

# HERMENEUTICA JURIDICA: CONOCIMIENTOS PARA CONTADORES

Por: CP Guillermo Arenas Joya  
Docente pregrado

**S**iendo un tema de manejo casi exclusivo para Abogados, o eruditos en lo jurídico, bien vale la pena que los Contadores investiguemos y conozcamos que es la HERMENEUTICA JURIDICA, sus aplicaciones y alcances sobre las normas tributarias, ya que al resolver o contestar los diferentes requerimientos que profiere la DIAN contra los contribuyentes, nuestros clientes, debemos en ocasiones remitirnos a normas análogas, contenidas en otros códigos y su interpretación debe regirse por la HERMENEUTICA .

La palabra HERMENEUTICA, según varios autores, en resumen, ha sido definida como: "TECNICA Y/O PROCEDIMIENTO PARA INTERPRETAR Y EXPLICAR UN PENSAMIENTO".

En Griego, significa: proclamar, interpretar, afirmar y traducir.

De allí que en lo tributario o en lo Jurídico, la HERMENEUTICA sea la forma de interpretar una norma, de cualquier orden sea contenida en una ley, decreto, resolución, o cualquier acto administrativo.

Nosotros los CONTADORES, somos muy dados a leer por encima las palabras que contiene cada uno de los artículos del ESTATUTO TRIBUTARIO, y NUNCA, captamos su alcance en los elementos jurídicos tiempo y espacio, y por lo general los funcionarios de la DIAN se aprovechan de estos vacíos para "acomodar" las normas a su libre interpretación en las explicaciones sumarias.

En el DERECHO TRIBUTARIO, existe correlación de normas con otros códigos, tales como el Código de Comercio, el Código Contencioso Administrativo y en menor rango, con el Código civil y el Código Penal.

Sin embargo, muchas de las normas están contenidas en el Código Tributario, pero se rigen en ciertos apartes por lo dispuesto en el Código Contencioso Administrativo.

Para iniciar un orden de interpretación, debemos recordar la FAMOSA PIRAMIDE DE KELSEN que configura las fuentes de legalidad y su jerarquía.

Así mismo, los mecanismos jurídicos de la Actuación Administrativa, se realiza a través de: los actos, los hechos, las operaciones, las vías de hecho y las omisiones.

**LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS**, son las manifestaciones de la voluntad de la Administración tendientes a modificar el ordenamiento jurídico y a producir efectos jurídicos. tal es el caso de un decreto, ordenanza, acuerdo, resolución etc.

**LOS HECHOS**, son situaciones que se producen independiente de la voluntad de la Administración, pero que producen efectos jurídicos respecto de ella. Es el caso de la resolución que se produce para un empleado por haber cumplido su jubilación.

**LAS OPERACIONES**, son la reunión de una decisión de la Administración, junto con la ejecución práctica, de tal forma que constituyen una sola actuación Administrativa.

**LAS VIAS DE HECHO**, es la irregularidad que comete la Administración en el cumplimiento de una actividad material de ejecución, la cual atenta contra el derecho de propiedad o contra la libertad pública. Se toma como ejemplo que la DIAN ejecute un allanamiento sin tener poder legal para ello.

Finalmente las OMISIONES ADMINISTRATIVAS, son las abstenciones de la administración que produce efectos jurídicos respecto de ella. Es decir la Administración no actúa cuando debe hacerlo.

Cabe aclarar que cuando nos referimos a la ADMINISTRACION, no se señala a la DIAN como tal, sino al ESTADO COMO ADMINISTRADOR DE JUSTICIA o en su defecto al órgano que la debe ejecutar o hacer cumplir.

Existen tres clases de actos jurídicos:

**ACTOS REGLAS:** son aquellos que crean, modifican, o suprimen situaciones generales e impersonales. Son las leyes, el Código Civil, de Comercio, Penal etc.

**ACTOS SUBJETIVOS:** son los que crean, modifican o extinguen una situación jurídica individual o subjetiva. Puede ser la expedición de una resolución sanción contra un contribuyente.

**ACTOS CONDICIONES:** son los que aplican una situación jurídica general u objetiva a un individuo, como es el caso de un nombramiento público.

