**OFICIO Nº 014670**

**03-12-2014**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D. C.

100202208-00 1491

Señor

Brigadier General

**GUSTAVO ALBERTO MORENO MALDONADO**

Director de Gestión de Policía Fiscal y Aduanera

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Cra. 7ª número 6C-54

Bogotá, D. C.

**Ref.:** Radicado 041633 del 15/07/2014

**Tema** Procedimiento Tributario

**Descriptores** Sanción de Clausura del Establecimiento

**Fuentes formales** [Artículo 657](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817) del Estatuto Tributario

Atento saludo señor Brigadier.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 esta Dirección es competente para absolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas en materia tributaria, aduanera y cambiaria en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita la revocatoria del Concepto 106050 de 2001 mediante el cual esta dependencia señaló que la sanción de cierre del establecimiento que adicionó el artículo 41 de la Ley 633 de 2000 no debe imponerse en todos los casos en que se ordene el decomiso de una mercancía.

Indica en el escrito que lo preceptuado en el artículo 41 de la Ley 633 de 2000 se convierte en un instrumento jurídico que puede coadyuvar en gran manera a contrarrestar la comercialización de mercancías extranjeras que fueron ingresadas al territorio aduanero nacional sin el lleno de los requisitos legales. Como soporte de su argumentación transcribe apartes de la Sentencia C-616 de 2012 mediante la cual la honorable Corte Constitucional evaluó la constitucionalidad de la mencionada disposición, para solicitar que se revise la interpretación y se excluya de la misma la obligatoriedad de exigir para la imposición de la sanción sentencia condenatoria por la conducta punible de contrabando o favorecimiento al contrabando.

La doctrina que se reprocha señaló en el Concepto 106050 de 2001 que:

*“De otra parte, teniendo en cuenta el enunciado de la norma, no siempre que se aplique un decomiso debe sellarse el establecimiento donde se encontraban las materias primas y demás bienes que formaban parte del inventario, o que hubiera sido recibido en calidad de depósito o en consignación, tal como se infiere de la expresión potestativa “PODRÁ”, usada por el legislador que denota la facultad discrecional de la Autoridad competente para imponer o no la sanción en aquellos casos en que se cumplan los presupuestos fácticos de la misma. Nótese por ejemplo que en los casos de las sanciones previstas en los artículos*[*642*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=799)*,*[*644*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801)*,*[*645*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=802)*y*[*646*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=803)*del Estatuto Tributario los verbos rectores son imperativos y aluden en el orden correspondiente a****“deberá****liquidar y pagar una sanción…”,****“tendrán****una sanción”, “se****aplicará****una sanción”, estableciendo la obligación ineludible de sancionar.*

*Así mismo, conviene precisar que el hecho de que el artículo 41 de la Ley 633 de 2000, ordene imponer sellos oficiales con la leyenda “****cerrado por evasión y contrabando****”, en el inmueble clausurado, restringe el ámbito de aplicación de la sanción.*

*En efecto, para determinar el ámbito de aplicación de la sanción se debe tener en cuenta que el término “contrabando” jurídicamente no se encuentra contemplado dentro del Decreto 2685 de 1999, con sus modificaciones, circunstancia que excluye su definición del ámbito administrativo y nos remite para comprensión de su significado a consultar el alcance que el legislador le ha dado en el campo penal.*

*(...)*

*Como se observa, el legislador penal estableció como verbos rectores del tipo, importar mercancías al territorio colombiano o exportarlas desde él,por lugares no habilitados; ocultarlas, disimularlas o sustraerlas de la intervención y control aduanero, lo anterior en cuantía superior a cien salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con variación de la pena aplicable dependiendo si la misma supera los doscientos salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

*La precedente precisión deriva su importancia del hecho de que el artículo 41 de la Ley 633 de 2000 al adicionar el*[*artículo 657*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)*del Estatuto Tributario y establecer la nueva causal de sanción de clausura del establecimiento, indica expresamente que al momento de aplicarla la Autoridad deberá imponer sellos oficiales alusivos a que tal medida obedece a circunstancias de evasión y contrabando.*

