

**CIRCULAR 20 DEL 30 DE JULIO DE 2018**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**PARA:** DIRECTORES DE GESTIÓN, JEFES DE OFICINA, SUBDIRECTORES DE GESTIÓN, DIRECTORES SECCIONALES, DIRECTORES DELEGADOS, JEFES DE DIVISIÓN, COORDINADORES, JEFES DE GRUPOS INTERNOS DE TRABAJO Y DEMÁS FUNCIONARIOS DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

**DE:** DIRECTOR GENERAL.

**ASUNTO:** DIRECTRICES ORIENTADAS A GARANTIZAR LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS ACTUACIONES Y ACTOS DE LA UAE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

En ejercicio de las facultades establecidas en los numerales 1 y 22 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008, el Director General de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, imparte las siguientes instrucciones de carácter general referentes a la seguridad jurídica.

**PROPÓSITOS.**

1. Servir de herramienta para garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y los actos proferidos, en ejercicio de las competencias asignadas a la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
2. Asegurar el respeto por la legalidad en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes y responsables de las obligaciones tributarias; usuarios y auxiliares de la función pública aduanera; los responsables de obligaciones cambiarias y demás sujetos de obligaciones de competencia de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
3. Garantizar la debida aplicación de los principios constitucionales y legales en el accionar de la administración, así como el establecimiento de directrices tendientes a asegurar la unidad de criterio en el actuar institucional.

**MARCO NORMATIVO**

- Constitución Política: artículos 40, 6, 13, 23, 29, 83, 209.
- Estatuto Tributario: artículo 683.
- Decreto 2685 de 1999, en cuando a las disposiciones vigentes.

- Ley 1437 de 2011: artículos 3, 5 y 10.
- Decreto 2245 de 2011: artículos 8 y 9.
- Decreto Ley 19 de 2012: artículos 1,3, 4, 5, 6, 9 y 25.
- Ley 1609 de 2013: artículo 4o.
- Ley 1607 de 2012: artículo 193.
- Ley 1755 de 2015: artículo primero que sustituye el Título II, artículos 13 a 33 de la Ley 1437 de 2011.
- Decreto 390 de 2016: artículo 2o.

## **CAPÍTULO I**

### **MODELO DE GESTIÓN JURÍDICA**

La política general en materia jurídica al interior de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN se encuentra desarrollada en la Resolución No. 204 de 2014, mediante la cual se adoptó el modelo de Gestión Jurídica para la entidad.

Todas las dependencias de la entidad, de todos los niveles y órdenes, deberán implementar y dar cumplimiento a las directrices que en materia de administración jurídica pública adopte la Dirección General, la Dirección de Gestión Jurídica y las instancias de coordinación respectivas.

El Capítulo I de la Resolución 204 de 2014 se ocupa de señalar, en términos generales los principios rectores del Modelo de Gestión Jurídica, sus objetivos y los criterios de gestión, los cuales deben regir las actuaciones de los funcionarios, de acuerdo a sus competencias.

### **POLÍTICA GENERAL EN MATERIA DE SEGURIDAD JURÍDICA.**

Como política de la administración en materia jurídica es necesario mantener la unidad de criterio y proporcionar seguridad jurídica a todos los contribuyentes, responsables, usuarios y auxiliares de la función pública aduanera y de los responsables de obligaciones cambiarias y demás sujetos interesados en las actuaciones administrativas, en sus relaciones con la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Lo anterior significa, que en todas las actuaciones y procedimientos de competencia de la entidad se observará el respeto por los principios constitucionales y legales, en especial la igualdad, el debido proceso, el derecho de defensa y contradicción, garantizando con ello que las decisiones sean tomadas con total apego a la constitución, la ley, los reglamentos y la jurisprudencia de las Altas Cortes.

Igualmente, en las actuaciones de competencia de la entidad se deberán precisar con certeza los argumentos de los administrados, los hechos, las pruebas, su valoración, argumentación y ponderación, reconociendo con imparcialidad el derecho a quien corresponda y decidiendo los asuntos de fondo, con el fin de evitar costos innecesarios a las partes.

Con fundamento en el propósito anterior, es responsabilidad de cada funcionario cumplir la constitución, la ley, la jurisprudencia y la doctrina oficial, dentro del marco del Modelo de Gestión Jurídica de la entidad y la política fijada en la presente circular.

## **CAPÍTULO II**

### **POLÍTICA DE SEGURIDAD Y CERTEZA JURÍDICA**

La política general en materia jurídica (capítulo II Resolución 204 de 2014) señala las bases institucionales de la política de seguridad y certeza jurídica, cuya finalidad es garantizar la unidad de criterio al interior de la entidad, teniendo en cuenta para ello los principios de gestión contenidos en la misma.

Para efectos del presente capítulo, nos referiremos exclusivamente a aquellos principios de gestión relacionados con la seguridad y certeza jurídica.

#### **1. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA - ALCANCE.**

La doctrina constitucional se ha ocupado ampliamente de definir el concepto de seguridad jurídica. Para nuestro propósito, nos remitimos al siguiente extracto de la Sentencia C-250 del 28 de marzo de 2012, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto, cuya cita original proviene de la Sentencia T-502 de 2002:

*"... La seguridad jurídica es un principio central en los ordenamientos jurídicos occidentales. La Corte ha señalado que este principio ostenta rango constitucional y lo ha derivado del preámbulo de la Constitución y de los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 de la Carta //La seguridad jurídica es un principio que atraviesa la estructura del Estado de Derecho y abarca varias dimensiones. En términos generales supone una garantía de certeza. Esta garantía acompaña otros principios y derechos en el ordenamiento. La seguridad jurídica no es un principio que pueda esgrimirse autónomamente, sino que se predica de algo. Así, la seguridad jurídica no puede invocarse de manera autónoma para desconocer la jerarquía normativa, en particular frente a la garantía de*

*la efectividad de los derechos constitucionales y humanos de las personas...”*

Como expresiones de la seguridad jurídica, la Corte Constitucional en la sentencia antes citada señala que este principio opera en una doble dimensión, de una parte estabilizando las competencias de la autoridad (administración, legislador y jueces), de manera que los ciudadanos no se vean sorprendidos por cambios de tipo funcional en los asuntos sometidos a consideración de las autoridades y, de otra parte, otorga certeza a los administrados sobre el momento en el cual ocurrirá la solución de los asuntos sometidos a consideración del Estado, esto se expresa a través de la regulación de términos para la adopción de decisiones; en el ámbito legal, las normas de procedimiento establecen términos dentro de los cuales se deben producir las decisiones (Códigos de Procedimiento Civil, Laboral y de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, entre otros).

En materia de fijación de términos para decidir, la Corte concluye en la sentencia citada: *“... La existencia de un término para decidir garantiza a los asociados que puedan prever el momento máximo en el cual una decisión será adoptada. Ello apareja, además, la certeza de que cambios normativos que ocurran con posterioridad a dicho término no afectará sus pretensiones. En otras palabras, que existe seguridad sobre las normas que regulan el conflicto jurídico o la situación jurídica respecto de la cual se solicita la decisión. Ello se resuelve en el principio según el cual las relaciones jurídicas se rigen por las normas vigentes al momento de configurarse dicha relación, que, en buena medida, se recoge en el principio de irretroactividad de la ley...”*

## **2. DEBER DE APLICACIÓN UNIFORME DE LAS NORMAS Y LA JURISPRUDENCIA.**

El artículo 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011) señala:

***“Deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia.***  
*Al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas.”* (Subrayado fuera de texto)

En la lectura del artículo 10 transcrito se debe tener en cuenta la Sentencia de constitucionalidad C- 634 del 24 de agosto de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, que declaró la exequibilidad condicionada del aparte subrayado: *"en el entendido que las autoridades tendrán en cuenta, junto con las sentencias de unificación jurisprudencial proferidas por el Consejo de Estado y de manera preferente, las decisiones de la Corte Constitucional que interpreten las normas constitucionales aplicables a la resolución de los asuntos de su competencia. Esto sin perjuicio del carácter obligatorio erga omnes de las sentencias que efectúan el control abstracto de constitucionalidad."*

La consagración del deber de aplicación uniforme de las normas y la jurisprudencia, por parte de las autoridades en el ejercicio de su actividad, tiene por objeto efectivizar o materializar frente al administrado la aplicación de los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad.

Este "*criterio ordenador de la actividad de la administración*", como lo ha denominado la Corte tiene aplicación:

- a) Cuando la autoridad competente para resolver un asunto se encuentra frente a dos o más posibles interpretaciones de un texto normativo, que puede ser constitucional, legal o reglamentario, deberá preferir aquella que tenga respaldo en decisiones de los órganos judiciales investidos de la facultad constitucional de unificación jurisprudencial, por ejemplo, un fallo de control de constitucionalidad será de forzoso acatamiento debido al efecto de cosa juzgada constitucional.

