


Artículos de Derecho Aduanero y Comercio Exterior

Aplicación en el tiempo de la doctrina aduanera de la DIAN

TOMÁS BARRETO RAMÍREZ

Algunas consideraciones para entender el régimen sancionatorio
aduanero en Colombia y su evolución en el tiempo

JUAN DAVID BARBOSA MARIÑO, DANIELA LOZADA FERNÁNDEZ



Aplicación en el tiempo de la doctrina aduanera de la DIAN

Application in the time of DIAN customs doctrine

Aplicação no tempo da doutrina aduaneira da DIAN

TOMÁS BARRETO RAMÍREZ¹

Para citar este artículo / To reference this article

Tomás Barreto Ramírez. *Aplicación en el tiempo de la doctrina aduanera de la DIAN*.
Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Junio de 2020. At. 481.

Recibido: 27 de abril de 2020

Aprobado: 10 de julio de 2020

Página inicial: 481

Página final: 496

Resumen

No es un secreto que la doctrina de la DIAN se ha convertido para los usuarios aduaneros, empresarios y asesores en una de las principales fuentes de aplicación de la norma aduanera, pues en ocasiones cumple su función de aclarar la correcta aplicación de la norma. No obstante, en otras, llega a modificar su alcance y hasta desconocer su sentido. De allí que la aplicación en el tiempo de los conceptos nuevos o de los que aclaran, modifican o revocan uno anterior es un tema sensible para las operaciones aduaneras. No podemos olvidar que la doctrina es un acto que interpreta una norma de mayor jerarquía, que es la que finalmente debemos aplicar. Por tal motivo, en el presente escrito haremos un análisis que intente explicar cómo debería aplicarse la doctrina de la DIAN en el tiempo.

Palabras Clave: doctrina, derecho de petición, acto administrativo, derecho adquirido, situación jurídica consolidada

¹ Abogado de la Universidad Nacional de Colombia, especialista en Derecho Privado Económico, Derecho Financiero y Derecho Tributario Internacional, fue funcionario de la DIAN en el área Jurídica, actualmente es socio de la firma *Jimenez, Higuera Rodríguez & Asociados*

Abstract

Is not a secret that the DIAN doctrine has become to the customs users, businessmen and advisers one of the main sources of application of the customs rule. It sometimes fulfills its function of clarifying the correct application of the rule, but in others we feel that it comes to modify its scope and even ignore its meaning. From there, the application in time of new concepts or those that clarify, modify or revoke an earlier one, is a sensitive issue for customs operations, so we cannot forget that doctrine is an act that interprets a higher standard. For that, which is what we must finally apply. For this reason, in this paper we will make an analysis that tries to explain how the doctrine of DIAN should be applied over time.

Keywords: doctrine, right of petition; administrative act; acquired rights; consolidated legal situation

Resumo

Não é um segredo que a doutrina da DIAN se tem convertido para os usuários aduaneiros, empresários e assessores em uma das principais fontes de aplicação da norma alfandegária, pois em ocasiões cumpre sua função de aclarar a correta aplicação da norma. No entanto, em outras, chega a modificar o seu alcance e até desconhecer o seu sentido. Dali que a aplicação no tempo dos conceitos novos ou dos que aclaram, modificam, ou revocam um anterior é um tema sensível para as operações alfandegárias. Não podemos esquecer que a doutrina é um ato que interpreta uma norma de maior hierarquia, que é a que finalmente devemos aplicar. Por este motivo, no presente escrito iremos fazer uma análise que tente explicar como deveria aplicar-se a doutrina da DIAN no tempo.

Palavras-chave: doutrina, direito de petição, ato administrativo, direito adquirido, situação jurídica consolidada.

Sumario

Resumen, Introducción; 1. Naturaleza jurídica de los conceptos emitidos por la DIAN; 2. Aplicación de las normas en el tiempo; 3. Aplicación de los conceptos cuando hay cambio de normatividad; Conclusiones; Bibliografía.

