

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejera ponente: Ana María Charry Gaitán

Bogotá, D.C., doce (12) de agosto dos mil veinticinco (2025)

Número único: 11001-03-06-000-2025-00098-00

Número interno: PL00013

Referencia: Consulta para solucionar controversias entre entidades públicas (artículo 112, numeral 7º, del CPACA)

Consultante: Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado

Partes: Servicios Postales Nacionales S.A. y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá

ANTECEDENTES

Mediante comunicación dirigida a la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (en adelante ANDJE), a través de su director general, solicitó a la Sala, en ejercicio de la función prevista en el artículo 112, numeral 7º, de la Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, CPACA), emitir un concepto para solucionar las diferencias jurídicas surgidas entre Servicios Postales Nacionales S.A. (en adelante Servicios Postales) y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá (en adelante DIAN), con el fin de poner fin a un litigio existente, en relación con la interpretación del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012.

En el escrito que contiene la consulta, se hace referencia a la naturaleza jurídica de las partes en disputa, a los hechos que la han originado, a la posición jurídica de cada una de aquellas y a los asuntos de puro derecho involucrados en la discrepancia, sobre los cuales se pide específicamente el concepto de la Sala.

A. Partes en la controversia

Son partes en la controversia jurídica:

- i) Servicios Postales Nacionales S.A.
- ii) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

B. Hechos referidos en la consulta

Como fundamentos fácticos, en síntesis, la ANDJE dio cuenta de lo siguiente:

- a. Servicios Postales tiene la calidad de usuaria aduanera, autorizada y registrada como intermediaria de tráfico postal y envíos urgentes, ante la DIAN.

b. Según el literal j) del artículo 428 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, las importaciones de bienes objeto de envíos o entregas urgentes que no superen los doscientos dólares (USD\$200) no causarán impuestos sobre las ventas.

El literal en mención indica expresamente:

Artículo 428. Importaciones que no causan impuesto. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:

j) La importación de bienes objeto de envíos o entregas urgentes cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200 a partir del 1º de enero de 2014. El Gobierno reglamentará esta materia. A este literal no será aplicable lo previsto en el parágrafo 3 de este artículo (...).

c. El 10 de junio de 2016, la DIAN formuló un Requerimiento Especial Aduanero (No. 0003029) contra Servicios Postales, por presuntas infracciones aduaneras y la sancionó con una multa por setenta y dos mil trescientos quince millones de pesos (\$72.315.778.500,00). De acuerdo con la DIAN, Servicios Postales incurrió en:

3.1. No cancelar en la forma y oportunidad prevista en las normas aduaneras, en los bancos o entidades financieras autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los tributos aduaneros correspondientes a los paquetes postales y envíos urgentes entregados a los destinatarios.

3.2. No presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la Declaración Consolidada de Pagos.

3.3. No liquidar en la Declaración de Importación Simplificada los tributos aduaneros que se causen por concepto de la importación de mercancías bajo esta modalidad.

d. Contra esta decisión, Servicios Postales propuso diferentes recursos y requerimientos, entre los cuales, figura un recurso de reconsideración, en el que alegó que:

(...) la DIAN no podía negar la exención contenida en la ley 1607 de 2012, bajo el condicionamiento de su entrada en vigencia bajo el amparo de un concepto de la misma entidad que lo aplicaba a partir del mes de junio de 2014.

e. La DIAN, mediante la Resolución No. 03-241-201-673-0-1382 del 6 de septiembre de 2016, impuso una sanción consistente en una multa de \$71.314.414.500 contra Servicios Postales Nacionales S.A., por la comisión de las infracciones aduaneras contenidas en los numerales 3.1, 3.2. y 3.4 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, correspondiente al año 2013 y numerales 3.1. y 3.4 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 correspondiente al año 2014.

f. Dicha decisión fue confirmada a través de la Resolución No. 10089 del 21 de diciembre de 2016, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por Servicios Postales Nacionales S.A., en este acto administrativo no se hizo referencia a la aplicación del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, relativo a la exención del impuesto sobre las ventas para los envíos cuyo valor fuera inferior a doscientos dólares (USD\$200).

g. Servicios Postales Nacionales no interpuso la demanda de nulidad y restablecimiento por cuanto su apoderada les informó sobre el contenido de la anterior resolución cuando ya había caducado la acción. Frente a lo cual la empresa hizo la denuncia penal y presentó queja disciplinaria.

h. El 26 de mayo de 2017, el director de Gestión Jurídica de la DIAN señaló que esa entidad emitió el Concepto 012958 del 7 de marzo de 2017, en el que cambiaba la doctrina de la entidad frente a la entrada en vigencia del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, relativo a la exención del impuesto sobre las ventas para los envíos cuyo valor fuera inferior a doscientos dólares (USD\$200). Según el referido Concepto de 2017, tal norma aplica a partir del 1 de enero de 2014.

i. La postura anterior, estaba contenida en el Oficio 10020220162 del 2 de marzo de 2016 y, en ella, se indicaba que, la exención de que trata el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, aplicaba a partir del 1 de junio de 2014.

j- Según Servicios Postales, este cambio de postura de la DIAN frente a sus propios conceptos creó una situación jurídica a su favor, que dejaría sin fundamento jurídico y fáctico los actos administrativos sancionatorios que emitió en este asunto.

k. En el año 2017, el presente asunto fue objeto del mecanismo de mediación ante la ANDJE, proceso que inició con la solicitud del 13 de septiembre de 2017. En desarrollo del mismo, las partes se comprometieron a contratar los servicios de un profesional de derecho administrativo, para que emitiera un concepto sobre la viabilidad jurídica para que la DIAN revocara directamente sus actos administrativos sancionatorios bajo la causal de agravio injustificado. Sin embargo, una vez rendido el concepto, los delegados de la DIAN en ese momento (2018), después de consultarlo con su Comité de Conciliación, no accedieron a revocar directamente las sanciones. Por tanto, no se llegó a un acuerdo.

j. Con posterioridad, Servicios Postales presentó una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la DIAN.

De ello dio cuenta la ANDJE en la solicitud de concepto presentada, cuyo asunto fue reportado por la Dirección de Gestión de la Información y se encuentra registrado en el eKOGUI con el número 2487064. Según dicho reporte, actualmente existe un proceso judicial con radicado 25000233700020200047500, promovido por Servicios Postales contra la DIAN, en el cual se formularon las siguientes pretensiones:

Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la comunicación con radicado No. 000S2019015493 del 14 de junio de 2019, expedido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN mediante el cual se negó la solicitud de declaratoria de pérdida de ejecutoriedad de los actos administrativos No. 03-241-201-673-0-1382 del 6 de septiembre de 2016 por medio del cual se impuso la sanción y No. 10089 del 21 de diciembre de 2016 que resolvió el recurso de reconsideración.

Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución No. 2249 del 17 de abril de 2019, por la cual se negaron las excepciones formuladas por Servicios Postales Nacionales S.A., contra el mandamiento de pago No. 302-000013 del 14 de febrero de 2019 expedido por la DIAN.

Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución No. 3410 del 25 de junio de 2019 que resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución No. 2249 del 17 de abril de 2019 [...].

Que, como consecuencia de la anterior declaración o de una similar, se declare la pérdida de

fuerza ejecutoria de las Resoluciones No. 03-241-201-673-0-1382 del 6 de septiembre de 2016 y No. 10089 del 21 de diciembre de 2016, en razón a la expedición del concepto jurídico No. 12958 del 26 de mayo de 2017 proferido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, en la demanda se solicitó la restitución de la suma de \$2.932.877.979,42 a favor de Servicios Postales, así como de cualquier otra suma adicional que fuera embargada por la DIAN o que hubiera sido pagada como resultado de las sanciones impuestas, debidamente indexadas.

Así mismo, se solicitó que cesaran todas las gestiones de cobro en contra de Servicios Postales, con ocasión de las Resoluciones No. 03-241-201-673-0-1382 del 6 de septiembre de 2016 y No. 10089 del 21 de diciembre de 2016 y se decretara el levantamiento de las medidas cautelares que se encuentren vigentes.

De conformidad con ello, Servicios Postales planteó un eventual decaimiento de los actos contenidos en las resoluciones sancionatorias, "por antijuridicidad sobreviniente".

Esta demanda fue admitida el 8 de octubre de 2021.

k. En la contestación de la demanda, la DIAN expresamente desarrolla su tesis, así:

La tesis de la DIAN consiste en sostener que no se configuró la pérdida de ejecutoria de las Resoluciones No. 03-241-201-673-0-1382 del 6 de septiembre de 2016 y No. 10089 del 21 de diciembre de 2016. De esta manera, no se cumplieron los requisitos para invocar que los actos administrativos perdieron su fundamento de derecho con ocasión del cambio doctrinal establecido mediante concepto 012958 del 26 de mayo de 2017".

Adicionalmente, la DIAN asegura que, sus conceptos no tienen aplicación retroactiva y que en este caso no opera el principio de favorabilidad. Por ese motivo, no es posible que las sanciones impuestas a Servicios Postales pierdan el fundamento normativo, como lo expone esa entidad, debido a un cambio de doctrina en la DIAN. Más concretamente señala: "En este caso, el concepto No.012958 de 2017 no tiene la virtualidad de atenuar, disminuir o eliminar infracciones aduaneras. Por tanto, no se evidencia que se haya quebrantado el principio de favorabilidad.

I. Actualmente, el asunto se tramita ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y se encuentra al despacho para fallo de primera instancia desde el 15 de octubre de 2024, de acuerdo con la ficha del Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa del Estado, eKOGUI, que se anexa a esta consulta y según la información suministrada por el despacho judicial en donde cursa el proceso.

m. La ANDJE señaló que, tras el reporte de este caso por parte de la Dirección de Gestión de la Información, la Dirección de Asesoría Legal consultó la voluntad de las partes para acceder al mecanismo de la mediación o para solicitar concepto ante la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, ante lo cual se recibió respuesta negativa por parte de la DIAN el 21 de febrero de 2025.

n. El 14 de marzo de 2025, la ANDJE informó al Tribunal Administrativo de Cundinamarca que había elevado una solicitud de concepto ante la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

C. Asuntos de puro derecho objeto de la discrepancia

La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado señaló que esta controversia abarcaba múltiples puntos en discrepancia, algunos de ellos relacionados con cuestiones tácticas y procedimentales discutidas por las partes. Sin embargo, con el objetivo de acotar el presente escrito a asuntos de puro derecho, indicó que lo pretendido ante la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, giraba en torno a la determinación de los efectos jurídicos de los conceptos autorregulatorios que emitía la DIAN.

En específico, la ANDJE evidenció que la aclaración de este asunto podría sentar una postura clara en torno a la discusión relacionada con la posibilidad o no de aplicar la figura de la antijuridicidad sobreviniente sobre las sanciones impuestas a Servicios Postales.

Bajo este contexto, la agencia planteó inicialmente las siguientes preguntas, con el objetivo de explorar la posibilidad de poner fin al conflicto trabado entre Servicios Postales y la DIAN:

¿Qué efectos jurídicos tienen los conceptos autorregulatorios emitidos por la DIAN?

¿Puede la DIAN imponer sanciones a una empresa a pesar de que no está clara la fecha de la aplicación de una exención debido a la disparidad de criterios temporales, reflejados en conceptos autorreguladores de la DIAN?

1. ¿Con la emisión del Concepto 012958 del 26 de mayo de 2017 emitido por la DIAN se genera una eventual antijuridicidad sobreviniente respecto de la sanción impuesta a Servicios Postales? No obstante lo anterior, en desarrollo de la audiencia prevista en el numeral 7º del artículo 112 del CPACA y producto de las intervenciones de las entidades y personas participantes, la ANDJE puso de presente que reformularía las preguntas elevadas a la Sala.
2. Mediante memorial del 15 de mayo de 2025⁵, la ANDJE presentó su escrito de intervención luego de celebrada la audiencia, en el cual: i) contextualizó los hechos que daban origen al presente asunto; ii) explicó el trámite de mediación que se adelantó ante la entidad; iii) hizo un recuento de la demanda instaurada contra los actos administrativos ejecutorios de la sanción y iv) presentó su postura frente a la consulta elevada a la Sala. En este último punto, reformuló las preguntas.
3. En el escrito de reformulación, las preguntas 1 y 2 fueron subsumidas en una sola, justificado en el hecho de que «no solo refleje una simple disparidad de posturas jurídicas de la DIAN, sino que comporte la necesidad de revisar las implicaciones de que una doctrina interna sea aplicada para materializar una sanción, a pesar de que esta quebrante la jerarquía normativa». La pregunta 3 fue suprimida y reemplazada por una nueva, frente a la necesidad de justificar la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos sancionatorios.
4. De esta forma, las preguntas quedaron planteadas de la siguiente forma:

¿Qué consecuencias jurídicas puede producir la aplicación de una posición doctrinal de la DIAN para la imposición de una sanción, a pesar de que dicha postura quebrante la jerarquía normativa, la supremacía constitucional y, más específicamente el principio de legalidad tributaria, que caracterizan a nuestro ordenamiento jurídico?

¿Con la emisión de los Conceptos 901730 del 7 de marzo de 2017 y 012958 del 26 de mayo de 2017 emitidos por la DIAN, en los cuales se reconoce la ilegalidad y la inconstitucionalidad de la doctrina anterior, se puede generar la pérdida de ejecutoria de los actos sancionatorios, respecto de la sanción impuesta a Servicios Postales y su posterior ejecución?

Por último, la ANDJE, como una «cuestión subsidiaria» consideró procedente plantear «una duda» que pone en consideración de la Sala, en los siguientes términos:

Finalmente, y como una cuestión subsidiaria, la Agencia considera plausible dejar planteada la duda sobre si en estos casos, en los que se predica la firmeza de los actos sancionatorios, la figura de la caducidad podría ser objeto de flexibilización

cuandoquiera que la sanción se fundamenta en una actuación contraria al ordenamiento jurídico, concretamente al apartarse del tenor literal de una norma directamente aplicable. En otras palabras, si en aquellos eventos en los que se carece de fundamento táctico y jurídico, es posible aplicar, eventualmente, fórmulas de flexibilización de la caducidad [Se resalta].

Mediante auto del 26 de mayo de 2025, el despacho ponente dispuso remitir, por conducto de la secretaría de la Sala, a la empresa Servicios Postales Nacionales S.A., a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y a la Procuraduría General de la Nación (Delegada ante el Consejo de Estado) el escrito de reformulación de preguntas presentada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, para que presentaran sus consideraciones.

De igual forma, en la misma decisión se solicitó a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, que rindiera un informe en el que aclarara si la «cuestión subsidiaria» elevada a título de «duda» en el escrito de reformulación de las preguntas presentado mediante memorial del 15 de mayo de 2025, relativa a la flexibilización de la caducidad frente a la firmeza de actos administrativos sancionatorios, hace parte de los interrogantes planteados a la Sala en la consulta.

Respuesta de la ANDJE luego del auto de mejor proveer del 26 de mayo de 2025⁶

Mediante escrito del 9 de junio de 2025, la ANDJE señaló que consideraba pertinente que la Sala abordara el estudio de la eventual flexibilización de la caducidad frente a la firmeza de los actos administrativos sancionatorios en circunstancias de evidente antijuridicidad.

