

REPÚBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN PRIMERA
SUBSECCIÓN B

Bogotá DC, seis (6) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

Magistrado Ponente: FREDY IBARRA MARTÍNEZ
Expediente: no. 11001-33-34-004-2017-00185-01
Actor: ZAI CARGO SAS
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)
Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte actora en contra de la sentencia de 24 de mayo de 2019 proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo de Oralidad del Circuito de Bogotá DC (fls. 161 a 167 cdno. ppal. no. 1) mediante la cual se dispuso lo siguiente:

***“PRIMERO.- NEGAR** las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de este fallo.*

***SEGUNDO.- ABSTENERSE** de condenar en costas a la parte vencida, conforme a lo dispuesto en esta providencia.*

***TERCERO.- DEVOLVER** a la parte demandante el remanente que hubiese a su favor, previa liquidación por concepto del depósito de expensas para atender los gastos ordinarios del proceso.*

***CUARTO.- Ejecutoriada la sentencia, archívese el expediente, previas las anotaciones de rigor en el sistema informático de justicia siglo XXI.”** (fl. 167 cdno. ppal. no. 1 – mayúsculas sostenidas y negrillas del texto original).*

I. ANTECEDENTES

1. La demanda

1) Mediante escrito radicado el 26 de julio de 2017 en la Oficina de Apoyo

para los Juzgados Administrativos de Bogotá DC (fl.52 cdno. no. 1) la sociedad Zai Cargo SAS, actuando por intermedio de apoderada judicial, interpuso demanda en ejercicio del medio de control jurisdiccional de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN (fls. 1 a 18 cdno. ppal. no. 1) con las siguientes súplicas:

“II.- PRETENSIONES

PRIMERA: *Que se declare nula la Resolución No. 1-03-241-201-673-0-2031 del 15 de diciembre de 2012 mediante la cual se impuso sanción a favor del tesoro nacional por valor de **NUEVE MILLONES VEINTE MIL NOVECIENTOS PESOS MTC** (\$9.020.900.00) proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá.*

SEGUNDA: *Como consecuencia de la anterior declaración, se declare la nulidad de la Resolución 03-236-408-601-0078 del 7 de febrero de 2017 que resolvió el recurso de reconsideración confirmando la primera en todas sus partes, y señalando en esta última que quedó así agotada la vía gubernativa.*

TERCERA: *A título de restablecimiento del derecho, que se excluya a mi representada de la lista de morosos del estado.*

CUARTA: *Se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al pago de gastos, costas judiciales y agencias en derecho, en el evento de que las anteriores pretensiones sean favorables.” (fls. 3 y 4 cdno. ppal. no. 1 – mayúsculas fijas y negrillas del texto original).*

2. Hechos

Como fundamento fáctico de las pretensiones la parte demandante narró, en síntesis, lo siguiente:

- 1) Tiene como objeto social las actividades postales y el correo urbano nacional en conexión con el exterior.
- 2) La DIAN mediante requerimiento especial aduanero de 7 de octubre de 2016 propuso sancionarla con una multa de \$28.351.400 por la presunta comisión de la infracción contemplada en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 por el hecho de no haber manifestado la guía no.

ENV0315104401 y por la supuesta infracción a los numerales 3.1 y 3.2 *ibidem* al no haberse liquidado y pagado los tributos correspondientes a esa guía.

3) El 3 de noviembre se dio respuesta al requerimiento especial aduanero allanándose a la sanción dispuesta en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999.

4) La DIAN mediante Resolución no. 1-03-241-201-673-0-2031 de 15 de diciembre de 2016 impuso una sanción por la suma de \$9.020.900 por haberse vulnerado los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y aceptó el allanamiento respecto de la infracción contenida en el numeral 2.6 *ibidem*.

5) Contra la referida sanción se interpuso recurso de reconsideración el cual fue resuelto mediante Resolución no. 03-236-408-601-0078 de 7 de febrero de 2017 confirmando la decisión impugnada.