Introducción

Cuando la DIAN expidió recientemente el oficio No 003656 del 20 de febrero 2020, que concluyó que las materias primas para la producción de medicamen-

tos pasaban de ser excluidas a gravadas con IVA, fueron muchas las inquietudes que surgieron por parte de los importadores de tales productos: ¿desde cuándo aplicar el impuesto? ¿desde la publicación de la ley o desde la expedición del concepto? ¿la DIAN va a expedir liquidación oficial de corrección por haber importado los productos excluidos de IVA mientras el concepto no existía?; ¿se pueden corregir las declaraciones de importación y pagar las sanciones y los intereses presentadas hasta el 20 de febrero a sabiendas de que el concepto no existía en ese lapso? Aunque este es solo un ejemplo de los muchos que podemos traer a colación sin que sea nuestro objetivo resolverlos, este da cuenta de los problemas prácticos a los que se enfrentan los usuarios aduaneros con la aplicación de la doctrina emitida por la Oficina Jurídica de la DIAN. Resulta necesario clarificar el momento desde el cual es aplicable o es de obligatorio cumplimiento para los funcionarios. El tema se complica aún más con las constantes modificaciones de la norma aduanera, que nos lleva a preguntarnos si la doctrina emitida con base en la legislación anterior continúa vigente o si sufre decaimiento cuando se deroga la norma inicialmente interpretada.

Para intentar una solución a estos y otros interrogantes, es necesario analizar la naturaleza jurídica de los conceptos y si para ellos sirven las soluciones que legalmente existen respecto de la aplicación en el tiempo de los actos administrativos. Aunque la Ley 2010 de 2019 establece que los conceptos emitidos por la DIAN son obligatorios únicamente para los funcionarios, en la práctica se vuelven de necesario cumplimiento para los usuarios, so pena de verse sometidos a procesos de fiscalización con efectos impredecibles. Así, con la constante emisión, aclaración, reconsideración y revocatoria tanto de los conceptos como de las normas interpretadas, se vuelve en un imperativo para los usuarios tener reglas claras para establecer si son aplicables al caso particular en un momento determinado.

Estas reglas deben partir de la base de que los conceptos son simples orientaciones sobre la forma de interpretar las normas aduaneras, pero que, si tienen en forma indirecta la virtualidad de producir efectos jurídicos en situaciones particulares, tienen los mismos efectos que los actos administrativos y, en tal sentido, le son aplicables las reglas que rigen la aplicación en el tiempo de estos. Esto es lo que pretendemos con este escrito, que, por supuesto, solo es un punto de inicio para la discusión de un tema que cada vez se torna de la mayor relevancia en el desarrollo de la actividad aduanera.

1. Naturaleza jurídica de los conceptos emitidos por la DIAN

Tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado han venido decantando en su jurisprudencia la naturaleza de los conceptos emitidos por las autoridades en respuesta al derecho de petición de información que tienen los ciudadanos y específicamente sobre los conceptos emitidos por la DIAN. En ella la posición no es clara, pues predomina la tesis de que no son actos administrativos ni son de obligatorio cumplimiento, aunque reconocen que excepcionalmente pueden tener tal calidad.

Al decidir sobre la constitucionalidad del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, la Corte Constitucional señaló qué:

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....

....

...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.²

Específicamente sobre los conceptos jurídicos emitidos por la DIAN, la Corte reitera esta posición ambivalente, pues aunque es clara en señalar que en ningún caso pueden considerarse como actos decisorios, si eventualmente tienen este carácter, se les puede otorgar la categoría de actos administrativos. Indicó esta corporación que:

Dichos conceptos, son actos de carácter interno, no ejecutorios y que carecen, por consiguiente, **en principio**, de efectos decisorios frente a los administrados, **pero si eventualmente los tuvieren**, serían, en la generalidad de los casos, **actos administrativos reglamentarios en el nivel último de ejecución de la ley** en sus aspectos técnicos y operativos, sujetos al control de legalidad de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.³

2 Corte Constitucional Sentencia C-487/96, del 26 de septiembre de 1996. MP: ANTONIO BARRERA CARBONELL (énfasis suplido).