De esta manera, UN ACTO SERA LEGISLATIVO, si debe respetar solamente la CONSTITUCION.

Y un ACTO SERA ADMINISTRATIVO, si debe respetar la CONSTITUCION y la Ley.

SEGÚN EL CONTENIDO DE LOS ACTOS, ESTOS PUEDEN SER:

**GENERALES**, es decir que se refieren a personas indeterminadas o TODOS LOS CIUDADANOS.

**INDIVIDUALES**, cuando se refieren a personas determinadas, como es el acto de destitución de un funcionario público.

SEGÚN LAS PARTES QUE INTERVIENEN SON:

**UNILATERALES, BILATERALES O PLURILATERALES**, según se expidan solo por voluntad de la ADMON, por voluntad de ambas partes, (ADMON Y PARTICULAR) o por cuerpos colegiados, como las ASAMBLEAS, CONCEJOS, ETC.

SEGÚN LA AMPLITUD DE LA COMPETENCIA SON:

**ACTOS REGLADOS**, expedidos en cumplimiento estricto de un mandato de la ley.

**ACTOS DISCRECIONALES**, son expedidos según las opciones que le confiere la ley a la ADMINISTRACION, la cual teniendo el poder para

expedirlo, puede tomar la decisión de hacerlo o no.

SEGÚN EL PROCEDIMIENTO SON:

**ACTOS SIMPLES**, que requieren una sola actuación Administrativa para expedirlos.

**ACTOS COMPLEJOS**, requieren de varias actuaciones tales como debates, aprobaciones etcétera para expedirlos.

SEGÚN EL AMBITO DE APLICACIÓN SON:

**ACTOS NACIONALES**, que tienen vigencia en todo el territorio nacional y

**ACTOS LOCALES**, que tienen vigencia en un territorio o municipio.

SEGÚN LA RELACION DE LA DECISION SON:

**ACTOS PREPARATORIOS**, se expiden como parte de un procedimiento administrativo antes de abocar su decisión final.

**ACTOS DEFINITIVOS**, expedidos con la decisión final es decir que deciden directamente sobre el asunto.

**INTERPRETACION EN LA HERMENEUTICA JURIDICA:**

Después de refrescar estos conocimientos, nos adentramos en las clases de interpretación cuya clasificación general es:

LEGISLATIVA, JUDICIAL Y DOCTRINAL.

**INTERPRETACION LEGISLATIVA:**

Las normas legislativas son las expedidas por el congreso, el gobierno por medio de sus facultades ordinarias o extraordinarias.

Cuando se expide una norma sustantiva del tipo legislativo, su aclaración o interpretación, se realiza mediante otro acto similar es decir otra ley, decreto, ordenanza, acuerdo etcétera en forma abstracta y obliga a todos los asociados.

**INTERPRETACION JUDICIAL:**

Tiene como característica principal que es la proferida por el poder JUDICIAL, es decir los jueces, en la Administración de Justicia y solo tiene efectos para el caso objeto del proceso y las partes que intervienen.

Por lo general sus decisiones se basan en conceptos JURISPRUDENCIALES, emitidos por la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA,

EL CONSEJO DE ESTADO Y LA CORTE CONSTITUCIONAL quienes mediante sus interpretaciones y fallos sientan una conducta estándar en la administración de la justicia como guía para los jueces.

**INTERPRETACION DOCTRINAL:**

Dicen los autores jurídicos, que es un conjunto de CONCEPTOS, CRITERIOS Y PARECERES, que sobre una norma jurídica expresan sus autores.

Tal es el caso de La doctrina emitida por la DIVISION JURIDICA DE LA DIAN donde expresa una guía o doctrina oficial sobre la aplicación de las normas tributarias, y que solo obliga a los funcionarios públicos, mas no a los particulares. El artículo 264 de LA LEY 223/95 reglamentó la obligatoriedad para los funcionarios de los conceptos jurídicos emitidos por la DIAN, y para modificar su alcance debe publicarse el nuevo concepto.

También se cuenta la Doctrina emitida por eminentes tratadistas jurídicos de renombre nacional y mundial, quienes en libros, artículos, publicaciones especializadas, interpretan las normas extensamente para múltiples situaciones y alcances.

