de imposición hechos acaecidos con anterioridad a su entrada en vigencia”. *Corte Constitucional*, sentencia C-076 de 15 de febrero de 2012.

B. Antecedentes normativos y jurisprudencia de la Corte Constitucional colombiana

La primera disposición que reguló la fuerza vinculante de los conceptos en materia tributaria fue el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que disponía:

Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la 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 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

Esta disposición constituía una “pieza de oro”, de innegable protección a la seguridad jurídica de los administrados, en la medida que claramente obligaba a las autoridades tributarias a respetar las actuaciones de los contribuyentes realizadas al amparo de los conceptos escritos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN; e incluso, los contribuyentes podían sustentar ante la autoridad jurisdiccional su actuación con base en dichos conceptos.

De acuerdo con su último aparte, esta disposición no obligaba a publicar los conceptos, salvo cuando se modificara la posición adoptada.

La norma en cuestión fue demandada ante la Corte Constitucional en su aparte que señalaba que “(d)urante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias”.

Para el demandante, los conceptos en mención no podían ser obligatorios para las autoridades tributarias ni para las judiciales porque ello implicaba darles a estos un carácter de ley del que carecen, en la medida que con ellos se resuelven situaciones de carácter general, y es al Congreso de la República, a quien de acuerdo con el artículo 150 de la Carta Política, le corresponde la competencia para expedir las leyes.

La Corte Constitucional emitió la sentencia C-487 de 1996, en la que declaró la exequibilidad de la disposición demandada. Importantes argumentos se exponen en la sentencia en mención. El primero se refiere al marco constitucional en el que se ubica la obligatoriedad de los referidos conceptos: en el amparo a los principios constitucionales de buena fe y de confianza debida. De esta forma, la obligatoriedad para la administración de los conceptos obedece a

tres propósitos principales: el de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles a los conceptos un grado evidente de seriedad y certeza y el evitar que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes.

El segundo argumento se refiere al carácter jurídico de los conceptos tributarios, teniendo en cuenta la glosa constitucional formulada en la demanda de violación de las facultades normativas que la Carta Política radica en el Congreso, asunto sobre el cual la Corte dilucida que los conceptos no constituyen *per se* actos administrativos porque carecen de poder decisorio, pero tienen este carácter cuando resultan de obligatoria aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, en cuyo caso constituyen actos reglamentarios. De todas formas, aclaró la Corte, resulta claro que los administrados pueden o no acoger los conceptos⁴.

El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 estuvo vigente hasta la promulgación de la Ley 1943 de 2018, denominada “Ley de Financiamiento”, a la postre declarada inexecutable por defectos en su formación, mediante sentencia C-481 de 2019 de la Corte Constitucional, que dispuso sus efectos diferidos al 1º de enero de 2020 y la reviviscencia de las normas modificadas o derogadas por la Ley 1943, en el evento que no se hubiera expedido una nueva ley de reforma tributaria antes de finalizarse el año 2019⁵.

⁴ Señala la sentencia: “Los conceptos no constituyen, en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos. Cuando se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello aparea. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio.” *Corte Constitucional*, sentencia C-487 de 26 de septiembre de 1996. El Consejo de Estado también ha prolijado la tesis de actos administrativos para los conceptos tributarios que resulten de obligatorio cumplimiento. Al respecto, puede consultarse, entre otras, la sentencia de 25 de noviembre de 2004, de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, exp. 13533.

⁵ Señala la parte resolutoria de la sentencia C-481 de 2019: “Tercero: disponer que (i) la declaratoria de inexecutable prevista en el resolutorio segundo surtirá efectos a partir del primero (1o.) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018; (ii) los efectos del presente fallo sólo se producirán hacia el futuro y, en consecuencia, en ningún caso afectarán las situaciones jurídicas consolidadas de forma anterior a su notificación. Cuarto. En caso de que para el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil diecinueve (2019) no se hubiere promulgado y publicado una nueva ley, disponer la reviviscencia

La Ley 1943 de 2018 dispuso la derogatoria expresa del artículo 264 de la Ley 223 de 1995 (artículo 122) y en su artículo 113 reguló de nuevo la fuerza vinculante de los conceptos de carácter tributario, así:

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 solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.

