



DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

CIRCULAR NUMERO

(Fecha)

 PwC impuestos en línea
Revisó: 

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 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Con el propósito de salvaguardar el respeto a la juridicidad y los derechos fundamentales de los contribuyentes, responsables, usuarios y auxiliares de la función pública aduanera y de los responsables de obligaciones cambiarias en sus relaciones con la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, y para garantizar la correcta aplicación de los principios constitucionales y legales en el accionar de la administración pública frente a los administrados, se emiten directrices tendientes a garantizar la unidad de criterio en el actuar institucional y la seguridad jurídica a los administrados.

El artículo 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, desarrollado en la Sentencia C-634-11 de 24 de agosto de 2011 proferida por la Corte Constitucional, señalan que al resolver los asuntos de competencia de las autoridades públicas, se deberán aplicar las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones con los mismos supuestos fácticos y jurídicos.

En la adopción de las decisiones, los funcionarios deberán tener en cuenta además las sentencias de la Corte Constitucional, que interpreten las normas aplicables a la resolución de los asuntos en estudio. Sin perjuicio del carácter obligatorio erga omnes de las sentencias que efectúan el control en abstracto de constitucionalidad y las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado¹ en las que se interpreten y apliquen dichas normas.

Marco constitucional y legal

¹ Las sentencias de unificación jurisprudencial se encuentran señaladas en los artículos 270 y 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, a saber: las que profiere o haya proferido el Consejo de Estado por importancia jurídica o trascendencia económica o social o por necesidad de unificar o sentar jurisprudencia; las proferidas al decidir los recursos extraordinarios y las relativas al mecanismo eventual de revisión previsto en el artículo 36A de la Ley 270 de 1996, adicionado por el artículo 11 de la Ley 1285 de 2009.

Continuación de la Circular sobre *“Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales”*.

El artículo 6 de la obra en cita, preceptúa 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”*.

El artículo 95 de la Constitución Política, determina que toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes, en tanto que, el numeral 9 de esta norma contempla el deber especial de las personas para *“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*.

El artículo 338 del texto constitucional, precisa que *“en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”*.

Por su parte, la Honorable Corte Constitucional en Sentencia T-227 de 1994, al abordar el tema de la seguridad jurídica, señaló:

“El principio de seguridad jurídica sólo tiene lugar entre los hombres libremente constituidos bajo la forma de Estado. Todo lo que tiende al orden social justo es una forma de estabilizar la libertad humana puesta en relación. Las autoridades sólo pueden hacer aquello que esté permitido por la ley – de manera que no pueden crear formas jurídicas, al paso que los particulares pueden hacer todo aquello que no esté prohibido legalmente. Mientras en el Estado de Derecho el particular es creativo, las autoridades sólo son aplicativas”. (Énfasis añadido)

La seguridad jurídica confiere “certeza” respecto de la actuación emprendida por el Estado en cualquiera de sus manifestaciones, la que se acompaña con otros principios, valores y derechos en el ordenamiento constitucional y legal.

La seguridad jurídica como principio no se erige ni se esgrime en forma autónoma, sino que en su desarrollo se asocia a otro derecho. Es por ello que, la Corte Constitucional por vía jurisprudencial ha abordado el tema en particular llegando a afirmar que, *“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”*.²

El artículo 1° del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, dispone que las normas de la Parte Primera del mismo, tienen por finalidad *“proteger y garantizar los derechos y libertades de las personas, la primacía de los intereses generales, la sujeción de las autoridades a la Constitución y demás preceptos del ordenamiento jurídico, el cumplimiento de los fines estatales, el funcionamiento eficiente y democrático de la administración, y la observancia de los deberes del Estado y de los particulares”*.

Competencia de la entidad.

La competencia de la entidad está definida en los artículos 1 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el artículo 1 del Decreto 1292 de 2015; 26 y 169 de la Ley 1607 de 2012; 224 de la Ley 100 de 1993; 6 de la Ley 1106 de 2006; 8 de la Ley 1738 de 2014; 14 de la Ley 1493 de 2011; las Leyes 6 de 1992, el artículo 6 del Decreto 1960 de 1993 y 814 de 2003, así:

² Corte Constitucional Sentencia C-250 de 2012.

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

Administra los impuestos sobre la renta y el complementario de ganancias ocasionales, del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, de timbre nacional y sobre las ventas; impuesto nacional a la gasolina y al ACPM; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior.

Dentro de los impuestos del orden nacional que no están asignados a otras entidades del Estado se encuentran el gravamen a los movimientos financieros, el impuesto nacional al consumo, el impuesto social a las armas de fuego, el impuesto social a las municiones y explosivos, y la contribución especial por contratos de obra pública; de estos tres últimos, la función de recaudo se encuentra asignada a otras entidades del Estado.

Tiene a su cargo la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.

La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La administración de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior, comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones aduaneras. La dirección y administración de la gestión aduanera comprende el servicio y apoyo a las operaciones de comercio exterior, la aprehensión, decomiso o declaración en abandono de mercancías a favor de la Nación, su administración, control y disposición.

Actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera y de control de cambios, en relación con los asuntos de su competencia.

Efectuar la fiscalización, los procesos de determinación, aplicación de sanciones y la resolución de los recursos e impugnaciones a dichos actos, así como para el cobro coactivo de la contribución parafiscal cultural, intereses y sanciones aplicando los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario.

Por el artículo 7 de la Ley 814 de 2003 y en virtud del contrato celebrado con el Fondo de Promoción Cinematográfica "Proimágenes Colombia", la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, tiene competencia para *"efectuar la fiscalización, adelantar los procesos de determinación y aplicación de sanciones dispuestos en el artículo citado y resolver los recursos e impugnaciones a los actos proferidos, así como para el cobro coactivo de la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico, los intereses y sanciones"*.