3. Los cargos de la demanda

En el libelo introductorio la parte actora no enlistó ni tampoco enumeró los cargos que sustentan la solicitud de nulidad de los actos demandados, no obstante de la lectura de la argumentación expuesta se concluye que la acusación se concreta en señalar que existe falsa motivación de los actos acusados, violación del debido proceso por indebida valoración probatoria y violación del principio de buena fe por las siguientes razones:

1) Los actos acusados están viciados por falsa motivación debido a que la DIAN no tuvo en cuenta el allanamiento realizado respecto de la comisión de la infracción contenida en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y siguió adelante con la investigación respecto de las infracciones contempladas en los numerales 3.1 y 3.2 *ibidem*, sin dar aplicación a la gradualidad de las sanciones contenida en el artículo 481 del Estatuto Aduanero que establece que “*cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave, prevaleciendo en su orden, la de cancelación o suspensión a la de multa,*

según corresponda”, es decir, tenía que también extinguir estas dos últimas infracciones.

2) Desde el requerimiento especial aduanero se dispuso que no se había manifestado la guía ENV0315104401 proponiendo sancionarla por ese hecho, pero, además, se adicionaron las infracciones de los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 sin tener en cuenta que como consecuencia de no haberse manifestado la guía tampoco se presentó ni se pagó en oportunidad.

3) Si bien el requerimiento especial aduanero tomo la guía ENV0315104401 para establecer cuál fue la actividad que dejó de hacer la parte actora, la DIAN se extralimitó por no observar lo previsto en el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 ya que el hecho u omisión en que incurrió fue en no transmitir la información de la guía y que como consecuencia de ello no se presentó ni se pagó.

4) Por lo anterior reconoció y se allanó a la sanción más grave de las 3 que correspondía a la infracción contenida en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, sin embargo, se insistió en sancionarla por las infracciones consagradas en los numerales 3.1 y 3.2 *ibidem*, normas estas últimas que no contienen los verbos rectores que aludió la parte demandada para considerar que se incumplió una obligación puesto que estas disposiciones transcriben los deberes y responsabilidades de los intermediarios de tráfico postal y envíos urgentes destacando lo siguiente: *“liquidar sobre cada documento de transporte”, “recaudar los mismos al momento de entregar el envío” e “informarle y pagar a la DIAN dichos valores.”*.

5) En el acto demandado se señaló que la sanción consistió en *“no cancelar en la forma y oportunidad prevista en las normas aduaneras y no presentar en la oportunidad y forma previstas”*, acciones que se refieren a los recibos consolidados de pago y sus consolidaciones, no obstante ese hecho se desvirtúa si se revisa el recibo de pago aportado.

6) Se vulneró el debido proceso por indebida valoración de las pruebas porque no se tuvo en cuenta que la falta de presentación de la guía hija no. ENV0315104401 fue la única actividad que causó las tres infracciones por las cuales se inició la investigación sancionatoria y, es la misma razón por la que se debió dar aplicación a la gradualidad de las sanciones establecida en el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 y cerrar el proceso sancionatorio.

7) LA DIAN no tuvo en cuenta el principio de buena fe de la parte actora y decidió continuar con la investigación e imposición de sanciones respecto de las conductas contempladas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 sin tener en cuenta el allanamiento hecho a la infracción del numeral 2.6 *ibidem*.

4. Contestación de la demanda

4.1 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Mediante escrito radicado el 2 de mayo de 2018 ante la Oficina de Administración y Apoyo Judicial para los Juzgados Administrativos del Circuito de Bogotá (fls. 103 a 114 cdno. ppal. no. 1) la DIAN contestó la demanda, actuación en la que frente a los cargos de nulidad esgrimió los siguientes argumentos de defensa:

1) En la actuación administrativa se garantizaron los derechos de defensa y contradicción de la parte demandada la cual se llevó a cabo con observancia del proceso contenido en el Decreto 2685 de 1999.

2) Los actos acusados se expidieron como resultado de la valoración de las pruebas aportadas al procedimiento sancionatorio en el que se tuvo en cuenta el allanamiento hecho por la parte actora respecto de la infracción contenida en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999.

3) A través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN se debe presentar la declaración consolidada de pagos y se deben cancelar los tributos aduaneros recaudados en las entidades financieras autorizadas el 1o

y el 16 de enero con la congruencia en la liquidación de tributos correspondiente.