De acuerdo con los antecedentes de la ley en mención, la derogatoria tenía como propósito eliminar el carácter vinculante de los conceptos emitidos por la DIAN para las autoridades tributarias, en la medida que debían constituir sólo un criterio de orientación para quien realizará la consulta.

Comparados los textos de las dos disposiciones (artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y artículo 113 de la Ley 1943 de 2018) se aprecia que esta última eliminó: (i) la previsión referida a que los contribuyentes pudieran sustentar sus actuaciones en la jurisdicción con base en los conceptos emitidos por la autoridad tributaria; (ii) el aparte que establecía que “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” y (iii) la obligatoriedad de publicar el concepto modificatorio de uno anterior.

El artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 fue objeto de demanda de inconstitucionalidad en su aparte que señalaba que los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley”. El actor consideró violados los artículos 29 de la Constitución Política (garantía al debido proceso), al limitarse para los contribuyentes la posibilidad de utilizar los conceptos como medio de defensa, mientras que la autoridad tributaria puede utilizar los que le sirvan de apoyo a sus pretensiones; 83 Ib. (principio de confianza legítima), al permitir que se desconozcan los conceptos con base en los cuales el contribuyente basó su actuación, debiendo limitarse sólo a las disposiciones jurídicas; 2 Ib. (del que emana el canon de seguridad jurídica) y el 230 Ib. que establece el sistema de fuentes del derecho.

de manera simultánea de las normas derogadas o modificadas por la Ley 1943 de 2018, con el fin de que las normas reincorporadas rijan para el período fiscal que inicia el primero (1°) de enero de dos mil veinte (2020) y de allí en adelante.” *Corte Constitucional*, sentencia C-481 de 16 de octubre de 2019.

La demanda fue resuelta mediante sentencia C-514 de 2019, que ordenó

(d) declarar la EXEQUIBILIDAD condicionada de la parte demandada del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, 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 INEXEQUIBLE.

En la sentencia se parte de dilucidar el debido entendimiento del aparte demandado, en el sentido que de acuerdo con su texto, los contribuyentes ven limitada su defensa a la “ley”, entendida como el derecho legislado, sin que puedan invocarse otras fuentes del derecho; y ello –precisamente– según la Corte Constitucional, resulta contrario al artículo 230 de la Carta Fundamental, norma que si bien establece que los jueces en sus providencias “sólo están sometidos al imperio de la ley”, de igual manera determina que son criterios auxiliares de la actividad judicial “(1) a equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina”. En este sentido, no permitir el uso de los criterios auxiliares previstos en la Constitución vulnera la confianza legítima, así como el precedente judicial, asuntos que permiten la aplicación de los derechos fundamentales de las personas, quienes tienen el derecho a presentar sus alegaciones y de esta forma lograr decisiones “ajustadas a derecho”⁶.

⁶ En dicha sentencia se señala: “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.” Corte Constitucional, sentencia C-514 de 2019 de 30 de octubre de 2019.

La limitación establecida en la norma demandada –concluye la Corte Constitucional– resulta “en detrimento del derecho al debido proceso y de defensa (C.P. art. 29)–; a la confianza legítima (C.P., art 83); y a la prevalencia del derecho sustancial sobre el procedimental (C.P., art. 228).”

C. Regulación vigente

La expedición de la sentencia C-481 de 2019 de la Corte Constitucional, que declaró la inexecutable diferida de la Ley 1943 de 2018, dio lugar a la expedición de la Ley 2010 de 2019, conocida como “Ley de Crecimiento”, la cual en su artículo 131 señala:

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.

Frente a la disposición anterior, el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018, se observa que la nueva norma suprimió la expresión “solo”, que había sido declarada inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-514 de 2019.

D. Implicaciones del nuevo texto normativo

El decurso de la regulación sobre la fuerza vinculante de los conceptos emitidos por la autoridad tributaria, así como las jurisprudencias de la Corte Constitucional que han decidido la constitucionalidad de los textos respectivos, permiten hacer algunas consideraciones sobre el alcance y cubrimiento de la normativa hoy vigente, asuntos a los que nos referiremos a continuación.