Por tanto, señaló que la cuestión subsidiaria planteada en el memorial del 15 de mayo del año en curso, hacía parte de los interrogantes formulados por esta entidad en el marco del presente asunto.

Por último, el despacho dispuso incorporar al presente asunto los documentos allegados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante memorial presentado el 15 de mayo de 2025.

II. TRÁMITE DE LA CONSULTA

A. Auto mediante el cual se avocó el conocimiento y se convocó a la audiencia

Mediante auto del 27 de marzo de 2025, el despacho ponente avocó el conocimiento de la consulta elevada por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, toda vez que reunía los requisitos exigidos por el numeral 7º del artículo 112 del CPACA. Se convocó a Servicios Postales Nacionales S.A., a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, al Ministerio Público, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y a la Procuraduría General de la Nación (Procuraduría Delegada ante el Consejo de Estado), para que asistieran a la audiencia que tendría lugar, de forma presencial, el 3

de abril de 2025.

Así mismo, se tuvo como pruebas las documentales, las aportadas por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado en la solicitud de concepto y se decretó de oficio las siguientes pruebas documentales:

A. Por secretaría oficiar a la DIAN, para que remita dentro de los cinco (5) días siguientes al recibo de esta comunicación los siguientes documentos:

1. El Oficio No. 10020220162 del 2 de marzo de 2016, mediante el cual la DIAN señalaba que la exención de que trata el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, aplicaba a partir del 1 de junio de 2014.

2. Los conceptos que fueron expedidos por la DIAN con anterioridad al Concepto 012958 del 7 de marzo de 2017, en el que modificó la doctrina de la entidad frente a la entrada en vigencia del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, relativo a la exención del impuesto sobre las ventas para los envíos cuyo valor fuera inferior a doscientos dólares (USD\$200). Según el referido Concepto de 2017, tal norma aplica a partir del 1 de enero de 2014.

B. Por secretaría oficiar al Tribunal Administrativo de Cundinamarca para que remita dentro de los cinco (5) días siguientes al recibo de esta comunicación, certificación del estado en el que se encuentra el proceso judicial con radicado 25000233700020200047500, promovido por Servicios Postales contra la DIAN, así como las actuaciones que se han adelantado en el curso del mismo.

Por último, en el auto en mención, se ordenó la suspensión de todos términos legales, incluida la caducidad del respectivo medio control y la prescripción, desde el día de presentación de la solicitud del presente concepto hasta el día siguiente de la fecha de comunicación del mismo, de conformidad con el numeral 7º del artículo 112 del CPACA.

No obstante lo anterior, la audiencia se aplazó, por razones de orden público en las inmediaciones del Palacio de Justicia.

Una vez superadas las dificultades de orden público, mediante auto del 10 de abril de 2025 se convocó nuevamente a audiencia, la que tendría lugar, de forma presencial, el 8 de mayo de 2025.

B. Audiencia

El día señalado se realizó la audiencia prevista en el numeral 7º del artículo 112 del CPACA, a la cual asistieron representantes de Servicios Postales Nacionales S.A., de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y de la Procuraduría General de la Nación (Procuraduría Delegada ante el Consejo de Estado).

Cada uno de los intervinientes expuso su posición acerca de la controversia jurídica suscitada entre Servicios Postales Nacionales S.A. y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sobre los asuntos de puro derecho planteados en la consulta. Igualmente, dieron respuesta a las preguntas y solicitudes de aclaración o información expuestas por los consejeros de Estado y algunos magistrados auxiliares de la Sala.

Finalmente, se comprometieron a enviar los documentos y la información adicional solicitados

en desarrollo de la audiencia, con el objeto de ampliar la ilustración sobre los asuntos consultados.

C. Concepto del Ministerio Público⁷

Mediante comunicación del 8 de mayo de 2025, el procurador quinto delegado ante el Consejo de Estado rindió concepto sobre este asunto, el cual se puede resumir así:

El artículo 40 de la Ley 1617 de 2012 determinó con precisión la fecha de la exención, al disponer: «a partir del 1º de enero de 2014». Por ese motivo, no existe duda sobre la fecha de aplicación de la misma. Así las cosas, en atención a los principios de legalidad y certeza, la exención debía aplicarse de forma taxativa, sin interpretaciones extensivas.

El representante del Ministerio Público sostuvo que el principio de legalidad tributaria implica que sean los órganos de elección popular -y no otras autoridades o personas- quienes directamente se ocupen de señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior. Solo excepcionalmente, respecto

de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo artículo de la Carta autoriza que se atribuya la competencia de fijarla a otras autoridades, siempre que, en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo se fije el sistema y el método para determinarla.

De ahí que el establecimiento de exenciones tributarias se inscribe dentro de la amplia potestad de configuración normativa del legislador y éstas deben aplicarse de forma taxativa sin que sea posible realizar interpretaciones extensivas, tal y como lo ha señalado la Corte Constitucional, en la sentencia C-748 de 2009.

En este orden de ideas, según el Ministerio Público, la emisión de un nuevo concepto, por parte de la DIAN, en nada altera el contenido de la Ley y su entrada en vigencia, menos aún, tratándose de una norma que prevé una exención tributaria, con un plazo previamente establecido.

D. Concepto de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado⁸

La ANDJE, mediante comunicación del 15 de mayo de 2025, advierte que, a su juicio, las consecuencias jurídicas de la aplicación de la doctrina de la DIAN contenida en el oficio 10020220162 de 2 de marzo de 2016, respecto de la sanción impuesta a Servicios Postales se concretan en la evidente inconstitucionalidad e ilegalidad de la sanción impuesta, pues se materializó la facultad punitiva del Estado respecto de una conducta que, a la luz de la legislación vigente, no era antijurídica y, por tanto, no reprochable. En concreto, se hace referencia a las presuntas infracciones aduaneras relacionadas con el impuesto sobre las ventas, respecto de las guías de tráfico postal correspondientes al año 2014.

En atención a lo anterior, la Agencia estima que, en efecto, con la emisión de los Conceptos 901730 del 7 de marzo de 2017 y 012958 del 26 de mayo de 2017 y, en especial, a partir de sus justificaciones, se reconoce la ilegalidad e inconstitucionalidad de parte de la sanción impuesta a Servicios Postales. Por ese motivo, se configura la causal 2 del artículo 91 del CPACA, referente a la pérdida de fuerza ejecutoria de estos actos sancionatorios, por la consecuente antijuridicidad de la conducta reprochada. En esa medida, la Agencia vislumbra dos posibles soluciones que, sólo serían viables, si se cuenta con la voluntad de la DIAN.

De conformidad con lo expuesto, la ANDJE propuso superar la presente controversia mediante la expedición de un acto administrativo que revoque directamente y de oficio las Resoluciones sancionatorias del 6 de septiembre de 2016 y del 21 de diciembre de 2016, en aplicación de dos normas a saber: i) causal 3 del artículo 93 del CPACA, relativa al agravio injustificado y ii) causal 2 del artículo

91 del CPACA, relacionada con la desaparición de los fundamentos de hecho y de derecho de la sanción impuesta a Servicios Postales relacionada con el impuesto sobre las ventas respecto de las guías de tráfico postal, correspondientes al año 2014.

E. Intervención escrita de las partes en la controversia

En atención a lo solicitado por los magistrados de la Sala, en la audiencia, las dos partes en conflicto presentaron sus respectivos memoriales, para reiterar y complementar los argumentos que sustentan su posición jurídica, así:

La ANDJE afirma que los conceptos que profiere la DIAN respecto a interpretación de normas tributarias tienen valor como fuentes escritas del derecho tributario, son obligatorios para los funcionarios de la administración tributaria y los contribuyentes pueden sustentar sus actuaciones en tales conceptos, tanto en la etapa administrativa, como en la contenciosa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.

Así mismo, señaló que, en los términos del artículo 154 de la Constitución Política, las leyes que «decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales» sólo podrán ser «reformados o dictadas por iniciativa del Gobierno». De ahí que deba entenderse que las exenciones son de creación legal, expresas y taxativas y, por ende, de aplicación restrictiva. Ello tiene la consecuencia directa de impedir que se extienda el beneficio a sujetos o hechos que la ley no ha mencionado.

Por tanto, en síntesis, la ANDJE considera que mientras estuvo vigente la doctrina de la DIAN que modificaba uno de los elementos expresamente indicados por la Ley 1607 de 2012, como es la fecha a partir de la cual entraba en vigencia la exención del impuesto sobre las ventas de las importaciones que no superaran los doscientos dólares (USD\$200), se quebrantaron los principios constitucionales de supremacía constitucional, jerarquía normativa y certeza en materia tributaria.

Servicios Postales S.A., no presentó escrito de intervención luego de la realización de la audiencia. Sin embargo, su postura se evidenció en desarrollo de la audiencia del 8 de mayo de 2025, en la que sostuvo que, si bien la Ley 1607 de 2012 es la que prevé la exención a partir del 1º de enero, a continuación señaló que la materia sería reglamentada por el Gobierno Nacional, dando lugar a la interpretación errónea por parte de la DIAN, fundamento de la imposición de la sanción aduanera. Solicitó que se aplicara el derecho a la igualdad, puesto que el trato diferencial no estaba justificado, pues existían otras empresas que no se vieron afectadas con el cambio de doctrina por parte de la DIAN. Pide que se elimine la sanción en cuanto a la causación del IVA.

La DIAN, por su parte, sostuvo que, para el caso de Sociedad Servicios Postales Nacionales, es claro que la Resolución Sanción No. 03-241-201-673-0-1382 del 6 de septiembre de 2016 se encontraba debidamente ejecutoriada, toda vez que el acto administrativo por el cual se resolvió el recurso de reconsideración, esto es, la Resolución No. 10089 del 21 de diciembre de 2016, fue debidamente notificada según planilla de correo 4251, No. de prueba de entrega 130003736778

del 24 de diciembre de 2016 y fecha de ejecutoria del día 26 de diciembre de 2016. Como ya se manifestó sobre los actos administrativos no se ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, mecanismo legal para controvertir las glosas que se habían formulado en el acto sancionatorio.

Por tanto, considera que no es posible que en el proceso de cobro se pretendan presentar argumentos sobre la legalidad o ejecutoriedad del acto administrativo, cuando los mismos no fueron discutidos en las instancias correspondientes.

Finalmente, reiteró que la obligación contenida en los actos administrativos sancionatorios se extinguió por pago tal de la obligación, tal como se hace constar en la Resolución No.2536 del 21 de abril de 2021, es decir, no podría declararse la pérdida de fuerza ejecutoria de un acto administrativo que ya fue ejecutado

Ahora bien, respecto de la posición contenida en el oficio 10020220162 de 2 de marzo de 2016 de la Dirección de Gestión Jurídica, la DIAN adujo que la exención que trae el literal j) del artículo 428 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, era aplicable a partir del 17 de junio de 2014. La razón presentada en el oficio de 2 de marzo de 2016, sugería que la entrada en vigor de la exención, estaba sujeta a la expedición del decreto que reglamentara esa materia, que fue el Decreto 1103 de 17 de junio de 2014. En esa medida, expuso:

[...] De conformidad con los argumentos expuestos en la doctrina aludida, se observa que este despacho ha sostenido de manera consistente y apegada a la legalidad, lo consagrado expresamente en la ley, esto es, sostener que la exclusión en el pago del IVA aplica a partir de la expedición del decreto reglamentario que la desarrolle y no por el simple cumplimiento del término allí señalado, esto es a partir del 1 de enero de 2014.

En ese momento, la DIAN justificó esta postura en la necesidad de que un eventual aminoramiento de la carga fiscal de las personas debe estar consagrado de manera clara y precisa por el legislador. Para la autoridad tributaria, no era precisa la fecha del 1 de enero de 2014, que consagró el legislador. Por esas razones, el citado Oficio 100202208-0162 del 02 de marzo de 2016, fue objeto de reconsideración a través de los Conceptos 901730 del 7 de marzo de 2017 y 012958 del 26 de mayo de 2017.

Nueva intervención de la PIAN⁹

Mediante memorial del 4 de junio de 2025, la DIAN sostuvo que no es posible otorgar efectos jurídicos a la comunicación de CLADEC COLOMBIA, como lo señala la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado al formular la pregunta B de la consulta y derivar de ella interpretaciones que afectan la situación jurídica particular y concreta ya consolidada en el caso de la sociedad SERVICIOS POSTALES NACIONALES.

Además, señaló que, la presentación de los argumentos jurídicos por parte de CLADEC COLOMBIA para que se reconsiderara una tesis de la entidad, no constituye doctrina de la DIAN que pueda entenderse como autorreguladora y obligatoria para los funcionarios de la Entidad. Aclaró que la doctrina oficial de la entidad solamente fue modificada hasta el día 26 de mayo de 2017 con la expedición del oficio No. 012958 del 26 de mayo de 2017.

La DIAN reiteró que los actos sancionatorios en contra de la sociedad SERVICIOS POSTALES NACIONALES se expidieron con fundamento el Decreto 2685 de 1999 y el artículo 40 de la Ley

1607 de 2012, normas que gozaban de presunción de legalidad porque no fueron anuladas ni suspendidas por la jurisdicción contenciosa administrativa. Además, adujo que ninguno de los oficios que contenían su doctrina, esto es, el OFICIO 013199 del 21 de febrero de 2014, OFICIO 24790 del 15 de abril de 2014, OFICIO 45548 del 19 de julio de 2014, OFICIO 00162 del 2 de marzo de 2016 fueron suspendidos o anulados por la jurisdicción contenciosa administrativa, encontrándose amparados con la presunción de legalidad de los actos administrativos hasta el 26 de mayo de 2017, fecha en la cual fue revocada la interpretación que estuvo vigente por más de tres años.

Por último, la DIAN argumentó que ni la sociedad SERVICIOS POSTALES NACIONALES ni la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado demostraron los presuntos perjuicios causados con los actos administrativos, más aún cuando, en la audiencia celebrada el 8 de mayo de 2025, el jefe de la Oficina Jurídica de la sociedad manifestó que para el pago de la sanción se solicitó la adición de un rubro presupuesta!, «lo que lleva a concluir que no se configuró una afectación del patrimonio público de la sociedad SERVICIOS POSTALES NACIONALES, ya que el pago se realizó con la adición que efectuó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a su presupuesto».

Nueva intervención del Ministerio Público¹⁰

Mediante memorial del 4 de junio de 2025, el representante del Ministerio Público presentó nuevas consideraciones en el presente asunto. Señaló que, en todo caso, no podía predicarse que, con la expedición de los conceptos de la DIAN de 2017, desaparecieron los fundamentos de derecho enunciados en el acto sancionatorio, pues si adolecía de nulidad, por haberse expedido con infracción del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el literal j) y un parágrafo transitorio al artículo 428 del Estatuto Tributario, el interesado podía acudir ante el juez competente y dentro de la oportunidad legal.

En otras palabras, el cambio de interpretación que, frente a la Ley, hizo la DIAN no creó una situación jurídica a favor de Servicios Postales Nacionales, pues fue la Ley la creadora de la exención o, como se describió en la solicitud, la creadora de la situación favorable. De ahí que, la emisión de un nuevo concepto por parte de la DIAN, en nada alteraba el contenido de la Ley y su entrada en vigencia, menos aún, tratándose de una norma que prevé una exención tributaria.

III. CONSIDERACIONES

De las preguntas formuladas por la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y los antecedentes de la consulta se desprenden los siguientes problemas jurídicos: i) ¿qué efectos podría traer la aplicación de una posición doctrinal sin sustento legal y constitucional establecida por la DIAN, que sirvió de fundamento para la imposición de una sanción aduanera?; ii) ¿Los conceptos emitidos por la DIAN, que reconocen la ilegalidad e inconstitucionalidad de un concepto anterior, pueden generar la pérdida de fuerza ejecutoria de actos sancionatorios expedidos con fundamento en este último? y, ¿en los casos en los que se predica la firmeza de los actos administrativos sancionatorios, el fenómeno de la caducidad del respectivo medio de control podría ser objeto de flexibilización, en tratándose de una sanción contraria al ordenamiento jurídico?

Con el propósito de dar respuesta a los problemas jurídicos planteados, la Sala considera oportuno referirse a las siguientes materias, con el fin de facilitar a las partes llegar a un arreglo que solucione la controversia jurídica que las enfrenta: i) competencia de la Sala y alcance del

concepto que se emite; ii) principios constitucionales que orientan la actuación tributaria; iii) los límites de la facultad reglamentaria en materia tributaria; iv) naturaleza jurídica y efectos de los conceptos autorregulatorios emitidos por la DIAN; v) la exención prevista en el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, sobre las importaciones de bienes objeto de envíos o entregas

urgentes que no superen los doscientos dólares (USD\$200). Marco normativo; vi) los conceptos de la DIAN sobre la aplicación y vigencia de la exención prevista en el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012; vii) validez de los actos administrativos y vía de hecho administrativa; viii) el sistema de fuentes y posibilidades interpretativas frente a normas válidas susceptibles de anulación; ix) la revocatoria de los actos administrativos; reiteración; x) La pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos; reiteración, xi) Flexibilización del estándar de aplicación del término de caducidad; xii) caso concreto; xiii) conclusiones.

i) Competencia de la Sala y alcance del concepto que se emite

El presente concepto se emite en desarrollo de la función prevista en el numeral 7º del artículo 112 del CPACA, tal como fue modificado por el artículo 19 de la Ley 2080 de 2021.

De acuerdo con dicha norma, la Sala de Consulta y Servicio Civil está facultada para «[e]mitir concepto, a petición del Gobierno nacional o de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, en relación con las controversias jurídicas que se presenten entre entidades públicas del orden nacional, o entre estas y entidades del orden territorial, con el fin de precaver un eventual litigio o poner fin a uno existente».

Es necesario recordar que dicha atribución constituye una manifestación particular de la función consultiva, otorgada por la Constitución (artículo 237, numeral 3º) y la ley (artículos 38 de la Ley 270 de 1996 y 112 del CPACA) al Consejo de Estado, por intermedio de su Sala de Consulta y Servicio Civil, y la cual se ejerce, en estos casos (numeral 7º), con la finalidad específica de contribuir a solucionar, en forma directa y amigable, una controversia jurídica que existe entre dos o más entidades públicas (bien sea que dicha discrepancia se encuentre sub judice o no).

Por lo tanto, el concepto que se emite en esta ocasión no implica, de ninguna manera, el ejercicio de la función jurisdiccional; no tiene el carácter de sentencia o providencia judicial, ni constituye una decisión (administrativa o de otra clase) que sea obligatoria o vinculante para las partes, para las autoridades o para terceros.

El contenido de dicho concepto puede servir para que las partes, en desarrollo de los principios de buena fe, autonomía de la voluntad y colaboración armónica, entre otros, lleguen a un arreglo que permita solucionar la controversia jurídica que las enfrenta, con el fin de evitar (en este caso) un conflicto judicial y formalizar su acuerdo por cualquiera de los medios establecidos en ley.

ii) Principios constitucionales que orientan la actuación tributaria

Los principios constitucionales que orientan la actuación tributaria, según la Corte Constitucional, son el de legalidad, de equidad, de eficiencia, de progresividad, de irretroactividad, igualdad y el de la capacidad contributiva. Estos principios aseguran que los tributos se establezcan y apliquen de manera justa, transparente y efectiva, respetando los derechos de los contribuyentes y garantizando la financiación del Estado.

A partir de estos principios se establece una correlativa limitación entre derecho y deber a la que

el Legislador no escapa, razón por la cual, el amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria debe respetar dichos principios.

Esto se traduce en tributos: (a) estatuidos en leyes válidamente producidas, (b) que no sean retroactivos, (c) con todos sus elementos perfectamente delimitados, (d) que tengan en cuenta que las cargas sociales no pueden ser desproporcionadas, (e) cuyo recaudo tenga un costo significativamente inferior a lo recaudado, (f) que consulten la capacidad de pago de los contribuyentes, (g) que establezcan el principio de solidaridad como un deber de todos y todas.

En cuanto al principio de legalidad, la creación y modificación de tributos deben estar establecidas en la ley, garantizando la seguridad jurídica y la transparencia en la actividad tributaria.

El artículo 338 de la Constitución Política señala que, en tiempos de paz, el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Dice, además, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos, los sujetos pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos. De este mandato se desprende el principio de legalidad tributaria, según el cual, todos los tributos deben ser decretados por los órganos de representación popular (No ha lugar impuesto sin representación) y, además, los elementos que conforman el tributo deben estar claramente establecidos (certeza del tributo). El principio de legalidad tributaria exige que sean los órganos de elección popular los que, de manera directa, señalen los elementos esenciales del tributo, pero, además, exige que cuando fijen los elementos del tributo, lo hagan con suficiente claridad y precisión, pues, de lo contrario, como lo ha señalado la Corte Constitucional, no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas se permiten los abusos impositivos.

El artículo 338 de la Carta Política consagra la competencia exclusiva del legislador en materia tributaria:

Artículo 338 C.P. 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.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

De la misma manera, el artículo 154 de la Constitución Política le otorga al legislador la facultad para crear, modificar o suprimir exclusiones o exenciones tributarias, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva a partir de la iniciativa del Gobierno nacional. Las exenciones tributarias creadas por el legislador, al hacer parte de las manifestaciones de la política fiscal, también están cobijadas por los principios de legalidad y certeza. De tal forma que, los elementos principales de cualquier exención deben estar definidos

previamente por el legislador, las asambleas o los concejos, en los términos de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338 de la Constitución.

La facultad de regular exenciones tributarias es una potestad exclusiva del legislador, generalmente definida por la Constitución Política de un país, y se refiere a la capacidad de establecer, modificar o suprimir exenciones o exoneraciones fiscales. En Colombia, el artículo 154 de la Constitución Política establece esta

competencia exclusiva del legislador, especialmente cuando se trata de exenciones de impuestos, tasas y contribuciones nacionales, bajo la iniciativa del Gobierno nacional.

Las exenciones tributarias creadas por el legislador, al hacer parte de las manifestaciones de la política fiscal, también están cobijadas por los principios de legalidad y certeza. De tal forma que, los elementos principales de cualquier exención deben estar definidos previamente por el legislador, las asambleas o los concejos, en los términos de los artículos 150, numerales 10 y 12, y 338 de la Constitución.

Así lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-748 de 2009:

Esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha establecido que, así como el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales, es natural que, de la misma forma, goce del poder suficiente para consagrar beneficios tributarios, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal.

En este orden de ideas, el legislador tiene la facultad constitucional para:

? Crear exenciones: Establecer nuevas exenciones tributarias para ciertos grupos, actividades o sectores.

? Modificar exenciones: Cambiar los requisitos, condiciones o alcance de exenciones ya existentes.

? Suprimir exenciones: Eliminar exenciones tributarias que ya no sean necesarias o que hayan cumplido su propósito.

Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria como son la generación de inseguridad jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes; o el fomento de la evasión «pues los contribuyentes

obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado».

En la misma línea, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el particular al considerar que el señalado principio supone que tanto los contribuyentes como las autoridades administrativas y judiciales, al cumplir sus obligaciones o exigir sus derechos respecto de la liquidación, declaración, pago y recaudo de los tributos, entre otros,

deben sujetarse a los mandatos de la ley.

De ahí que, dentro de este marco, el principio de legalidad en materia tributaria implica: i) la competencia para decretar, modificar o suprimir tributos en tiempo de paz es una facultad exclusiva atribuida a los órganos de representación popular pluralistas; ii) el deber de estos órganos de predeterminedar con claridad y certeza los elementos mínimos de la obligación tributaria (sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable, y la tarifa a cobrar) y iii) la prohibición a las entidades territoriales de establecer contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

Ahora bien, en materia tributaria la facultad reglamentaria, no obstante, está limitada por el principio de legalidad, tiene un margen más o menos amplio en la medida en que hay ciertos aspectos que dado su tecnicismo o variabilidad no pueden ser regulados de forma exhaustiva por el legislador y por lo mismo se delegan a la administración. Lo cual ha sido precisado por la Corte Constitucional en los siguientes términos:

La facultad reglamentaria en materia tributaria. El principio de legalidad en su faceta de certeza tributaria limita y enmarca, pero no anula la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas en materia impositiva. Esto es así, porque la Constitución no exige al legislador llevar a cabo una regulación exhaustiva del régimen jurídico de la obligación tributaria y permite que la reglamentación de algunas materias sea delegada a la administración. En particular, la Corte Constitucional ha reconocido que las autoridades administrativas cuentan con potestad reglamentaria en relación con: (i) la concreción de variables económicas que inciden en los elementos esenciales de la obligación fiscal y (ii) la regulación de aspectos técnicos vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos.

En este sentido, se ha dejado dentro del ámbito de competencia de la autoridad tributaria la reglamentación de algunos elementos estructurales del tributo tales

como: costos, precios, ingresos, en la medida en que estos se constituyen como variables económicas no determinables de forma definitiva, facultad que en todo caso debe atenerse a los principios tributarios que son el instrumento de restricción de esta atribución de concreción asignada a la administración:

El principio de certeza tributaria prohíbe que el alcance de los elementos esenciales de la obligación fiscal sea determinado motu proprio por la administración. Sin embargo, permite que el legislador delegue a las autoridades administrativas la función de delimitar las variables económicas (costos, precios, ingresos etc.) que "inciden en la definición concreta de los elementos estructurales del ingreso fiscal". Estas variables son susceptibles de un "tratamiento menos restringido", debido a que son difícilmente aprehensibles de forma definitiva e instantánea en un precepto legal y, por lo tanto, "deben ser diferidas a disposiciones reglamentarias". En estos casos, sin embargo, la Constitución exige que existan criterios o parámetros legales generales que enmarquen y delimiten la función de concreción administrativa. Lo anterior, con el objeto de prevenir que el uso de variables económicas en el diseño de la obligación tributaria se traduzca en una autorización a la administración para determinar con absoluta autonomía los elementos esenciales de la obligación tributaria.

Así mismo, el principio de legalidad también aplica en materia sancionatoria, tanto para las faltas como para las sanciones, el cual exige que la conducta reprochable y la consecuencia que trae consigo estén previamente definidas en la ley, como garantía al debido proceso y a la seguridad

jurídica del administrado.

La Constitución Política autoriza el ejercicio de potestades sancionatorias sujeta a los límites del ius puniendi previstos en el artículo 29. De esta forma ha sido considerado por la Sala:

El principio de legalidad de las faltas y de las sanciones "alude a que una norma con fuerza material de ley establezca la descripción de las conductas sancionables, así como las clases y cuantías de las sanciones a ser impuestas²⁰." En consecuencia, la Constitución exige la predeterminación legal de las infracciones administrativas, así como las correspondientes sanciones. Este principio se desarrolla en una doble dimensión: i) reserva de ley, y ii) tipicidad.

[...] para la doctrina de la Sala, la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, es competencia exclusiva del Legislador establecer la descripción de las conductas sancionables, así como las clases y cuantías de las sanciones a imponer. Lo anterior implica un mandato de tipificación que se expresa en describir los elementos básicos de la conducta típica que será sancionada, así como

determinación de tipo y cuantía de las sanciones que serán impuestas. En la tipificación de las infracciones, podrán preverse tipos en –blanco bajo remisiones normativas precisas o criterios por medio de los cuales se pueda determinar con claridad la conducta. Así mismo, la ley debe señalar el procedimiento a seguir para la imposición de la sanción (reserva de ley en materia de procedimiento) y la autoridad competente para adelantarla e imponer finalmente la sanción administrativa.

Ahora bien, dentro de los principios en materia tributaria también se impone la igualdad entre sujetos que se encuentren en la misma situación sean tratados de la misma manera, que no se impongan cargas tributarias excesivas y que se atienda a la capacidad económica de las personas.

La jurisprudencia constitucional ha indicado que se desconoce el principio de igualdad en materia tributaria cuando (i) el tributo no tiene en cuenta la capacidad contributiva de las personas; (ii) los sujetos o grupos en igualdad de condiciones son objeto de trato diferente sin ninguna justificación; o (iii) la tributación tiene efectos confiscatorios. De conformidad con la sentencia C-468 del 2016 para establecer la violación del derecho a la igualdad es necesario precisar si se introduce un trato diferente entre supuestos que se encuentran en la misma situación.

Por último, la actividad tributaria está regida por el principio de irretroactividad, el cual se traduce en que las leyes tributarias no pueden aplicarse a hechos anteriores a su entrada en vigor.

Sobre el particular, la Corte Constitucional ha señalado que la irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula. Así mismo, dicho principio tiene como justificación la defensa del contribuyente frente a la imposición repentina de nuevas o más gravosas cargas.

iii) Los límites de la facultad reglamentaria en materia tributaria

El numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política consagra la potestad reglamentaria en los siguientes términos:

Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema

Autoridad Administrativa:

11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes.

Esta potestad ha sido definida por la jurisprudencia de esta Corporación como:

"[L]a facultad constitucional que se atribuye de manera permanente al Gobierno Nacional, en cabeza del Presidente de la República, para expedir un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter general y abstracto para la debida ejecución de la ley, a través de las cuales desarrolla las reglas y principios en ella fijados y la completa en aquellos detalles y pormenores necesarios que permiten su aplicación, pero que en ningún caso puede modificar, ampliar o restringir en cuanto a su contenido material o alcance."

Respecto a esta potestad, la Sala ha identificado las siguientes características:

- i) Conlleva el ejercicio de una función administrativa.
- ii) Tiene como propósito precisar y detallar la ley para que de esta forma pueda ejecutarse adecuadamente.
- iii) Finaliza con la expedición de actos de carácter general y abstracto, los cuales, en el caso del Presidente de la República, reciben el nombre de decretos reglamentarios.
- iv) El acto que resulta no es una nueva ley, sino un acto complementario de esta.
- v) Promueve la organización y el funcionamiento de la administración, vi) Representa un mecanismo de colaboración entre los poderes legislativo y ejecutivo, vii) Facilita la inteligencia y entendimiento de la ley por parte de la administración y los administrados, viii) No puede ejercerse en el caso de materias

que deben necesariamente regularse a través de una ley³¹, ix) No es absoluta, en virtud de encontrarse limitada. En esta dirección, la jurisprudencia ha señalado que no es posible ejercer la potestad reglamentaria cuando se trate de una ley que incorpore disposiciones precisas y claras que no requieren de una regulación adicional para su ejecución (límite por necesidad)³².

Como lo ha señalado la Sala de tiempo atrás, «entre más detallada sea la norma expedida por el legislador, menor será el ámbito de acción de la administración para reglamentar la norma. Con todo, el límite más importante para el ejercicio de la potestad reglamentaria es su subordinación a la ley³³, tanto desde el punto de vista jerárquico como sustancial. En consecuencia, a través de la potestad reglamentaria no es posible ampliar, restringir, modificar o contrariar la norma promulgada por el

de la misma Administración y de los particulares al especificar su significado para el logro de los fines del Estado y de la función administrativa". Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 21 de agosto de 2014. Radicación número: 11001-03-06-000-2014-000120 00(2213).

[31] "De acuerdo con lo anterior esta la facultad reglamentaria en comento, tiene límites derivados de: a) la propia ley, a saber del grado de desarrollo legislativo, pues "es inversamente proporcional a la extensión de la ley. De suerte que, ante menos cantidad de materia regulada en la ley, existe un mayor campo de acción para el ejercicio de la potestad reglamentaria, y

viceversa", y b) del constituyente el cual por motivos de reserva legal ha dispuesto que determinadas materias sean directamente desarrolladas a través de la función legislativa, garantía que impide que sea por medio de la potestad reglamentaria que se produzca su regulación". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. Sentencia del 12 de marzo de 2015. Radicación número: 11001-03-26-000-2008-00060-00(2174-12).

[32] "Así mismo, la Sala ha identificado dos criterios que contribuyen a determinar los límites y alcance del poder reglamentario, como son: el de competencia y el de necesidad, los cuales han sido entendidos así: Corresponde al Presidente de la República como Jefe del Estado, Jefe de Gobierno y Suprema Autoridad administrativa: Ejercer la potestad reglamentaria mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Fija así la norma básica los límites y alcances de este poder al enmarcarlo dentro de dos criterios expresamente señalados: el de competencia y el de necesidad. Criterio de competencia o atribución que si bien responde a la obligación del Gobierno de hacer cumplir la ley, tiene sus propios límites en la ley reglamentada y no puede el Presidente de la República, so pretexto de reglamentarla crear una nueva norma no contenida en aquella, ni modificarla para restringir o extender su alcance ni contrariar su espíritu o finalidad. El criterio de "necesidad" consagrado expresamente en el artículo citado (189-11 de la Constitución Política) enmarca el poder reglamentario a aquellos casos en que la ley por ser oscura, condicional o imprecisa lo exija. De manera que no es procedente hacer uso del poder reglamentario cuando la ley contiene ordenamientos precisos, claros e incondicionados que no requieren de regulación adicional para su ejecución". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 29 de agosto de 2013 Radicación número: 11001-03-26-000-2005-00076-00(32293)A.

33 La actividad reglamentaria se encuentra limitada y encausada por la norma legal y por ello debe respetar tanto su texto como su espíritu. Dicho en otras palabras, so pretexto de hacer eficaz y plenamente operante la norma superior de derecho, el Presidente de la República no puede llegar al extremo de reducir o extender lo que en ella se dispone". Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia del 18 de febrero de 2016 Radicación número: 11001-03-24-000-2013-00018-00.

legislador (límite por competencia), así como tampoco limitar o impedir la realización de los fines perseguidos por esta».

Por ende, en el ejercicio de su función reglamentaria, el poder ejecutivo no puede adicionar nuevas disposiciones:

De lo expuesto pueden inferirse los dos límites que enmarcan la potestad reglamentaria: de un lado, se encuentra un criterio de competencia y, del otro, un criterio de necesidad. El primero se refiere al alcance de la atribución que se entrega al ejecutivo, de manera que le está prohibido, so pretexto de reglamentar la ley, adicionar nuevas disposiciones, por lo que debe entonces, para asegurar la legalidad de su actuación, limitarse al ámbito material desarrollado por el legislativo.

Del mismo modo, entra dentro de la órbita de competencia de la administración la reglamentación técnica que se circunscribe a aspectos no esenciales del tributo, pero necesarios para hacerlos efectivos referidos en esencia a obligaciones formales subsidiarias y a los trámites administrativos como lo ha resaltado la Corte Constitucional como se cita a continuación:

las autoridades administrativas son competentes para definir mediante el reglamento aspectos

técnicos "vinculados a la ejecución técnica y administrativa de los tributos". El objeto propio de la reserva legal en materia fiscal es únicamente la delimitación general de los elementos esenciales del gravamen. Por esta razón, la administración puede regular los siguientes aspectos no esenciales del tributo: (i) las obligaciones formales "necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria principal" y (ii) los "trámites administrativos, siempre que no comprometan derechos fundamentales y sean excepcionales, relacionados con el recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de ciertos tributos, y con sus circunstancias de recaudo".

De lo antes descrito queda suficientemente claro que la facultad reglamentaria en materia tributaria está fuertemente restringida fundamentalmente por el principio de legalidad, especialmente en lo concerniente a la definición general de los elementos esenciales del tributo, pero tiene un margen relativamente amplio en lo que tiene que ver con aspectos económicos variables y técnico procedimentales.

En consecuencia, no le está permitido a la Administración exceder esa competencia reglamentaria estableciendo condiciones por fuera de lo que la ley creadora del gravamen establece y mucho menos en contravía de la misma.

iv) Naturaleza jurídica y efectos de los conceptos autorregulatorios emitidos por la DIAN

De acuerdo con el marco normativo que a continuación se cita los conceptos de la DIAN tienen un carácter vinculante relativo en tanto que son obligatorios para los empleados públicos de la DIAN y pueden servir de sustento para las reclamaciones de los contribuyentes en sede administrativa.

Decreto 4048 de 2008

Artículo 20. 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 o de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional 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.

Ley 2010 de 2019

Artículo 131. <Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE** exequible> Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la ley.

Decreto 1742 de 2020

Articula- 55. DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA. Son funciones de la Dirección de Gestión Jurídica las siguientes:

20. Proferir los conceptos unificados y absolver las peticiones de reconsideración de conceptos

expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, en materia tributaria, aduanera o de Fiscalización Cambiaría, en lo de competencia de la Entidad.

Parágrafo 1. Los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en materia tributaria, aduanera y cambiaría, en ejercicio de la facultad establecida en el artículo 131 de la ley 2010 de 2019, que sean publicados en la página WEB de la Entidad, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la DIAN y por ende de su obligatoria observancia.

PARÁGRAFO 2. Los criterios para la publicación en la página WEB de la Entidad, de los conceptos de obligatoria observancia serán establecidos en la resolución que adopta el Modelo de Gestión Jurídica para la DIAN.

ARTÍCULO 56. SUBDIRECCIÓN DE NORMATIVA Y DOCTRINA. Son funciones de la Subdirección de Normativa y Doctrina las siguientes:

8. Proyectar para la revisión y firma del Director de Gestión Jurídica los conceptos unificados y las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, en materia tributaria, aduanera o de Fiscalización Cambiaría, en lo de competencia de la Entidad.

PARÁGRAFO. Los conceptos emitidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina sobre la interpretación y aplicación de las leyes tributarias, de la legislación aduanera y en materia cambiaría, en ejercicio de la facultad establecida en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, que sean publicados en la página WEB de la DIAN, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Entidad y por ende de su obligatoria observancia.

Previamente la jurisprudencia constitucional y contencioso administrativa se había preocupado por analizar la naturaleza de los conceptos de la DIAN. Así, la Corte Constitucional precisó, que, en principio, no son actos administrativos, porque carecen de poder decisorio, pero que, como lo ha señalado el Consejo de Estado, «pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del art. 189-11 de la Constitución».

Adicionalmente, señaló que el hecho de que los conceptos de la DIAN «deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquella como doctrina oficial, no [...] impide que las decisiones que con fundamento en ellos expida la administración se examinen y anulen por la autoridad judicial competente, cuando contravengan los preceptos de la Constitución o de la ley».

En relación con los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado lo siguiente:

Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que "los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad" y, "aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación." También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal

carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos.

En sentencia del 2 de marzo de 2015, la Sección Cuarta del Consejo de Estado sostuvo que «cuando los conceptos interpretan las normas tributarias y dichas interpretaciones tienen un carácter autorregulador de la actividad administrativa y producen efectos frente a los administrados, su naturaleza es la de actos administrativos de reglamentación en el último nivel de ejecución de la ley, sujetos a control de legalidad por parte de la jurisdicción contencioso administrativa».

Así mismo, en el fallo del 9 de agosto de 2018, la Sección Cuarta precisó, con respecto al requisito de publicación previsto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que «la publicación de la doctrina en el Diario Oficial tiene consecuencias

para efectos de su oponibilidad en aquellos casos en que la Administración cambie su posición doctrinal».

En todo caso, los conceptos emitidos por la DIAN deben expedirse conforme a la Constitución y la ley en general, y ceñirse al marco establecido en las disposiciones tributarias sobre las cuales pretenden dar claridad, en particular. En ningún caso la función consultiva desarrollada por la DIAN puede exceder su competencia interpretativa al punto de desconocer la voluntad del legislador en detrimento del principio de legalidad tributaria.

Adicionalmente, estos conceptos, si bien es cierto, constituyen la doctrina oficial aplicable por parte de los funcionarios de la administración tributaria, también lo es que son fuentes de inferior jerarquía respecto de la ley y la jurisprudencia, que son fuentes primarias para el operador jurídico tributario, de manera que pueden ser desconocidos eventualmente cuando han sido expedidos en contraposición a dichas fuentes de mayor valor normativo. Según lo enfatizado por la Corte Constitucional:

Ahora bien, como la primera parte del artículo 113 de la Ley 1943 de 2018 caracteriza a los conceptos de la DIAN como la interpretación oficial de la ley por parte de la Administración de Impuestos, con carácter obligatorio para sus propios empleados, (3.3.1. supra), la Corte considera superada cualquier duda en torno de la efectiva competencia que tiene el Consejo de Estado para ejercer el control de constitucionalidad sobre dichos conceptos. Por ello, la jurisprudencia que emita el máximo tribunal de lo contencioso administrativo sobre la validez de la doctrina de la Administración de Impuestos es un argumento adicional para soportar que, por encima de la obligatoriedad que tienen los conceptos de la DIAN para sus propios empleados, estos se verían avocados a su eventual desconocimiento si el precedente judicial del Consejo de Estado o de esta Corte aconsejara la adopción de una interpretación distinta de la ley tributaria⁴⁶.

De acuerdo a lo expuesto, el carácter vinculante relativo de los conceptos emitidos por la DIAN es susceptible de desvirtuarse en caso de interpretaciones contra legem o contrarias al precedente tanto de la Corte Constitucional o el Consejo de Estado en aplicación del art. 230 de la Constitución que es, como bien se sabe, de aplicación directa para los operadores jurídicos ya sea en el ámbito administrativo o judicial y que es el eje estructural del sistema de fuentes establecido en el ordenamiento jurídico colombiano.

y. Exención prevista en el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, sobre las importaciones de bienes objeto de envíos o entregas urgentes que no superen los doscientos dólares (USD\$200). Marco normativo

Decreto 2685 de 1999, «por el cual se modifica la Legislación Aduanera»:

Artículo 496. INFRACCIONES ADUANERAS DE LOS INTERMEDIARIOS DE LA MODALIDAD DE TRÁFICO POSTAL Y ENVÍOS URGENTES Y SANCIONES APLICABLES. < Artículo modificado por el artículo 43 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguientes Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los intermediarios de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:

3. Leves:

3.1 < Numeral modificado por el artículo 12 del Decreto 1470 de 2008. El nuevo texto es el siguientes No cancelar en la forma y oportunidad prevista en las normas aduaneras, a través de los bancos o entidades financieras autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los tributos aduaneros, sanciones y valores por concepto de rescate, correspondientes a los envíos de bienes que lleguen al territorio nacional a través de la red oficial de correos y envíos urgentes entregados a los destinatarios.

3.2 No presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la Declaración Consolidada de Pagos.

3.4 < Numeral modificado por el artículo 12 del Decreto 1470 de 2008. El nuevo texto es el siguientes No liquidar en la Declaración de Importación Simplificada los tributos aduaneros que se causen por concepto de la importación de mercancías bajo esta modalidad o el valor del rescate cuando este proceda.

Estatuto Tributario

El literal j) del artículo 428 del Estatuto Tributario dispuso, entre las importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas, aquellas que tienen que ver con los bienes objeto de tráfico postal.

Dicha disposición ha sido de múltiples modificaciones, como pasa a verse:

- Texto adicionado por la Ley 1607 de 2012 "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones":

j) <Literal adicionado por el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguientes La importación de bienes objeto de envíos o entregas urgentes cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200 a partir del 1o de enero de 2014. El Gobierno reglamentará esta materia. A este literal no será aplicable lo previsto en el párrafo 3 de este artículo.

- Texto modificado por la Ley 1819 de 2016 (29 de diciembre):

j) <Literal modificado por el artículo 177 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguientes La importación de bienes objeto de envíos urgentes o envíos de entrega rápida, cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200 a partir del 1o de enero de 2017. El Gobierno reglamentará esta materia. A este literal no le será aplicable lo previsto en el párrafo 3 de este artículo.

- Texto modificado por la Ley 1943 de 2018:

j) <Literal modificado por el artículo 3 de la Ley 1943 de 2018. El nuevo texto es el siguientes
La importación de bienes objeto de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida, procedente del resto del mundo y cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200. A este literal no le será aplicable lo previsto en el parágrafo 3 de este artículo.

- Texto modificado por la Ley 2010 de 2019:

j) <Literal modificado por el artículo 3 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguientes
La importación de bienes objeto de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida, procedente del resto del mundo y cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200. A este literal no le será aplicable lo previsto en el parágrafo 3 de este artículo.

- Texto modificado por la Ley 2155 de 2021:

j) <Literal modificado por el artículo 53 de la Ley 2155 de 2021. El nuevo texto es el siguientes
La importación de bienes objeto de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200 y sean procedentes de países con los cuales Colombia

haya suscrito un acuerdo o tratado de Libre Comercio, en virtud del cual, se obligue expresamente al no cobro de este impuesto.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN establecerá los controles de fiscalización e investigación correspondientes para asegurar el pago efectivo del impuesto cuando haya lugar al mismo. El beneficio establecido en este literal no podrá ser utilizado cuando las importaciones tengan fines comerciales.

A este literal no le será aplicable lo previsto en el parágrafo 3 de este artículo.

- Texto modificado por el artículo 73 de la Ley 2277 de 2022:

j) <Literal modificado por el artículo 73 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguientes
La importación de bienes objeto de tráfico postal, envíos urgentes o envíos de entrega rápida cuyo valor no exceda de doscientos dólares (USD\$200), de acuerdo con lo establecido en cada acuerdo o tratado de Libre Comercio, en virtud del cual se obligue expresamente al no cobro de este impuesto.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) establecerá los controles de fiscalización e investigación correspondientes para asegurar el pago efectivo del compuesto cuando haya lugar al mismo. El beneficio establecido en este literal no podrá ser utilizado cuando las importaciones tengan fines comerciales.

A este literal no le será aplicable lo previsto en el parágrafo 3 de este Artículo.

Decreto reglamentario 1103 de 2014 (junio 17), «por el cual se reglamenta el literal j) del artículo 428 del Estatuto Tributario»

En desarrollo de la facultad de reglamentación contemplada en esta disposición, el Gobierno Nacional consideró necesario establecer los mecanismos que permitieran materializar dicho beneficio, bajo el siguiente marco normativo:

Artículo 1º. Alcance del beneficio. De conformidad con lo establecido en el literal j) del

artículo 428 del Estatuto Tributario, no causarán el impuesto sobre las ventas, las importaciones de envíos urgentes que ingresen bajo la modalidad de Tráfico Postal y Envíos Urgentes de que trata la Sección VIII del Capítulo VI del Título V del Decreto número 2685 de 1999, o bajo el régimen aduanero que sea creado en la norma que lo sustituya o modifique.

El valor de la mercancía no podrá exceder el monto de los doscientos dólares de los Estados Unidos de América (USD 200), sin incluir los gastos de entrega.

El procedimiento para la importación de estas mercancías, es el señalado en la Sección VIII de que trata el primer inciso de este artículo y en el Capítulo XI del Título V de la Resolución número 4240 de 2000 o norma que la sustituya o modifique.

Artículo 2º. Requerimientos y controles aduaneros. Las guías de empresas de mensajería especializada de cada envío urgente, deben venir completamente diligenciadas desde el lugar de origen, con inclusión del valor de la mercancía conforme con la factura que presente el remitente, así como con los demás datos exigidos en el inciso cuarto del artículo 196 del Decreto número 2685 de 1999. Los envíos urgentes deben estar rotulados con la información de que trata este inciso.

Los envíos urgentes deberán arribar al territorio aduanero nacional, junto con la correspondiente factura comercial o documento que acredite la operación, el que deberá ser presentado por parte de la empresa de mensajería especializada cuando la autoridad aduanera lo exija, ya sea en el lugar de arribo o con ocasión del control que se efectúe en el depósito habilitado del intermediario u operador de comercio exterior que sea autorizado.

Cuando la factura comercial o documento que acredite la operación sea exigido en el control posterior, se deberá presentar a más tardar dentro de los dos (2) días siguientes a la fecha de su exigencia.

Artículo 3º. Sanciones. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en el presente decreto dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en el Decreto número 2685 de 1999 o en las normas que lo sustituyan o modifiquen.

Artículo 4º. Disposiciones finales. En los aspectos no previstos en este decreto, se aplicarán las disposiciones establecidas en el Decreto número 2685 de 1999 o en las normas que lo sustituyan o modifiquen.

vi) Conceptos de la DIAN sobre la aplicación y vigencia de la exención prevista en el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012

Oficio 000657 del 28 de julio de 2014 expedido por el subdirector de gestión normativa y doctrina de la DIAN, en respuesta a una consulta elevada por un contribuyente sobre el proyecto del decreto reglamentario del literal j) del artículo 428 del Estatuto Tributario:

[...] la exclusión del impuesto sobre las ventas opera con la respectiva normatividad reglamentaria, ya que de manera expresa en el literal j) del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, se condicionó la no causación del impuesto sobre las ventas al reglamento que el Gobierno Nacional expidiera.

Oficio 1002022080162 del 2 de marzo de 2016 expedido por la directora de gestión jurídica de

la DIAN y dirigido al subdirector de fiscalización aduanera de la misma entidad:

De conformidad con los argumentos expuestos en la doctrina oficial aludida, se observa que, este despacho ha sostenido de manera consistente y apegada a la legalidad, lo consagrado expresamente en la ley, esto es sostener que la exclusión en el pago de IVA aplica a partir de la expedición del decreto reglamentario que la desarrolle y no por el simple cumplimiento del término allí señalado, esto es a partir del 1º de enero de 2014.

El artículo 40 de la Ley 1607 de 2012 condicionó expresamente la entrada en vigencia de la norma, esta dependía, sin lugar a hesitación alguna, a su reglamentación, que se cumplió con la expedición del Decreto 1103 de 2014, publicado en el Diario Oficial el 17 de junio del mismo año, en el que se dispuso lo referente al alcance del beneficio, requerimientos, controles aduaneros y sanciones aplicables por el incumplimiento de las obligaciones allí establecidas.

En consecuencia no existe razón atendible para modificar la tesis expuesta en los Oficios 13199, 24790 y 45548 del 2014.

Oficio 012958 del 26 de mayo de 2017, expedido por el director de gestión jurídica de la DIAN y dirigido a la directora ejecutiva de la sociedad Cladec Colombia:

En primera instancia para este despacho es suficientemente claro que bajo el tenor literal del artículo 40 de la Ley 1607, en cuanto a su expresión literal, la exclusión allí prevista empieza a regir a partir del 1º de enero de 2014.

Expresión esta que es imperativa para efectos del operador jurídico en cuanto al cumplimiento de la exclusión, bajo el entendido que es a partir de esta fecha en que entra con todo su rigor el tratamiento allí previsto, ya que de otro modo el legislador no hubiere previsto esta expresión y de manera correlativa condicionaría la entrada en vigencia de la norma a su reglamentación como sucede en otras disposiciones del ordenamiento jurídico.

La expresión "el gobierno reglamentará la materia" no puede condicionar la entrada en vigencia de la norma, cuando la misma Ley indica de manera expresa su entrada en vigencia tal y como se manifestó con antelación.

Sobre este punto resulta relevante lo descrito por la Corte Constitucional en Sentencia C-025 de 2012 en donde indica:

[...] es atribución del Congreso de la República, como titular de la función de "hacer la leyes", (sic) establecer la fecha de inicio de su vigencia, no compitiendo dicha decisión a ninguna otra autoridad. Así, autónomamente, el Legislador puede establecer la entrada en vigencia de la ley concomitante con su promulgación o en fecha posterior, y aún graduándola en tiempos diversos.

Así las cosas, si la ley prevé de manera expresa la entrada en vigencia de la exclusión y el decreto reglamentario no puede de manera especial limitar el contenido de una disposición jurídica, mal haría el operador jurídico en hacerlo, interpretando que la vigencia de la disposición reglamentada se condiciona a esta.

En consecuencia, se revoca la doctrina contenida en el Oficio 100202208-0162 de marzo 2 de 2016 [Resalta la Sala].

vii) Validez de los actos administrativos y vía de hecho administrativa

1. Validez de los actos administrativos

Un acto administrativo válido es aquel que se ha expedido conforme a la ley y contiene todos sus elementos esenciales, como son: la voluntad de la Administración, el contenido del acto, la forma y el procedimiento.

El acto deberá expedirse por una autoridad con facultades legales y constitucionales para hacerlo, garantizando los derechos de defensa y contradicción y acatando la finalidad pública del servicio.

Los actos administrativos son válidos hasta que se desvirtúe su presunción de legalidad, y serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

En relación con las causales de ilegalidad que podrían originar la nulidad de los actos administrativos, el artículo 137 del CPACA prevé:

Artículo 137. NULIDAD. Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos de carácter general.

Procederá cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.

[...] [Resalta la Sala].

Para el caso concreto, los incisos primero y segundo del artículo 137 CPACA disponen que toda persona puede pedir que se declare la nulidad de los actos administrativos cuando hayan sido expedidos con «infracción de las normas en que deberían fundarse», lo cual consiste, en síntesis, en la violación de normas superiores: i) por su falta de aplicación, ii) por aplicación indebida o iii) por interpretación errónea.

Al respecto, la jurisprudencia ha dicho que se infringe de manera directa la ley, por falta de aplicación, cuando se ignora la existencia de la norma, o porque a pesar de conocerla, no se aplica a la solución del caso. En cuanto a la aplicación indebida, señaló que se presenta cuando el precepto que se hace valer se usa o aplica a pesar de no ser el pertinente para resolver el asunto. Y, se presenta una interpretación errónea, cuando se le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde, lo cual está íntimamente relacionada con la falsa motivación de los fundamentos de derecho del acto acusado.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala observa que la actuación de la DIAN se subsume en el presupuesto táctico contenido en los incisos primero y segundo del artículo 137 del CPACA, en particular, en lo que tiene que ver con la infracción de las normas en que deberían fundarse, por interpretación errónea.

2. Vía de hecho administrativa

Si bien es cierto la Sala encuentra que, para el caso concreto, existe una causal de nulidad específica y directa, establecida en el artículo 137 CPACA, a cuyo tenor los actos administrativos son nulos por «infracción de las normas en que deberían fundarse», también lo es

que la actuación de la DIAN está incurso en una vía de hecho administrativa.

Esta figura jurídica fue conceptualizada originariamente, en la jurisprudencia, por el Consejo de Estado que en el año de 1947 hizo un primer análisis conceptual y planteó una definición por oposición a partir de la distinción entre esta y la operación

administrativa, en la cual le atribuye características tales como la arbitrariedad y la violencia.

En posteriores pronunciamientos el Consejo de Estado ahondó en el carácter antijurídico, casi delictual, de las actuaciones de la administración que entrarían bajo este concepto:

De ahí que la actuación posterior tendiente a liquidar una condena en abstracto que no existe, contenida en una sentencia que tampoco existe configura no sólo el "abuso de poder" de que habla el libelo sino una típica vía de hecho, forma "cuasidelictual" de la actuación administrativa, como dicen algunos doctrinantes o la más "grosera" de las arbitrariedades como lo ha dicho la jurisprudencia nacional. Se ha ejercido una facultad no conferida por la ley; se ha pretendido "liquidar" lo que no es liquidable y se ha sustituido, de hecho, a los jueces de la República.

En este mismo sentido:

La vía de hecho administrativa - denominación de la jurisprudencia francesa - se presenta "cuando en el cumplimiento de una actividad material de ejecución, la Administración comete una irregularidad grosera, que atenta contra el derecho de propiedad o contra una libertad pública'...es la ejecución antijurídica de una actividad material de la administración

Una vez fijado el concepto, se planteó como causal de la acción de nulidad y restablecimiento siempre que medie un acto administrativo o como causal de la acción de reparación directa por falla en el servicio, lo cual ha sido un criterio jurisprudencial unívoco:

74. Ha sido criterio de la Sala considerar que la vía de hecho administrativa "se configura y caracteriza por dos elementos especiales: por una parte, cuando la administración ha pretendido ejercitar un derecho que la ley no le otorga; por otra, cuando la administración obra sin observar el procedimiento que se le ha impuesto". También se ha sostenido que "las vías de hecho son operaciones materiales, totalmente extrañas a las que por la ley le están permitidas a la administración, y a través de ellas se amenaza ora la propiedad privada, ora las libertades públicas".

75. En este sentido, que la administración haya incurrido en una vía de hecho, por desconocimiento sustancial o procesal de la ley, puede alegarse i) como causal de nulidad en el marco de una acción de nulidad o ii) como falla del servicio, siempre y cuando se satisfagan los demás elementos requeridos para la procedibilidad de una acción de reparación directa. En el caso de la primera esta sólo procede contra actos administrativos, es decir, declaraciones unilaterales de la voluntad, que provienen de las autoridades públicas cuando ejercen la función administrativa, de control o electoral, o de los particulares cuando ejercen esas mismas funciones, y que producen efectos jurídicos. Por ello, cuando se invoca una vía de hecho como causal de nulidad debe precisarse en forma concreta en qué clase de vicio incurrió la administración para apartarse del mandato legal.

viii) Sistema de fuentes y posibilidades interpretativas frente a normas válidas susceptibles de anulación

El sistema de fuentes como eje estructural dentro del sistema jurídico colombiano está consagrado en el art. 230 de la Constitución. De acuerdo con esta disposición jurídica la fuente primaria de las autoridades judiciales es el imperio de la ley y como fuentes auxiliares la equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina. En los primeros desarrollos de este sistema fue necesario aclarar el alcance de la expresión «imperio de la ley» conforme al principio de supremacía, entonces la jurisprudencia precisó que por «ley» debe entenderse la prevalencia de

la ésta en sentido material -norma vinculante de manera general- (...) por cuanto, la norma de normas es la Constitución según lo establece el art. 4º constitucional.

Posteriormente, la evolución del sistema de fuentes se dirigió hacia darle plenos efectos vinculantes al precedente judicial que en principio se estableció como fuente auxiliar en el art. 230 constitucional. De este modo, la aplicación del precedente o del «stare decisis» como plena fuente normativa servirá como criterio de restricción a la actividad tanto judicial como administrativa, superando así una lectura literal pero arcaica del citado precepto constitucional.

En este sentido, a partir de una interpretación sistemática de los artículos 1, 13, 83 y 230 de la Constitución, la Corte ha dicho que el precedente judicial tiene una posición especial en el sistema de fuentes, y por lo mismo, existe una obligación prima facie de seguirlo y, en el caso de que la autoridad judicial decida apartarse, debe ofrecer una justificación suficiente.

Adicionalmente, la Corte sostuvo que, si la tesis de la fuerza vinculante del precedente judicial aplica sin dudar para los operadores judiciales, la obligatoriedad de acatar el precedente judicial es aún mayor, y prácticamente absoluta, para las autoridades administrativas.

Justamente, al analizar la constitucionalidad del artículo 10 de la Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA), la Corte sostuvo que como los funcionarios de la Administración no tienen el grado de autonomía que sí tienen las autoridades judiciales, el acatamiento del precedente jurisprudencial es estricto, sin que resulte admisible la opción de apartarse del mismo.

Ahora bien, teniendo en cuenta el valor vinculante relativo de los conceptos emitidos por la DIAN, según lo antes expuesto, y considerados estos como una especie de actos administrativos se tiene que se insertan en el sistema de fuentes como un criterio de «prima ratio» para los operadores jurídicos tributarios. Esto por cuanto permiten dar orientaciones y directrices en materias específicas de orden tributario. Sin embargo, bajo el presupuesto de jerarquía normativa tienen una posición bastante disminuida respecto de la jurisprudencia, la ley y la Constitución. De manera que, un concepto que no esté conforme o alineado con el sistema de

fuentes desde luego se constituye en una fuente ilegítima de decisión para el operador jurídico.

Siendo un concepto de la DIAN una decisión «contra legem» que constituye una vía de hecho administrativa, en el término de su vigencia y amparado por la presunción de legalidad es una norma de derecho válido cuando crea, modifica o extingue situaciones jurídicas, toda vez que ha sido expedida por la autoridad competente y se ha seguido el procedimiento establecido para tal efecto, pero, susceptible de ser anulada por el juez contencioso administrativo una vez sea demandada.

Hasta tanto esto no ocurra, ese acto administrativo sigue produciendo efectos en el ordenamiento jurídico, sin embargo, el operador jurídico puede superar la antinomia materializada a partir de

dicho acto jurídico por vía interpretativa de dos formas: (i) aplicando el criterio de ley superior, de manera que debe aplicar directamente la ley cuya interpretación o alcance el concepto pretendía aclarar o (ii) aplicando la excepción de inconstitucionalidad en concordancia con el principio de primacía constitucional.

Una vez recogido o derogado el concepto que se había constituido como una decisión «contra legem», la posibilidad de retrotraer sus efectos y restablecer los derechos que se hubieren conculcado con ocasión de su vigencia sería acudir a la jurisdicción contencioso administrativa agotando el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

ix. La revocatoria de los actos administrativos. Reiteración

1. -Generalidades

Los actos administrativos se encuentran destinados a producir efectos en derecho y a ser cumplidos, razón por la cual el ordenamiento jurídico les ha conferido particulares características, tales como la ejecutoriedad, la ejecutividad y la presunción de legalidad, lo que implica que la Administración se encuentre sometida a sus propios actos y deba ser leal ante ellos.

No obstante, sus actos no son inmutables, puesto que la autoridad que los expidió o su superior los puede revocar en atención a las causales previstas por la ley y con el procedimiento previsto para el efecto.

La parte primera del CPACA contempla que las autoridades pueden ajustar sus actos al ordenamiento jurídico bien sea de manera provocada, al resolver los diferentes recursos que contra ellos se ejerzan, o al pronunciarse sobre las solicitudes de revocatoria directa, con el aditamento de que esta última institución también procede de manera oficiosa.

En efecto, la doctrina señala que la revocatoria directa tiene dos modalidades: i) como mecanismo que opera a solicitud del sujeto pasivo del acto frente a la autoridad que lo produjo o ante su inmediato superior y ii) como medida tomada motu proprio por la Administración para dejar sin efectos las decisiones adoptadas por ella misma; en uno y otro caso con fundamento en la ley y sujeción a la regulación correspondiente.

Ha dicho el Consejo de Estado y, en especial esta Sala, que vista de manera general, «la revocatoria directa constituye un medio de control administrativo que ejercen las autoridades públicas respecto de sus propios actos y que les permite volver a decidir sobre asuntos ya decididos en procura de corregir, en forma directa o a petición de parte, las actuaciones lesivas de la constitucionalidad, de la legalidad, del interés público o de los derechos fundamentales».

En suma, la revocatoria directa de los actos administrativos es una potestad legal otorgada a una autoridad para hacer desaparecer de la vida jurídica las decisiones que ella misma ha tomado, por razones de legalidad o por motivos de mérito.

Son razones de legalidad las que constituyen un juicio estrictamente lógico jurídico, esto es, una confrontación normativa sobre la infracción al orden preestablecido con violación del principio de legalidad.

Hay razón de mérito cuando el acto es extinguido por contrariar el interés público o social, o cuando una persona determinada recibe un agravio injustificado.

Esta Corporación también ha subrayado la importancia de diferenciar la «revocatoria directa» de la «anulación» de los actos administrativos, pues, aunque prima facie tienen la misma consecuencia, esto es, el retiro de los actos del ordenamiento, en la nulidad la extinción del acto se debe a la decisión de una autoridad judicial y sus efectos pueden ser diferidos o, si se quiere, modulados, según lo decidido por el juez en cada caso.

Pues bien, los artículos 93 al 97 del CPACA se ocupan de regular la revocatoria de la siguiente manera:

Artículo 93. Causales de revocación. Los actos administrativos deberán ser revocados por las mismas autoridades que los hayan expedido o por sus inmediatos superiores jerárquicos o funcionales, de oficio o a solicitud de parte, en cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley.
2. Cuando no estén conformes con el interés público o social, o atenten contra él.
3. Cuando con ellos se cause agravio injustificado a una persona.

Artículo 94. Improcedencia. La revocación directa de los actos administrativos a solicitud de parte no procederá por la causal del numeral 1 del artículo anterior, cuando el peticionario haya interpuesto los recursos de que dichos actos sean susceptibles, ni en relación con los cuales haya operado la caducidad para su control judicial.

Artículo 95. Oportunidad. La revocación directa de los actos administrativos podrá cumplirse aun cuando se haya acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, siempre que no se haya notificado auto admisorio de la demanda.

Las solicitudes de revocación directa deberán ser resueltas por la autoridad competente dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la solicitud.

Contra la decisión que resuelve la solicitud de revocación directa no procede recurso.

Parágrafo. No obstante, en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas podrán formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados previa aprobación del Comité de Conciliación de la entidad. La oferta de revocatoria señalará los actos y las decisiones objeto de la misma y la forma en que se propone restablecer el derecho conculcado o reparar los perjuicios causados con los actos demandados.

Si el Juez encuentra que la oferta se ajusta al ordenamiento jurídico, ordenará ponerla en conocimiento del demandante quien deberá manifestar si la acepta en el término que se le señale para tal efecto, evento en el cual el proceso se dará por terminado mediante auto que prestará mérito ejecutivo, en el que se especificarán las obligaciones que la autoridad demandada deberá cumplir a partir de su ejecutoria.

Artículo 96. Efectos. Ni la petición de revocación de un acto, ni la decisión que sobre ella recaiga revivirán los términos legales para demandar el acto ante la Jurisdicción

de lo Contencioso Administrativo, ni darán lugar a la aplicación del silencio administrativo.

Artículo 97. Revocación de actos de carácter particular y concreto. Salvo las excepciones

establecidas en la ley, cuando un acto administrativo, bien sea expreso o ficto, haya creado o modificado una situación jurídica de carácter particular y concreto o reconocido un derecho de igual categoría, no podrá ser revocado sin el consentimiento previo, expreso y escrito del respectivo titular.

Si el titular niega su consentimiento y la autoridad considera que el acto es contrario a la Constitución o a la ley, deberá demandarlo ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Si la Administración considera que el acto ocurrió por medios ;legales o fraudulentos lo demandará sin acudir al procedimiento previo de conciliación y solicitará al juez su suspensión provisional.

Parágrafo. En el trámite de la revocación directa se garantizarán los derechos de audiencia y defensa.

Para efectos del presente asunto, es importante destacar que, cuando un acto administrativo es manifiestamente opuesto a la Constitución Política o a la ley se abre la posibilidad de su revocatoria directa, de conformidad con el numeral 1º del artículo 93 del CPACA.

Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que «la revocatoria directa está concebida como una prerrogativa de control de la misma administración sobre sus actos que le permite volver a decidir sobre asuntos ya decididos en procura de corregir en forma directa o a petición de parte, las actuaciones lesivas de la constitucionalidad, de la legalidad, o de derechos fundamentales».

Lo anterior significa que, si una autoridad pública emite un acto que claramente viola la Constitución o una ley, ese acto puede ser revocado por la misma autoridad o su superior jerárquico. Esta revocación busca garantizar que la Administración Pública se ajuste a la legalidad y respete los principios constitucionales.

De ahí que la revocatoria directa sea un instrumento dado por la ley a la autoridad administrativa, más aún cuando la decisión adoptada por la Administración va en contravía del ordenamiento jurídico, con la finalidad de que pueda ejercer un control

de legalidad respecto de sus propios actos y como garantía de protección del orden jurídico y de los derechos de los administrados.

x. La pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos. Reiteración

La pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos se encuentra establecida en el artículo 91 de la Ley 1437 de 2011 -CPACA- que reproduce en lo fundamental el contenido del artículo 66 del Decreto 01 de 1984 -CCA-, en los siguientes términos:

Artículo 91. pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.

Cuando al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos.

Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.

Cuando pierdan vigencia.

A continuación, se explica solo la segunda causal, la cual resulta pertinente para efectos del presente concepto.

«Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho»

La Sala ha anotado que en cuanto a la desaparición de los fundamentos de hecho o de derecho, la Corte Constitucional en Sentencia C-069 de 1995 a propósito de una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 66 del C.C.A. dijo:

Lejos de contrariar las normas constitucionales en que se apoya la demanda, la Administración Pública tiene un control interno que se ejerce en los términos que señale la ley, de manera que el legislador está facultado por la Constitución (artículo 209) para consagrar causales excepcionales a través de las cuales la

misma Administración puede hacer cesar los efectos de los actos administrativos, como ocurre cuando desaparecen los fundamentos de hecho o de derecho del mismo acto administrativo, sin que haya lugar a que al erigirse ésta pueda desprenderse quebrantamiento constitucional alguno, lo que da lugar a considerar que el cargo mencionado no está llamado a prosperar.

La jurisdicción contencioso administrativa se ha pronunciado en varias oportunidades en relación con el decaimiento de un acto administrativo que se produce cuando las disposiciones legales o reglamentarias que le sirven de sustento, desaparece del escenario jurídico, como lo ha reconocido la ley, la jurisprudencia y la doctrina nacional.

El Consejo de Estado ha expresado en relación con la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, y particularmente en lo relativo al decaimiento del acto administrativo, lo siguiente:

"La doctrina foránea, y la nacional que ha seguido esas concepciones sin mayor profundidad, bueno es reconocerlo, al tratar las formas de extinción de los actos administrativos, generales o de efectos particulares, ha reconocido y consagrado la figura jurídica del decaimiento del acto administrativo, o sea, la extinción de ese acto jurídico producida por circunstancias supervinientes que hacen desaparecer un presupuesto de hecho o de derecho indispensable para la existencia del acto: a) derogación o modificación de la norma legal en que se fundó el acto administrativo; b) declaratoria de inexecutable de la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control de constitucionalidad, en los países donde ello existe; c) declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se fundamenta la decisión de contenido individual o particular; y d) desaparición de las circunstancias fácticas o de hecho que determinaron el reconocimiento de un derecho o situación jurídica particular y concreta".

A su vez la jurisprudencia del Consejo de Estado ha destacado el decaimiento del acto administrativo opera hacia el futuro y es un fenómeno que en nada afecta la validez del acto de que se trata, ni contraría su presunción de legalidad, pues ésta solamente puede ser desvirtuada

por el juez.

También ha dicho la jurisprudencia de la jurisdicción de lo contencioso administrativo que la pérdida de la fuerza ejecutoria se relaciona con la obligatoriedad del acto y la posibilidad que tiene la Administración de hacerlo cumplir aun en contra de la voluntad de los administrados. Opera por ministerio de la ley, es decir que el acaecimiento de la causal ipso jure impide que la

Administración pueda perseguir el cumplimiento de la decisión, de modo que las obligaciones allí contenidas quedan sin poder coercitivo respecto de sus destinatarios.

En síntesis, el decaimiento comporta la pérdida de los efectos vinculantes del acto administrativo, es decir «se extinguen las obligaciones de cumplimiento y obediencia que se encuentran implícitas en el acto administrativo» y es una «situación jurídica que se da de pleno derecho», por tanto, no se requiere adelantar ninguna actuación para que opere, salvo el evento previsto en el artículo 92 del CPACA, relativo a la excepción de pérdida de ejecutoriedad, trámite que exige oposición del interesado a la ejecución del acto administrativo.

El juicio de legalidad o de validez de un acto administrativo, por su parte, está dado por la adecuación del acto a las normas superiores en que debe fundarse tanto para su formación como en su contenido. Al respecto, se ha sostenido:

En esas condiciones, la pérdida de fuerza ejecutoria no constituye causal de nulidad del acto administrativo, pues la pérdida de su vigencia no afecta la validez del acto objeto de esta acción, porque este mantiene la presunción de legalidad, elemento que ahora pretende desvirtuar la parte actora con su solicitud de nulidad. Por lo anterior, la jurisdicción contencioso administrativa puede juzgar la legalidad de un acto aunque haya perdido su fuerza ejecutoria, por el lapso en que este produjo efectos y con base en las normas vigentes al momento de su nacimiento y durante su existencia en el ordenamiento jurídico.

En este orden de ideas, es importante anotar que, si bien en sede judicial no se puede declarar la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos, resulta procedente alegarla como parte de las pretensiones a invocar en los medios de control de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho previstos en los artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011, como lo ha sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

De ahí que la pérdida de ejecutoria, por sí sola, no deriva en la nulidad y, por tanto, no desvirtúa la presunción de legalidad de los actos administrativos, justamente porque dicha figura no está prevista con tales efectos por el legislador.

xi) Flexibilización del estándar de aplicación del término de caducidad

La caducidad es una figura procesal de orden público a través de la cual el legislador, en uso de su potestad de configuración normativa, limita en el tiempo el derecho que tiene toda persona de acceder a la justicia.

El Consejo de Estado ha señalado que la caducidad es un concepto temporal, perentorio y preelusivo de orden, estabilidad, interés general y seguridad jurídica para los asociados y la administración desde un enfoque procesal. De esta forma, la corporación ha manifestado:

"10.1 Conforme a la estructuración conceptual de nuestra legislación, la figura de la caducidad de la acción es de estricto orden público y de obligatorio cumplimiento, innegociable e irrenunciable en cuanto implica el reconocimiento normativo de un término habilitador para el ejercicio de ciertas acciones judiciales.

En este sentido, las consecuencias del acaecimiento del elemento temporal que es manifiesto en toda caducidad implica la pérdida de oportunidad para reclamar por la vía judicial los derechos que se consideren vulnerados por causa de la actividad de la administración pública.

10.2 Esta figura como instituto procesal debe examinarse en el marco de su fundamento constitucional, que no es otro que el artículo 228 de la Constitución en el que se apoya la ratio de los términos procesales, los cuales deben responder al principio de diligencia de todos los sujetos que actúan en el proceso. [...]

Por lo tanto, la aplicación de la caducidad es precisamente evitar la incertidumbre respecto al deber o no que cabría achacar al Estado de reparar un daño antijurídico causado. En este sentido, la jurisprudencia constitucional señala que la "justificación de la aplicación de la figura de la caducidad en las acciones contencioso administrativas, tiene como fundamento evitar la incertidumbre que podría generarse ya sea por la eventual anulación de un acto administrativo, o el deber que podría recaer sobre el Estado de reparar el patrimonio del particular afectado por una acción u omisión suya. Así, en esta materia, se han establecido plazos breves y perentorios para el ejercicio de estas acciones, transcurridos los cuales el derecho del particular no podrá reclamarse en consideración del interés general (...)".

No obstante, la jurisprudencia constitucional y contencioso administrativa ha comprendido que, si bien la caducidad debe entenderse como una sanción en los

eventos en que determinadas acciones no se ejercen en un término específico, o como la carga procesal para que el ciudadano reclame del Estado determinado derecho dentro del plazo fijado por la ley, tal figura no puede interpretarse de forma irrazonable, por cuanto podría suponer un obstáculo al acceso a la administración de justicia.

En algunos casos ha flexibilizado el estándar de aplicación del término, a partir, esencialmente, de las circunstancias concretas del asunto objeto de análisis.

En efecto, la Corte Constitucional ha flexibilizado la caducidad en casos específicos, principalmente en aquellos relacionados con graves violaciones de derechos humanos y crímenes de lesa humanidad, genocidio y crímenes de guerra por parte de agentes del Estado, así como en situaciones donde el daño es difícil de identificar con certeza o cuando el acceso a la justicia es crucial para garantizar la reparación de las víctimas.

Lo anterior ha sido objeto de unificación jurisprudencial por la Sección Tercera del Consejo de Estado y la Corte Constitucional.

- Jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado sobre la caducidad del medio de control de reparación directa en casos de graves violaciones a los Derechos Humanos.

Mediante la Sentencia del 29 de enero de 2020 la Sala Plena de la Sección Tercera del Consejo de Estado unificó su jurisprudencia en los siguientes términos:

PRIMERO: UNIFICAR la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado, en

relación con la caducidad de las pretensiones indemnizatorias formuladas con ocasión de los delitos de lesa humanidad, los crímenes de guerra y cualquier otro asunto en el que se pueda solicitar la declaratoria de responsabilidad patrimonial al Estado, bajo las siguientes premisas: i) en tales eventos resulta aplicable el término para demandar establecido por el legislador; ii) este plazo, salvo el caso de la desaparición forzada, que tiene regulación legal expresa, se computa desde cuando los afectados conocieron o debieron conocer la participación por acción u omisión del Estado y advirtieron la posibilidad de imputarle responsabilidad patrimonial, y iii) el término pertinente no se aplica cuando se observan situaciones que hubiesen impedido materialmente el ejercicio del derecho de acción y, una vez superadas, empezará a correr el plazo de ley." (Cursiva y negrilla en el original)

- La jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre la caducidad del medio de control de reparación directa en casos de graves violaciones a los Derechos Humanos

Mediante la Sentencia SU-312 de 2020, la Corte Constitucional unificó las posturas encontradas que habían sostenido dos de sus salas de revisión que estudiaron acciones de tutela formuladas contra sentencias de la jurisdicción de lo contencioso administrativo que declararon la caducidad del medio de control de reparación directa frente a daños ocasionados por delitos de lesa humanidad.

En concreto, acogió la postura adoptada por la Sección Tercera del Consejo de Estado en su Sentencia de unificación del 29 de enero de 2020 y precisó que la misma se mostraba respetuosa de los postulados constitucionales sobre acceso a la administración de justicia, seguridad jurídica y reparación patrimonial por los daños causados por el Estado, así como con lo dispuesto en los artículos 8 y 25 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos y 2.3 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos alusivos al acceso a un recurso judicial efectivo. En esta decisión se destacó:

[...] el plazo de dos años dispuesto por el ordenamiento jurídico para interponer la demanda de reparación directa frente a esta clase de delitos se advertía razonable, pues el mismo solamente comenzaba a contarse desde el momento en que el interesado tuviera conocimiento del suceso y de su posible atribución a agentes del Estado. Así mismo, porque la regla adoptada por el Consejo de Estado tomaba en cuenta las barreras en el acceso a la administración de justicia y planteaba la posibilidad de iniciar el cómputo de la caducidad una vez estas se superaran.

xii) Caso concreto

Con miras a resolver los interrogantes planteados por la ANDJE en la consulta formulada ante la Sala, se procederá a analizar el presente asunto a partir de dos supuestos:

1) La situación presentada en vigencia del concepto plasmado en el Oficio 1002022080162 del 2 de marzo de 2016 expedido por la directora de gestión jurídica de la DIAN y dirigido al subdirector de fiscalización aduanera de la misma entidad y,

2) La situación presentada luego de que la doctrina anterior fuera recogida con los conceptos contenidos en los Oficios 901730 del 7 de marzo de 2017 y 012958 del 26 de mayo de 2017, expedidos por el director de gestión jurídica de la DIAN y dirigido a la directora ejecutiva de la sociedad Cladec Colombia.

1) Vigencia del concepto plasmado en el Oficio 1002022080162 del 2 de marzo de 2016.
Procedencia de la excepción de inconstitucionalidad

La excepción de inconstitucionalidad es una herramienta jurídica que permite a los jueces y autoridades administrativas inaplicar una norma legal en un caso concreto, cuando esta entra en contradicción con la Carta Política.

Este mecanismo de control tiene como finalidad garantizar la supremacía constitucional.

En relación con el alcance de esta figura, es pertinente hacer referencia a la sentencia C-600 de 1998, en la cual la Corte Constitucional precisó:

La inaplicación de una norma de jerarquía inferior con apoyo en el artículo 4 de la Carta supone necesariamente la incompatibilidad entre su contenido y el de los preceptos constitucionales. Si tal incompatibilidad no existe, no cabe la inaplicación y la circunstancia no es otra que la de incumplimiento o violación de los mandatos dejados de aplicar.

Por el contrario, en el supuesto de un palmario enfrentamiento entre la norma y la Constitución, la obligación del funcionario o autoridad que en principio debería aplicar aquélla es la contraria: no darle aplicación.

Al respecto, esta Corte ha señalado:

«El artículo 4º de la Constitución consagra, con mayor amplitud que el derogado artículo 215 de la codificación anterior, la aplicación preferente de las reglas constitucionales sobre cualquier otra norma jurídica. Ello tiene lugar en casos concretos y con efectos únicamente referidos a éstos, cuando quiera que se establezca la incompatibilidad entre la norma de que se trata y la preceptiva constitucional. Aquí no está de por medio la definición por vía general acerca del ajuste de un precepto a la Constitución -lo cual es propio de la providencia que adopte el tribunal competente al decidir sobre el proceso iniciado como consecuencia de acción pública- sino la aplicación de una norma legal o de otro orden a un caso singular.

Para que la aplicación de la ley y demás disposiciones integrantes del ordenamiento jurídico no quede librada a la voluntad, el deseo o la conveniencia del funcionario a quien compete hacerlo, debe preservarse el principio que establece una presunción de constitucionalidad. Esta, desde luego, es desvirtuable por vía general mediante el ejercicio de las aludidas competencias de control constitucional y, en el caso concreto, merced a lo dispuesto en el artículo 4º de la Constitución, haciendo prevalecer los preceptos fundamentales mediante la inaplicación de las normas inferiores que con ellos resultan incompatibles (Cfr. Corte Constitucional. Sala Primera

de Revisión. Sentencia T-614 del 15 de diciembre de 1992. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo)».

Sobre la figura de la excepción de inconstitucionalidad, la Sección Primera del Consejo de Estado también se ha pronunciado en los siguientes términos:

Es un instrumento establecido por el artículo 4º de la Constitución Política, cuya aplicación se alega para que en caso de presentarse contradicción entre una norma de rango legal y otra de rango constitucional, se aplique esta última, con el fin de preservar las garantías constitucionales, que sólo procede para resolver casos o situaciones concretas o subjetivas, de modo que quien la hace efectiva es la autoridad que conoce del correspondiente caso y sus efectos, por consiguiente, son subjetivos o interpartes.

Ahora bien, para hacer uso de este medio excepcional es necesario que la contradicción sea

manifiesta, esto es, que la norma constitucional y la legal riñan de tal manera que del simple cotejo resulte absolutamente incompatible su aplicación simultánea.

En el presente asunto, la Sala observa que en el concepto contenido en el Oficio núm. 1002022080162 del 2 de marzo de 2016 expedido por la directora de gestión jurídica de la DIAN y dirigido al subdirector de fiscalización aduanera de la misma entidad, se reiteró la tesis jurídica contenida en los Oficios 13199, 24790 y 45548 del 2014, en cuanto en ellos se condicionó la exclusión del impuesto sobre las ventas, contenido en el literal j) del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, a la expedición de un decreto que reglamentara la materia.

En efecto, la doctrina en comento fue uniforme al manifestar que el legislador sometió la aplicación del beneficio consagrado en dicha norma, a su reglamentación por parte del Gobierno nacional, razón por la cual, las empresas intermediarias de tráfico postal y envíos urgentes solo podía aplicar la exclusión del impuesto sobre las ventas por la importación de bienes objeto de envíos o entregas urgentes, cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$ 200, a partir de la vigencia del Decreto reglamentario 1103 de 2014, publicado en el Diario Oficial el 17 de junio del mismo año.

En dicha comunicación, la DIAN fue enfática en afirmar que, conforme a la técnica legislativa, el mismo legislador decidió el monto y la modalidad de importación, no

obstante, facultó al Gobierno nacional para reglamentar la materia en los demás aspectos, para poder hacer efectiva la exclusión.

Al parecer de la entidad, el artículo 40 de la Ley 1607 de 2012 condicionó expresamente la entrada en vigencia de la norma, pues esta dependía, sin lugar a hesitación alguna, a su reglamentación, que se cumplió con la expedición del Decreto 1103 de 2014, publicado en el Diario Oficial el 17 de junio del mismo año, en el que se dispuso lo referente al alcance del beneficio, requerimientos, controles aduaneros y sanciones aplicables por el incumplimiento de las obligaciones allí establecidas.

Dicha postura fue recogida en los conceptos números 901730 del 7 de marzo de 2017 y en el Oficio núm. 012958 del 26 de mayo de 2017, expedido por el director de Gestión Jurídica de la DIAN y dirigido a la directora Ejecutiva de la sociedad Cladec Colombia, en los cuales expresamente se reconoció que, si la ley prevé de manera expresa la entrada en vigencia de la exclusión, el decreto reglamentario no puede de manera especial limitar el contenido de una disposición jurídica, mal haría el operador jurídico en hacerlo, interpretando que la vigencia de la disposición reglamentada se condiciona a esta.

Así mismo, la DIAN hizo especial énfasis en el alcance de la potestad reglamentaria, la cual se encuentra limitada dentro del marco establecido por la ley, tal y como lo ha reconocido la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional. De esta forma, revocó la doctrina contenida en el Oficio núm. 100202208-0162 de marzo 2 de 2016.

En este orden de ideas, conforme las competencias exclusivas del legislador para establecer tributos, exenciones o sanciones, la Sala encuentra que, en el presente asunto, el artículo 40 de la Ley 1617 de 2012 determinó de forma expresa, clara y precisa la fecha a partir de la cual era aplicable la exención del pago del IVA.

De ahí que no era posible que el ejecutivo, mediante la facultad de reglamentación, ni la autoridad tributaria, a través de su función consultiva, determinara una fecha distinta a la prevista

por el legislador, pues se estaría extralimitando en sus competencias y, además, desconocería los principios de jerarquía normativa, supremacía constitucional y de legalidad, ya que, la entrada en vigencia de la exención del IVA no quedó condicionada a la expedición del decreto reglamentario.

En efecto, del texto de la norma claramente se observa que la intención del legislador fue que la exención empezara a regir el 1 ° de enero, tal y como se lee del contenido del artículo 40 de la Ley 1617 de 2012:

La importación de bienes objeto de envíos o entregas urgentes cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$200 a partir del 1º de enero de 2014. El Gobierno reglamentará esta materia.

La expresión «el Gobierno reglamentará esta materia» no implicaba que la autoridad tributaria modificara la literalidad de la ley, cuando se indica una fecha cierta de entrada en vigor de la exención, como ocurrió en este caso.

Lo anterior significa que la interpretación realizada por la DIAN no consultó el texto literal de la norma en cuanto a la vigencia de la exención tributaria. Por tanto, la sanción impuesta en vigencia de una doctrina contraria al ordenamiento jurídico carece de fundamento, pues la entidad tributaria invadió las competencias del legislador al interpretar que la fecha de entrada en vigencia de la exención estaba condicionada a la emisión del decreto reglamentario, con lo cual hubo una ruptura del principio constitucional de supremacía constitucional y de jerarquía normativa.

Es así como la postura interpretativa de la DIAN, plasmada en una doctrina contraria a derecho, nunca debió producir efectos jurídicos que, a la postre, dieran lugar a la imposición de una sanción, en relación con conductas que no eran reprochables.

Por tanto, la Sala concluye que la autoridad tributaria hubiera podido: en primer lugar, aplicar directamente la Ley 1607 de 2012 acogiendo el criterio de ley superior. Y, en segundo lugar, aplicar la excepción de inconstitucionalidad, en relación con un concepto que pretendió reglamentar una materia de competencia exclusiva del legislador, desconociendo los principios de primacía constitucional y jerarquía normativa, incluso, lo hubiera podido hacer desde antes que recogiera su propia doctrina, con fundamento en la lectura literal de la norma.

Lo anterior constituiría una posibilidad viable acorde con el ordenamiento jurídico, teniendo en cuenta que Servicios Postales, aunque agotó la vía administrativa contra los actos administrativos sancionatorios, no acudió a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para controvertir su presunción de legalidad, a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, dentro de los términos legales.

2) La doctrina contenida en el Oficio 1002022080162 del 2 de marzo de 2016: su contrariedad a la ley

Los conceptos números 901730 del 7 de marzo de 2017 y en el Oficio núm. 012958 del 26 de mayo de 2017, expedido por el director de Gestión Jurídica de la DIAN y dirigido a la directora Ejecutiva de la sociedad Cladec Colombia.

En dichos conceptos, y con ocasión de una consulta elevada por otro contribuyente, la DIAN revaluó su postura y modificó su doctrina interna, al punto de sostener que era suficientemente

claro que bajo el tenor literal del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, en cuanto a su expresión literal, la exclusión allí prevista empezaba a regir a partir del 1º de enero de 2014, pues, de otro modo el legislador no hubiere previsto esta expresión y de manera correlativa condicionaría la entrada en vigencia de la norma a su reglamentación como sucede en otras disposiciones del ordenamiento jurídico.

Lo anterior, en el entendido de que la expresión «el gobierno reglamentará la materia» no puede condicionar la entrada en vigencia de la norma, cuando la misma ley indica de manera expresa su entrada en vigencia. De ahí que esa fue la intención expresa del legislador.

Así mismo, se observa que, como fundamento de esta nueva postura, la DIAN acogió lo señalado por la Corte Constitucional, en Sentencia C-025 de 2012, de la cual se destaca el siguiente aparte:

El proceso de creación de la ley en las cámaras legislativas, tras el cumplimiento de las condiciones para su existencia señaladas en el artículo 157 Constitucional, culmina con la sanción presidencial, mediante la cual el Jefe del Gobierno aprueba y da fe de la creación y autenticidad del nuevo texto legal. Aunque la Constitución Política nada señala al respecto, es atribución del Congreso de la República, como titular de la función de "hacer la leyes", (sic) establecer la fecha de inicio de su vigencia, no compitiendo dicha decisión a ninguna otra autoridad. Así, autónomamente, el Legislador puede establecer la entrada en vigencia de la ley concomitante con su promulgación o en fecha posterior, y aún graduándola en tiempos diversos [Subrayas fuera de texto].

No obstante lo anterior, si bien es cierto, para la Sala resulta claro que la posición inicial fijada por la DIAN en el referido Oficio 100202208-0162 de marzo 2 de 2016 respecto del literal j) del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012 era contraria a lo establecido por esa misma ley, y por lo mismo, ese criterio interpretativo no podía servir como fuente y fundamento de la sanción impuesta a Servicios Postales, por lo que dicho acto administrativo estaba viciado de ilegalidad, y que por ello, pudo ocasionar un daño antijurídico y una vulneración de los derechos fundamentales al debido proceso y a la igualdad ante la ley, también lo es que la nulidad derivada de ese hecho y su consecuente restablecimiento del derecho solo podía declararla el juez contencioso administrativo.