3 Ibídem

De acuerdo con lo expuesto por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en principio los conceptos cumplen una función orientadora que no constituye un acto administrativo de obligatorio cumplimiento que comprometa la responsabilidad de la administración, salvo que se imponga su exigencia a terceros como un acto decisorio, caso en el cual puede considerarse un acto administrativo. Así las cosas, no podemos señalar en forma tajante que todos los conceptos puedan equipararse a un acto administrativo, pues ello dependerá de si del contenido mismo del concepto se puede inferir que se trata de un acto decisorio de la administración con posibles consecuencias jurídicas de carácter general para los usuarios. Sobre el particular, el Consejo de Estado tuvo la oportunidad de señalar que:

Los conceptos sirven para orientar a los asociados sobre alguna cuestión que puede afectarlos. Pero eso no indica que siempre se trate de una manifestación unilateral de voluntad y, por ende, capaz de producir algún efecto jurídico general y abstracto. De hecho, los conceptos que emite la administración en relación con las materias que tienen a cargo no comprometen su responsabilidad....

...

...Empero, no todo concepto de la administración tributaria puede denominarse acto normativo. Puede ocurrir que la consulta aluda a alguna cuestión tributaria que corresponda a la administración, esto es, relacionada con el ámbito de sus competencias, pero que no tenga un carácter general, impersonal y abstracto, al punto que no pueda asimilarse a un auténtico acto normativo o reglamento, con los efectos de ser obligatorio y vinculante.⁴

Por lo anterior, es necesario dilucidar cuándo un concepto tiene carácter decisorio y esto debe medirse en su capacidad de producir efectos jurídicos generales y abstractos. Así lo expresa el Consejo de Estado:

Respecto de la naturaleza decisoria que debe tener el acto administrativo, es importante aclarar que si la manifestación de la voluntad de la administración **carece de este atributo –decisorio-, no se puede predicar que produzca efectos jurídicos** creando, modificando o extinguiendo una situación jurídica, es decir, aunque se trata de un acto de la administración, no se trata de un acto administrativo.⁵

4 Consejo de estado, Auto del 28 de abril de 2016; Número interno: 20392; MP: Hugo Fernando Bastidas

5 Consejo de estado, Sentencia del 26 de febrero de 2015; radicado 050012331000-2012-00154-01 (21011); MP: Jorge Octavio Ramirez

El hecho de que los conceptos emitidos por la DIAN sean de obligatorio cumplimiento por parte de los funcionarios, no modifica esta posición, ya que:

*Por el hecho de que deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquélla como doctrina oficial, no se les cambia su condición jurídica, ni impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente*⁶

En síntesis, podemos señalar que un concepto jurídico de la administración tributaria es un acto que orienta a los usuarios sobre la forma de cumplir con sus obligaciones fiscales, pero que no ostenta la categoría de acto administrativo que sea vinculante ni de obligatorio cumplimiento para el administrado, salvo que tenga la capacidad de producir efectos jurídicos, es decir, si crea, modifica o extingue una situación jurídica que afecte al particular.

Así las cosas, si el concepto emitido por la DIAN contiene simples orientaciones sin ningún efecto jurídico, no podemos hablar de que haya una duda sobre su aplicación en el tiempo, ya que lo que deberá tenerse en cuenta es la fecha de vigencia de la norma interpretada. Pero si el concepto contiene disposiciones que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas, tiene un carácter decisorio que lo eleva a la categoría de acto administrativo reglamentario, tal como lo señala la DIAN en la circular 020 del 18 de julio de 2018, que establece las directrices orientadas a garantizar la seguridad jurídica en la entidad.