Una primera reflexión que debe hacerse es la referida al cubrimiento de la disposición vigente, en el sentido de determinar si aplica sólo a los conceptos que emita la autoridad tributaria nacional, DIAN, o si incluye los conceptos que se emitan por las autoridades tributarias locales.

Al respecto, se observa que el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 se refiere de manera exclusiva a los conceptos emitidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; sin embargo, no se observa razón para que una previsión en el mismo sentido no aplique en tratándose de impuestos de carácter territorial. Un acercamiento al tema podría encontrarse en el artículo 59 de la Ley 223 de 2002, que establece lo siguiente:

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

El problema que tendría la aplicación de la norma transcrita es que se refiere a procedimientos, y la aplicación de los conceptos administrativos como fuente de derecho constituye un asunto sustancial y no procedimental. Con todo, si los conceptos emitidos por la autoridad tributaria nacional se refieren, precisamente, a asuntos procedimentales, en aplicación del artículo 59 de la Ley 223 de 2002 si podría soportarse la aplicación extensiva de los mismos a los impuestos de carácter territorial.

Otra reflexión es la referida a los supuestos en los que se aplica la nueva regulación, frente a lo cual se formulan los siguientes comentarios:

Los conceptos deben ser emitidos por el ente autorizado de la autoridad tributaria: La norma señala que es por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina. En el evento que se presente una reestructuración de la entidad, debe entenderse que los conceptos que gozan del tratamiento de obligatoriedad serán aquellos que se expidan por la dependencia encargada.

Los conceptos derivan su obligatoriedad para la autoridad tributaria de su promulgación. Ello implica que deben haber sido insertados en el Diario Oficial, para que proceda su conocimiento y por ende su obligatoriedad.

Si bien la norma no señala que los conceptos deben emitirse por escrito (como si lo indicaba el artículo 264 de la Ley 223 de 1995), no se evidencia la posibilidad de sustentar la obligatoriedad de los mismos para los funcionarios administrativos si los conceptos han sido emitidos verbalmente, precisamente en consideración de lo expuesto en el punto anterior.

Los conceptos resultan obligatorios sólo para los funcionarios del Estado, pero no para los particulares (contribuyentes). Ello se deriva no sólo del texto de la norma, sino de las jurisprudencias de la Corte Constitucional que han analizado el asunto (sentencias C-487 de 1996 y C-514 de 2019).

Los contribuyentes sí pueden amparar las posiciones asumidas, tanto en la sede administrativa como en la jurisdicción, en los conceptos emitidos por la autoridad tributaria, lo cual deviene de i) que la autoridad tributaria está obligada a aplicarlos; ii) que constituyen una fuente auxiliar de derecho, de conformidad con el artículo 230 de la Carta Política y la sentencia C-514 de 2019.

Un asunto final de capital importancia en este primer aparte de comentarios, es la obligatoriedad de la aplicación de los conceptos emitidos por la autoridad tributaria para las autoridades judiciales.

Al respecto, deben tenerse en consideración varias cuestiones: la primera es la referida a la aplicación el artículo 230 constitucional, que consagra – en primer lugar– que los jueces sólo están sometidos al imperio de la ley, para posteriormente disponer que como criterios auxiliares de la actividad judicial están la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina. De esta forma, resulta claro que el concepto emitido por la autoridad tributaria, con base en el cual se adelantó una actuación administrativa en contra del contribuyente no obliga al juez, no sólo porque la ley ha dispuesto esta fuerza vinculante sólo para los funcionarios de impuestos y no para las autoridades judiciales, sino bajo la misma aplicación del artículo 230 en mención. De esta forma, el juez puede perfectamente apartarse de la interpretación administrativa y, con las ponderaciones exigidas, disponer la aplicación de la ley, cuya interpretación bien puede no corresponder a lo señalado en la doctrina oficial.