En cuanto a la facultad de unificación jurisprudencial, la doctrina constitucional ha señalado que la fuerza vinculante de las decisiones de las Altas Cortes (Corte Constitucional, Consejo de Estado y Corte Suprema de Justicia) deviene de su condición de órganos de cierre, que les impone el deber de unificación jurisprudencial en sus respectivas jurisdicciones.

- b) Como elemento para dirimir, cuando la autoridad competente se encuentre frente a diferentes interpretaciones de índole judicial, en este caso la administración deberá optar por aquella que, en palabras de la Corte, *"mejor desarrolle los derechos, principios y valores constitucionales. De igual modo, deberá preferirse aquella interpretación judicial que se muestre más razonable, en términos tanto de aceptabilidad en el ejercicio argumentativo realizado por*

*la autoridad judicial, como de grado de protección y vigencia de dichos derechos, principios y valores.”*

(Para profundizar más sobre este deber, se recomienda la lectura de las sentencias C- 634 del 24 de agosto de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva y C-816 del 1 de noviembre de 2011, M.P. Mauricio González Cuervo)

### **CAPÍTULO III**

#### **PRINCIPIOS APLICABLES EN LAS ACTUACIONES DE COMPETENCIA DE LA U AE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.**

Los funcionarios de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN deberán tener presente que de conformidad con el artículo 6 de la Constitución Política, *“Los particulares solo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión y extralimitación en el ejercicio de sus funciones”*.

Por lo anterior, será responsabilidad de los Directores, Directores Seccionales, Subdirectores, Jefes de Oficina, Coordinadores y Jefes de Grupos Internos de Trabajo velar porque las funciones desarrolladas por sí mismos y por los funcionarios a su cargo estén precedidas de la aplicación de las normas constitucionales y legales, la jurisprudencia vinculante de las Altas Cortes, la doctrina institucional, y los principios y objetivos de la política de seguridad jurídica y el Modelo de Gerencia Jurídica.

Con el fin de asegurar la unidad y seguridad jurídica en las actuaciones de competencia de la entidad los funcionarios en sus actuaciones administrativas deberán observar los principios constitucionales, los reguladores de la función administrativa y aquellos que de manera particular se han consagrado (legal o jurisprudencialmente) en materia tributaria, aduanera, cambiaria o de control de cambios, en los temas de competencia de la Entidad.

#### **1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y LEGALES, COMUNES A TODAS LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS.**

##### **1.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

###### **1.1.1. De los fines esenciales del Estado Social de Derecho.**

*"Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.*

*Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares".*

(Artículo 2º de la Constitución Política)

### **1.1.1. La constitución es norma de normas.**

*"La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.*

*Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades".*

(Artículo 4º Constitución Política)

Este precepto constitucional ha sido precisado por la Corte Constitucional, en los siguientes términos:

*"En virtud de la fuerza normativa de la Constitución, las autoridades no solo se hallan sometidas al derecho positivo presidido por la norma superior, en el ejercicio de sus competencias; también para la realización efectiva de los derechos subjetivos consagrados constitucionalmente, ante dichas autoridades pueden los ciudadanos exigir la realización efectiva de los derechos constitucionales, algunos de los cuales son de "aplicación inmediata" -al tenor del artículo 85 constitucional-, merced, precisamente, a su fuerza normativa vinculante. De este modo, la supremacía normativa de las normas constitucionales se erige en un principio clave para la concreción del catálogo de derechos fundamentales y la efectividad de los demás derechos consagrados en la Carta Fundamental." (Corte Constitucional Sentencia C-415 del 6 de junio de 2012, M.P. Mauricio González Cuervo).*

### **1.1.2. Principio de igualdad ante la ley.**

*"Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.*

*El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.*

*El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan".*

(Artículo 13 de la Constitución Política)

Según este principio todas las personas son iguales ante la ley, sin que sea válido establecer privilegios ni prerrogativas en favor de algunos; la aplicación de las normas debe ser igual para todos, o desigual si así corresponde cuando se encuentre razonablemente justificado. El principio de igualdad ante la ley y las autoridades, es un derecho fundamental de aplicación inmediata.

A Criterio de la Corte Constitucional, del principio de igualdad se derivan cuatro mandatos:

- a) Un trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas,
- b) Un trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común,
- c) Un trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y,
- d) Un trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes.



(Corte Constitucional, Sentencia C-250 del 28 de marzo de 2012, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto)

### **1.1.3. Debido proceso**

*"El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

*Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.*

*En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.*

*Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.*

*Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso".*

(Artículo 29 de la Constitución Política)

La Corte Constitucional ha definido este derecho como el conjunto de garantías previstas en el ordenamiento jurídico a través de las cuales se busca la protección del individuo incurso en una actuación judicial o administrativa.

Entre las garantías mínimas que hacen parte del debido proceso en materia administrativa se encuentran, los siguientes derechos:

1. Ser oído durante toda la actuación,
2. Notificación oportuna y de conformidad con la ley,
3. Que la actuación se surta sin dilaciones injustificadas,
4. Que se permita la participación en la actuación desde su inicio hasta su culminación,

5. Que la actuación se adelante por autoridad competente y con el pleno respeto de las formas propias previstas en el ordenamiento jurídico,
6. Gozar de la presunción de inocencia,
7. Ejercer del derecho de defensa y contradicción,
8. Solicitar, aportar y controvertir pruebas, e
9. Impugnar las decisiones y a promover la nulidad de aquellas obtenidas con violación del debido proceso”

(Corte Constitucional, Sentencia C-431 del 4 de junio de 2014, M.P. Mauricio González Cuervo)

Resulta de especial relevancia el planteamiento de la Corte Constitucional según el cual, si bien la Carta Política de 1991 extendió las garantías del debido proceso a toda actuación administrativa, su aplicación no es idéntica a la que se efectúa en el ámbito judicial.

Señala la Corte: *“A pesar de la importancia que tiene para el orden constitucional la vigencia del debido proceso en todos los escenarios en los que el ciudadano puede ver afectados sus derechos por actuaciones públicas (sin importar de qué rama provienen), es necesario que la interpretación de las garantías que lo componen tome en consideración los principios que caracterizan cada escenario, así como las diferencias que existen entre ellos”.*

Entre las razones por las cuales resulta imposible la aplicación idéntica de las garantías del debido proceso en materia judicial a las actuaciones administrativas, la Corte destaca:

- a) El debido proceso judicial se encuentra ligado a la materialización de los derechos, la protección de la Constitución o de la ley; en tanto que la actuación administrativa atañe al adecuado ejercicio de funciones públicas de diversa naturaleza para la satisfacción de los intereses de toda la comunidad y debe ceñirse a los artículos 29 y 209 de la Constitución Política.
- b) Los procesos judiciales deben otorgar una respuesta definitiva a los conflictos sociales, en tanto que las actuaciones administrativas son susceptibles de control ante la jurisdicción.

- c) Aunque el debido proceso se aplica en toda actuación administrativa o judicial, en el primer escenario ocurre bajo estándares más flexibles para asegurar la eficiencia, eficacia, celeridad y economía por parte de la Administración.

(Corte Constitucional, Sentencia C- 034 del 29 de enero de 2014. M.P. María Victoria Calle Correa)

#### **1.1.4. Principio de buena fe**

*"Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas".*

(Artículo 83 de la Constitución Política)

Desde el punto de vista de su contenido, la norma tiene dos partes, en la primera se consagra la obligación general de actuar de buena fe, obligatoria tanto para los particulares como para la administración. En la segunda parte, con fundamento en la convicción general que los hombres proceden de buena fe, se establece la presunción de la buena fe de los particulares en todas las gestiones que adelanten ante las autoridades públicas.

Sobre este principio, la Corte constitucional se ha pronunciado de forma reiterada, uno de sus planteamientos está contenido en la sentencia C-544 del 1 de diciembre de 1994, M.P. Jorge Arango Mejía, que en su parte pertinente señala:

*"... a primera vista, el artículo transcrito parecería inútil. ¿Por qué se incluyó en la Constitución? La explicación es sencilla: se quiso proteger al particular de los obstáculos y trabas que las autoridades públicas, y los particulares que ejercen funciones públicas, ponen frente a él, como si se presumiera su mala fe, y no su buena fe. En la exposición de motivos de la norma originalmente propuesta, se escribió:*

*"La buena fe, como principio general que es, no requiere consagración normativa, pero se hace aquí explícita su presunción respecto de los particulares en razón de la situación de inferioridad en que ellos se encuentran frente a las autoridades públicas y como mandato para éstas en el sentido de mirar al administrado primeramente como el destinatario de una actividad de servicio. Este mandato, que por evidente parecería innecesario, estaría orientado a combatir ese mundo absurdo de la burocracia, en el cual se invierten los principios y en el*

*cual, para poner un ejemplo, no basta con la presencia física del interesado para recibir una pensión, sino que es necesario un certificado de autoridad que acredite su supervivencia, el cual, en ocasiones, tiene mayor valor que la presentación personal”...*

#### **1.1.5. Principio de confianza legítima.**

Con fundamento en el principio de la buena fe, la jurisprudencia constitucional ha configurado el principio de la confianza legítima, el cual se ha definido como el deber de proceder con lealtad en las relaciones jurídicas y el derecho a esperar que los demás procedan de la misma forma.