La anterior posición no sufre ningún menoscabo, por el hecho de que en la ley marco de aduanas los conceptos hayan sido considerados como “...*doctrina interpretativa oficial*”⁷, ya que sigue existiendo la posibilidad de que dicha doctrina llegue a tener un carácter decisorio. En este sentido, la aplicación en el tiempo de los conceptos emitidos por la DIAN que tengan un carácter decisorio debe seguir las mismas reglas que las que tienen los actos administrativos, lo que a continuación entramos a analizar.

2. Aplicación de las normas en el tiempo

El asunto que queremos resolver es la necesidad de establecer cuál es el concepto o norma que debe regir un determinado asunto, cuando un hecho tiene nacimiento con base en un concepto jurídico pero sus efectos o consecuencias se producen a partir de la expedición de uno nuevo que lo modifica o revoca o

6 Corte Constitucional Sentencia C-487/96, del 26 de septiembre de 1996. MP: ANTONIO BARRERA CARBONELL (énfasis suplido).

7 Parágrafo 1 del artículo 2º de la Ley 1609 de 2013

cuando se realiza un hecho jurídico bajo el concepto antiguo pero uno nuevo señala otras condiciones para el reconocimiento de sus efectos. En este sentido, de conformidad con los artículos 58, 29 y 338 de la Constitución Política y los artículos 17 a 40 de la Ley 153 de 1887, la regla general es que las normas jurídicas no tienen efectos retroactivos, salvo las excepciones consagradas en materia de favorabilidad, legalidad penal y sin que pueda afectar las situaciones jurídicas consolidadas en vigencia de la norma anterior. Al respecto, se pronunció la Corte Constitucional aduciendo que:

Puede afirmarse que en relación con los efectos de la ley en el tiempo la regla general es la irretroactividad, entendida como el fenómeno según el cual la ley nueva rige todos los hechos y actos que se produzcan a partir de su vigencia. Obviamente, si una situación jurídica se ha consolidado completamente bajo la ley antigua, no existe propiamente un conflicto de leyes, como tampoco se da el mismo cuando los hechos o situaciones que deben ser regulados se generan durante la vigencia de la ley nueva.⁸

Así las cosas, podemos concluir que si un usuario aduanero realizó una actuación con base en su entendimiento de la norma superior o de un concepto jurídico y se emite un concepto que interprete la norma o modifique dicho concepto, en principio no se puede ver afectado o beneficiado por la nueva interpretación si tiene una situación jurídica consolidada.

Por lo anterior, se hace necesario establecer cuándo existe una situación jurídica consolidada que no pueda verse afectada por el nuevo concepto jurídico. En general, ha sostenido la Corte Constitucional que, en temas tributarios, no es dable solicitar la protección de derechos adquiridos, salvo que la nueva norma se aplique sobre hechos generadores ocurridos antes de su vigencia o sus efectos actúen sobre periodos ya acontecidos.⁹

En materia aduanera resulta difícil igualmente que se configure un derecho adquirido o una situación jurídica consolidada, ya que las declaraciones de importación tienen una firmeza de tres años, durante los cuales es posible que el usuario o la propia administración la corrijan. Sin embargo, de acuerdo con los criterios de la Corte Constitucional señalados anteriormente, un concepto nuevo no podría afectar los tributos aduaneros que se generaron con la introducción de la mercancía al país¹⁰ si ello se hizo con base en un concepto anterior o en la propia interpretación de la norma por parte del usuario. No obstante, más que

8 Corte Constitucional, Sentencia C-619/01 del 14 de junio de 2001; MP: Marco Gerardo Monroy Cabra

9 Corte Constitucional, Sentencia C-119/18 del 14 de noviembre de 2018. MP Alejandro Linares Cantillo

10 Artículo 12 del Decreto 1165 de 2019 y en materia de IVA el artículo 420 del E.T.

una situación jurídica consolidada, lo que debe tenerse en cuenta es la confianza legítima que genera la interpretación de la norma por parte de la autoridad aduanera, pues la entidad es autónoma en modificar sus posiciones jurídicas, sin que ello implique el desconocimiento de las actuaciones que con base en ellas hicieron los usuarios.