**METODOS DE INTERPRETACION:**

Existiendo varios métodos de interpretación, tan solo me referiré a tres de ellos por ser de importancia para los contadores:

**INTERPRETACION TELEOLOGICA**, la cual SE BASA en el análisis de dos variables: 1.- LA VOLUNTAD OBJETIVA QUE CONTEMPLA LA LEY O LA NORMA, es decir el sentido de aplicación, tiempo de aplicación y contexto de la norma y 2.- LA VOLUNTAD DEL LEGISLADOR, es decir, que fue lo que el legislador quiso reglamentar, regular, imponer o sancionar. Puede asumirse desde una de ellas o en conjunto.

Veamos un caso particular de este tipo de interpretación:

El artículo 779 del E.T. ha contenido la norma sobre inspecciones tributarias. Mediante el artículo 137 de la ley 223/95 fue modificado en toda sus partes como son:

- 1.- Ya no contempla: "INSPECCIONES TRIBUTARIAS", sino: "LA ADMON PODRA ORDENAR LA PRACTICA DE INSPECCION TRIBUTARIA..."
  - 2.- Ya no habla de "EXHIBICION Y EXAMEN PARCIAL O GENERAL DE LOS LIBROS ... ETC"
- HABLA DE: "CONSTATACION DIRECTA DE LOS HECHOS QUE INTERESAN A UN PROCESO ADELANTADO POR LA ADMON TRIBUTARIAS....", es decir ya puede proceder a ALLANAR LA INFORMACION.
- 3.- YA NO SUSPENDE "HASTA POR TRES MESES", SINO QUE SUSPENDE POR "TRES MESES CONSECUTIVOS", es decir puede que la inspección tan solo requiera de 1 día, o 10 días o un mes, pero así se levante acta, el término suspendido es de 3 meses
  - 4.- Ya no existe inspección tributaria solo para obligados a llevar libros contables, sino para toda clase de contribuyentes.

**Esta sería la voluntad de la ley.**

Sinembargo, la **VOLUNTAD DEL LEGISLADOR, ES QUE SUSPENDE EL TERMINO** de 3 meses, siempre y cuando HAYA LUGAR a efectuar la inspección tributaria, pues como la ha expresado la corte, si se trata de un agricultor, que no tiene ninguna información que mostrar, ni facturas, ni contabilidad, ni extractos, etcétera, pues allí no operaría ninguna suspensión de término para proferir el requerimiento o la liquidación de revisión.

Igual interpretación puede darse al artículo 781 del E.T. donde la voluntad de la ley es desconocer los costos, deducciones, descuentos y pasivos, por no presentar los libros de contabilidad cuando la Administración los solicite.

Sinembargo, la voluntad del legislador, es que no se desconozcan si puede probarlos por otros medios de prueba.

**INTERPRETACION SISTEMATICA:**

Se dice en el campo jurídico y por los tratadistas que es el método más acorde con el sentido de aplicación de cualquier norma para prevalecer el **sentido de justicia**.

Se parte desde tres modalidades:

- 1.- Según la modalidad de la **PREVALENCIA**, la interpretación tiene aplicación mediante el análisis de la JERARQUIA DE LA NORMA, (ver la pirámide de Kelsen), LA ESPECIALIDAD DE LA NORMA, LA TEMPORALIDAD, ES DECIR EL ELEMENTO TIEMPO, Y LA ESENCIALIDAD.

La Jerarquía de la norma, tiene que ver con que prima una norma superior, la cual debe respetarse para proferir otra norma, iniciando por el respeto de la CONSTITUCION POLITICA llamada norma de normas.

Un acuerdo no puede violar normas de las ordenanzas, o de los decretos de ley o de las leyes expedidas por el congreso, a menos que se ajuste

a la CONSTITUCION NACIONAL, cual es el caso de que solo los MUNICIPIOS pueden imponer tributos a la propiedad, porque la CONSTITUCION ASI LO CONTEMPLA.