Es deber de la administración actuar en sus relaciones jurídicas con los particulares de manera consecuente con sus conductas precedentes, de tal forma que los administrados no se vean sorprendidos con conductas que resulten contrarias a sus expectativas legítimamente fundadas.

La Corte Constitucional ha precisado al respecto: “... *la aplicación del principio de confianza legítima presupone la existencia de expectativas serias y fundadas, cuya conformación debe ser consecuente con actuaciones precedentes de la administración, que generen la convicción de estabilidad en el estado de cosas anterior.*

*No obstante, de este principio no se puede derivar intangibilidad e inmutabilidad en las relaciones jurídicas que generan confianza para los administrados; respetando los derechos adquiridos y frente a situaciones susceptibles de modificación, el cambio de enfoques y entendidos no puede suceder de forma abrupta e intempestiva, debiendo la administración asumir medidas para que la variación que sea justa e indispensable, suceda de la forma menos traumática para los afectados”.*

(Corte Constitucional, Sentencia T-895 del 11 de noviembre de 2010. M.P. Nilson Pinilla Pinilla)

#### **1.1.6. Principios de la función administrativa**

El artículo 209 de la Constitución Política, establece: “*la función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.*

La Corte Constitucional, se ocupó de la descripción de los principios de la función administrativa en la sentencia C-826 del 13 de noviembre de 2013, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, que se resumen a continuación:

**1.1.6.1. Principio de eficacia.** Este principio impone deberes y obligaciones a las autoridades para garantizar la adopción de medidas de prevención y atención de los ciudadanos, garantizando el goce efectivo de sus derechos. La Corte ha señalado que este principio impide que las autoridades administrativas permanezcan inertes ante situaciones que involucren a los ciudadanos de manera negativa para sus derechos e intereses.

**1.1.6.2. Principio de moralidad.** Este principio se encuentra directamente relacionado con el artículo 6º de la Constitución Política que señala que los particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones.

Lo anterior, significa que los servidores públicos están obligados a hacer solo lo que les está permitido por la ley, de manera que cuando hay omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones están sobrepasando lo que por orden constitucional les está permitido ejecutar. Los servidores y funcionarios públicos al tomar posesión del cargo se comprometen a cumplir y defender la Constitución, ejerciendo sus funciones de la forma prevista por la Carta, la Ley y el Reglamento.

El principio de moralidad en la administración pública cubija todas las actuaciones de los funcionarios del Estado y de los particulares que cumplen funciones públicas. En la Constitución se establecen múltiples instrumentos encaminados a asegurar el respeto del principio de moralidad, por ejemplo: el régimen de inhabilidades incompatibilidades y prohibiciones, las diferentes acciones y recursos para exigir el cumplimiento de las funciones públicas (arts. 87, 89, 92 C.P.), la acción de repetición (art 90 inciso 2), así como las acciones populares (art. 88 C.P.), dentro de cuyo objeto se señala expresamente la defensa de la moralidad administrativa.

**1.1.6.3. Principio de economía.** En virtud de este principio las autoridades deberán proceder con austeridad y eficiencia optimizando el uso del tiempo y los recursos en sus actuaciones.

El principio de eficiencia presupone que el Estado, en salvaguarda del interés general, está obligado a tener una planeación adecuada del gasto, y maximizar la relación costo - beneficio. Es decir, se trata de la máxima racionalidad, de manera que la administración pública tiene el deber de maximizar el rendimiento o los resultados, con costos menores.

**1.1.6.4. Principio de celeridad.** Este principio implica para los funcionarios públicos el objetivo de otorgar agilidad al cumplimiento de sus tareas, funciones y obligaciones, hasta que logren cumplir sus deberes con la mayor prontitud, y que de esta manera su gestión se preste oportunamente cubriendo las necesidades y solicitudes de los destinatarios y usuarios.

**1.1.6.5. Principio de Imparcialidad.**

*"En virtud del principio de imparcialidad las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y sin tener en consideración factores de afecto o de interés y; en general, cualquier clase de motivación subjetiva".*

(Definición del numeral 3 del artículo 3 del CPACA)

**1.1.6.6. Principio de Publicidad.**

*"En virtud del principio de publicidad, las autoridades darán a conocer al público y a los interesados, en forma sistemática y permanente, sin que medie petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley, incluyendo el empleo de tecnologías que permitan difundir de manera masiva tal información de conformidad con lo dispuesto en este Código. Cuando el interesado deba asumir el costo de la publicación, esta no podrá exceder en ningún caso el valor de la misma".*

(Definición del numeral 9 del artículo 3 del CPACA)

**1.1.7. Principios relacionados con la competencia administrativa.**

El artículo 288 de la Carta Política señala que las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales serán ejercidas conforme a

los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad en los términos que establezca la ley.

El artículo 5 de la Ley 489 de 1998, señala que: *"Los organismos y entidades administrativos deberán ejercer con exclusividad las potestades y atribuciones inherentes, de manera directa e inmediata, respecto de los asuntos que les hayan sido asignados expresamente por la ley, la ordenanza, el acuerdo o el reglamento ejecutivo..."*.

#### **1.1.7.1. Principio de Coordinación.**

En virtud del principio de coordinación las autoridades administrativas concertarán sus actividades de tal forma que garanticen la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales.

#### **1.1.7.2. Principio de Colaboración.**

En virtud del principio de colaboración, las autoridades administrativas, prestarán su colaboración a las demás entidades para facilitar el ejercicio de sus funciones y se abstendrán de impedir o estorbar su cumplimiento por los órganos, dependencias, organismos y entidades titulares, (artículo 6 Ley 489 de 1998)

### **1.2. PRINCIPIOS DE RANGO LEGAL.**

Además de los principios de igualdad, debido proceso, buena fe, y los principios constitucionales de la función administrativa establecidos en el artículo 209 de la Carta Política, el CPACA, adiciona otros principios que, igualmente, deben ser fuente interpretativa para la aplicación de las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos, y que se encuentran consagrados en el artículo 3 del mismo código:

**1.2.1. Principio de Participación.** *"En virtud del principio de participación, las autoridades promoverán y atenderán las iniciativas de los ciudadanos, organizaciones y comunidades encaminadas a intervenir en los procesos de deliberación, formulación, ejecución, control y evaluación de la gestión pública"*.

**1.2.2. Principio de Responsabilidad.** *"En virtud del principio de responsabilidad, las autoridades y sus agentes asumirán las consecuencias por sus decisiones, omisiones o"*

*extralimitación de funciones, de acuerdo con la Constitución, las leyes y los reglamentos.”*

- 1.2.3. Principio de Transparencia.** *“En virtud del principio de transparencia, la actividad administrativa es del dominio público, por consiguiente, toda persona puede conocer las actuaciones de la administración, salvo reserva legal.”*

## **CAPÍTULO IV PRINCIPIOS ESPECÍFICOS EN MATERIA TRIBUTARIA, ADUANERA Y CAMBIARIA**

Además de los principios constitucionales y legales que rigen las actuaciones de la administración pública en general, es necesario observar los principios específicos que rigen los diferentes procedimientos de competencia de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, con algunos matices introducidos por la jurisprudencia de las Altas Cortes.

### **1. PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA**

El fundamento constitucional de la tributación en Colombia está consagrado en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política, según el cual constituye un deber de la persona y el ciudadano: *“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*

En concordancia con la anterior disposición, el artículo 363 de la Carta Política señala que el sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad y las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad; estos principios se predicen del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular.

En relación con los principios que rigen en materia tributaria, la doctrina constitucional ha señalado:

*“... El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual porque se desconozca el*



*mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual...*

*El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).*

*En cuanto al principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)."*

Sentencia C-397 del 18 de mayo de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Principios del Sistema Tributario.

De otra parte, "La irretroactividad de la ley tributaria pretende en esencia salvaguardar el principio de seguridad jurídica (Sentencia C-785 del 10 de octubre de 2012, M.P. Jorge Ivan Palacio Palacio), de manera que la norma tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula. Esta característica garantiza que los destinatarios de la disposición la conozcan, evitando que los sujetos pasivos de la obligación tributaria se vean sorprendidos con un gravamen, con lo cual se salvaguarda, igualmente, el principio constitucional de legalidad.