El hecho de que la ley indique que los conceptos emitidos por DIAN constituyen interpretación oficial **únicamente** para los empleados públicos de dicha entidad¹¹ no implica que, si una interpretación de la norma se modifica, dicha entidad pueda darle efectos retroactivos para fiscalizar a los usuarios que actuaron bajo una interpretación libre de la ley, pero que era contraria a la que recién se expide oficialmente, sin que ello implique una violación del principio de la confianza legítima. La jurisprudencia de la Corte Constitucional explica sobre este particular que:

Bajo el amparo del principio de confianza legítima, solo se protegen las expectativas de los contribuyentes fundadas en los hechos concretos, objetivos e inequívocos que producen las autoridades estatales....

....

...En consecuencia, cuando con su actuación ha generado una expectativa legítima, el Estado no puede de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares.¹²

Una interpretación oficial de la DIAN que contiene disposiciones con efectos jurídicos es un hecho concreto que puede llevar al usuario aduanero a tomar decisiones con base en los mismos, lo que conlleva a generar una expectativa legítima de que su actuación estuvo conforme la ley, lo que implica que deba ser respetada. De otra parte, cuando el nuevo concepto trae una disposición que es más beneficiosa para el usuario de la que había inicialmente aplicado con base en un concepto anterior o en una norma de superior jerarquía, se podría solicitar la aplicación de dicha interpretación en forma retroactiva, en aras de garantizar que, en aplicación del principio de justicia,¹³ no tenga que soportar una carga mayor a la que la ley pretende. Sobre esta tesis la Corte Constitucional ha sido enfática en señalar:

Que el principio de irretroactividad de la ley tributaria tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o

11 Artículo 131 de la ley 2010 de 2019

12 Corte Constitucional, Sentencia C-119/18 del 14 de noviembre de 2018. MP Alejandro Linares Cantillo

13 Artículo 2º del Decreto 1165 de 2019

más gravosas cargas. Sin embargo, asume que su aplicación no puede ser absoluta cuando se trate de modificaciones que resulten benéficas al contribuyente acogiendo un carácter eminentemente garantista.¹⁴

En consecuencia, consideramos que por regla general se impone la irretroactividad de los conceptos emitidos por la DIAN, salvo que la nueva interpretación contenga disposiciones más favorables a las que venía aplicando, caso en el cual podrá tener efectos retroactivos para que el usuario no soporte más cargas de las que la ley pretende.

Como los usuarios aduaneros pueden argumentar su actuación en vía administrativa y judicial con base en los conceptos de la DIAN¹⁵, es posible que en el momento en que se dé respuesta a un requerimiento especial, se presente un recurso o se interponga una demanda, la doctrina de la DIAN con base en la cual el usuario sustentó su actuación haya sido modificada o revocada. En tal caso, si la nueva doctrina resulta más beneficiosa, resulta pertinente alegarla aun cuando haya sido expedida con posterioridad a dicha actuación. La DIAN avala esta posición, al señalar en la Circular de Seguridad Jurídica que:

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.¹⁶

3. Aplicación de los conceptos cuando hay cambio de normatividad

Bajo la tesis que hemos venido manejando, en el sentido de que los conceptos de la DIAN son actos administrativos si contienen disposiciones con efectos decisorios, es decir, si tiene la posibilidad de crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas concretas en forma indirecta a favor de particulares, un cambio en la norma aduanera debería tener el efecto del decaimiento de los conceptos que se expidieron durante la vigencia de la disposición derogada. En efecto, el artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) establece que los actos administrativos perderán obligatoriedad y,

14 Corte Constitucional, sentencia C-878 de 2011 M.P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ

15 La Corte Constitucional en la sentencia C-514/19 declaró exequible el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 salvo la palabra “sólo”, por lo que los contribuyentes pueden sustentar sus actuaciones tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional con base en la ley entendida como todas las fuentes de derecho que admite el ordenamiento jurídico colombiano, dentro de los que podemos incluir los conceptos.