El artículo 6 del Decreto 1960 de 1993, le asignó la competencia a la entidad, *"para ejercer el control del aporte especial para la administración de justicia, para lo cual se aplicarán, en lo pertinente, las normas relativas a los procedimientos administrativos de fiscalización, determinación, discusión y cobro coactivo, establecidos en el Estatuto*

Continuación de la Circular sobre "Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales".

Tributario."

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrollará todas las actuaciones administrativas necesarias para cumplir con las funciones de su competencia".

Política general en materia jurídica.

Como política de esta administración se deberá dar seguridad jurídica a todos los contribuyentes, usuarios e interesados en las actuaciones administrativas correspondientes, lo que significa que se garantizará el respeto a los principios constitucionales y legales, en especial, el debido proceso, el derecho de defensa y contradicción, reconociendo con ello que las decisiones sean tomadas con total apego a la constitución y la ley, y en las actuaciones se deberá precisar con certeza los hechos, las pruebas, su valoración, su argumentación y su ponderación, reconociendo 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 con la constitución, la ley, la jurisprudencia y doctrina, sin olvidar que el desconocimiento a estos mandatos genera responsabilidades penales, fiscales, disciplinarias y administrativas, lo que conlleva a que en algunos casos se responda hasta con el patrimonio propio.

Aplicación de los principios constitucionales y legales; de la jurisprudencia y de la doctrina proferida por la entidad, por parte de los funcionarios de la DIAN.

Los jefes de las dependencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que desarrollen labores operativas deberán velar porque las funciones desarrolladas por sí mismos y por los funcionarios a cargo estén precedidas de la aplicación de las normas constitucionales y legales; del precedente jurisprudencial; de la doctrina institucional; de la política de seguridad jurídica y los criterios que la rigen, en aras de salvaguardar la seguridad jurídica.

Aplicación de los principios y derechos fundamentales establecidos por la constitución y la ley.

Los funcionarios de la entidad deberán tener presente en sus actuaciones la obligatoriedad de tener en cuenta los fines esenciales del Estado y dar aplicación a los principios establecidos en la Constitución Política y la ley, dentro de los cuales hay lugar a destacar los siguientes:

DE LOS FINES ESENCIALES DEL ESTADO

Definidos por la Constitución Política, en los siguientes términos: "*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

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares".³

LA CONSTITUCIÓN ES NORMA DE NORMAS

La Carta Política determina que *"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".⁴

APLICACIÓN DE PRINCIPIOS.

Durante la actuación administrativa y especialmente en su definición, se observará la Constitución y la ley, aplicando sus preceptos bajo la orientación de los principios rectores resumidos a continuación.

Principios rectores.

El artículo 209 de la Constitución Política, determina que *"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.*

El artículo 83 superior, señala que *"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"*, situación que debe se observa en conjunto con el artículo 29, ibidem, cuando dispone que *"el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas"*.

Entre tanto, el artículo 363 ibidem, precisa que, *"el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad; las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad"*.

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".⁵

Asociado al concepto de dignidad humana, demanda de las autoridades el mismo trato y protección a las personas e instituciones que intervengan en las actuaciones bajo su conocimiento. Involucra criterios de desigualdad, a partir de la posibilidad de trato diferenciados con base en sistemas de protección especial a las personas, que por su condición económica, física o mental se encuentran en circunstancias de debilidad manifiesta.

³ Constitución Política de Colombia, artículo 2°.

⁴ Constitución Política de Colombia, artículo 4°.

⁵ Constitución Política de Colombia, artículo 13.

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

Moralidad.

Exige que la actuación estatal esté presidida de rectitud, lealtad y honestidad de parte del funcionario encargado de su materialización.

Eficacia.

Es obligación de la administración pública en general, en aplicabilidad del principio enunciado remover todos los obstáculos de orden formal, a fin de evitar decisiones inhibitorias; las nulidades que resulten de vicios de procedimiento, son saneables en cualquier tiempo, de oficio o a solicitud del interesado.

Economía.

Busca que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo posible y, con menor cantidad de gastos para quienes intervengan en el proceso, además de no exigir más requisitos o documentos y copias, de aquellos que contempla la ley.

Para tal efecto, la actuación administrativa se debe llevar a cabo con austeridad y eficiencia, optimizando tanto los recursos económicos, como de tiempo y de personal, en procura de calidad en la labor encomendada por el Estado y la protección de los derechos de las personas.

Celeridad.

Es obligación del Estado por conducto de sus agentes, impulsar oficiosamente los procedimientos, incentivar el uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones, para que los procedimientos se adelanten con diligencia, dentro de los términos legales y sin dilaciones injustificadas.

Imparcialidad.

Impone a las autoridades públicas actuar en la consecución de un fin determinado al materializar los procedimientos, para asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y, sin consideración de factores de afecto o de interés, o de cualquier tipo de motivación subjetiva.

Publicidad:

Es obligación de las autoridades, dar a conocer al público y a los interesados en forma sistemática y permanente, sin petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley; éste tema, en la actualidad se asocia al empleo de tecnologías, con miras a difundir de manera amplia y masiva tal información. Si la ley dispone que los costos que acarrea la publicidad de la actuación, deban ser asumidos por el interesado, los mismos no pueden exceder del valor que dispone la ley para el efecto indicado.

Espíritu de justicia.

Consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, que dispone: *"Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus*

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que 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."

Buena fe.

El artículo 83 de la Constitución Política define este principio en los siguientes términos: *"las autoridades y los particulares presumirán el comportamiento leal y fiel de unos y otros en el ejercicio de sus competencias, derechos y deberes"*.

