

CONCEPTO 009594 int 765 DE 2026

(mayo 20)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 1 de junio de 2026>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	Tributario
Banco de Datos	Procedimiento Tributario
Descriptores	Tema: Vinculación de terceros al proceso Descriptores: Acumulación de procesos
Fuentes Formales	Artículos 109 y 110 del Decreto Ley 920 de 2023 Artículos 165 y 306 de la Ley 1437 de 2011 Artículos 88 y 148 de la Ley 1564 de 2012

Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para resolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN^[1]. Por lo que, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo [131](#) de la Ley 2010 de 2019^[2].

1. Solicitud de reconsideración.

2. Mediante el radicado de la referencia, el interesado solicita la reconsideración del Concepto No. [17222](#) (Int. 2008) del 03 de diciembre de 2025, relacionado con la acumulación de procesos aduaneros de formulación de liquidación oficial.

3. El solicitante pide que se precise (i) el alcance de los artículos [109](#) y [110](#) del Decreto Ley 920 de 2023, concretamente, si la vinculación de terceros al proceso comporta una *acumulación de expedientes conexos*; (ii) si el artículo [36](#) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) opera como criterio funcional de acumulación administrativa para evitar decisiones contradictorias en casos conexos

II. Motivos de la reconsideración

4. El interesado sostiene que el marco normativo vigente sí permite "*acumular de hecho*", conforme a los artículos [109](#) y [110](#) del Decreto Ley 920 de 2023, complementado supletoriamente por el artículo [36](#) del CPACA y los principios de eficiencia y economía procesal del artículo [209](#) superior.

5. Estima que el artículo [109](#) del Decreto Ley 920 de 2023 configura una "*acumulación subjetiva de hecho en sede administrativa*". Esto con arreglo a lo previsto en el

artículo [110](#) ib., según el cual, en el requerimiento especial aduanero (REA) se integran todos los sujetos potencialmente responsables, surtiendo el debate en un mismo expediente y dentro del mismo procedimiento, con un único contradictorio y ciclo probatorio para todos.

6. Afirma que cuando el régimen administrativo especial no regula un aspecto procedimental, rige el CPACA como normativa general. Por lo tanto, asevera que la ausencia de una disposición que lleve la etiqueta "acumulación" en el Decreto Ley [920](#) de 2023 no equivale a su prohibición, por el contrario, reitera que se trata de un vacío integrable con el artículo [36](#) del CPACA y sus principios.

III. Doctrina que se solicita reconsiderar

7. En el concepto recurrido se absolvió el siguiente interrogante: ¿Es procedente la acumulación de procesos aduaneros de formulación de liquidación oficial de revisión o corrección que se encuentren en la misma etapa procesal, involucren a las mismas partes y versen sobre la misma discusión jurídica y fáctica?

8. Observando los artículos [36](#) y [165](#) del CPACA, y extendiendo la argumentación del Oficio No. [24714](#) del 30 de septiembre de 2019 (en relación con la acumulación de dos infracciones administrativas aduaneras en un mismo REA), en dicha oportunidad esta Subdirección concluyó que no es procedente la acumulación de procesos aduaneros de formulación de liquidaciones oficiales, aun cuando involucren a las mismas partes y versen sobre la misma discusión jurídica y fáctica.

IV. Análisis jurídico

9. El solicitante plantea el siguiente problema jurídico: *"¿Es jurídicamente viable la acumulación de procesos aduaneros conexos en sede administrativa - cuando comparten hechos, pruebas y/o sujetos - mediante la vinculación de terceros y bajo los principios de eficiencia y economía procesal, a efectos de decidir en un mismo expediente y acto administrativo?"*

10. De entrada, es importante aclarar que el Concepto No. [17222](#) de 2025 analizó exclusivamente la "acumulación de procesos" en materia administrativa aduanera, teniendo como punto de partida la existencia o no de una norma que la autorice en el régimen aduanero (Decreto [1165](#) de 2019 y Decreto Ley [920](#) de 2023).

11. Por otro lado, en la solicitud se formula un problema jurídico diferente al abordado en el concepto recurrido, sustentado en disposiciones (artículos [109](#) y [110](#) del Decreto Ley 920 de 2023) que este no analizó.

12. Por consiguiente, la solicitud de reconsideración en realidad constituye una nueva consulta, bajo el entendido de que la reconsideración supone que el objeto de pronunciamiento esté contenido o abarcado en el mismo problema jurídico resuelto en el concepto previo.

a. La acumulación de pretensiones y la acumulación de procesos

13. La figura de acumulación de pretensiones (no de procesos) a la que se refiere el artículo [165](#) del CPACA, que - vale la pena recalcar - se encuentra contenida en la **segunda parte** del código, se refiere a las pretensiones de la demanda en el marco del proceso contencioso administrativo, esto es en el plano jurisdiccional, con reglas e instituciones claramente diferenciadas a las que regulan el procedimiento administrativo.