*Lo anterior permite concluir que solo puede aplicarse la sanción de clausura cuando se configuren los presupuestos fácticos contemplados en el artículo 319 de la Ley 599 de julio 14 de 2000, es decir, que solo operaría en aquellos casos en que además de configurarse alguna de las causales de decomiso previstas en el artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, con sus respectivas modificaciones, tales causales se adecuen también a las señaladas en el mencionado tipo penal.*

*Cabe destacar por lo tanto, que no todas las causales de decomiso previstas en el artículo 502 del Decreto 2685 de 1999 con sus modificaciones se encuadran en las conductas que configuran el delito de contrabando y en consecuencia, la sanción de clausura solo resultaría aplicable para aquellas que sí se adecuan al tipo penal.*

*Establecida la procedibilidad de imponer la sanción de clausura del establecimiento en forma genérica para aquellos eventos en que se configuren simultáneamente los presupuestos fácticos previstos como causal de decomiso y aquellos que permiten concluir que los hechos investigados se adecuan al tipo penal de contrabando, conviene precisar en qué momento específico se configura esta circunstancia, factor indispensable para determinar cuándo se ha de aplicar efectivamente dicha sanción.*

El artículo 41 de la Ley 633 de 2000 adicionó el literal c) al [artículo 657](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817) del Estatuto Tributario de la siguiente manera:

***“***[***Artículo 657***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)***. Sanción de clausura del establecimiento****. La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:*

*(...)*

*c) <Literal adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> <Literal condicionalmente exequible, salvo el aparte tachado declarado inexequible> Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda cerrado por evasión y contrabando. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar ~~con la factura con el lleno de los requisitos legales”.~~*

Con posterioridad a la expedición de la doctrina que se revisa, la norma fue objeto de revisión de constitucionalidad por parte de la honorable Corte Constitucional en Sentencia C-616/02. Dentro de este contexto es de reiterar lo manifestado en el Oficio 023253 del 19 de marzo de 2009 en el sentido de señalar que en virtud de lo señalado en el artículo 48 de la Ley 270 de 1996 la interpretación que por vía de Autoridad hace la Corte Constitucional tiene carácter obligatorio general. Señala la norma:

*“Alcance de las sentencias en ejercicio del control constitucional. Las sentencias proferidas en cumplimiento del control constitucional tienen el siguiente efecto:*

*1. Las de la Corte Constitucional dictadas como resultado del examen de las normas legales, ya sea por vía de acción, de revisión previa o con motivo del ejercicio del control Automático de constitucionalidad, solo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutiva. La parte motiva constituirá criterio auxiliar para la actividad judicial y para la aplicación de las normas de derecho en general. La interpretación que por vía de Autoridad hace, tiene carácter obligatorio general”.*

Así las cosas considera este Despacho necesario retomar los criterios que tuvo la honorable Corte Constitucional para interpretar el literal c) del[artículo 657](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817) del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000. Señaló la corporación:

**I. EN CUANTO AL ALCANCE DE LA NORMA:**

Señaló la honorable Corte Constitucional que la conducta administrativa descrita en el artículo 41 de la Ley 633 de 2000 y que el artículo 502 del Decreto 2685 de 1999 enuncia las “Causales de aprehensión y decomiso de mercancías”.

Indica la corporación que el cierre del establecimiento, es una sanción que exige como condición el decomiso de bienes por violación al régimen aduanero vigente y que la norma exige que el cierre de establecimiento se impondrá en el mismo acto administrativo: *“Así pues, el procedimiento para el cierre de establecimiento es, según lo dispuesto en el literal c) del*[*artículo 657*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)*del E.T., el correspondiente a la sanción concurrente, es decir, a la de decomiso. Este procedimiento se encuentra consagrado en el Decreto 2685 de 1999 “por el cual se modifica la Legislación Aduanera”.*

**II. EN CUANTO A LA FACULTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN:**

(...)

*De esta manera, “en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no solo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. […]. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario”.*

(...)