El principio de irretroactividad de la Ley se encuentra relacionado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo que implica que los efectos de una ley tributaria no pueden menoscabar situaciones ya reconocidas bajo una legislación anterior, salvo que se trate de una disposición más favorable y de un impuesto de periodo. (Sentencia C-430 del 1 de julio de 2009, M.P. Juan Carlos Henao Perez)

Así mismo, el artículo 683 del Estatuto Tributario dispone que los funcionarios con competencias relacionadas con la liquidación y el recaudo de los impuestos deberán ejercer sus deberes orientados en la recta aplicación de las leyes, la cual deberá estar precedida por un espíritu de justicia, con el fin de garantizar la premisa según la cual el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

## **1.1. PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA CON MODULACIÓN JURISPRUDENCIAL**

La jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado se han ocupado de precisar la aplicación y el alcance de algunos principios de orden constitucional y/o legal en materia tributaria, los cuales constituyen una guía interpretativa cuando a ellos se acude como fundamento de las diferentes actuaciones en esta materia.

### **1.1.1. Principio de Buena fe**

La reiterada jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencias C-690 de 1996, C-05 de 1998 y C-054 de 1999, entre otras), ha sostenido que el principio de la buena fe, consagrado en el artículo 83 de la C.P., referido a la actividad tributaria, debe ser interpretado de manera restrictiva.

*En efecto para la Corte, "presumir que ha actuado dolosa o negligentemente quien ha incumplido con la obligación de presentar a cabalidad sus declaraciones tributarias, esto es con el lleno de los requisitos legalmente exigidos, y en forma correcta, y que merece por ello una sanción, no desconoce en manera alguna la presunción de inocencia que se deriva del mencionado principio superior de la buena fe".*

*En concordancia con el planteamiento anterior, precisa: "...la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente."*

En suma, para la doctrina constitucional la buena fe no consiste simplemente en actuar desprovisto de dolo, o de intención positiva de irrogar un perjuicio, este concepto involucra también conducirse sin culpa, esto es, actuar con un mínimo de prudencia, de atención, de cuidado, a fin de evitar tal perjuicio. Por esta razón, la carencia de diligencia y cuidado en el cumplimiento de las propias obligaciones y, en general, en el actuar humano, desvirtúa el principio de buena fe y es fuente de obligaciones y de responsabilidad jurídica.

### **1.1.2. La prevalencia del derecho sustancial.**

Sobre la aplicación de este principio, el Consejo de Estado en Sentencia del 19 de mayo de 2011, Sección Cuarta, expediente 17666, señaló que, para la aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, consagrado en el artículo 228 de la C.P. *"no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben surtirse en la oportunidad procesal indicada por la ley"*.

Por lo anterior, concluye: *"no pueden llevar al extremo de modificar todo el ordenamiento procedimental tributario, con el fin de adecuar una actuación administrativa a situaciones particulares de un contribuyente, pues de hacerlo se vulnerarían postulados constitucionales superiores, como el debido proceso y el derecho de defensa, además de desconocerla naturaleza jurídica de las normas procesales, que son de orden público y de estricto cumplimiento..."* (Reiterada en la Sentencia del 3 de julio de 2013, Sección Cuarta, expediente 18933, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia)

De otra parte, la doctrina constitucional no se ha ocupado de desarrollar el principio de la prevalencia del derecho sustancial en materia tributaria, sin embargo encontramos en la Sentencia C-015 del 21 de enero de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, (acción de constitucionalidad artículo 278 del Estatuto Tributario - costo mínimo de los inmuebles adquiridos con préstamo), en la cual se hace alusión a este principio con el fin de garantizar la efectividad de las cargas públicas, evitando la disminución de la base imponible y la consiguiente disminución del recaudo efectivo en relación con el recaudo potencial.

En aplicación del principio de la prevalencia del derecho sustancial, la Corte en la sentencia antes citada concluyó: *"el "abuso de las formas jurídicas", patente en la utilización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su legitimidad y obliga al Estado a desestimar sus efectos"*.

### **1.2. Naturaleza de las Infracciones tributarias.**

Resulta de especial interés referirnos a la Sentencia C-160 del 29 de abril de 1998, M.P. Carmenza Isaza de Gómez, mediante la cual además de declararse la exequibilidad del artículo 651 de Estatuto Tributario, la Corte Constitucional se pronunció sobre algunos aspectos puntuales en materia sancionatoria tributaria. El primero de ellos se refiere al alcance de la infracción tributaria, así:

*"El término "infracción tributaria" encierra tanto el desconocimiento de normas que regulan el deber de tributar (obligaciones tributarias sustanciales), como el de todas aquellas que si bien no desarrollan directamente este deber; sí señalan cargas que facilitan la función fiscal de la administración (obligaciones tributarias formales). Son obligaciones accesorias o secundarias a la de carácter sustancial y pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer."*

Al referirse a la aplicación de los principios que rigen el derecho penal en materia de infracciones tributarias, mantiene su doctrina en el sentido de precisar que dicha aplicación no es absoluta, aspecto de especial relevancia en el análisis a aplicación de las sanciones.

Señala la Corte: *"El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado."*

### **1.3. Principio de legalidad.**

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de noviembre de 2000, expediente 10870, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

*"... precisa la Sala que estas obligaciones por la materia de que se trata, son objeto del mismo tratamiento que los tributos, vale decir, de exclusiva competencia del legislador y por ende deben emanar de manera inequívoca de la misma ley, que se repite, es la única fuente de la obligación tributaria. Así mismo, que por su naturaleza punitiva también su régimen jurídico es de origen legal. Significa lo anterior, de una parte, que la consagración normativa previa de conductas sancionables en materia tributaria, recibe idéntico tratamiento jurídico al impositivo, y debe hacerse mediante ley, por ser la materia sustancial tributaria de reserva del legislador, por mandato expreso de la Constitución, y porque la sanción es la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación*

*tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe. Y de la otra, desde la perspectiva de su naturaleza, dado que el principio de legalidad es pilar fundamental del derecho sancionatorio, en virtud de que es la ley la llamada a establecer responsabilidades de los particulares, por infringir la Constitución y las leyes (art. 6 C.P.) únicamente es ella la que puede definir previamente la infracción y tipificar la sanción, y porque en observancia de dicho principio de legalidad y del debido proceso, conforme al artículo 29 de la Carta, sólo pueden imponerse sanciones por conductas establecidas en "leyes" preexistentes y siendo así, éstas deben estar previstas en normas con categoría o respaldo en la ley".*

## **1.2. PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA SANCIONATORIA**

La Ley 1819 de 2016, derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607 que establecía de manera general los principios aplicables a las sanciones del régimen tributario. A su vez, los artículos 282 y 299 de la misma Ley modificaron los artículos 640 y 676-2 del Estatuto Tributario, indicando en forma concreta como se deben aplicar los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, en los siguientes términos:

### **1.2.1. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio**

El artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 dispone la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, de la siguiente manera:

#### **1.2.1.1. Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:**

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:
  - a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y
  - b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

#### **1.2.1.2. Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:**

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:
  - a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
  - b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.
2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:
  - a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
  - b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

#### **1.2.1.3. Definiciones.**

El artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se refiere a la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, e incluye en sus párrafos 1, 2 y 5 las siguientes definiciones:

**LESIVIDAD.** *“Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.”*

**REINCIDENCIA.** *“Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.*

*El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.”*

**FAVORABILIDAD.** En relación con este principio señala que, *“El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”*

#### **1.2.1.4. Excepciones a la aplicación de los principios.**

Se excluyen de la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1º, 2º, y 3º del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1º, 2º y 3º del 657, 658-1, 658-2, numeral 4º del 658-3, 669, inciso 6º del 670, 671, 672 y 673 del Estatuto Tributario.

Igualmente, lo dispuesto en el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, no será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.

#### **1.2.2. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar**

El artículo 676-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 299 de la Ley 1819 de 2016, dispone la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en las sanciones establecidas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario, de la siguiente forma:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes menor o igual al uno por ciento (1.0%) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción.
2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes mayor al uno por ciento (1.0%) y menor al uno punto cinco por ciento (1.5%) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción."

## **2. PRINCIPIOS EN MATERIA ADUANERA**

El Congreso de la República, con fundamento en el artículo 150, numeral 19, literal c) de la Constitución Política, profirió la Ley 1609 de 2013 o Ley Marco de Aduanas, mediante la cual se establecen los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional en la reglamentación del Régimen Aduanero.

La Ley 1609 de 2016, estableció los siguientes niveles reglamentarios para el desarrollo de la misma ley: los decretos que dicte el Gobierno Nacional, y los reglamentos o resoluciones de contenido general, que podrán ser proferidas por la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN en los asuntos de su competencia.