14. Respecto al artículo [165](#) del CPACA el Consejo de Estado ha reiterado que, si bien consagra la acumulación de pretensiones, esta disposición no contempla la acumulación de procesos y/o demandas^[3]. En consecuencia, por remisión expresa del artículo [306](#) ib., para estos efectos se aplicará el artículo [148](#) del Código General del Proceso (CGP).

15. Ahora bien, el artículo [148](#) del CGP establece las reglas para la acumulación de procesos y demandas. Particularmente, el literal a) señala: "*Cuando las pretensiones formuladas habrían podido acumularse en la misma demanda*". En concreto, frente a esta causal debe atenderse lo previsto en el artículo [165](#) del CPACA, que es la norma especial para la acumulación de pretensiones, tratándose de la acumulación de procesos.

16. Sin perjuicio de lo anterior, esta misma Corporación ha reconocido que el artículo [165](#) del CPACA establece la acumulación objetiva y aunque no reguló la acumulación subjetiva de pretensiones, no la prohíbe expresamente^[4]. Por lo tanto, con fundamento en la integración normativa prevista en el artículo [306](#) ib., debe aplicarse el artículo [88](#) del CGP que regula la acumulación subjetiva de pretensiones^[5] y permite acumular pretensiones de varias personas, cuando provengan de la misma causa, versen sobre el mismo objeto, se encuentren en relación de dependencia y deban servirse de unas mismas pruebas.

17. En todo caso, de los pronunciamientos del Consejo de Estado se colige que la finalidad de la acumulación de pretensiones es evitar que un mismo hecho o asunto genere **diferentes procesos judiciales**^[6], en atención a los principios de economía, celeridad y seguridad jurídica, al permitir ventilar en un solo proceso judicial, asuntos que - a pesar de que pueden ser tramitados en diferentes demandas - están estrechamente relacionados entre sí, beneficiando a las partes del proceso y a la **jurisdicción de lo contencioso administrativo**^[7].

18. Conforme a lo dicho hasta el momento, esta Subdirección reitera - con arreglo al numeral 4 del Concepto No. [17222](#) de 2025 - que en los Decretos [1165](#) de 2019 y [920](#) de 2023 no se establece la figura de la acumulación de procesos o expedientes administrativos. Adicionalmente, en las disposiciones de la **primera parte del CPACA**, aplicables en ausencia de ley especial o en los aspectos no previstos por ella^[8], tampoco se contempla esta figura.

19. Tanto la acumulación de procesos regulada en el artículo [148](#) del CGP como la acumulación de pretensiones consagrada en el artículo [165](#) del CPACA son figuras de naturaleza enteramente jurisdiccional. Ambas disposiciones parten del supuesto de la existencia de un proceso judicial, por lo que no son aplicables al procedimiento administrativo aduanero regulado en los Decretos [1165](#) de 2019 y [920](#) de 2023, al no estar reguladas expresamente, y tampoco son aplicables vía supletoria por no contemplarse en la primera parte del CPACA.

b. Vinculación de terceros al proceso administrativo aduanero

20. El artículo [110](#) del Decreto 920 de 2023 señala que el REA contendrá, entre otros aspectos, la vinculación del agente de aduanas para efectos de deducir la responsabilidad que le pueda caber; así como del garante y de los terceros a que hubiere lugar.

21. Por su parte, el artículo [109](#) del mismo decreto establece, respecto a la vinculación de terceros al proceso administrativo de formulación de liquidaciones oficiales o imposición de sanciones, lo siguiente:

"En los procesos administrativos sancionatorios o de formulación de liquidación oficial se deberán vincular a los usuarios aduaneros, con el objeto de establecer su responsabilidad e imponer la sanción a que haya lugar, dentro del mismo acto administrativo que decida de fondo.

Para tal efecto, si aún no se hubiere dictado el auto que decrete pruebas, se podrán formular los requerimientos especiales que fueren necesarios; el proceso se suspenderá mientras vence el término para responder al último de los notificados, luego de lo cual se reanudará. En el auto que decrete pruebas se resolverán las solicitudes de práctica de pruebas que formulen todos los vinculados..."

22. A la luz de esta última disposición, en aras de garantizar el debido proceso, la Autoridad Aduanera debe aplicar la figura procesal indicada^[9] para vincular a los terceros (usuarios aduaneros) antes de que se dicte el auto que decrete pruebas en el marco del proceso administrativo sancionatorio o de formulación de liquidación oficial en curso.

23. El trámite de vinculación de terceros al proceso administrativo constituye una figura procedimental autónoma y especial del régimen aduanero. Por lo tanto, no se encuadra en el supuesto previsto en el artículo [165](#) del CPACA, que regula la acumulación de pretensiones en el marco del proceso contencioso administrativo, esto es, en sede jurisdiccional.