Como quiera que el principio está íntimamente relacionado con el principio del debido proceso definido por el artículo 29 de la Carta Fundamental, la Corte Constitucional ha señalado que el principio de la buena fe en materia tributaria, no es absoluto.⁶; por ello que, la Sentencia C-690 de 1996 señaló que, tratándose de asuntos tributarios es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias.

En aquella oportunidad, dijo la Corte:

"Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho - esto de la no presentación de la declaración - es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

14- Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, 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". (Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996. Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero).

Confianza legítima.

El principio de la confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que regulaban sus

⁶ Corte Constitucional Sentencia C-160 de 1998

Continuación de la Circular sobre *“Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales”*.

relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un periodo de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica. No se trata, por tanto, de lesionar o vulnerar derechos adquiridos, sino tan sólo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, bien que se trate de comportamientos activos o pasivos de la administración pública, regulaciones legales o interpretaciones de las normas jurídicas. De igual manera, como cualquier otro principio, la confianza legítima debe ser ponderada.⁷

Equidad.

En materia fiscal el artículo 363 de la Carta Fundamental, describe el principio como: *“quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual”*. El criterio de la Corte Constitucional plasmado en varias sentencias, da a conocer que la equidad se proyecta en dos perspectivas, horizontal – entendiéndose por tal, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución; vertical - en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica.⁸

Eficiencia.

Tiene como propósito éste principio que, las autoridades encaminen sus actuaciones en procura que los procedimientos logren su finalidad; para el efecto, están facultadas para remover de oficio los obstáculos puramente formales, evitar decisiones inhibitorias, dilaciones o retardos y, conjurar las irregularidades procedimentales que afecten los procesos y los trámites legales, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

Progresividad.

Plasma el principio un criterio de orden tributario, por el cual se adelanta *“el reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago”*, partiendo del análisis de la capacidad contributiva de que dispone el sujeto agente del tributo. Permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.⁹

Legalidad.

Erige la “primacía de la ley” como derecho fundamental en todo el orden jurídico, que orienta las relaciones entre gobernantes y gobernados; comprende la creación, definición, aplicación del contenido normativo en general y el régimen sancionatorio frente al incumplimiento de la ley de orden sustancial y procedimental; su correlato es el concepto del “juez natural”.

El principio de legalidad, propio del estado de derecho, aplicable a todo el ordenamiento normativo, a partir del presupuesto de tipicidad.¹⁰

⁷ Corte Constitucional Sentencia C-131 de 2004.

⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-913 de 2011.

⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-913 de 2011.

¹⁰ Corte Constitucional Sentencia C-160 de 1998.

Continuación de la Circular sobre *“Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales”*.

El total de principios enunciados son entre otros, la directriz y soporte fundamental en materia tributaria, cuyo desarrollo jurisprudencial es amplio en elementos sustanciales impositivos y sancionatorios, además del procedimiento que se fija para obtener su cumplimiento, siendo del caso referir el contenido del fallo proferido por el Consejo de Estado – Sección Cuarta del 21 de octubre de 2004, radicación número 76001-23-24-000-1999-1265-01 (13828):

“También es deber de la ley, fuente de la obligación tributaria, consagrar las sanciones que han de aplicarse a quienes la infrinjan o incumplan las obligaciones que ella impone a los asociados. En relación con el aspecto sancionatorio tributario, ha precisado la Sala: “... 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”.

En sentencia emanada del Consejo de Estado – Sección Cuarta de noviembre 10 de 2000, que puso fin al Expediente 10870, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, se precisó:

“Respecto de las sanciones, 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”.

Señaló igualmente, el Alto Tribunal:

“Desde el ángulo de la categoría normativa, como lo ha expresado la Sala en innumerables oportunidades, la ley “sustancial” es aquella que confiere derechos a las personas, declara, constituye, extingue o modifica, obligaciones. Por ende, las disposiciones que tipifican sanciones, incluidos sus presupuestos y tasación,

Continuación de la Circular sobre "Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales".

tienen el carácter de "ley sustancial". Las normas procesales, o adjetivas, son aquéllas que regulan el procedimiento para hacer efectivo el derecho sustancial. Se advierte entonces, que las normas que regulan conductas e imponen sanciones tienen carácter "sustancial" y no procedimental, y para el caso del tema que ocupa la atención de la Sala, el hecho de su ubicación en el Libro V del Estatuto Tributario, que comprende "procedimiento tributario, sanciones y estructura de la Dirección..." no les confiere a dichas disposiciones la naturaleza de normas instrumentales o procedimentales".

Lesividad.

Este principio pregona la protección de los bienes jurídicos a cargo del Estado, situación por la cual se le asocia íntimamente al concepto de la "moralidad pública", donde la sola puesta en riesgo de los recursos públicos faculta al Estado por conducto de sus agentes para llevar a cabo las actuaciones administrativas regladas en procura de la protección de tales recursos pues su protección, guarda y cuidado derivan no solo de la Constitución Política sino de la ley misma, basta con revisar el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Al respecto, se puede consultar Sentencias del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta, siendo del caso referir la ponencia del Doctor HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, cuando al proferir la sentencia del 29 de mayo de 2014 que puso fin al proceso con Radicación No. 250002327000200900231-01, señaló:

*"No se requiere que la autoridad tributaria demuestre que la omisión o la acción del obligado, según el caso, **haya causado efectivamente un daño a los intereses de /a propia administración o de terceros**, puesto que el tipo de faltas administrativas previstas en los artículos 651 y 675 del E.T. **presuponen el riesgo real o potencial de que la omisión o la comisión del error cause un daño, en general, a los intereses públicos.** (...) De manera que el riesgo real o potencial del daño a los intereses públicos tutelados es consustancial a la antijuridicidad de las conductas tipificadas como infracción. La antijuridicidad está implícita en el mismo verbo rector de las faltas: no enviar información o enviar información inconsistente." (Negrilla fuera de texto).*

Así las cosas, si bien el principio de lesividad debe orientar la usanza del Régimen Tributario Sancionatorio, es indispensable vislumbrar que el recaudo nacional, como bien jurídicamente tutelado, no es el único merecedor de reconocimiento o protección, pues en el ordenamiento jurídico se prevén otros como la seguridad fiscal y el orden económico nacional los cuales se ven potencialmente vulnerados con la infracción objeto de consulta, y cuya salvaguarda ha sido encargada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales".