En virtud del principio de legalidad, la Ley Marco de Aduanas dispuso que los actos administrativos proferidos por las autoridades competentes, tales como circulares y conceptos, deben expedirse conforme a la constitución política, la ley y el reglamento, y constituyen criterios auxiliares de interpretación.

Por la anterior razón, y en virtud de la jerarquía normativa de la Ley Marco de Aduanas, siendo los conceptos de contenido aduanero criterios auxiliares de interpretación, es deber de los funcionarios fundamentar los actos administrativos en la Constitución, la Ley y los decretos reglamentos de carácter general.



El artículo 4 de la Ley 1609 de 2013 relaciona los principios constitucionales, los legales previstos en el CPACA (ya definidos en la presente circular), los principios especiales del derecho probatorio y los principios especiales del régimen de aduanas, para señalar que los mismos deben ser tenidos en cuenta por el Gobierno Nacional en la reglamentación que se expida para desarrollar la Ley Marco.

El artículo 4 antes mencionado dispone:

**"PRINCIPIOS GENERALES.** *Los decretos que expida el Gobierno Nacional para desarrollar la Ley Marco de Aduanas, deberán sujetarse a los principios constitucionales y a los previstos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y demás normas que lo modifiquen o sustituyan, como son:*

*Principio del debido proceso,*

*Principio de igualdad,*

*Principio de la buena fe,*

*Principio de economía,*

*Principio de celeridad,*

*Principio de eficacia,*

*Principio de imparcialidad,*

*Principio de prevalencia de lo sustancial,*

*Principio de responsabilidad,*

*Principio de publicidad y contradicción,*

*Principio de progresividad.*

*De la misma forma deberá tener en cuenta los principios especiales del derecho probatorio, y los principios especiales del régimen de aduanas, como son:*

*Principio de eficiencia,*

*Principio de Seguridad y Facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior,*

*Principio de Coordinación y Colaboración, y Principio de Favorabilidad.*

*PARÁGRAFO 1o. Para efectos del Principio de Eficiencia las actuaciones administrativas relativas a la función aduanera, estarán fundamentadas en el servicio ágil y oportuno que facilite y dinamice el comercio exterior.*

*PARÁGRAFO 2o. Para efectos del Principio de Seguridad y Facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior, los decretos que expida el Gobierno Nacional para desarrollar la ley marco de aduanas estarán sujetos al marco de un Sistema de Gestión del Riesgo, orientado a neutralizar las conductas de contrabando, de carácter fraudulento, lavado de activos y a fortalecerla prevención del riesgo ambiental, de la salud, de la seguridad en fronteras y la proliferación de armas de destrucción masiva.*

*PARÁGRAFO 3o. Para efectos del Principio de Coordinación y Colaboración, las autoridades del Estado y los Operadores de comercio exterior, al desarrollar operaciones conjuntas procurarán mantener en todo momento el máximo interés y adecuada disposición para la coordinación y desarrollo de las actuaciones relacionadas con las mismas.*

*PARÁGRAFO 4o. Para efectos del Principio de Favorabilidad la Autoridad Aduanera en el proceso sancionatorio y de decomiso de mercancías, aplicará oficiosamente las normas que favorezcan al interesado aun cuando no haya sido solicitada o alegada. Se excepciona de este tratamiento lo relativo a los aranceles y tributos aduaneros."*

De otra parte, el artículo 2 del Decreto 390 de 2016 adicionó a los principios mencionados en el artículo 4 de la Ley 1609 de 2013 las definiciones que se transcriben a continuación, las cuales deben ser tenidas en cuenta y acatadas por las autoridades en la aplicación e interpretación del Decreto 390 de 2016 y demás decretos que lo modifiquen o adicionen:

**"a) Principio de eficiencia.** *En las actuaciones administrativas relativas a la función aduanera siempre prevalecerá el servicio ágil y oportuno para facilitar y dinamizar el comercio exterior, sin perjuicio de que la autoridad aduanera ejerza su control;*

**b) Principio de favorabilidad.** Si antes la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción o el decomiso entra a regir una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera la aplicará oficiosamente.

*Si la nueva norma es desfavorable al interesado, será la norma anterior la aplicable a todas infracciones que se cometieron durante su vigencia, (literal modificado por el art. 1 Decreto 349 de 2018)*

**c) Principio de justicia.** Todas las actuaciones administrativas relativas a la función aduanera deberán estar presididas por un relevante espíritu de justicia. La administración y/o autoridad aduanera actuará dentro de un marco de legalidad, reconociendo siempre que se trata de un servicio público, y que el Estado no aspira que al obligado aduanero se le exija más de aquello que la misma ley pretende;

**d) Principio de prohibición de doble sanción por la misma infracción o aprehensión por el mismo hecho.** A nadie se le podrá sancionar dos veces por el mismo hecho, ni se podrá aprehender más de una vez la mercancía por la misma causal;

**e) Principio de seguridad y facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior.** Las actuaciones administrativas relativas al control se cumplirán en el marco de un sistema de gestión del riesgo, para promover la seguridad de la cadena logística y facilitar el comercio internacional.

*Con tal propósito, se neutralizarán las conductas de contrabando y de carácter fraudulento y, junto con las demás autoridades de control, se fortalecerá la prevención del riesgo ambiental, de la salud, de la seguridad en fronteras y de la proliferación de armas de destrucción masiva, para cuyos efectos se aplicarán los convenios de cooperación, asistencia mutua y suministro de información celebrados entre aduanas, y entre estas y el sector privado;*

**f) Principio de tipicidad.** En virtud de este principio, para que un hecho u omisión constituya infracción administrativa aduanera, dé lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías o, en general, dé lugar a cualquier tipo de sanción administrativa, dicha infracción, hecho u omisión deberá estar descrita de manera completa, clara e inequívoca en el presente decreto o en la ley aduanera;

**g) Principio de prohibición de la analogía.** *No procede la aplicación de sanciones, ni de causales de aprehensión y decomiso, por interpretación analógica o extensiva de las normas;*

**h) Principio de especialidad.** *Cuando un mismo hecho constituyere una infracción común y una especial, primará esta sobre aquella;*

**i) Principio de prevalencia de lo sustancial.** *Al interpretar las normas aduaneras, el funcionario deberá tener en cuenta que el objeto de los procedimientos administrativos aduaneros es la efectividad del derecho sustancial contenido en este decreto."*

### **3. PRINCIPIOS DEL REGIMEN CAMBIARIO, EN ASUNTOS DE COMPETENCIA DE LA UAE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.**

El Decreto Ley 2245 de 2011, señala la normatividad aplicable para la determinación y sanción de las infracciones al régimen cambiario de competencia de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

A su vez, el mismo decreto define el concepto de infracción aduanera y en su artículo 3 tipifica las diferentes clases de sanciones por infracción del régimen cambiario, respecto de operaciones y obligaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la DIAN.

Si bien el Decreto Ley 2245 de 2011 no establece expresamente un capítulo de principios aplicables en materia sancionatoria cambiaria, ello no significa que no hay lugar a la aplicación de los principios constitucionales y legales para las actuaciones administrativas, en cuanto resulten compatibles con la naturaleza de los procedimientos sancionatorios, tales como el debido proceso, legalidad y tipicidad, el derecho de defensa y contradicción, imparcialidad, moralidad, entre otros.

De otra parte, se pueden derivar algunos principios, del contenido del parágrafo 1 del artículo 3 y el parágrafo del artículo 11 del Decreto Ley 2245 de 2011, así:

#### **3.1. Principio de no acumulación de sanciones**

Cuando un mismo hecho generador de infracción, operación o actuación esté comprendido en dos o más numerales del régimen sancionatorio, se aplicará el que contemple la multa más alta.

### **3.2. Principio de no saneamiento de las infracciones cambiarias, una vez notificado el acto de formulación de cargos.**

El cumplimiento de las obligaciones o el saneamiento de las operaciones o actuaciones constitutivas de infracción cambiaria, en fecha posterior a la notificación del acto de formulación de cargos que haya propuesto sanción de multa por las mismas, no sana o elimina la infracción por la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha formulado el correspondiente acto.

### **3.3. Otros principios aplicables**

#### **3.3.1. Principio de legalidad.**

Vale la pena resaltar la aplicación del principio de legalidad, el cual en materia sancionatoria exige:

- 3.3.1. Por principio de reserva de ley, corresponde al legislador establecer las conductas que constituyen hechos sancionables.
- 3.3.2. La determinación del hecho sancionable debe ser previo a la comisión del mismo y al acto que impone la sanción.
- 3.3.3. Que la sanción sea determinada, sin perjuicio de que se establezcan mecanismos para su graduación como topes mínimos o máximos.