**III ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 41 DE LA LEY 633 de 2000**

Frente a la revisión constitucional de la norma manifestó:

(...)

***3.4.1.7. La Corte coincide con el demandante en el sentido de que una lectura del artículo 41 de la Ley 633 de 2000 fuera del contexto del***[***artículo 657***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)***del E.T. conduciría a una interpretación según la cual la sanción prescrita sería imponible ipso iure, como consecuencia del decomiso de bienes aprehendidos por violación al régimen aduanero vigente. En este orden de ideas, la sanción de clausura se fundaría en una responsabilidad objetiva dado que la de decomiso, que es condición de la clausura, no exige la demostración de la existencia de algún elemento de imputación subjetiva.***

***No obstante, una interpretación del artículo 41 de la Ley 633 de 2000 en el contexto del***[***artículo 657***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)***del E.T. muestra que la sanción de clausura no es imponible por responsabilidad objetiva sino que esta se encuentra sujeta a condiciones procesales diferentes. En efecto, (i) en la Sentencia C-1717 de 2000, en el que la Corte conoció de una demanda de exequibilidad del***[***artículo 657***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)***del E.T. antes de que este fuera adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000, se indicó que el legislador dispone de la facultad de imponer obligaciones a los comerciantes y de sancionarlos cuando las incumple; (ii) si bien no lo señala de manera explícita, la obligación que contiene el artículo 41 de la Ley 633 de 2000 consiste en ayudar a que los bienes cuya presencia en el territorio aduanero nacional sea contraria a las normas pertinentes, no sean introducidos en el comercio; (iii) la norma acusada prevé de manera expresa la posibilidad de que terceros puedan demostrar su buena fe respecto de la tenencia de los bienes aprehendidos; (iv) también contempla que la sanción será ejecutable una vez se agote la vía gubernativa, de manera que prevé una oportunidad procesal idónea para demostrar la buena fe; y (v) establece que se deberá adelantar el proceso con todas las garantías que este ofrece para que se demuestre que la permanencia de los bienes aprehendidos no es contraria a las normas aduaneras, tal como lo señalan el Procurador y el representante del ICDT”.***

***(...)***

***Estas prescripciones permiten concluir que la sanción de decomiso por violación al régimen aduanero no conlleva la imposición ipso iure de la de clausura de establecimiento. Respecto de la sanción de clausura se exige (i) que la sanción de cierre tenga como condición la imposición del decomiso pero que sea autónoma en la medida en que obedece a conductas específicas establecidas en la norma acusada; (ii) que exista la posibilidad de demostrar que los bienes aprehendidos no se encuentran en una situación contraria a las normas aduaneras; y (iii) que el investigado pueda probar que ha actuado de buena fe y ha observado sus deberes legales, lo cual abre la posibilidad para disculpar o justificar su actuación***.

(...)

*3.4.2.10. En el caso de la sanción de cierre de establecimiento permitida en la norma acusada no se llenan los requisitos anteriormente mencionados para admitir que el literal c. analizado establece una modalidad de responsabilidad objetiva. Primero, el cierre de establecimiento compromete de manera específica el ejercicio del derecho al trabajo y de la libertad de empresa no solo por parte del sancionado sino eventualmente de quienes laboran en el establecimiento o tienen relaciones comerciales legítimas con este. Segundo, no tiene un carácter meramente monetario, como sucede con las multas. Tercero, la duración del cierre puede llegar a ser suficientemente prolongada como para que la sanción no sea considerada de menor entidad.*

*Como del texto de la norma acusada se podría deducir que la sanción de cierre de establecimiento no solo es una consecuencia Automática del decomiso sino que además obedece a un sistema de responsabilidad objetiva, la Corte estima necesario excluir del ordenamiento jurídico dicha interpretación.*

***Por lo tanto, la Corte condicionará la exequibilidad de la norma acusada en el entendido de que la sanción de clausura en ella prevista no es una consecuencia Automática del decomiso, no se puede imponer a título de responsabilidad objetiva y requiere de una decisión autónoma respecto de la que decide el decomiso de materias primas, bienes o activos por violación al régimen aduanero vigente.***