24. Es necesario precisar que la vinculación de terceros al proceso, en los términos del artículo [109](#) del Decreto Ley 920 de 2023, no implica la existencia de dos o más procesos administrativos aduaneros en curso. Al contrario, de ella se desprende la existencia de un solo proceso, al cual se vinculan los terceros con interés en lo que se discuta y en los efectos que sobre ellos tenga la decisión del asunto. Así, la integración de varios sujetos en un solo proceso no configura una acumulación de procesos distintos, empero, garantiza la unidad del contradictorio y la coherencia de una única actuación administrativa.

25. Igualmente, esta Subdirección advierte que permitir la acumulación de procesos administrativos sancionatorios haría inaplicables las disposiciones que regulan la gradualidad^[10] y la reincidencia^[11] en el régimen sancionatorio aduanero vigente, acogiendo los argumentos esgrimidos en el Oficio No. [3237](#) del 23 de enero de 2014^[12].

V. Conclusión

26. En virtud de las consideraciones previamente expuestas, se colige lo siguiente:

27. Las figuras de acumulación de procesos y de pretensiones son de naturaleza jurisdiccional y no son trasladables al procedimiento administrativo aduanero.

28. Los artículos [109](#) y [110](#) del Decreto Ley 920 de 2023 regulan la vinculación de terceros dentro de un único proceso administrativo en curso. Esta figura no configura una acumulación de procesos distintos, en los términos del artículo [148](#) del CGP, sino la integración de varios sujetos en una sola actuación que se resuelve con un único acto administrativo de fondo.

29. El artículo [36](#) del CPACA no opera como criterio funcional de acumulación administrativa en el procedimiento aduanero. Esta disposición regula la organización de documentos y diligencias de una misma actuación en un solo expediente. No obstante, previene decisiones contradictorias, con fundamento en ella no se pueden acumular procesos administrativos distintos que ya iniciaron.

30. En los anteriores términos se absuelve el radicado de la referencia y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaría, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. Cfr. Numeral 4 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.

2. Cfr. Numeral 1 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7-1](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. Cfr. Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado. Autos del 15 de diciembre de 2025 (29404), C.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña; del 15 de diciembre de 2025 (29160), C.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña; del 19 de octubre de 2021 (25406), C.P. Milton Chávez García; del 19 de marzo de 2019 (23727), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 07 de mayo de 2018 ([20998](#)), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 25 de mayo de 2017 ([21234](#)), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

4. Cfr. Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado. Sentencia del 07 de marzo de 2018 (02277-01), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y Auto del 24 de junio de 2021 (04369-01), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

5. Al respecto, existen posturas disímiles al interior de la misma Corporación, por ejemplo, en las sentencias del 23 de agosto de 2018 y 01 de octubre de 2014 (1236), esta última reiterada en el auto del 23 de junio de 2021 (25363). En las dos últimas providencias se precisa que la figura de la acumulación sí se regula de manera específica en el citado artículo [165](#) del CPACA, sin que sea necesaria la remisión al CGP.

6. Cfr. Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado. Auto del 14 de diciembre de 2020 (25121), C.P. Milton Chávez García.

7. Cfr. Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado. Sentencia del 30 de marzo de 2016 (21841), C.P. Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez.

8. "ARTÍCULO 34. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN Y PRINCIPAL. Las actuaciones administrativas se sujetarán al procedimiento administrativo común y principal que se establece en este Código, sin perjuicio de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales. En lo no previsto en dichas leyes se aplicarán las disposiciones de esta Parte Primera del Código." (Énfasis propio)

"ARTÍCULO 47. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO. Los procedimientos administrativos de carácter sancionatorio no regulados por leyes especiales o por el Código Disciplinario Único se sujetarán a las disposiciones de esta Parte Primera del Código. Los preceptos de este Código se aplicarán también en lo no previsto por dichas leyes." (Énfasis propio)

9. Cfr. Descriptor [5.2](#) del Concepto No. [32143](#) (Int. 1465) del 31 de diciembre de 2019, adicionado por el Oficio No. [903883](#) del 03 de mayo de 2021.

10. Cfr. Artículo [22](#) del Decreto Ley 920 de 2023.

11. Cfr. Artículo [21](#) ib.

12. En este oficio se analizó la procedencia de la acumulación de procesos para la aplicación de la sanción del artículo [660](#) del E.T., concluyó que dicha acumulación no es procedente, entre otras razones, porque rompería la lógica de la gradualidad sancionatoria, ya que si se acumulan varios procesos, la sanción que se impondría en razón del conjunto de conductas sería distinta a la que correspondería si cada infractor fuera sancionado de forma independiente, beneficiando a quienes han incurrido en múltiples infracciones frente a quienes han incurrido en una sola.

Del mismo modo, la acumulación desnaturaliza las figuras de la gradualidad y la reincidencia, que suponen la existencia de actuaciones independientes, en las que el estado de la sanción anterior (primera, segunda o tercera vez) determina la sanción aplicable a la conducta posterior.