Proporcionalidad.

En materia tributaria, la carga impositiva de orden fiscal se desarrolla con base en la capacidad contributiva del sujeto del tributo, situación con estrecha relación y correspondencia entre patrimonio, ingreso, gasto, ganancia y consumo. En materia de sanción, el concepto responde a la medida de la sanción a imponer, en directo correlato con la gravedad de la falta y/o infracción cometida.

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

Gradualidad.

Responde a la necesidad de disminuir la pena, la sanción o multa de manera progresiva, la que se asocia al mayor o menor índice de gravedad de la infracción; para su individualización o dosimetría se recurre a criterios jurídicos, tales como la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado.

Esencia sobre la forma o de prevalencia del derecho sustancial.

De protección constitucional por el artículo 228, con desarrollo legal en disposiciones tales como el artículo 11 de Código General del Proceso y 103 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, da cuenta que en materia tributaria priman aquellas disposiciones que crean el derecho y las obligaciones fiscales, frente a aquellas que desarrollan los mecanismos tendientes a la materialización de los primeros enunciados.

Cuando se trata de interpretación en materia tributaria, el operador jurídico recurre a una de las modalidades autorizadas para realizar la misma, la que no se asocia de manera directa con el tenor literal de las disposiciones de orden fiscal porque, los hechos fiscalmente relevantes se deben examinar de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material aun cuando comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, equivalen a la acreditación de un hecho económico determinado que conforme a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a quienes se les imputa la realización de dicho hecho económico no podrán evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de prevalencia del derecho sustancial, no es ajeno al sistema tributario porque éste concepto al interior del Estado Social de Derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas como valor fundante de orden constitucional, que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares.

Por ello, la Corte Constitucional en varios de sus pronunciamientos por vía de sentencia, ha señalado que *"La efectividad del deber social de toda persona de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma."*¹¹

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.

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.

Coordinación.

¹¹ Corte Constitucional Sentencia C-015 de 1993.

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

En virtud del principio de coordinación, las autoridades concertarán sus actividades con las de otras instancias estatales en el cumplimiento de sus cometidos y en el reconocimiento de sus derechos a los particulares.

En materia aduanera se deberán observar además los siguientes principios rectores:

Prohibición de doble sanción por la misma infracción o aprehensión por el mismo hecho.

En virtud de este principio, a nadie se le podrá imputar más de una vez, la misma conducta sancionable, ni se podrá aprehender más de una vez la mercancía por la misma causal, salvo que exista orden de otra autoridad competente por responsabilidad jurídica diferente a la aduanera

Seguridad y facilitación en la cadena de logística de las operaciones de comercio exterior.

Las actuaciones administrativas 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.

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 éstas y el sector privado.

Tipicidad.

En virtud de este principio, para que un hecho u omisión constituya infracción administrativa aduanera, o dé lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías, o a la formulación de una liquidación oficial, deberá estar previsto en la forma, en los términos y condiciones que se establecen en la legislación aduanera.

No procede la aplicación de sanciones, ni de causales de aprehensión y decomiso, por interpretación analógica o extensiva de las normas.

Prohibición de analogía.

En virtud del principio de prohibición de analogía, no procede la aplicación de sanciones, ni de causales de aprehensión o decomiso, por interpretación extensiva de las normas.

De especialidad.

Cuando un mismo hecho constituyere una infracción común y una especial, primará esta sobre aquella.

Favorabilidad.

Si antes de que la autoridad aduanera emita el acto administrativo que decide de fondo, se expide una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no se haya mencionado en la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero.

Continuación de la Circular sobre "*Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales*".

Observación de las sentencias.

Las sentencias de los altos tribunales son fuente del derecho.

Sentencias de la Corte Constitucional.

Las sentencias de la Corte son de tres (3) clases: de constitucionalidad, de tutela y de unificación de tutela.

Las sentencias de la Corte Constitucional por contener la interpretación de la Constitución Política son de obligatoria observación, en lo que respecta a la *ratio decidendi* y el *decisum* los cuales se definen por parte del alto tribunal como:

(...) El **decisum** o parte resolutive, debe ser entendido como la solución concreta a un caso de estudio, es decir, la determinación de si la norma es o no compatible con la Constitución. Esta parte de la decisión tiene efectos erga omnes en las sentencias de constitucionalidad (artículos 243 de la Constitución y 48 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia –Ley 270 de 1996) y "fuerza vinculante para todos los operadores jurídicos.

La **ratio decidendi**, corresponde a aquellas razones de la parte motiva de la sentencia que constituyen la regla determinante del sentido de la decisión y de su contenido específico. Es decir, es la "formulación, del principio, regla o razón general [de la sentencia] que constituye la base de la decisión judicial. (...) La **ratio decidendi** está conformada, se decía antes en las sentencias de la Corte, por "los conceptos consignados en esta parte [motiva de una sentencia], que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive", sin los cuales "la determinación final [del fallo] no sería comprensible o carecería de fundamento" (...).