#### **3.3.2. Principio de favorabilidad.**

En materia (sic) sancionatoria cambiaria, la Corte Constitucional se pronunció en proceso de constitucionalidad, mediante sentencia C- 922 de 29 de agosto de 2001, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, para señalar la viabilidad del principio de favorabilidad en esta materia. Es decir, si bien la Constitución Política prohíbe de manera general la aplicación retroactiva de las disposiciones disciplinarias, se excepcionan aquellos casos en que la norma posterior es más favorable (artículo 29 de la C.P.).

Así lo manifestó la Corte:

*"...la Corte advierte que, si bien la Constitución de manera general prohíbe la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionatorias,*

*establece sin embargo una excepción a dicha prohibición general. Esta excepción se da en el caso en el cual las normas posteriores son más favorables al sancionado que las anteriores, pues entonces la retroactividad no sólo no es inconstitucional, sino que además tal aplicación retroactiva es ordenada por la Constitución. Así lo dice claramente el artículo 29 antes transcrito: "...*

*En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior; se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable."*

*Así las cosas, se enfatiza en que el principio de favorabilidad sancionatoria en materia cambiaria se limita únicamente a aquellos eventos en que una norma posterior reduce el monto o elimina la sanción sobre una determinada infracción al régimen de cambios internacionales, sin que sea dable la aplicación de tal principio a aspectos de carácter sustantivo cambiario".*

#### **4. NATURALEZA DE LA SANCIÓN CAMBIARIA**

El Decreto-Ley 2245 del 28 de junio de 2011, "Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio y el Procedimiento Administrativo Cambiario a seguir por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales", consagra en el artículo 32 la responsabilidad objetiva en materia de infracciones al régimen cambiario, en los siguientes términos:

**"RESPONSABILIDAD OBJETIVA.** *En todos los casos la responsabilidad resultante de la violación al régimen cambiario, así como la que se desprenda de los eventos previstos por el numeral 32 del artículo 3o del presente decreto, es objetiva."*

Es importante tener en cuenta la sentencia C-599 del 10 de diciembre de 1992, M.P. Fabio Morón Díaz, mediante la cual la Corte Constitucional avaló la constitucionalidad del artículo 21 del Decreto Ley 1746 de 1991 señaló que la responsabilidad por la comisión de infracciones cambiarias es de índole objetiva, sin que ello constituya transgresión de los artículos 29 y 83 de la Carta Política. Igualmente, dispuso que al sujeto de la acción cambiaria sancionatoria ha de rodeársele de todas las garantías constitucionales de la libertad y del Derecho de Defensa, como son la preexistencia normativa de la conducta, del procedimiento y de la sanción, cumplir las formas propias de cada procedimiento establecido legalmente para llegar a imponer una sanción, garantizar la controversia probatoria, la aplicación de la favorabilidad en materia sancionatoria y el NON BSS IN IDEM, que proscribe la doble sanción de la misma naturaleza ante un mismo hecho.

## **CAPÍTULO V**

### **DEBER DE APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA**

*De conformidad con el artículo 10 del CPACA "al resolver los asuntos de su competencia, las autoridades, además de aplicar disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supuestos fácticos y jurídicos, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado y la Corte Constitucional, en las que se interpreten y apliquen dichas normas".*

#### **1. Sentencias de la Corte Constitucional.**

De conformidad con el artículo 241 de la C.P. compete a la Corte Constitucional la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución.

Si bien, el artículo 241 de la C.P. señala la competencia de la Corte Constitucional, lo cual nos permitiría elaborar una larga lista de los fallos proferidos por esta Corporación, nos referiremos de manera general a tres (3) tipos de providencias:

- Sentencias que resuelven las demandas de inconstitucionalidad.
- Sentencias de revisión de las decisiones judiciales relacionadas con la acción de tutela, y
- Sentencias de unificación de tutela.

De conformidad con el artículo 48 de la Ley 270 de 1996 (Ley Estatutaria de la Administración de Justicia), las sentencias proferidas en cumplimiento del control constitucional tienen el siguiente efecto vinculante:

1. Las sentencias dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del ejercicio del control automático de constitucionalidad, sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de autoridad hace, tiene carácter obligatorio general.
2. Las decisiones judiciales adoptadas en ejercicio de la acción de tutela tienen carácter obligatorio únicamente para las partes. Su

motivación sólo constituye criterio auxiliar para la actividad de los jueces.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha desarrollado amplia doctrina en relación con la obligatoriedad de sus fallos. El siguiente extracto sintetiza su posición al respecto:

*"Respecto de la obligatoriedad de la jurisprudencia constitucional, la Sentencia C-539 de 2011 reitera que esta se fundamenta en (i) el respeto al principio de la seguridad jurídica, el cual implica el respeto por las normas superiores y la unidad y armonía de las demás normas con éstas, de manera que al ser la Corte Constitucional el órgano de cierre de la jurisdicción constitucional, "sus determinaciones resultan ser fuente de derecho para las autoridades y particulares, cuando a través de sus competencias constitucionales establece interpretaciones vinculantes de los preceptos de la Carta"; (ii) la diferencia entre decissum, ratio decidendi y obiter dicta, ratificando la obligatoriedad no solo de la parte resolutive sino de los contenidos de la parte motiva de las sentencias, en el control abstracto de constitucionalidad como en el concreto, que son determinantes para la decisión o constituyen la ratio decidendi del fallo; y (iii) las características de la ratio decidendi y, por tanto, de la jurisprudencia como fuente de derecho, por cuanto "la ratio decidendi de las sentencias de la Corte Constitucional, en la medida en que se proyecta más allá del caso concreto, tiene fuerza y valor de precedente para todos los jueces en sus decisiones, por lo que puede ser considerada una fuente de derecho que integra la norma constitucional". (Sentencia C-621 del 30 de septiembre de 2015, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub)*

De otra parte, en relación con los efectos en el tiempo de los fallos proferidos en desarrollo del control judicial de constitucionalidad, el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, dispone que tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.

En la sentencia de control judicial previo del proyecto de ley estatutaria de la administración de justicia, la Corte precisó que solo ella puede definir los efectos de las sentencias, con fundamento en la función de guardar la supremacía y la integridad de la Carta Política y los efectos de *cosa juzgada Constitucional* y *erga-omnes* que tienen sus pronunciamientos.

3. Las sentencias de unificación en materia de tutela, a diferencia de las anteriores, no son criterio auxiliar sino obligatorio, su fundamento legal se encuentra en los artículos 33, 34 y 35 del Decreto 2591 de 1991 y el



artículo 243 de la C.P., y mediante ellas se busca la unificación de las sentencias de revisión de tutela proferidas por las diferentes salas de revisión de la Corte Constitucional.

## **2. Sentencias del Consejo de Estado**

El Consejo de estado es el Tribunal Supremo de lo contencioso administrativo y cuerpo supremo consultivo del Gobierno. Las providencias proferidas por esta Corporación se relacionan con los diferentes medios de control establecidos en el CPACA, de las cuales consideramos importante mencionar las siguientes categorías:

- Nulidad,
- Nulidad y restablecimiento el derecho
- Reparación directa
- Repetición

En relación con el cumplimiento de las providencias judiciales, la Corte Constitucional ha señalado:

*"... un estado de derecho se edifica sobre la obligatoriedad de las decisiones de los jueces, quedando los restantes servidores de otras ramas del poder atados a sus providencias y, aún más, compelidos a realizar su cumplimiento. De este modo, los autos y sentencias judiciales en firme que deciden un caso concreto, son indiscutibles para la administración. No así necesariamente, frente a otras causas distintas de las examinadas en cada providencia, pues por regla general, sus efectos se contraen al ámbito de lo juzgado y vinculan solo a las partes que concurrieron al respectivo proceso - excepción hecha, por ejemplo, de sentencias erga omnes y con efectos ínter comunis- De ahí que para ordenar a las autoridades administrativas la extensión de sentencias judiciales de unificación del Consejo de Estado a otros casos diferentes a los fallados en ellas, haya intervenido el Legisladora través de una orden legal expresa." (Sentencia C- 621 del 30 de septiembre de 2015, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub)*

El artículo 102 del CPACA, dispone que las autoridades deberán extender los efectos de una sentencia de unificación jurisprudencial dictada por el Consejo de Estado, en la que se haya reconocido un derecho, a quienes lo soliciten y acrediten los mismos supuestos tácticos y jurídicos. Para el efecto, el interesado deberá presentar la petición, siempre que la pretensión judicial no haya caducado, con el cumplimiento de los requisitos previstos en el mismo artículo.