**IV. PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN**

*“3.4.2. El procedimiento aplicable para la imposición de la sanción de clausura de establecimiento*

*3.4.2.1. Visto que la sanción de clausura de establecimiento no siempre es procedente, es decir, que esta es autónoma respecto de la de decomiso y que no se funda en la responsabilidad objetiva, corresponde a la Corte analizar los requisitos que debe observar la administración –en cabeza de la DIAN– para imponer el cierre. En efecto, el actor sostiene que el artículo acusado sería contrario al artículo 29 de la Constitución por no contener un procedimiento propio para su imposición.*

***3.4.2.2. El literal c. del***[***artículo 657***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)***del E.T., adicionado por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000, contiene una causal de cierre de establecimiento que podrá ser eventualmente impuesta, según el análisis anterior, cuando se aplique el decomiso de materias primas, bienes o activos que sean aprehendidos por violación al régimen aduanero. En este orden de ideas, es claro que el procedimiento que se debe seguir para la imposición de la sanción descrita por literal c. del***[***artículo 657***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)***del E.T. (es decir, por el artículo 41 de la Ley 633 de 2000 acusado), es el correspondiente al decomiso por violación del régimen aduanero.***

***Por lo tanto, tienen razón el Procurador y varios de los intervinientes cuando afirman que los artículos 502 y subsiguientes del Decreto 2685 de 1999 regulan el procedimiento a seguir en tal caso. Dicho procedimiento contiene las causales de decomiso (art. 502), la obligación de que el acta de aprehensión de los bienes o mercancías sea debidamente notificada y proporcione información suficiente sobre la causal de aprehensión (art. 504), la posibilidad de que el procedimiento concluya si se demuestra “la legal introducción y permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional” (art. 506), la formulación del requerimiento especial aduanero (que contiene los cargos) y la notificación de esta decisión (art. 507), la posibilidad de dar respuesta al requerimiento y el término para el efecto (art. 510), el período probatorio y las condiciones para la práctica de pruebas (art. 511), las características del acto administrativo que decide de fondo (art. 512), la posibilidad de interponer recurso de consideración (art. 515), los requisitos para la interposición del recurso (art. 518), el cumplimiento de los términos por parte de la administración para resolver si impone la sanción y el silencio positivo a favor del administrado (art. 519), entre otras.***

***3.4.2.3. Ahora, en virtud del artículo 29 de la Constitución, es claro que la imposición de la sanción de clausura ha de estar acompañada de las garantías propias del debido proceso. En este orden de ideas, la Corte considera que como quiera que el decomiso de bienes por violación al régimen aduanero y la clausura de establecimiento son sanciones distintas que tienen naturalezas sancionatorias diferentes, a pesar de que, cuando sea el caso, han de ser impuestas en un mismo acto administrativo, la Administración de Impuestos deberá observar ciertos requisitos para preservar la especificidad y la Autonomía de la segunda sanción así como para garantizar el derecho de defensa: (i) que en la formulación del requerimiento especial aduanero descrito en el artículo 507 del Decreto 2685 de 1999 se señale, que además de la sanción de decomiso, la administración pretende imponer la sanción de clausura de establecimiento contemplada en el literal c. del***[***artículo 657***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)***del E.T.; (ii) que exista la posibilidad de que se soliciten y decreten pruebas respecto de la sanción de clausura, independientemente de las que se soliciten y decreten respecto de los cargos por la comisión de alguna de las infracciones descritas en el artículo 502 del Decreto 2685 de 1999; (iii) que la administración resuelva en consideraciones separadas y con base en motivaciones independientes lo relativo a la imposición de cada una de las dos sanciones, sin perjuicio de que, cuando sea del caso, las dos sean impuestas en un mismo acto administrativo; y (iv) que el recurso de reconsideración prescrito en el artículo 516 del Decreto 2685 de 1999 pueda ser interpuesto exclusivamente contra la sanción de clausura y no contra la de decomiso, si así lo considera apropiado el sancionado.***