Son obligaciones referidas a la declaración consolidada de pagos que esta se presente a través de los servicios informáticos de la DIAN y que se cancele los tributos aduaneros recaudados en las entidades financieras autorizadas el 1o y el 16 de enero y cuyo incumplimiento genera una multa equivalente a 7 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

4) En este caso concreto los tributos aduaneros no se pagaron en la forma y oportunidad previstas en el artículo 124 de la Resolución 4240 de 2000 puesto que la guía no fue declarada en el archivo plano formulario 1084, por lo tanto no fueron consolidados en el formulario 540 y tampoco se efectuó el pago de tributos aduaneros formulario 690, sumado al hecho de que esta guía fue objeto de ajuste de valor por parte de la DIAN y tampoco fue declarada en el archivo plano formulario 1084, en consecuencia no fue consolidado en el formulario 540 ni se efectuó el pago de tributos aduaneros en el formulario 690.

5) Las empresas de mensajería especializada deben entregar a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN además del manifiesto expreso que comprende la relación total de las guías de mensajería especializada la información que exige el artículo 119 de la Resolución 4240 de 2000, dentro de la cual se encuentra el valor FOB en dólares conforme a la factura que exhiba el remitente o de acuerdo al valor que el mismo declare en el lugar de despacho.

6) En el expediente administrativo obra el manifiesto expreso no. 11667314778381 de 17 de octubre de 2016 con guía máster no. 30787585691 de 15 de octubre de 2016 en donde la guía hija no. ENV0315104401 no aparece relacionada, el artículo 196 del Decreto 2685 de 1999 en lo referente a la presentación de información a la aduana por las empresas de mensajería especializada intermediarios en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes dispone en el inciso final que estas empresas al momento de recibir la carga en el área de inspección señalada por la

autoridad aduanera informarán los detalles de la carga efectivamente recibida y las inconsistencias frente al manifiesto expreso, diligenciado para ello la planilla de recepción a través de los servicios informáticos electrónicos, procedimiento que no fue cumplido.

7) Las citadas conductas son las que dieron lugar a la comisión de las infracciones aduaneras tipificadas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 por cuanto la guía de mensajería especializada no cumplió con las obligaciones posteriores a la presentación de documentos consistentes en:

a) Liquidar y recaudar los tributos aduaneros y rescate por abandono (cuando haya lugar a ello) en la forma prevista en la normatividad aduanera, esto es, al momento de entregar el envío o paquete postal al destinatario y en el documento de transporte (declaración simplificada de importación) liquidación efectiva sobre la base gravable que está compuesta por el valor declarado por el remitente (valor FOB) o el propuesto por la autoridad aduanera y aceptado por el intermediario, más los costos de transporte y seguros convertidos a la tasa de cambio correspondiente.

b) Informar a la DIAN las guías entregadas en la quincena inmediatamente anterior con sus correspondientes liquidaciones y el valor de los tributos recaudados, esto es, presentar en la forma y oportunidad prevista en la norma la declaración consolidada de pagos (formato 540) cuyo detalle se observa a través del formato 1084 (detalle declaración consolidada de pagos) a través de los servicios informáticos, específicamente en el módulo de entrega de información por envío de archivos del sistema Muisca.

c) Cancelar en la forma y oportunidad previstas en la norma los tributos correspondientes al valor del rescate (cuando haya lugar) a las entidades recaudadoras autorizadas y a través del recibo oficial de pago de tributos aduaneros (formato 690) de conformidad con el valor registrado en la declaración consolidada de pago.

8) Para aplicar el principio de gradualidad de la sanción de conformidad con el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 se debe demostrar la ocurrencia de un mismo hecho que sirve de sustento para imponer dos o más sanciones, sin embargo en este caso concreto no es posible aplicarlo ya que las infracciones que fueron imputadas y finalmente sancionadas se refieren a varios hechos y omisiones distintos, en tanto que la infracción del numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 hace referencia a la no cancelación de los tributos a través del formulario 690 en bancos y la infracción del numeral 3.2 *ibidem* hace alusión a la no declaración consolidada de pagos de las mercancías entregadas durante los 15 días anteriores y no cancelación de los tributos aduaneros el 1 y 16 de cada mes, mediante los formularios 1084 y 540 a través del sistema Muisca.