En el evento de negarse la extensión de los efectos de una sentencia de unificación o la autoridad hubiere guardado silencio en los términos señalados anteriormente, el interesado puede acudir ante el Consejo de Estado mediante escrito razonado, al que acompañará la copia de la actuación surtida ante la autoridad competente, conforme lo dispone el artículo 269 del mismo ordenamiento. (Sobre el particular Sentencias C-634 del 24 de agosto de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, C-816 del 1 de noviembre de 2011, M.P. Mauricio González Cuervo y C-539 del 6 de julio de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva)

## **CAPÍTULO VI DE LA DOCTRINA OFICIAL DE LA DIAN**

### **1. DERECHO DE PETICIÓN DE CONSULTA**

El derecho de petición de consulta constituye una variedad del derecho fundamental de petición consagrado en el artículo 23 de la C.P., por tal motivo fue objeto de regulación a través de la Ley Estatutaria 1755 de 2015, con revisión de constitucionalidad del proyecto de ley, efectuada en Sentencia C-951 del 4 de diciembre de 2014, M.P. María Victoria Sáchica Méndez.

En cuanto al alcance de las peticiones de consulta, en general, el artículo 8 de la Ley 1755 de 2015 señala: "Salvo disposición legal en contrario, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución" (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con la norma anterior, la regla general es que los conceptos expedidos por los funcionarios competentes de las entidades públicas no son de obligatorio cumplimiento o ejecución.

La justificación constitucional de la anterior disposición, está contenida en la Sentencia C-951 del 4 de diciembre de 2014, en donde la Corte encontró justificada la no obligatoriedad de los conceptos, por las siguientes razones:

- a) Se garantiza el cumplimiento efectivo del artículo 23 de la Constitución,
- b) Se fija un parámetro razonable y proporcionado al alcance de las decisiones pronunciadas por las autoridades bajo el rótulo de concepto y,

- c) Se protege el sistema de fuentes de origen constitucional, otorgándole un margen de autonomía a las autoridades frente a las decisiones por ellos proferidas bajo la modalidad del concepto.

## **2. NATURALEZA DE LOS CONCEPTOS PROFERIDOS POR LA DIAN EN MATERIA TRIBUTARIA**

El artículo 264 de la Ley 223 de 1995 señala:

*"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."*

La Corte Constitucional en Sentencia C-487 del 26 de septiembre de 1996, M.P. Antonio Barrera Carbonell, en relación con la interpretación de este artículo, señaló:

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

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

De acuerdo a lo anterior, a criterio de la Corte Constitucional, si bien los conceptos que expide la DIAN, en principio, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios u opiniones sobre la interpretación de las normas jurídicas y, que en consecuencia, no se les puede considerar como actos administrativos, la Corte acogiendo expresamente la jurisprudencia del Consejo de Estado consideró que pueden tener un carácter decisorio o vinculante derivado de la obligatoriedad de su aplicación por parte de la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos por parte de los administrados, en este sentido adquieren la categoría de un acto reglamentario.

De lo anterior, se concluye que el carácter vinculante y obligatorio de los conceptos emitidos por la DIAN, deriva de la obligatoriedad de los mismos para los funcionarios de la administración, lo cual obedece a un propósito de unificación doctrinal de los criterios interpretativos de la ley, que, en consecuencia, deviene en su obligatoriedad para los administrados.

### **3. CARÁCTER OBLIGATORIO DE LOS CONCEPTOS PROFERIDOS POR LA DIAN**

El artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, señala que corresponde a la Dirección de Gestión Jurídica, fijar criterios para determinar y mantener la unidad doctrinal en la interpretación de normas tributarias, en materia aduanera y de control cambiario en lo de competencia de la entidad.

El artículo 20 ibídem, asigna a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la misma Dirección, la función de absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera y de comercio exterior, en lo de competencia de la DIAN.

El párrafo del artículo 20 de mismo decreto, dispone que: *"Los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, de la legislación aduanera, en materia cambiaria en asuntos de competencia de la Entidad, que sean publicados, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia."*

La Sección Primera del Consejo de Estado, se pronunció sobre la legalidad del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, del mismo texto del párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 antes transcrito, y

con respecto a la obligatoriedad de los conceptos, encontró la norma adecuada al ordenamiento jurídico, por las razones que se resumen a continuación:

Considera el Alto Tribunal que funciones tales como: mantener la unidad doctrinal en la interpretación de las normas en asuntos de su competencia, compilar normas, administrar la información sobre legislación, jurisprudencia y doctrina, asesorar al Director General y demás Directores de Gestión, entre otras, asignadas a la Dirección de Gestión Jurídica, garantizan en principio, que los conceptos emitidos por estas dependencias se encuentren ajustados a derecho, en cuanto, es función de dichas oficinas estar al tanto de toda la reglamentación relacionada con las materias tributarias, aduaneras y cambiarias (en lo de competencia de la entidad), lo cual implica que están especialmente cualificadas para ello, sin que ello implique que no pueden existir conceptos con vicios de legalidad, para lo cual, se puede acudir al ejercicio del medio de control de nulidad (Sentencia del 28 de octubre de 2010, expediente 2004-01261-00, C.P. María Elizabeth García González).

De otra parte, el artículo 28 del Decreto 4048 de 2008, precisa que dentro de las funciones asignadas a la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, radica la de absolver consultas en materia de nomenclatura arancelaria, valoración aduanera, análisis físico y químico de las mercancías y normas de origen; así mismo, el parágrafo 2 de esta disposición informa que los conceptos técnicos emitidos por la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera *"son de obligatorio cumplimiento para los empleados públicos de la DIAN"*.

#### **4. NATURALEZA DE LOS CONCEPTOS PROFERIDOS POR LA DIAN EN MATERIA ADUANERA**

La Ley 1609 de 2013 o Ley Marco de Aduanas, consagra los principios de legalidad y seguridad jurídica en materia aduanera, fijando, en primer término, los principios y criterios a los cuales se encuentra sujeto el Gobierno Nacional para el ejercicio de la facultad reglamentaria (principio de legalidad), de otra parte en el artículo 2º de la misma Ley, al delimitar las fuentes normativas que han de desarrollar el contenido de la ley, se refiere exclusivamente a los decretos y resoluciones de carácter general, las cuales junto con la Constitución y la Ley constituyen el fundamento para la expedición de circulares y conceptos (principio de seguridad jurídica).

En relación con las circulares y conceptos, el parágrafo 1 del artículo 2 de la Ley 1609 de 2013 los define como criterios auxiliares de interpretación, siempre y cuando no sean contrarios a la Constitución Política, la ley y el reglamento.

De conformidad con el artículo 2 de la Ley 1609 de 2013, corresponde a la DIAN expedir resoluciones de carácter general, con sujeción a la Constitución Política, la ley y los reglamentos, para desarrollar el contenido de los decretos que profiera el Gobierno Nacional, lo que permitiría concluir que es a través de esta vía que la DIAN debe regular lo pertinente en esta materia, y los conceptos por disposición de la misma ley constituyen doctrina interpretativa auxiliar.

## **5. NATURALEZA DE LOS CONCEPTOS PROFERIDOS POR LA DIAN EN OTRAS MATERIAS**

Los conceptos proferidos por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina como por la Dirección de Gestión Jurídica, en materia administrativa laboral, presupuestal, contractual y comercial, constituyen criterio auxiliar interpretativo y no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución, de conformidad con el artículo 28 del CPACA, sustituido por el artículo 1 de la Ley Estatutaria 1755 de 2015.

## **6. CRITERIOS PARA LA APLICACIÓN DE LA DOCTRINA OFICIAL**

### **6.1. Aspectos generales.**

De conformidad con la normatividad y la jurisprudencia reseñada en el presente Capítulo, la doctrina oficial expedida por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina y por la Dirección de Gestión Jurídica, deberá sujetarse a los parámetros constitucionales, legales y reglamentarios vigentes, atendiendo los criterios de interpretación jurídica procedentes para cada caso, y sin que a través de ellos se puedan suplir aparentes vacíos normativos, ni desconocer normas de carácter superior.

Con excepción de los conceptos que profiera la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, en materia de nomenclatura arancelaria, valoración aduanera, análisis físico y químico de las mercancías y normas de origen, solamente la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión Normativa están facultadas para absolver consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o cambiarias, en asuntos de competencia de la entidad.

Los conceptos a que se refiere el párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, debidamente publicados, constituyen interpretación oficial de obligatorio cumplimiento para los empleados públicos de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por lo cual es importante que se dé cumplimiento a este requisito para su aplicación.

Con fundamento en los principios de certeza y seguridad jurídica, de acuerdo a su contenido y alcance, los conceptos deberán indicar, en adelante, de forma expresa si serán objeto de publicación, esto con el fin de dar aplicación al artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

En cuanto a la competencia funcional de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina para atender las consultas que formulen las dependencias de la DIAN (numeral 4 del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008), sobre interpretación de las normas en materia administrativa laboral, presupuestal, contractual, laboral y comercial, debe entenderse que por no estar estos temas incluidos en el párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, se rigen por lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, sustituido por el artículo 1 de la Ley Estatutaria 1755 de 2015.