También existe la DOBLE JERARQUIA DE LA LEY que consiste en que cuando se presentan contradicciones entre DISTINTAS RAMAS DEL DERECHO, es decir, entre lo tributario y lo civil, entre lo Administrativo y lo fiscal etcétera, se aplica la INTERPRETACION DE LA JERARQUIA VERTICAL, según el siguiente cuadro, que indica que la norma de ORDEN PUBLICO, PRIMA POR ENCIMA DE LA CIVIL; LA NORMA DE JUSTICIA PRIMA POR ENCIMA DE LA ADMINISTRATIVA; LA MILITAR POR ENCIMA DE LA POLICIA ETCETRA. (VER CUADRO)

Veamos un ejemplo concreto a nuestra profesión:

Mediante el DECRETO 624 DEL 30 DE MARZO DE 1989 se promulgó el ESTATUTO TRIBUTARIO, el cual en sus artículos 26 y 27 contemplan que **SE DEBEN DECLARAR TODOS LOS INGRESOS DEPURADOS RECIBIDOS DURANTE EL AÑO GRAVABLE POR TODOS LOS CONTRIBUYENTES A EXCEPCION DE VENTAS A PLAZO, VENTA DE INMUEBLES Y DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES.**

Sinembargo, EXISTE LA LEY 26/89 EN SU ARTICULO que contempla que para LOS CONTRIBUYENTES QUE VENDEN DERIVADOS DEL PETROLEO COMO LAS ESTACIONES DE GASOLINA, **SOLO DEBEN DECLARAR EL MARGEN DE CONTRIBUCION, EL CUAL SE CALCULA MEDIANTE EL NUMERO DE GALONES VENDIDOS POR EL MARGEN DE CONTRIBUCION REGLAMENTADO POR EL ESTADO.**

Vemos como prima la ley 26/89 sobre lo dispuesto por el ESTATUTO TRIBUTARIO, norma fiscal.

La TEMPORALIDAD, contempla que la NORMA POSTERIOR PRIMA SOBRE LA ANTERIOR, cuando se trate de leyes, decretos, resoluciones etcétera. Es decir, si existen dos leyes que

contemplan normas sobre un mismo tema, en la cual cada una la reglamenta de una manera, PRIMA LA NORMA POSTERIOR.

Es el caso de normas de la ley 6 de 1992 que pierden vigencia ante la ley 223/95

Así mismo si las normas se encuentran dentro de un mismo cuerpo legal, es decir en una misma LEY O DECRETO, como es el caso de dos artículos prima el posterior sobre el anterior.

Igual interpretación se le da cuando el párrafo posterior PRIMA sobre el anterior, y la oración con sentido completo, posterior, prima sobre la oración con sentido completo anterior y así sucesivamente.

Se da el caso del artículo 764 que contempla que la DIAN puede determinar a los CONTRIBUYENTES que no declaren en un periodo gravable, un impuesto igual al pagado en el año anterior declarado, incrementado en el índice de precios.

Imaginemos que el contribuyente es un constructor persona natural que en 1995 pago un impuesto de \$15.000.000 y con la crisis económica del 96 no declara porque no construye, y el estado le presume un impuesto de \$ 18.800.000 con el aumento del 21.63% .

En este caso prima el párrafo final, que contempla que lo anterior no impide que la DIAN determine el impuesto que realmente le corresponda al contribuyente, sea este mayor o menor.

LA MODALIDAD DE LA ESENCIA, se inicia desde la aplicación del principio de derecho de que PRIMA LA ESENCIA SOBRE LA FORMA.

Como ejemplo vemos como el CONSEJO DE ESTADO en una oportunidad se pronunció a favor del contribuyente en un caso en el cual teniendo saldo a su favor en la declaración de 1994, fue requerido por la DIAN para que corrigiera por el rechazo de unos costos, disminuyendo su saldo a favor y teniendo que pagar una suma x como mayor impuesto.

Teniendo en cuenta que el artículo 589 contempla presentar un proyecto de corrección ante la DIAN, quien se pronuncia dentro de los 6 meses

siguientes, el contribuyente corrigió, pago el mayor impuesto con presentación de la nueva declaración en bancos, OMITIENDO la presentación del proyecto.

La DIAN le siguió proceso de fiscalización, con desconocimiento de la corrección presentada, con las respectivas sanciones de rigor, llegando a los tribunales el caso.

Los magistrados, recurriendo a la interpretación hermenéutica

de la esencialidad, fallaron a favor del contribuyente, indicando que si corrigió por los valores indicados por la DIAN, pagó los mayores impuestos y omitió un formalismo, pero cumplió con la esencia de las normas tributarias, cual es la de en últimas OBTENER EL TRIBUTO REAL DEL CONTRIBUYENTE.