Sentencias del Consejo de Estado.

Las sentencias de unificación jurisprudencial del consejo de Estado son de obligatorio cumplimiento, mientras que las demás han de tenerse en cuenta como precedente judicial y aplicarlas, cuando los presupuestos fácticos y jurídicos así lo permitan.

El artículo 102 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, es claro al referir 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 fácticos y jurídicos. Para tal 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.

Criterios de hermenéutica jurídica en la aplicación de la ley a casos concretos.

En caso de existir doctrina en donde se interpreta oficialmente el alcance de una norma

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

en los asuntos de competencia de la DIAN, esta se deberá aplicar de manera obligatoria por parte de los funcionarios de la entidad, en los términos señalados por el numeral 4 de esta Circular.

Los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberán tener en cuenta y aplicar los criterios de hermenéutica jurídica dispuestos por el artículo 26 del Código Civil, al momento de materializar la normativa vigente a casos concretos objeto de investigación y decisión en sede administrativa, a saber:

Interpretación doctrinal.

Los funcionarios públicos, en la aplicación de las leyes a los casos particulares y en los negocios administrativos, realizan interpretación al contenido normativo por vía de doctrina, con miras a establecer su verdadero sentido, así como los particulares emplean su propio criterio para acomodar las determinaciones generales de la ley a sus hechos e intereses particulares.¹²

Interpretación gramatical.

Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.¹³

Significado de las palabras.

Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.¹⁴

Palabras técnicas.

Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte; a menos que aparezca claramente que se han formado en sentido diverso.¹⁵

Interpretación por contexto.

El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.¹⁶

Interpretación sobre la extensión de una ley.

¹² Código Civil, artículo 26.

¹³ Código Civil, artículo 27.

¹⁴ Código Civil, artículo 28.

¹⁵ Código Civil, artículo 29.

¹⁶ Código Civil, artículo 30.

Continuación de la Circular sobre *“Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales”*.

Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido, y según las reglas de interpretación precedentes.¹⁷

Criterios de aplicación de normas sustantivas incongruentes o contradictorias.

Desde la expedición de la Ley 153 de agosto 15 de 1887, el legislador estableció reglas generales sobre validez y aplicación de las leyes en el tiempo.

Es así como manifestó en su parte primera que siempre que se advierta incongruencia en las leyes, u ocurrencia oposición entre ley anterior y ley posterior, o trate de establecerse el tránsito legal de derecho antiguo a derecho nuevo, las autoridades de la república observarán las siguientes reglas:

“La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior”. (L. 153/1887 art. 2)

“Estímase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería”. (L. 153/1887 art. 3)

De la doctrina oficial de la DIAN y su obligatoriedad.

El artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, señala que corresponde a la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, 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 Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, la función de actuar como autoridad doctrinaria nacional en materia aduanera, tributaria y de control cambiario, disciplinaria, de personal, de presupuesto y de contratación administrativa, en lo de competencia de la Entidad en los asuntos de competencia de la DIAN; y en el párrafo determina 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.

En consonancia con lo precedente, la Ley 223 de 1995 en su artículo 264 determinó: *“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”*.

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

¹⁷ Código Civil, artículo 31.

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

materia de nomenclatura arancelaria, valoración aduanera, análisis físico y químico de las mercancías y normas de origen; en tanto que, el párrafo 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"*.

El Párrafo 1 del Artículo 2 de la Ley 1609 de 2013, (Ley Marco de Aduanas), al señalar:

"Los Actos Administrativos de distinta naturaleza, tales como circulares o conceptos no podrán ser contrarios a la Constitución Política, a la Ley ni al reglamento, y su naturaleza será de criterios auxiliares de interpretación".

Es así, como la doctrina oficial de la entidad emitida por las dependencias citadas, en ejercicio de su competencia, se sujetará a los parámetros constitucionales y legales vigentes aplicables al tema, atendiendo los criterios de hermenéutica jurídica procedentes para cada caso, sin que tales contenidos autoricen suplir los vacíos legales ni derogar normas de carácter superior.

Las disposiciones en referencia, precisan que solamente la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, están facultadas para expedir, modificar o revocar conceptos en materia tributaria, aduanera y de control de cambios, disciplinaria, de personal, de presupuesto y de contratación administrativa, en lo de competencia de la Entidad, en tanto que, la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera está autorizada para conceptuar sobre las materias y ámbitos exclusivos de su competencia.

De contenido de las solicitudes de consulta ante la DIAN.

El marco normativo vigente sobre el régimen de derecho de petición de consulta se encuentra plasmado en la Ley 1755 de 2015 y de manera concreta el artículo 16 consagra el régimen del contenido de las peticiones elevadas ante la administración, las cuales deberán contener como mínimo:

1. La designación de la autoridad a la que se dirige.
2. Los nombres y apellidos completos del solicitante y de su representante y o apoderado, si es el caso, con indicación de su documento de identidad y de la dirección donde recibirá correspondencia. El peticionario podrá agregar el número de fax o la dirección electrónica. Si el peticionario es una persona privada que deba estar inscrita en el registro mercantil, estará obligada a indicar su dirección electrónica.
3. El objeto de la petición.
4. Las razones en las que fundamenta su petición.
5. La relación de los documentos que desee presentar para iniciar el trámite.
6. La firma del peticionario cuando fuere el caso.

Adicionalmente y para efectos de los trámites ante la administración tributaria, deberá manifestar bajo la gravedad de juramento que no se encuentra inmerso en una actuación administrativa, ya que en caso tal en que el administrado se encuentre en esta actuación, el concepto preferido por la administración será de carácter general y

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

abstracto y no vincula a la administración conforme con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015

Por consiguiente, las solicitudes de consultas que se elevan ante la autoridad tributaria deberán cumplir con los requisitos señalados con antelación, en caso tal de que no cumplan la administración podrá requerir al peticionario dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de radicación para que la complete en el término máximo de un (1) mes de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley 1755.