***En este orden de ideas, es claro que para la imposición de la sanción de clausura, la DIAN o quien haga sus veces, debe demostrar que el investigado es responsable de la comisión de alguna de las infracciones previstas en el régimen aduanero respecto de la permanencia de bienes en el territorio nacional aduanero o, al menos, que su comportamiento no fue diligente en la medida en que no adoptó las precauciones y el cuidado que le corresponde, de acuerdo con las normas respecto de las actividades que realiza.”***

**V. APLICACIÓN PROPORCIONAL DE LA SANCIÓN:**

Frente a la proporcionalidad de la sanción la Corte señaló que:

*(...)*

*3.4.3.3. El análisis de constitucionalidad del segundo argumento requiere que se tenga en cuenta que el encabezado del*[*artículo 657*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817)*del E.T. utiliza un verbo potestativo respecto de la imposición de la sanción. En efecto, según esta norma, “La Administración de Impuestos****podrá****imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio” (negrillas fuera de texto), en los casos allí previstos.*

*Así pues, la administración dispone de la facultad de imponer la sanción o de abstenerse de hacerlo. (...)*

***3.4.3.7. En consecuencia, dado que la sanción de clausura se impondrá respetando el principio de proporcionalidad, para la graduación del término durante el cual será clausurado el establecimiento, la DIAN podrá tener en cuenta diferentes criterios de los cuales, esta Corporación resalta, por ejemplo, los siguientes: i) imposición de la sanción por primera vez o reincidencia; ii) causal de decomiso, es decir, gravedad de la conducta que da lugar al decomiso; iii) valor económico de los bienes decomisados; y iv) dimensión del perjuicio que causa a la economía del país la comercialización de dichos bienes cuando su permanencia en el territorio aduanero nacional es contraria a las normas que rigen la materia”.***

De la jurisprudencia que se cita podemos concluir que la sanción de cierre del establecimiento prevista en el literal c) del [artículo 657](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817) del Estatuto Tributario es una sanción de carácter administrativo que tiene como presupuesto el decomiso de bienes por violación al régimen aduanero vigente. Tal como lo señaló la honorable Corte Constitucional no es una consecuencia Automática del decomiso, no se puede imponer a título de responsabilidad objetiva. Si bien es cierto esta sanción se impone en el mismo acto administrativo de decomiso requiere de una decisión autónoma e independiente respecto de la que decide el decomiso de materias primas, bienes o activos por violación al régimen aduanero vigente. Así mismo exige la Corte Constitucional que para su imposición que se demuestre “***la comisión de alguna de las infracciones previstas en el régimen aduanero respecto de la permanencia de bienes en el territorio nacional aduanero o, al menos, que su comportamiento no fue diligente en la medida en que no adoptó las precauciones y el cuidado que le corresponde, de acuerdo con las normas respecto de las actividades que realiza”,***pero no la exigencia de un fallo condenatorio en materia penal por el delito de contrabando.

Nótese que la Corte Constitucional fijó el alcance de la norma, el procedimiento para su imposición y los criterios que debe atender la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para la graduación de la misma, sin que se haya señalado la necesidad de decretar una prejudicialidad hasta tanto la justicia penal ordinaria se pronuncie sobre la ocurrencia de los hechos y la responsabilidad penal de los mismos, razón por la cual no puede este Despacho entrar a convalidar la exigencia efectuada por la doctrina de un requisito que no fue establecido por la ley y que ella derivó del sello oficial que se impone el establecimiento *“cerrado por evasión y contrabando”.*

Exigir un requisito que no se encuentra contemplado en la norma es hacer nugatoria la aplicación de la misma el literal c) del [artículo 657](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=817) del Estatuto Tributario que establece el límite temporal para la aplicación de la sanción, esto es, que la sanción debe imponerse en el mismo acto administrativo de decomiso y hacerse efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Las anteriores consideraciones nos imponen la necesidad de revocar el Concepto 106050 de 2001.

Atentamente,

**La Directora de Gestión Jurídica,**

*Dalila Astrid Hernández Corzo.*

**Publicado en D.O. 49.368 del 17 de diciembre de 2014.**