9) Según el artículo 124 de la Resolución no. 1420 de 2000 para cumplirse con la responsabilidad ante la DIAN por los tributos aduaneros que se causen por la importación de mercancías en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes se debe: a) presentar la declaración consolidada de pagos, formulario 540 a través de los servicios informáticos de la DIAN y, b) cancelar los tributos aduaneros recaudados en las entidades financieras, formulario 690, eventos estos que tienen ocurrencia en momentos diferentes en el tiempo ya que no se podrá pagar en los bancos sin que exista una declaración consolidada de pagos en la que se incluya la totalidad de las guías correspondientes a la mercancía durante los 15 días anteriores.

10) Si bien están ligadas las infracciones 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 lo cierto es que cada una se concreta por la inobservancia de las previsiones legales que ocurren en momentos diferentes y por tal razón no son sujeto de gradualidad.

11) Es procedente la sanción del numeral 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 porque se dejaron de declarar guías en el archivo plano formulario 1084, por consiguiente no fueron consolidados en el formulario 540.

12) El hecho generador de la sanción contenido en el numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 se refiere al pago en las entidades financieras de los

tributos aduaneros, sanciones y valores por concepto de rescate que se efectúa presentando el recibo oficial de tributos aduaneros formulario 690 pues es el momento cuando el dinero pasa a la Nación.

13) La sanción por la infracción del numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 hace referencia a un momento distinto consistente en la presentación de la declaración consolidada de pagos con la cual no se efectúa ningún pago al tesoro nacional sino que, es un resumen donde se incluyen las guías y los valores recaudados a título de arancel e IVA que se deben pagar posteriormente.

14) Los actos acusados dan cuenta de manera cronológica de las conductas y omisiones del intermediario de tráfico postal y envíos urgentes, así como de las pruebas que se recaudaron de conformidad con las investigaciones adelantadas y encuadran en los presupuestos de la norma sancionatoria.

4.2 Seguros del Estado SA

El tercero vinculado al proceso a pesar de haber sido notificado (fls. 89 a 93 cdno. no. 1) no contestó la demanda.

5. Alegatos de conclusión en primera instancia

Durante el trámite de la audiencia inicial llevada a cabo el 11 de marzo de 2019 (fls. 137 a 139 vlto. cdno. ppal. no. 1) en cumplimiento de lo establecido en el artículo 181 del Código Contencioso Administrativo se corrió traslado a las partes para que alegaran de conclusión.

Tanto la parte actora como la entidad demandada presentaron los respectivos alegatos de conclusión (fls. 146 a 152 y 153 a 159), básicamente reiterando lo expuesto en la demanda y en la contestación de esta.

6. La sentencia de primera instancia

El Juzgado Cuarto Administrativo de Oralidad del Circuito de Bogotá DC en providencia de 24 de mayo de 2019 (fls. 161 a 167 cdno. ppal. no. 1) dictó sentencia en la que resolvió denegar las pretensiones de la demanda.

Los fundamentos de la decisión del juez de primera instancia frente a los cargos de la demanda fueron los siguientes:

1) LA DIAN efectuó un requerimiento especial aduanero a la parte actora por considerar que se encontraba inmersa en las infracciones contempladas en los numerales 2.6, 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 por el hecho de no haber “prealertado” la guía hija no. ENV0315104401 en la guía máster 3078758569 y por no haber presentado la declaración consolidada de pagos ni pagar los tributos aduaneros correspondientes.

2) La parte actora aceptó la comisión de la infracción contenida en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, o sea por *“no entregar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la información del manifiesto expreso y de los documentos de transporte en la oportunidad y forma prevista en el presente decreto”* ya que reconoció que la guía hija no. ENV0315104401 no fue reportada como correspondía.