Se entenderá que el peticionario ha desistido de su solicitud o de la actuación cuando no satisfaga el requerimiento, salvo que antes de vencer el plazo concedido solicite prórroga hasta por un término igual.

Criterios de aplicabilidad de la doctrina

Retroactividad

Constituye criterio fundamental de aplicabilidad de los conceptos, el relacionado con la retroactividad de la doctrina en ellos contenida, como expresión del principio de seguridad jurídica y parte del principio de confianza legítima en el Estado. La doctrina por ser la interpretación de la norma, mediante la cual se expone el concepto con el cual se debe entender, se considera incorporada a ella desde el momento mismo de su expedición.

Caso diferente se presenta cuando hay cambio doctrinal, el cual solo se debe entender incorporado a partir del momento de la publicación del concepto y será aplicable de manera exclusiva a partir del siguiente periodo fiscal, esto con el fin de preservar los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que irradia las actuaciones de la administración.

Aplicación plena y contextualizada

Los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, deben tener especial cuidado al invocar los conceptos que soportan las decisiones adoptadas mediante los actos administrativos, pues no pueden ser tomados sus textos de manera descontextualizada o fragmentada con el propósito de darles un alcance diferente al establecido expresamente en ellos.

Tampoco deben incurrir en prácticas relativas a interpretación de la doctrina, pues no resulta viable efectuar interpretación de la interpretación oficial de la ley, en aras de garantizar la aplicación de la doctrina en criterios de plenitud y contextualización.

De la actuación administrativa en las investigaciones adelantadas por la Entidad

En todo proceso se debe buscar, en primer lugar, la demostración de los hechos objeto de investigación, cuyo fundamento deben ser las pruebas recaudadas. Esta dinámica permite ver objetivamente la verdad de los hechos y decidir justa y equitativamente.

Con la calificación de los hechos se debe entrar a determinar la norma aplicable al caso concreto, es decir, determinar cuáles son las disposiciones normativas que los rigen.

Una vez definido el marco jurídico se debe realizar la evaluación del proceso, efectuar los juicios de valor con fundamento en las pruebas, los principios y la doctrina aplicable,

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

de tal suerte que la decisión esté enmarcada dentro del espíritu de justicia que debe orientar a todo funcionario público.

Como corolario de lo anterior, la decisión que se tome debe ser motivada, fundamentada en las pruebas y en la argumentación, exponiendo las razones, tanto fácticas como jurídicas, a través de las cuales se llegó a la conclusión.

Corrección de irregularidades en la actuación administrativa.

El artículo 41 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, faculta a la entidad, para que en oportunidad anterior a la expedición del acto, de oficio o a petición de parte, corrija las irregularidades que se hayan presentado en la actuación administrativa para ajustarla a derecho, y adoptará las medidas necesarias para concluiría.

El artículo 45 de la misma obra señala que, en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, se podrán corregir los errores simplemente formales contenidos en los actos administrativos, ya sean aritméticos, de digitación, de transcripción o de omisión de palabras. En ningún caso la corrección dará lugar a cambios en el sentido material de la decisión, ni revivirá los términos legales para demandar el acto. Realizada la corrección, esta deberá ser notificada o comunicada a todos los interesados, según corresponda.

De los regímenes sancionatorios.

Conforme lo ha manifestado la Corte Constitucional, 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.¹⁸

Dentro de los criterios fijados por la Corte Constitucional en la aplicación del derecho sancionatorio, se encuentran:¹⁹

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 (sentencias T-145 de 1993, Magistrado Ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz; C-214 de 1994, Magistrado Ponente, doctor Antonio Barrera Carbonell; C-597 de 1996 y C-690 de 1996; Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero, entre otras).²⁰

Los principios del derecho penal no son aplicables en su totalidad a la potestad sancionadora de la administración, específicamente, en materia tributaria. Sin embargo, la administración debe observar el debido proceso antes de imponer las sanciones que la ley ha previsto para las infracciones tributarias de carácter sustancial y formal, de manera tal, que le permitan al administrado defenderse en debida forma.

¹⁸ Sentencia C-160 de 1998.

¹⁹ Sentencia C-160 de 1998.

²⁰ Sentencia C-160 de 1998. Al respecto, se dijo: "El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva - nula poena sine culpa -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del non bis in idem y de la analogía in malam partem, entre otras.

"La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías - quedando a salvo su núcleo esencial - en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido." (subrayas fuera de texto) (Corte Constitucional, sentencia T-145 de 1993, Magistrado ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz).

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

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. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente.

En el campo de las infracciones tributarias, como consecuencia de los traumatismos que puede generar la inobservancia del deber de contribuir con el financiamiento del Estado, y de las obligaciones accesorias que de él se derivan, el legislador ha consagrado una serie de sanciones, generalmente de carácter patrimonial, cuyo objetivo, no es sólo sancionar, sino prevenir y reprimir conductas que lesionen o pongan en peligro el interés general.

El poder coactivo de la administración, en el ámbito de estas infracciones, tiene características muy particulares, que impiden su asimilación con el poder punitivo que, en el ámbito penal, ejerce el Estado. Lo anterior, empero, no significa que los derechos y garantías fundamentales del administrado sean desconocidos, pues, expresamente, se encuentran garantizados, en el artículo 29 de la Constitución. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación, ha indicado:

"(...) la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95, ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal." (Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996. Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero).

En relación con el envío de información:

La información que puede solicitar la administración debe corresponder a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración.

No puede solicitar información alguna que desconozca el derecho a la intimidad.