Otra posibilidad es que el funcionario administrativo haya omitido la aplicación de la doctrina oficial que establece el tratamiento adoptado por el contribuyente. En este evento, considero que el juez debe proceder a aplicar el concepto omitido por la autoridad tributaria, bajo la aplicación de la ley vigente (artículo 131 de la Ley 2010 de 2019) que le da fuerza vinculante a estos conceptos para la misma autoridad tributaria. En este caso, el juez estaría aplicando el artículo 230 constitucional que no solo le obliga a aplicar la ley, sino que permite como fuentes del derecho los conceptos. Una conclusión en sentido contrario implicaría una violación de las máximas constitucionales de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima.

Análisis independiente merece la cuestión de la aplicación en el tiempo de los conceptos de orden tributario.

Sobre el asunto no se ocupa la norma bajo análisis, ni las dos anteriormente expedidas. Diferentes hipótesis pueden presentarse: (i) que el concepto se haya emitido con anterioridad a la causación del impuesto sobre el cual se haya proferido la doctrina oficial o del asunto procedimental de que se trate; (ii) que se haya producido en el curso del año gravable en discusión, cuando se trata de impuestos de período como el de renta, o lo haya sido en el curso de una actuación administrativa; (iii) que se haya emitido con posterioridad al cierre o causación fiscal, pero con anterioridad a la presentación de la declaración respectiva; (iv) que se haya proferido con posterioridad a la causación fiscal, a la obligación formal de declarar o a la terminación de la actuación administrativa.

Para resolver estos asuntos, debe partirse de un primer punto, que es el relativo al carácter de actos administrativos de los conceptos que tienen fuerza vinculante (según se dejó claro en la sentencia C-487 de 1996). Por ende, la regla que opera es la de irretroactividad, según la cual la doctrina oficial debe aplicarse hacia el futuro. Esto cobija a los conceptos tributarios que se emiten en el curso del período fiscal y de una actuación administrativa que no se ha cerrado.

La pregunta que surge ahora es si la posición jurídica adoptada por la autoridad tributaria en un concepto posterior puede o no ser aplicada a una situación anterior (período gravable anterior a la emisión del concepto o causación de un tributo ya producida). La respuesta es sí, pero la argumentación no se soporta en la fuerza vinculante de los conceptos que ella emite, sino en la obligación general de soportar sus actuaciones administrativas relacionadas con la liquidación y cobro de los tributos.

Sobre este particular, la Circular 020 de 2018 de la Dirección de Impuestos Y Aduanas Nacionales - DIAN, sobre seguridad jurídica, si bien se expidió cuando estaba vigente el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, establece algunos parámetros que resultan hoy perfectamente aplicables: (i) la aplicación del principio de irretroactividad de los conceptos, atendiendo su carácter de actos administrativos; (ii) La aplicación obligada de los conceptos emitidos con anterioridad a la actuación del particular, “aun cuando no se comparta la posición doctrinal”; (iii) respecto a modificaciones de la doctrina, señala “(e)n el evento en que con posterioridad a la actuación del particular la doctrina sea modificada o revocada, en virtud del principio de confianza legítima y buena fe, los funcionarios deben, igualmente, respetar la actuación del particular que se fundamentó en ella”.

Nótese que en este tercer evento es la misma autoridad tributaria la que está invocando la aplicación de caros principios constitucionales para respetar la actuación del contribuyente que se amparó en conceptos que posteriormente fueron modificados.

E. Conclusiones

Los conceptos en materia tributaria constituyen actos administrativos en la medida que resulten de obligatoria aplicación por la Administración o por la posibilidad de sujeción a ellos por los administrados. La obligatoriedad de la aplicación de los conceptos deviene de su publicación; y los mismos pueden ser objeto del medio de control de nulidad, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Los contribuyentes pueden exigir a la autoridad tributaria la aplicación de los conceptos tributarios.

La autoridad judicial debería aplicar los conceptos inadvertidos por la autoridad tributaria, de acuerdo con la petición del contribuyente. Ello garantiza la aplicación de los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y de buena fe.

Las modificaciones de conceptos posteriores a la actuación de los contribuyentes no aplican a situaciones anteriores bajo el principio de irretroactividad; sin embargo, si la posición favorece al contribuyente la administración debería aplicarlos.