La Directora de Gestión Jurídica, con fundamento en las facultades establecidas en los numerales 2, 8 y 9 del artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 fijará, entre otros, los criterios y lineamientos internos para la atención, revisión, emisión, clasificación y publicación de los conceptos. Irretroactividad de los conceptos.

## **6.2. Irretroactividad de los conceptos**

De acuerdo con el planteamiento jurisprudencial del Consejo de Estado, los conceptos expedidos por la DIAN, en ejercicio de las funciones, constituyen interpretación oficial y obligatoria para los funcionarios de la entidad y aunque no son obligatorios para los contribuyentes, son un criterio auxiliar de interpretación.

Igualmente, la Sección Cuarta ha señalado que aquellos conceptos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos susceptibles de control judicial. Por lo cual, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad, esto es, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro y una vez se han publicado.

(VER: Sentencia del 6 de octubre de 2011, Expediente. 17885, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en Sentencia del 18 de julio de 2013, Expediente 18997, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia)

### **6.3. Contenido y forma de los conceptos**

Los conceptos que constituyen la doctrina oficial de la entidad, así como los que la modifiquen o revoquen (publicados en el Diario Oficial), deberán contener en su formato: a) problema jurídico, b) tesis jurídica y c) fundamentación; en esta última se expresarán las razones de hecho y de derecho que llevan a formular la tesis jurídica, así como la normatividad y la jurisprudencia que sea pertinente para su formulación.

Con respecto al contenido de la doctrina, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha precisado: *“la facultad interpretativa de la DIAN, no permite regular deberes tributarios materiales y formales, que constriñen derechos individuales, por ser todo esto competencia exclusiva del legislador; sino que debe limitarse a dilucidar el sentido de las normas tributarias, adecuarse a la finalidad de la norma interpretada, sin limitarla o excederla”*. (Sentencia del 19 de julio de 2007, Expediente 14772, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié)

Cuando el concepto modifique o revoque una doctrina oficial anterior, el escrito deberá contener como mínimo: a) la mención expresa de la doctrina anterior, b) razones suficientes y válidas a la luz del ordenamiento jurídico y los supuestos fácticos que justifiquen el cambio doctrinal.

Los conceptos generales o unificados no estarán sujetos al anterior formato, pero deberán ser elaborados con una técnica de redacción clara y didáctica que permita identificar plenamente en su contenido las tesis jurídicas.

Los demás conceptos, tales como aquellos que se remiten a la doctrina oficial vigente o simplemente constituyen una reiteración de la normatividad vigente, se expedirán mediante oficios y no serán objeto de publicación en el Diario Oficial.

### **6.4. Publicación y vigencia de la doctrina oficial**

Los conceptos que se enumeran a continuación, se publicarán en el Diario Oficial y se incorporarán para consulta en el Sistema Jurídico Documental y en la página WEB de la entidad:



- a) Los conceptos que revoquen, modifiquen o cambien la doctrina vigente;
- b) Los conceptos que aclaren, adicionen o confirmen la doctrina contenida en conceptos anteriores;
- c) Los conceptos unificadores y compiladores de la doctrina;
- d) Los conceptos que se emitan con ocasión de cambios en la legislación, y
- e) Los conceptos generales sobre una determinada materia y los especiales sobre un determinado tema.

La publicación de la doctrina oficial obligatoria en materia tributaria y cambiaría, en asuntos de competencia de la entidad, se efectuará en el Diario Oficial y para todos los efectos esta será la fecha de su vigencia.

Los conceptos en materia administrativa laboral, presupuestal, contractual y comercial, por no ser obligatorios no serán publicados y será responsabilidad de la Coordinación de Relatoría elaborar un archivo interno de los mismos.

## **6.5. Vigencia de la doctrina oficial**

Los conceptos que constituyen doctrina oficial obligatoria tienen aplicación a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, es decir, no tienen efecto retroactivo. Sin embargo, es necesario precisar la vigencia de los conceptos frente a algunas situaciones específicas:

### **6.5.1. Conceptos que determinan la actuación de un particular**

Esta hipótesis está consagrada en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y corresponde a aquellas situaciones en las cuales el contribuyente decide actuar conforme a la doctrina vigente al momento de su actuación.

En este caso, si el concepto es anterior a la actuación del particular, al tenor de la ley, esta doctrina debe ser respetada por los funcionarios de la Entidad, aun cuando no se comparta la posición doctrinal.

En 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.

### **6.5.2. Conceptos vigentes de los cuales se aparta el contribuyente.**

Este caso fue planteado en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, indicando que el contribuyente tiene el derecho de apartarse de la interpretación oficial, realizar la actuación bajo su propio criterio y defender su legalidad con posterioridad en sede administrativa y judicial. (Sentencia C-487 del 26 de septiembre de 1996, M.P. Antonio Barrera Carbonell)

En este evento, los funcionarios están obligados a acatar la doctrina oficial vigente al momento de la actuación del particular y utilizarla en conjunto con el marco normativo para fundamentar las actuaciones administrativas.

En el impuesto sobre la renta, el Consejo de Estado ha sostenido en reiterada jurisprudencia que el concepto aplicable es el vigente cuando concluye el periodo gravable (Sentencia del 31 de julio de 1999, exp. 15955, C.P. William Giraldo Giraldo y Sentencia del 31 de mayo de 2012, exp.18839, C.P. Martha Teresa Briceño).

### **6.5.3. Conceptos expedidos con posterioridad a la actuación del contribuyente**

En virtud de la vigencia de los conceptos, en ningún caso, la administración podrá fundamentar sus actuaciones administrativas, en conceptos que no se encontraban vigentes al tiempo en que se produjo la actuación del particular; por lo tanto, los funcionarios de las diferentes dependencias de la entidad deberán verificar al inicio de las actuaciones administrativas, no solo la normatividad vigente para el asunto que se tramita, sino la doctrina publicada aplicable a las mismas.

En el mismo sentido, el contribuyente no podrá solicitar la aplicación de conceptos expedidos con posterioridad a su actuación.

Sin embargo, cuando el concepto que se expide con posterioridad a la iniciación de la actuación administrativa es claramente opuesto a la interpretación normativa con que se viene adelantando el procedimiento, el funcionario deberá revisar la actuación con el fin de verificar su debida sustentación y la posibilidad de culminarlo bajo los parámetros con que se inició o definir si hay lugar al archivo de la misma. En ningún caso, la decisión de archivo de un procedimiento adelantado en los términos anteriormente mencionados podrá fundamentarse en el obedecimiento a la doctrina, sino a su propia interpretación y competencia del funcionario.

#### **6.5.4. Conceptos que son revocados por la administración antes o durante una actuación administrativa.**

Si la entidad no ha iniciado la actuación administrativa y la doctrina previa es revocada por cambio sustancial en la interpretación oficial, los funcionarios competentes no podrán iniciar las actuaciones administrativas, con fundamento en que el concepto estuvo vigente al momento de la actuación del particular. En caso de que, se decida aperturar un procedimiento éste deberá fundamentarse, si hay lugar a ello, en la normatividad aplicable y no en los conceptos revocados.

Cuando la revocatoria de la doctrina oficial o el cambio sustancial de la interpretación se produce durante el curso de un procedimiento administrativo, es responsabilidad del funcionario competente evaluar el impacto del cambio doctrinal, por cuanto si la actuación se ha basado exclusivamente en la doctrina revocada el fundamento de la misma ha desaparecido por efecto de la revocatoria. Si, por el contrario, el fundamento legal del acto se mantiene a pesar de la revocatoria de la doctrina, resultaría viable la continuación del procedimiento que se adelanta.

Mantener una doctrina interpretativa modificada sustancialmente o revocada para soportar actuaciones administrativas, aún después de perder su vigencia, sería desconocer el fin que se propone con la revisión de la doctrina, que no es otro que corregir o enmendar deficiencias interpretativas en que incurrió la doctrina anterior y exponer las actuaciones a posibles vicios de nulidad que se decreten en el futuro.

#### **6.5.5. Conceptos anulados por la jurisdicción contencioso administrativa.**

En los casos en que, mediante sentencia, la jurisdicción de lo contencioso administrativo anule parcial o totalmente un concepto proferido por la entidad, es deber de todos los funcionarios acatar la sentencia en los términos señalados por el propio fallo. En este sentido, los funcionarios deberán evaluar el impacto de la misma tanto en los procesos administrativos en curso como en aquellos que aún no se han iniciado, pero que se encuentren dentro del término para su iniciación, con el fin de tomar las decisiones a que haya lugar, acorde con el pronunciamiento judicial.

La presente circular deroga la Circular 175 del 29 de octubre de 2001.

**SANTIAGO ROJAS ARROYO**

Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales