

## Naturaleza jurídica y efectos. *Conceptos 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<sup>1</sup>*

*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<sup>2</sup>*

*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<sup>3</sup>*

*Artículo-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 cambiaria, 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.*

---

<sup>1</sup> “Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

<sup>2</sup> “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

<sup>3</sup> “Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

*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 cambiaria, 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”<sup>4</sup>.

Adicionalmente, señaló que el hecho de que los conceptos de la DIAN “deban ser respetados internamente por los funcionarios de aquélla 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”<sup>5</sup>.

En relación con los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>6</sup> 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<sup>7</sup>, 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<sup>8</sup>, la Sección Cuarta precisó, con respecto al requisito de publicación previsto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995<sup>9</sup> que “la

---

<sup>4</sup> C-487 de 1996.

<sup>5</sup> Sentencia C-487 de 1996.

<sup>6</sup> Sentencia del 6 de octubre de 2011, Exp. 17885 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Posición reiterada en sentencia del 18 de julio de 2013, Exp. Radicación número: 41001-23-31-000-200600485-01 (18997). M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de marzo de 2015, Radicación número: 111-03-27-000-2014-00061-00(21249).

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de agosto de 2018, Radicación número: 11001-03-27-000-2013-00030-00(20513).

<sup>9</sup> “[I]os contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la

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 tributaria<sup>10</sup>.*

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.

---

jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias”. Artículo derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018.

<sup>10</sup> C-514 de 2019.