Las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador.

No todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. La administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.

La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a este, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

principio de la buena fe, no es de carácter absoluto en esta materia.

- **De la concreción de la falta sancionable.**

Para determinar la falta es indispensable hacer un análisis juicioso de los hechos, verificar con base en las pruebas su comisión, valorar estas y argumentar jurídicamente la decisión a tomar.

La falta debe guardar relación exacta con la causa que se imputa y ponderada razonablemente, con base en el daño ocasionado, el cual debe ser valorado dentro de la argumentación que se efectúe.

Criterios especiales en el procedimiento sancionatorio relacionado con el suministro de información.

El artículo 651 del Estatuto Tributario establece claramente que el hecho sancionable consiste en consignar errores en la información que se remite a la administración, o que ésta no corresponda a la solicitada. Información que está obligado a conservar el administrado, en la forma y por el tiempo, explicados anteriormente. Norma que no puede ser interpretada de manera aislada a las obligaciones y deberes contenidos en el mismo Estatuto Tributario (artículo 623, 624, 631 y 632, entre otros), y en la ley de lavado de activos, Ley 383 de 1997.

Es de señalar que de conformidad con lo previsto en el párrafo 3° del artículo 631 del Estatuto Tributario, a la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, le corresponde definir el contenido y características técnicas de la información a que se refiere no solo el artículo citado sino también la establecida en los artículos 624, 625, 628 y 629 del Estatuto Tributario. Por tanto, le corresponde a la administración, igualmente, establecer cuándo se ha remitido un dato erróneo, demostrando su existencia, pues cuenta con los elementos suficientes que se lo permiten.

El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual *"...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, [según el 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"*.

Es claro, entonces, que las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, se concluye que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en el artículo 651 citado.

La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de la Corte Constitucional, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el

Continuación de la Circular sobre "*Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales*".

desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.

Dentro de este contexto, es claro que la especificidad de la información, y los medios que deben ser utilizados para su remisión (magnéticos o electrónicos), pueden dar lugar a que se cometan errores de distinta índole, y que requieren ser analizados y evaluados por la administración, antes de imponer la correspondiente sanción.

Un criterio al que debe recurrir la administración, antes de imponer las multas de que trata la norma acusada, está contenido en el artículo 647 del Estatuto, que consagra las sanciones por inexactitudes y, según el cual, sólo se puede imponer la sanción, si de la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, se deriva un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo para el contribuyente o responsable. Es decir, se reporta un beneficio no establecido en la ley, a favor del contribuyente. O que del dato errado, se altere la situación tributaria de un tercero.

Por tanto, no es acertado afirmar que cualquier error en la información que se suministre a la administración, da lugar a las sanciones que señala el artículo 651, pues, como se analizó, la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. *Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.*

Conclusiones de la Corte en la Sentencia C-160 de 1998:

En conclusión, la administración debe demostrar que del error consignado, se deduce un beneficio para el obligado, en detrimento de la administración, como ya fue explicado, siendo suficiente para relevar a la propia administración de demostrar, igualmente, que la actuación fue dolosa o culposa. Es decir, existe un desplazamiento de la carga de la prueba, pues corresponderá al contribuyente demostrar que, con su actuar, no hubo la lesión que alega la administración y que no actuó de mala fe. Actuaciones que deberán surtirse con observancia del debido proceso.

No todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción.

La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia.

Por tanto, el cumplimiento de la obligación de suministrar sin errores la información solicitada, exige, por parte de quien está obligado a suministrarla, la mayor diligencia y cuidado. Una información errónea, puede afectar el desarrollo de la función que debe

Continuación de la Circular sobre *"Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales"*.

realizar la Dirección de Impuestos, impidiéndole actuar en la forma eficiente, pronta y eficaz, que exige el artículo 209 de la Constitución.

- **De la graduación de la sanción.**

En la aplicación de las sanciones se deberá tener en cuenta, entre otros, los criterios previstos en el artículo 50 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, pero su evaluación se hará de acuerdo a los hechos probados dentro de la actuación:

De conformidad con este artículo y salvo lo dispuesto en leyes especiales, la gravedad de las faltas y el rigor de las sanciones por infracciones administrativas se graduarán atendiendo a los siguientes criterios, en cuanto resultaren aplicables:

1. Daño o peligro generado a los intereses jurídicos tutelados.
2. Beneficio económico obtenido por el infractor para sí o a favor de un tercero.
3. Reincidencia en la comisión de la infracción.
4. Resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora o de supervisión.
5. Utilización de medios fraudulentos o utilización de persona interpuesta para ocultar la infracción u ocultar sus efectos.
6. Grado de prudencia y diligencia con que se hayan atendido los deberes o se hayan aplicado las normas legales pertinentes.
7. Renuencia o desacato en el cumplimiento de las órdenes impartidas por la autoridad competente.
8. Reconocimiento o aceptación expresa de la infracción antes del decreto de pruebas.

Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión. Cabe recordar que sobre este asunto concreto, la Corte se pronunció en la sentencia C-540 de 1996.

Política general sancionatoria en materia cambiaria.

El Decreto-Ley 2245 de junio 28 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."*

Ahora bien, en cuanto a la aplicación de la favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria, la Dirección de Gestión Jurídica, mediante Oficio 005928 de enero 30 de 2012, confirmado en su integridad mediante Oficio 071373 del 16 de noviembre de 2012,

Continuación de la Circular sobre "Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales".

señaló:

"(...) para efectos de determinar la aplicabilidad del principio de favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria es preciso identificar y escindir dos tipos de situaciones que dan lugar a tratamientos diferentes.