16 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Circular 20 de 2018

por lo tanto, no podrán ser ejecutados cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho, lo cual se conoce como el decaimiento de estos. El Consejo de Estado ha indicado que:

Es preciso destacar que el decaimiento, entraña en sí mismo la pérdida de los efectos vinculantes del acto administrativo y determina su inaplicación, pues es propio de dicho fenómeno que, al desaparecer los fundamentos fácticos y jurídicos de la decisión administrativa, ésta pierda su fuerza ejecutoria... Según el criterio de la Sala, el fenómeno del decaimiento de un acto administrativo se produce *ope legis*, es decir, por ministerio de la ley. Por lo anterior, no es preciso adelantar ningún trámite para que opere dicho fenómeno.¹⁷

Con la figura del decaimiento por supuesto que también opera el respeto por las situaciones jurídicas consolidadas y la confianza legítima sobre las actuaciones de los particulares durante la vigencia de la norma derogada y los conceptos que sufren decaimiento, de las que hablamos en el acápite anterior. No es esta la posición de la DIAN, quien ha señalado que los conceptos por no ser actos administrativos no pueden sufrir dicho fenómeno cuando hay cambio de norma. Ha dicho esta entidad que:

De las disposiciones antes transcritas podemos establecer que los conceptos emitidos por la DIAN se consideran manifestaciones, juicios u opiniones y criterios auxiliares de interpretación de las normas jurídicas... Por ende, se reitera, que los conceptos al ser considerados como meros criterios auxiliares, no podrán ser susceptibles de que opere sobre ellos el decaimiento.¹⁸

No obstante, esta posición es contraria a la constante y reiterada jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado, por lo menos en lo que respecta a aquellos conceptos que contienen disposiciones decisorias en los términos que aquí hemos aclarado. La posición de la DIAN conlleva a que los usuarios tengan que analizar si la norma nueva contiene disposiciones similares a las derogadas, para establecer si un determinado concepto es o no aplicable. Al respecto, nos indica la DIAN que en estos casos:

"... En el evento de un cambio normativo, bien sea por modificación, derogatoria parcial, o regulación integral de la materia, deben observarse tanto aspectos de forma como de contenido de la doctrina vigente, con el fin de establecer si la misma perdió vigencia o puede continuar aplicándose para

17 Consejo de Estado, sentencia del tres (3) de abril de dos mil catorce (2014) Radicación número: 11001-03-25-000-2005-00166-01. MP Guillermo Vargas Ayala

18 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Oficio No 01336 del 23 de enero de 2020

las situaciones que se generen bajo las nuevas disposiciones... (por lo que) es necesario que se efectúe una comparación detallada desde el punto de vista de sustancia, con el fin de verificar si la nueva norma en su esencia conserva los fundamentos constitucionales, legales y reglamentarios de la anterior o se produjo un cambio real de la base normativa".¹⁹

Aunque la posición de la DIAN resulta lógica, los usuarios tendrían que hacer un complejo análisis jurídico que tampoco les daría, en muchos casos, la seguridad sobre la aplicabilidad o no de un concepto, lo que los llevaría a tener que solicitar un nuevo pronunciamiento. Por el contrario, si entendemos que los conceptos emitidos en vigencia de la norma derogada han sufrido el fenómeno del decaimiento, resulta claro que será la entidad quien, a través de conceptos unificados o generales, pueda indicarles a los usuarios cuales conceptos quedaron vigentes, sin perjuicio de que los usuarios lo puedan hacer a través del derecho de petición de información. La DIAN da esta misma solución al señalar que:

Se sugiere adelantar la metodología que viene desarrollando este despacho, con la expedición de los conceptos unificados... herramienta que consolida por temática, actualiza la interpretación normativa que se había expedido y que conceptualmente sea aplicable a la luz de la nueva disposición, otorgando seguridad jurídica en la aplicación normativa.²⁰

Por lo anterior, es claro que la doctrina oficial, que tiene una fusión orientadora y pedagógica sobre el cumplimiento de las normas aduaneras, tributarias y cambiarias, les otorgaría seguridad jurídica a los usuarios, evitando la congestión administrativa que supone la constante solicitud de conceptos que tiene la DIAN. Como lo ha señalado esta misma entidad, los conceptos unificados son una herramienta que permita otorgar seguridad jurídica a los usuarios en relación con la interpretación oficial de las normas, dado que compilan en un solo texto las diversas posiciones de la entidad en materias específicas.