3) La DIAN aceptó el allanamiento de la parte actora y adicionalmente la sancionó por considerar que incurrió en las infracciones de los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 dado que no cumplió con las obligaciones de presentar la declaración consolidada de pagos en el término que corresponde ni pagó oportunamente los tributos aduaneros.

4) El funcionario encargado de la DIAN verificó físicamente las mercancías recibidas y al confrontar su información con el registro del sistema informático advirtió que la mercancía identificada con la guía hija ENV0315104401 no se encontraba asociada a la guía máster con la cual se soportaba la operación, lo cual configura la comisión de la infracción contenida en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 respecto de la cual se allanó la parte demandante.

5) La DIAN imputó también la comisión de las infracciones contenidas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 debido a que no se presentó la declaración consolidada de pagos y no se pagaron los tributos aduaneros que corresponden a la guía no prealertada.

6) De conformidad con lo dispuesto en los artículos 201, 202 y 203 del Decreto 2685 de 1999 omitir la obligación de presentar de manera anticipada las guías hijas de envíos en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes implica el incumplimiento adicional de la obligación de liquidar los tributos aduaneros que corresponden y afectan la presentación de la documentación que consolida los pagos.

7) No es posible concluir que las infracciones contempladas en los numerales 2.6, 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 se produzcan únicamente porque el intermediario de envíos no prealertó la guía hija ya que esa conducta solo corresponde a la primera infracción.

8) La infracción prevista en el numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 implica que el intermediario de tráfico postal no cancele en la forma y oportunidad prevista en las normas aduaneras, entre otros conceptos, los tributos aduaneros 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.

Esa actividad difiere de la obligación de prealertar la guía hija motivo circunstancia por la cual no es posible asegurar que con esa actuación omisiva se haya incurrido en las dos infracciones mencionadas, razón por la cual el presupuesto del inciso primero del artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 no se cumple.

9) A la misma conclusión se arriba en relación con la conducta contenida en el numeral 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 toda vez que la no presentación de la declaración consolidada de pagos en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras tampoco puede ser catalogada como resultado de no prealertar la guía en forma previa al arribo de la mercancía al país.

10) La omisión de reporte previo de la guía hija a la DIAN no impedía a la parte demandante que al recibir la mercancía y llevarla al destinatario hubiera efectuado la liquidación de los tributos, su recaudo y posterior pago a la DIAN,

aspecto que no fue acreditado en el expediente, anotándose que si bien se allegó el formulario 690 de pago de tributos aduaneros lo cierto es que ese documento no concluye que se haya cumplido con la obligación de recaudar y pagar el impuesto aduanero que correspondía a la guía hija no. ENV0315104401.

11) Tampoco se allegó al expediente la declaración consolidada de pagos en la que se hubiera reportado la guía hija concluyéndose que no se cumplió con las obligaciones que le asisten a la parte actora en virtud de la ley.

7. El recurso de apelación

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia (fls. 172 a 175 cdno. no. 1) el cual fue concedido por el *a quo* mediante auto de 20 de junio de 2019 (fl. 177 *ibidem*).

La parte actora en el recurso de alzada expuso lo siguiente:

1) En la sentencia de primera instancia se incurrió en un error por el hecho de desconocer que en este caso concreto con un solo hecho se incurrió en las tres infracciones por la que fue sancionada la parte actora.

2) El hecho u omisión en el que se incurrió fue no transmitir la información de la guía hija ENV0315104401 y como consecuencia de ese hecho no se presentó esa guía en el formato 540 ni se pagó esa misma guía en el formato 690.

3) Fue entonces cuando se allanó a la sanción más grave de las tres imputadas que correspondía a la infracción contemplada en el numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999.

4) Pese a lo evidente de la situación el juez de primera instancia insiste en que no aparece prueba del pago pero desconoce que los verbos rectores de las infracciones que se estudian contenidos en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 no están limitados como lo manifiesta

el *a quo* al hecho de no cancelar y no presentar ya que, le faltó lo más importante de la conducta *“en la oportunidad y forma previstas”*.