En este caso, el operador jurídico tenía como alternativa (i) aplicar directamente la Ley 1607 de 2012 acogiendo el criterio de ley superior y (ii) aplicar la excepción de inconstitucionalidad sobre el concepto liberándose así de forma legítima del carácter vinculante del mismo que sobre él recaía en su calidad de funcionario de la DIAN.

Y, como no lo hizo, se constituyó en una actuación contra legem y, a la vez, en una vía de hecho administrativa, en tanto se trata de una radical oposición entre la comprensión comúnmente aceptada del precepto y su aplicación por parte de la autoridad administrativa.

xiii Conclusiones

1. Efectos de la aplicación de una sanción tributaria con fundamento en una interpretación contra legem y constitutiva de una vía de hecho administrativa.

La aplicación de un acto administrativo que crea una situación de carácter particular y concreto, como es el caso de una sanción tributaria, cuyo fundamento es una interpretación legal contraria al ordenamiento jurídico, configuraría la premisa táctica establecida en el inciso primero del

artículo 137 del CPACA, es decir, cuando los actos administrativos hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse y, además, constituye una vía de hecho administrativa que puede generar efectos de carácter sustancial y formal que impactarían tanto al sistema jurídico como a una persona natural o jurídica.

Respecto del sistema jurídico, y desde el punto de vista formal, puede darse una afectación: (i) al sistema de fuentes y la jerarquía normativa que supone la supremacía constitucional y el imperio de la ley como dispositivos de control del poder del Estado (ii) del reparto de competencias que materializa el principio de separación de poderes; y (iii) a la consistencia y coherencia del sistema jurídico. En tanto la decisión de la administración se constituye como una contradicción que pone en cuestión la predictibilidad de los procedimientos administrativos y judiciales, todos los anteriores criterios de validez jurídica.

Desde el punto de vista sustancial, pueden afectarse principios constitucionales que orientan la actuación tributaria: de legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad y la capacidad contributiva.

En relación con la persona, ya sea natural o jurídica, desde el derecho sustancial pueden verse transgredidos, en esencia, el derecho al debido proceso, y a la igualdad ante la ley, de lo cual se podría consolidar la causación de un daño antijurídico; y desde el derecho formal se activa la legitimación en la causa para demandar en sede judicial la legalidad del acto y solicitar el restablecimiento de los derechos vulnerados.

En consecuencia, se materializa una potencialidad de invalidación del acto administrativo que impuso la sanción. Esto, en la medida en que se trata de una norma de derecho positivo susceptible de ser retirada del ordenamiento, lo cual se

concreta siempre que se impugne por vía judicial, agotando en el caso particular, el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, único idóneo para desvirtuar la presunción de legalidad del acto administrativo de carácter particular y concreto, retrotraer los efectos generados mientras estuvo vigente, resarcir los derechos conculcados y restaurar el imperio de la Constitución y la ley en el ordenamiento jurídico.

En este orden de ideas, la Sala encuentra que, en la medida en que Servicios Postales no demandó en oportunidad las resoluciones sanción, en el caso concreto se abre la posibilidad para que la Administración tramite la revocatoria directa de los actos administrativos impugnados en el proceso judicial que se adelanta ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el marco del parágrafo del artículo 95 del CPACA, particularmente en lo que tiene relación con aquél que negó la solicitud de pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos sanción, lo cual tendría efectos hacia el futuro.

2. Expedición de conceptos que ajustan al ordenamiento una interpretación normativa y revocan una doctrina errónea frente a la pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos

La emisión de conceptos en los cuales se recoge una doctrina que no se ha expedido conforme a la Constitución y la ley no generan la pérdida de ejecutoria de un acto administrativo, derivado de tal doctrina, que ha creado una situación particular y concreta como la sanción impuesta a Servicios Postales, y en todo caso, tal figura resulta improcedente en este supuesto fáctico.

Respecto a lo primero, se debe señalar que la emisión de los Conceptos 901730 del 7 de marzo de 2017 y 012958 del 26 de mayo de 2017 en los cuales se ajusta al marco normativo vigente la

interpretación de la entrada en vigencia de la exclusión del impuesto sobre las ventas, contenida en el literal j) del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, y que en consecuencia cambia la doctrina contenida en el Oficio 100202208-0162 de marzo 2 de 2016, no tiene el efecto de reconocer o declarar la ilegalidad o inconstitucionalidad de los conceptos que sostenían tal posición doctrinal hasta ese momento y su consecuente nulidad, en el entendido de que son estos actos administrativos de carácter vinculante relativo en tanto que son obligatorios para los empleados públicos de la DIAN, de la cual se pudiera derivar la verificación de la premisa fáctica referida a la desaparición del fundamento de hecho o de derecho del acto administrativo que lleve a la conclusión de su pérdida de ejecutoria.

El único efecto derivado de la expedición de estos conceptos es la derogatoria expresa de aquel que fijó la interpretación aplicable inicialmente, lo que no desvirtúa su presunción de legalidad que ampara los efectos que pudo producir durante su

vigencia, por cuanto es la decisión sobre su validez y no la derogatoria, la que tiene la capacidad jurídica de extinguir tales efectos.

Por lo anterior, a partir de la expedición de los conceptos emitidos por la DIAN en el año 2017 no se genera la pérdida de ejecutoria de la sanción impuesta a Servicios Postales bajo la causal 2 del artículo 91 del CPACA concerniente a la desaparición de los fundamentos de hecho o de derecho del acto administrativo.

Ahora bien, en relación con la procedencia de esta figura, la Sala debe anotar lo siguiente:

La pérdida de ejecutoria opera frente a actos que no se han ejecutado o frente a los que se ejecutan en forma recurrente, continua o a futuro y no frente a aquellos de ejecución instantánea, es decir, que ocurrieron en un momento determinado y que crearon una situación que quedó consolidada por no haber sido cuestionados administrativa y/o judicialmente en término oportuno.

De acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, el decaimiento del acto administrativo opera hacia el futuro y comporta la pérdida de sus efectos vinculantes, por lo que, si el acto administrativo ya ha sido ejecutado, de forma tal que ya se agotó y ha dejado de producir efectos, ya no hay una decisión de la administración de la cual pudiera predicarse su imposibilidad de cumplimiento, pues, en efecto, esta ya fue cumplida.

La pérdida de ejecutoria es un fenómeno que per se no trae como consecuencia la invalidez del acto administrativo porque esta solo se concreta con la declaratoria judicial, lo que significa que, en nada afecta la validez del acto de que se trata, ni desvirtúa su presunción de legalidad, por lo que no es viable mediante esta figura retrotraer sus efectos, pues esos atributos son propios de la nulidad que sólo cabe dentro de la órbita de competencia del juez contencioso administrativo.

Según la posición consistente del Consejo de Estado⁸⁹ respecto del uso de la figura de la pérdida de ejecutoria de los actos administrativos que, conforme la teoría de los móviles y finalidades, no puede utilizarse para revivir términos en relación con las decisiones ya ejecutadas y en firme, consolidadas por no haber sido cuestionadas administrativa y/o judicialmente dentro del término oportuno, utilizando para ello el argumento de la declaratoria de nulidad del acto que otorgaba

las facultades con las cuales estas se emitieron o como en este caso, por un eventual vicio de ilegalidad que no ha sido verificado por el juez.

En el presente caso, los actos administrativos de los que se sugiere habrían perdido fuerza ejecutoria, ya han sido ejecutoriados considerando que no fueron demandados ante el juez contencioso administrativo y ejecutados por cuanto ya se hicieron efectivos en el marco del proceso de cobro coactivo, mediante el cual se logró el pago de la multa impuesta a Servicios Postales de lo que se dejó constancia en la Resolución núm. 2536 del 21 de abril de 2021, que declaró cumplida la facilidad de pago suscrita con dicha entidad.

No obstante lo anterior, y dado que desde la perspectiva legal no se encuentran soluciones eficientes bajo las condiciones tácticas y jurídicas actuales que permitan retrotraer los efectos de la sanción impuesta a Servicios Postales la cual, se reitera, se emitió en contra de la ley, esto es, del artículo 40 de la Ley 1607 de 2012, la Sala considera importante abordar un análisis constitucional que a la luz de los principios de legalidad (arts. 6, 121 y 122 C.P), igualdad (art.13 C.P); debido proceso (art. 29), buena fe (art. 83 C.P); responsabilidad del Estado (art. 90 C.P), prevalencia del interés general (art. 2 C.P. y concordantes), imparcialidad y moralidad administrativa (art. 209 C.P.), y en particular, el principio de primacía de lo sustancial sobre lo formal (art. 228 C.P), y sugerir a las partes, en particular a la DIAN, que explore dentro de los recursos procesales con los que aún cuenta para revertir los efectos causados con su actuación infundada. Para ello, se propone que, en el marco del párrafo del artículo 95 del CPACA, el juez evalúe la oferta de revocatoria directa, que aún podría presentar la DIAN, en el curso del proceso judicial que actualmente cursa ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia.

Cabe anotar que, cuando un acto administrativo es manifiestamente opuesto a la Constitución Política o a la ley se abre la posibilidad de su revocatoria directa, de conformidad con el numeral 1º del artículo 93 del CPACA.

Ahora bien, en la medida en que esta figura solo contempla la posibilidad de formular oferta de revocatoria directa sobre los actos administrativos impugnados, esta tendría que circunscribirse a la comunicación con radicado No. 000S2019015493 del 14 de junio de 2019, expedido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante el cual se negó la solicitud de declaratoria de pérdida de ejecutoria de los actos administrativos No. 03-241-201-673-0-1382 del 6 de septiembre de 2016, por medio del cual se impuso la sanción y No. 10089 del 21 de diciembre de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración.

Sobre el particular, es importante tener en cuenta que, para efectos de la procedencia de la revocatoria directa, en los términos del artículo 94 del CPACA, frente a dicha comunicación no procedían los recursos y el medio de control judicial interpuesto, para obtener su nulidad y el consecuente restablecimiento del derecho, fue presentado en oportunidad, al punto que la demanda fue admitida y el proceso siguió su curso hasta encontrarse en etapa de fallo.

En este orden de ideas, con la aplicación de dicha figura y una vez aprobada la oferta de revocatoria directa por el juez y aceptada por el demandante, evento en el cual el proceso podrá darse por terminado de forma parcial o total, según el resultado del estudio realizado por el juez en el marco de las pretensiones de la demanda, la DIAN también tendría una nueva oportunidad para analizar la solicitud de pérdida de fuerza ejecutoria y, así mismo, los motivos que dieron lugar a las excepciones propuestas en contra del mandamiento ejecutivo.

Por otro lado, la Sala pone de presente que, el juez, en el marco del proceso judicial y antes de que se emita decisión de segunda instancia, puede abrir un espacio para que las partes con ánimo

conciliatorio exploren las diferentes alternativas tendientes a la revocatoria de los actos demandados, para los efectos previstos en el párrafo del artículo 95 del CPACA, previa formulación de una propuesta por parte de la entidad demandada, en este caso, de la DIAN, la cual deberá contar con la aprobación del Comité de Conciliación.

Finalmente, en cuanto a la pretensión última de devolución del dinero pagado con ocasión de la multa impuesta a Servicios Postales implícita en las propuestas de solución planteadas por la ANDJE debe tenerse en cuenta que una orden de devolución de dinero implica una especie de restablecimiento del derecho o de retorno a las condiciones previas a la vigencia del acto a revocar o sobre el cual se declare el decaimiento, de manera que la administración tampoco tendría dicha facultad al ser ésta una potestad exclusiva e inherente a la competencia del juez administrativo cuando la manifestación de la entidad es puesta en su conocimiento por el respectivo medio de control.

3. Flexibilización del estándar de aplicación del término de caducidad

En esencia son aquellos relacionados con graves violaciones de derechos humanos y crímenes de lesa humanidad, genocidio y crímenes de guerra por parte de agentes del Estado, así como en situaciones donde el daño es difícil de identificar con certeza o cuando el acceso a la justicia es crucial para garantizar la reparación de las víctimas.

En atención a las consideraciones expuestas,

IV. La Sala RESPONDE:

1. ¿Qué consecuencias jurídicas puede producir la aplicación de una posición doctrinal de la DIAN para la imposición de una sanción, a pesar de que dicha postura quebrante la jerarquía normativa, la supremacía constitucional y, más específicamente el principio de legalidad tributaria, que caracterizan a nuestro ordenamiento jurídico?

La consecuencia jurídica que puede producir la aplicación de una posición doctrinal contenida en un concepto de esa entidad para la imposición de una sanción, cuando dicha postura quebrante la jerarquía normativa, la supremacía constitucional y, más específicamente el principio de legalidad tributaria, y de legalidad de las faltas y las sanciones es la nulidad del acto administrativo por haber sido expedido con infracción de las normas en que deberían fundarse, de conformidad con el artículo 137 del CPACA.

Adicionalmente, cuando un acto administrativo es manifiestamente opuesto a la Constitución Política o a la ley se abre la posibilidad de su revocatoria directa, de conformidad con el numeral 1º del artículo 93 del CPACA.

2. ¿Con la emisión de los Conceptos 901730 del 7 de marzo de 2017 y 012958 del 26 de mayo de 2017 emitidos por la DIAN, en los cuales se reconoce la ilegalidad y la inconstitucionalidad de la doctrina anterior, se puede generar la pérdida de ejecutoria de los actos sancionatorios, respecto de la sanción impuesta a Servicios Postales y su posterior ejecución?

No. La emisión de tales conceptos no genera la pérdida de ejecutoria de la sanción impuesta a Servicios Postales. La consecuencia que se desprende de la expedición de estos pronunciamientos es dejar sin efectos aquel que fijó la interpretación aplicable inicialmente.

Ahora bien, la Sala sugiere a las partes, en particular a la DIAN, que explore dentro de los

recursos procesales con los que aún cuenta para revertir los efectos causados con su actuación infundada. Para ello, se propone que, en el marco del párrafo del artículo 95 del CPACA, el juez evalúe la oferta de revocatoria directa, que aún podría presentar la DIAN, en el curso del proceso judicial que actualmente cursa ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia.

3. En estos casos, en los que se predica la firmeza de los actos sancionatorios, la figura de la caducidad podría ser objeto de flexibilización cuandoquiera que la sanción se fundamenta en una actuación contraria al ordenamiento jurídico, concretamente al apartarse del tenor literal de una norma directamente aplicable. En otras palabras, si en aquellos eventos en los que se carece de fundamento fáctico y jurídico, es posible aplicar, eventualmente, fórmulas de flexibilización de la caducidad.

No. El precedente de la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, en relación con la flexibilización del estándar de aplicación del término de caducidad, no es aplicable al presente caso, en tanto no se trata de situaciones análogas.

Remítase al director de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a Servicios Postales Nacionales S.A., a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dirección JSecnional de Impuestos de Bogotá, al procurador quinto delegado ante el Conse/o de Estado de la Procuraduría General de la Nación y a la Secretaría Jurídica de lá Presidencia de la República.

Secretaria de la Sala

0 2 MAR 202 6 levantamiento de reserva legal mediante auto del 2 de marzo de 2026

CONSEJO DE ESTADO



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Centro Normativo Keralty

n.d.

Última actualización: 5 de junio de 2026