La primera de ellas tiene que ver con la norma procedimental sancionatoria, contenida en Decretos - Ley tales como el 1092 de 1996 y 1074 de 1999, (hoy derogados) y el actualmente vigente Decreto - Ley 2245 de 2011.

La segunda se circunscribe a las normas de carácter sustantivo relativas a obligaciones de tipo cambiario emitidas por el Banco de la República.

La jurisprudencia constitucional emitida a este respecto ha desarrollado la aplicabilidad del principio de favorabilidad **únicamente en materia sancionatoria cambiaria** y aplica cuando una norma posterior reduce el monto o elimina la sanción sobre una determinada infracción al régimen de cambios internacionales.

Al efecto, la Honorable Corte Constitucional en sentencia C 922 de 2001, manifestó:

"...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."

Fue dentro de este marco jurisprudencial que el oficio 081639 de 2009 de la Dirección de Gestión Jurídica de la entidad se pronunció respecto de la aplicabilidad del principio de favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria señalando en uno de sus apartes:

"(...) consideramos que es indiscutible la aplicación del principio de favorabilidad en materia cambiaria y que en ejercicio de sus funciones la Subdirección de Gestión de Control Cambiario debe impartir las instrucciones a nivel nacional que determine cómo y en qué casos se aplica el mencionado principio".

Y es justamente dentro de este esquema de razonamiento jurisprudencial y doctrinal que la Dirección de Gestión de Fiscalización de la entidad se manifestó mediante Memorando 000460 del 06 de septiembre de 2011 con ocasión de la expedición del Decreto Ley 2245 del 28 de junio del mismo año.

Señaló el referido memorando en su parte pertinente:

"2.2 Tránsito de legislación sancionatoria – Principio de Favorabilidad Sancionatoria"

En virtud de los postulados contenidos en la **Sentencia de la H. Corte Constitucional C-922 de agosto 29 de 2001** – Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, en los expedientes que se hayan iniciado o se inicien respecto de hechos constitutivos de infracción ocurridos **con anterioridad al 28 de**

Continuación de la Circular sobre "Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales".

junio de 2011, fecha de entrada en vigencia del Decreto Ley 2245 de 2011, se debe dar aplicación al Principio de Favorabilidad en materia sancionatoria, definido de la siguiente manera:

Respecto de los hechos generadores de infracción ocurridos con anterioridad al 28 de junio de 2011, fecha de entrada en vigencia del decreto Ley 2245 de 2011, la administración en sus investigaciones debe liquidar, proponer, imponer o confirmar la multa correspondiente de acuerdo con el régimen que establezca la sanción más favorable al infractor". (Negrillas y subrayado del texto original)

Es clara en consecuencia la postura institucional frente a la aplicabilidad del principio de favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria.

Sin embargo, tal criterio no se extiende a la segunda de las situaciones fácticas señaladas en aparte superior; vale decir, en aquellos eventos en que el Banco de la República, mediante decisión normativa propia de su competencia, elimina una obligación de tipo cambiario cuya infracción era sancionable en su vigencia.

La aplicación del principio de favorabilidad a situaciones de orden sustantivo cambiario del tipo planteado en el párrafo precedente, no ha sido objeto de aquiescencia o salvaguardia jurisprudencial, lo cual resulta lógico, habida cuenta de las especiales características que revisten las normas sobre control de cambios internacionales orientadas a la protección del orden público económico.

Razonar de forma contraria, es decir aplicando la favorabilidad a eventos en que se elimina una obligación sustantiva cambiaria cuya infracción era sancionable en su vigencia, se traduciría en un mecanismo de amnistía por vía administrativa, lo cual desborda las facultades de cualquier operador jurídico, toda vez que tal figura está dada en términos constitucionales muy precisos, restringidos y de manera exclusiva al legislativo (C.P. Art. 150 – 17).

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".

Nulidades

De vital importancia este concepto toda vez que el no ser tenido en cuenta en cualquier oportunidad del proceso puede determinar un fallo en contra de la administración, con los perjuicios que ello conllevaría al Estado o a los particulares, cuya responsabilidad radica básicamente en quien lo dirige y sus consecuencias pueden llegar a afectar al funcionario hasta con su propio pecunio.

Por lo anterior, es indispensable que haya un especial cuidado en todas las etapas del proceso, en cumplir con todas las garantías que consagra la Constitución y la ley, en especial, aquellas que hacen relación, a la debida notificación, a la práctica de pruebas, a su debida valoración, al reconocimiento de sus apoderados, etc.

Por tanto, es procedente sanear las nulidades relativas que resulten de vicios de procedimiento en las actuaciones administrativas ya sea a petición del interesado o de oficio.

Continuación de la Circular sobre *“Directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en las actuaciones y actos de la dirección de impuestos y aduanas nacionales”*.

Conforme se manifestó en la parte inicial de esta Circular, y en atención a lo dispuesto en el numeral 11 del artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo *“las autoridades buscarán que los procedimientos logren su finalidad y, para el efecto, removerán de oficio los obstáculos puramente formales, evitarán decisiones inhibitorias, dilaciones o retardos y sanearán, de acuerdo con este Código las irregularidades procedimentales que se presenten, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.”*

De las referencias a otra normatividad.

El artículo 2 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que las normas de la parte primera del código citado se aplican a todos los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público en sus distintos órdenes, sectores y niveles, a los órganos autónomos e independientes del Estado y a los particulares, cuando cumplan funciones administrativas.

Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales. En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este Código.

La presente Circular reemplaza la Circular 175 del 29 de octubre de 2001.

SANTIAGO ROJAS ARROYO

Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales

Proyecto: JSF/JOC/DFOS

Revisó: Dalila Astrid Hernandez Corzo

PwC impuestos en línea
Revisó: 