5) Las citadas normas agregan a las infracciones la forma y la oportunidad, por tanto si la guía hija no quedó en el formulario 1166 por obvias razones no se va a encontrar tampoco el formulario 1084 consistente en el detalle de la declaración consolidada de pagos ni en el formulario 540 que es la declaración consolidada de pago, y mucho menos en el formulario 690 que es el recibo de pago, por razón de que no quedó relacionada en el manifiesto expreso, por máster y por guía de mensajería especializada.

6) La sentencia de primera instancia se ciñó a lo expuesto por la parte demandada sin analizar las consecuencias que conlleva el hecho de no haber presentado la guía hija sobre el documento master ya que, considerar que cuando se “recibe” debe cancelar para entregársela al destinatario es un aspecto que no está ajustado a la norma dado que, primero, por lo que fue sancionada es por no haber prealertado la guía hija ENV031510440 1 y, en segundo lugar, no haber cancelado y presentado en la oportunidad y forma el pago de los tributos que correspondían.

7) En este caso concreto es consecuente el hecho primero por el cual se allanó por ser la sanción más grave con las demás infracciones, sin embargo el juez desconoció ese aspecto y no hizo pronunciamiento sobre la gradualidad de las sanciones y la aplicación de esa figura en este caso por lo que se vulneró el debido proceso.

8) El artículo 481 del Estatuto Aduanero preceptúa que *“cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave, prevaleciendo en su orden, la de cancelación o suspensión a la de multa, según corresponda”*.

9) El fallo recurrido carece de argumentación jurídica ya que solo asumió lo expuesto en los actos acusados, lo que vulnera el debido proceso y el principio de congruencia.

10) Asimismo el fallo impugnado sobre el concepto no. 004 de 2005 donde la parte demandada se pronunció sobre la gradualidad de las sanciones.

8. Actuación surtida en segunda instancia

Mediante auto de 8 de julio de 2019 se admitió el recurso de apelación (fl. 4 cdno. ppal.) y, posteriormente el 15 de agosto de 2019 (fl. 7 cdno. ppal.) se corrió traslado a las partes para que por escrito presentaran los alegatos de conclusión por el término común de diez (10) días y, por el mismo lapso, al Ministerio Público para que emitiera concepto.

En dicho término la parte demandada presentó escrito de alegatos de conclusión (fls. 9 a 16 cdno. ppal.) en los que básicamente reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

9. Concepto del Ministerio Público

La Agente del Ministerio Público guardó silencio.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cumplidos los trámites propios del proceso, sin que exista causal alguna de nulidad que invalide lo actuado procede la Sala a resolver el asunto sometido a consideración con el siguiente derrotero: 1) objeto de la controversia; 2) objeto de la apelación y competencia del *ad quem*; 3) análisis de la impugnación y 4) condena en costas.

1. Objeto de la controversia

El objeto de la controversia planteada consiste en la discusión de legalidad de la Resolución no. 1-03-241-201-673-0-2031 de 15 de diciembre de 2016 expedida por el Funcionario de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá a través de la cual en el artículo segundo se impuso una sanción de multa a la parte actora por valor de

\$9.020.900, por la supuesta infracción de lo dispuesto en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 por el hecho de no presentar en la oportunidad y forma previstas en la norma aduanera la declaración consolidada de pago y no realizar el pago de los tributos aduaneros respecto de la guía hija no. ENV031510441, asimismo, es pertinente manifestar que este acto administrativo en el artículo primero aceptó el pago de la parte actora por valor de \$7.735.000 en lo referente a la sanción del numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, es decir, aceptó el allanamiento a esta última infracción.

Igualmente se solicita la nulidad de la Resolución no. 03-236-408-601-0078 de 7 de febrero de 2017 expedida por el Abogado Delegado del Git de Vía Gubernativa de la División de Gestión Jurídica de la DIAN por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra del acto administrativo inicial con confirmación de la decisión impugnada.

Como restablecimiento del derecho se solicitó que se la excluya de la lista de morosos del Estado y se condene a la parte demandada al pago de gastos, costas judiciales y agencias en derecho.

En el libelo introductorio la parte actora no enlistó ni tampoco enumeró los cargos que sustentan la solicitud de nulidad de los actos demandados, no obstante de la lectura de la argumentación expuesta se concluye que la acusación se concreta en señalar que: a) existe falsa motivación en los actos acusados, b) se vulneró el debido proceso por indebida valoración probatoria y, c) se violó el principio de buena fe.