**LA MODALIDAD DE LA EXTENSIVA O ANALOGIA**, se da cuando en un caso no pueden encontrarse normas generales que lo regulen y aplica el criterio de la ANALOGIA.

Como ejemplo, vemos que en lo tributario, como en los artículos 755-1 y sucesivos, que contemplan las presunciones, habla de "DATOS TECNICAMENTE OBTENIDOS, POR LA DIAN O LAS ENTIDADES CONCEDENTES, para el caso de presunciones sobre las apuestas permanentes o chance.

No existe regulación, norma, o reglamentación, fiscal actual que DETERMINE QUE, COMO Y CUALES SON LOS METODOS DE OBTENCION TECNICA DE DATOS O INFORMACIONES, sobre apuestas o chance, SI SON CON MUESTREO, DE QUE TIPO AL AZAR O ALEATORIO ETC, materias muy complejas de manejar y que por lo tanto deben regirse Y RECURRIR al código civil en sus artículos 2282 y sucesivos sobre CONTRATOS ALEATORIOS que son los que rigen las loterías, rifas, apuestas y similares.

**LA MODALIDAD RESTRICTIVA:** cuando se utilizan términos en sentido general, a sabiendas que las normas han determinado un sentido específico y concreto, se usa la interpretación restrictiva.

Vemos un claro ejemplo, en la actualidad, con los conceptos 57930 y 71587 emitidos por la DIAN, donde arbitrariamente indica que los PROFESIONALES INDEPENDIENTES OBLIGADOS AL REGIMEN COMUN, DEBEN LLEVAR LIBROS CONTABLES.

La doctrina se basa en el artículo 87 inciso 2 del E.T. que expresa que los arquitectos o ingenieros contratistas cuando se trate de la construcción de bienes inmuebles, y obras civiles, deben llevar libros registrados en Cámara de Comercio.

Allí se presenta una interpretación restrictiva, que TIENDE A GENERALIZAR A TODOS LOS PROFESIONALES, cuando la norma se refiere en caso concreto a los ingenieros o arquitectos.

Ahora bien la misma norma en el inciso 1 deja claro LA LIMITACION DE LOS COSTOS DE LOS PROFESIONALES AL 50% DE LOS INGRESOS RECIBIDOS POR TALES CONTRIBUYENTES.

Finalmente la MODALIDAD DE LA INTERPRETACION POR EQUIDAD, se relaciona con el artículo 680 del E.T. que busca la aplicación del "ESPIRITU DE JUSTICIA», es decir que no puede exigírsele a los contribuyentes mas de lo que pueden realmente y legalmente aportar como tributo, y al artículo 745 del E.T. de las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE.

Existen otra clase de interpretaciones en la HERMENEUTICA, pero si tan solo tratando las anteriores, el presente artículo resultó extenso, a pesar de haber copiado resúmenes de los conceptos de cada interpretación extractados de los libros especializados en el tema no alcanzaría la revista para recopilar en su totalidad el tema.

Señores CONTADORES, nos queda mucho por profundizar sobre los temas tributarios de manera que disciplinemos el estudio y la investigación de ellos repasando diariamente aunque sea 10 artículos del ESTATUTO TRIBUTARIO, y practiquemos estos pequeños y de pronto mal tratados conocimientos de HERMENEUTICA. Espero que nuestros Colegas CONTADORES ABOGADOS, nos aporten en próximos números de la revista mejor análisis sobre estos importantes temas.

#### BIBLIOGRAFIA:

RAFAEL FRANCO RUIZ. AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION. CAPITULO 4 HERMENEUTICA JURIDICA.

CASANOVA MUÑOZ JAIRO. HERMENEUTICA JURIDICA .

RODRIGO MONSALVE T . ESTATUTO TRIBUTARIO, IMPUESTOS 1996

MODULO HACIENDA PUBLICA POSGRADO EN GERENCIA TRIBUTARIA. UNIVERSIDAD SANTO TOMAS .

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. BOLETINES INFORMATIVOS 1996

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. REVISTA # 46 1996.