Para este efecto, es importante que los conceptos nuevos o los que modifiquen o revoquen una doctrina incorporada en el concepto unificado, se incluyan en el mismo, se tenga clara la fecha a partir de la cual rige y si requiere o no que sea publicado. Infortunadamente, los conceptos unificados que existen no han sido permanentemente actualizados, por lo que dejan de ser prácticos y no otorgan la seguridad jurídica esperada, tal como se puede ver con el concepto unificado de IVA. Reiteramos que esto supone que si hay una modificación en la interpretación que haga la DIAN, se deben respetar las situaciones

19 Ibídem

20 Ibídem

jurídicas consolidadas y la confianza legítima respecto de las actuaciones efectuadas al amparo del concepto anterior.

Conclusiones

1. Los conceptos jurídicos de la administración tributaria son orientaciones a los usuarios sobre la forma de interpretar las normas que establecen la forma de cumplir con sus obligaciones fiscales, pero que no ostenta la categoría de acto administrativo salvo que tenga la capacidad de producir efectos jurídicos, es decir, si tiene la posibilidad de crear, modificar o extinguir de manera indirecta una situación jurídica que afecte al particular, esto es, si tienen efectos decisorios.
2. En tal sentido, la aplicación en el tiempo de los conceptos con efectos decisorios deben seguir las mismas reglas que las de los actos administrativos, en las que prevalece el principio de la irretroactividad, con lo cual no se pueden afectar situaciones jurídicas consolidadas ni hechos respecto de los cuales el usuario actuó de buena fe basado en la doctrina oficial.
3. No obstante, si un nuevo concepto trae disposiciones más favorables al usuario respecto a las que contenía un concepto anterior, se deberían aplicar en forma retroactiva a efectos de que, en virtud del principio de justicia, no deba soportar más cargas que las que la misma ley pretende.
4. Cuando ocurre un cambio normativo, los conceptos que tengan efectos decisorios sufren decaimiento, razón por la cual la DIAN debería expedir una nueva doctrina a través de los denominados conceptos unificados a efectos de dar seguridad jurídica a los usuarios.

Bibliografía

- Auto del 28 de abril de 2016; Número interno: 20392; MP: Hugo Fernando Bastidas. Consejo de Estado.
- Circular 20 de 2018, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
- Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; Congreso de la República.
- Decreto 1165 de 2019, Ministerio De Hacienda y Crédito Público, Por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013.
- Estatuto Tributario
- Ley 1609 de 2013, Congreso de la República
- Ley 2010 de 2019, Congreso de la República

- Oficio No 01336 del 23 de enero de 2020; Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
- Sentencia C-487/96, del 26 de septiembre de 1996. MP ANTONIO BARRERA CARBONELL, Corte Constitucional
- Sentencia C-619/01 del 14 de junio de 2001; MP: Marco Gerardo Monroy Cabra; Corte Constitucional
- Sentencia C-878 de 2011 M.P. JUAN CARLOS HENAO PÉREZ; Corte Constitucional
- Sentencia del tres (3) de abril de dos mil catorce (2014) Radicación número: 11001-03-25-000-2005-00166-01. MP Guillermo Vargas Ayala; Consejo de Estado.
- Sentencia del 26 de febrero de 2015; radicado 050012331000-2012-00154-01 (21011); MP: Jorge Octavio Ramirez. Consejo de Estado
- Sentencia C-119/18 del 14 de noviembre de 2018. MP Alejandro Linares Cantillo. Corte Constitucional,