El juez de primera instancia denegó las pretensiones de la demanda por estimar que no es posible concluir que las infracciones tipificadas en los numerales 2.6, 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 se produzcan únicamente por el hecho de que el intermediario de envíos no prealertó la guía hija, debido a que esa conducta solo corresponde a la primera infracción y que la infracción contenida en el numeral 3.1 ibidem implica que el intermediario de tráfico postal no cancele en la forma y oportunidad previstas en las normas aduaneras, entre otros conceptos, los

tributos aduaneros 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, actividad que difiere de la obligación de prealertar la guía hija motivo por el cual no es posible asegurar que con esa actuación omisiva se haya incurrido en las dos infracciones mencionadas, razón por la cual el presupuesto del inciso primero del artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 que regula la gradualidad de la sanción no se cumple.

Asimismo expuso también el *a quo* que a esa misma conclusión se arriba en relación con la conducta contenida en el numeral 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 toda vez que la no presentación de la declaración consolidada de pagos en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras tampoco puede ser catalogada como resultado de no prealertar la guía previo al arribo de la mercancía al país.

El problema jurídico en esta la segunda instancia consiste en determinar lo siguiente:

Si en este caso concreto había lugar a aplicar el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 que regula la gradualidad de las sanciones en materia aduanera y que establece que cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción se aplicará la sanción más grave, por cuanto, según la parte actora, las infracciones investigadas obedecieron un mismo hecho u omisión consistente en no transmitir la información de la guía hija ENV0315104401 a través de los sistemas informáticos de la DIAN, por lo tanto al allanarse a la infracción del numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 que establecía la sanción mas grave lo jurídicamente procedente era extinguir las dos infracciones restantes contenidas en los numerales 3.1 y 3.2 *ibidem*, sin embargo no se hizo, hecho que vulneró el debido proceso.

2. Objeto de la apelación y competencia del *ad quem*

Sobre el punto cabe advertir que dentro del asunto de la referencia únicamente interpuso recurso de apelación la parte demandante Zai Cargo SAS.

De acuerdo con lo anterior se tiene que se trata de una situación de apelante único donde, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 328 del Código General del Proceso¹, norma aplicable en virtud de la remisión legal contenida en el artículo 306 de la Ley 1437 de 2011, la competencia del juez en segunda instancia se reduce al análisis de los puntos objeto del recurso.

En efecto el artículo 328 del Código General del Proceso preceptúa:

“Artículo 328.- El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.

Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, condenar en costas y ordenar copias.

El juez no podrá hacer más desfavorable la situación del apelante único, salvo que en razón de la modificación fuera indispensable reformar puntos íntimamente relacionados con ella.

En el trámite de la apelación no se podrán promover incidentes, salvo el de recusación. Las nulidades procesales deberán alegarse durante la audiencia.”. (resalta la Sala).

En ese contexto es claro que el *ad quem*, cuando se trata de apelante único, solo puede revisar la actuación en cuanto tiene que ver con los motivos de la impugnación, vale decir, no puede el juez de segunda instancia entrar a analizar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, razón por la cual la competencia funcional de esta Corporación se encuentra restringida legalmente.

3. Análisis de la impugnación

En los términos en que ha sido planteada la controversia la sentencia apelada será confirmada por las razones que se exponen a continuación:

¹ Normatividad procesal aplicable atendiendo el criterio consignado en el Acuerdo no. PSAA-10392 de 1 de octubre de 2015 expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura y en la Sentencia C-229 de 21 de abril de 2015 proferida por la Corte Constitucional, MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

La parte actora argumenta lo siguiente:

a) En este caso concreto había lugar a aplicar el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 que regula la gradualidad de las sanciones en materia aduanera y que establece que cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción se aplicará la sanción más grave, por cuanto las infracciones investigadas en el caso en estudio obedecieron un mismo hecho u omisión consistente en no transmitir la información de la guía hija ENV0315104401 a través de los sistemas informáticos de la DIAN, por lo tanto por haberse allanado a la infracción del numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 que establecía la sanción más grave lo procedente era extinguir las dos infracciones restantes contenidas en los numerales 3.1 y 3.2 *ibidem*, lo cual no se hizo y por ende se violó el debido proceso.

b) El hecho u omisión en que se incurrió fue no transmitir la información de la guía hija ENV0315104401 y como consecuencia de ese hecho aquella tampoco se va a encontrar relacionada en el formulario 1084 consistente en el detalle de la declaración consolidada de pagos ni en el formulario 540 que, es la declaración consolidada de pago y mucho menos en el formulario 690 que es el recibo de pago.

Los citados argumentos no son de recibo para la Sala por las siguientes razones:

1) En relación con la gradualidad de las sanciones en materia aduanera el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 preceptúa lo siguiente:

“ARTÍCULO 481. GRADUALIDAD DE LAS SANCIONES.

*<Artículo modificado por el artículo 37 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:> **Cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción, se aplicará la sanción más grave, prevaleciendo en su orden, la de cancelación o suspensión a la de multa, según corresponda.***

La imposición de tres (3) o más multas por la comisión de infracciones aduaneras gravísimas o graves dentro de un período de un año, dará lugar a la imposición de la sanción de suspensión hasta por tres (3) meses.

La imposición de tres (3) o más sanciones, por la comisión de infracciones aduaneras gravísimas o graves, que hayan dado lugar a la suspensión de una autorización, inscripción o habilitación, según el caso, dentro de un período de un (1) año, dará lugar a la imposición de la sanción de cancelación.

La gradualidad sólo operará frente a sanciones que se encuentren debidamente ejecutoriadas dentro del período señalado en los dos (2) incisos anteriores.

Cuando dentro del término de suspensión de una autorización, inscripción o habilitación, no se subsane la infracción que motivó la suspensión, cuando hubiere lugar a ello, procederá la aplicación de la sanción de cancelación, sin trámite adicional alguno. Cuando se imponga la sanción de suspensión a un depósito habilitado, ésta se aplicará solamente para efectos de la recepción de nuevas mercancías. El depósito podrá continuar con el almacenamiento de mercancías cuyo trámite de importación se esté adelantando.

Cuando la sanción fuere de cancelación, la nueva solicitud de autorización, inscripción, o habilitación, según corresponda, sólo podrá presentarse una vez transcurridos cinco (5) años, contados a partir de la fecha de ejecutoria del acto que impuso la sanción.

La aplicación de la gradualidad de las sanciones prevista en los incisos segundo y siguientes del presente artículo, sólo procederá en relación con las inscripciones, autorizaciones o habilitaciones conferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, independientemente de la vigencia de la autorización, inscripción o habilitación y deberá registrarse en los antecedentes del infractor.

Las sanciones de multa establecidas en el presente decreto, se reducirán en los siguientes porcentajes sobre el valor establecido para cada caso:

a) En un treinta por ciento (30%), cuando se incurra por primera vez dentro del período de un año, en una infracción administrativa aduanera, y

b) En un diez por ciento (10%), cuando se incurra por segunda vez dentro del citado período en la misma infracción administrativa aduanera.

PARÁGRAFO. La reducción de la sanción de multa prevista en los literales a) y b) de este artículo, no excluye la aplicación, cuando proceda, de lo consagrado en el artículo 521 del presente decreto.” (resalta la Sala).

De la citada norma se tiene que cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción se aplicará la sanción más grave,

prevaleciendo en su orden la de cancelación o suspensión a la de multa según corresponda.

2) A su turno el artículo 521 del Decreto 2685 de 1999 respecto de la reducción de sanción de multa por infracción aduanera cuando el infractor se allana a la misma consagra lo siguiente:

“ARTÍCULO 521. REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN DE MULTA POR INFRACCIÓN ADMINISTRATIVA ADUANERA.

Sin perjuicio del decomiso de la mercancía cuando hubiere lugar a ello, las sanciones de multa establecidas en este Decreto se reducirán a los siguientes porcentajes sobre el valor establecido en cada caso:

1. Al veinte por ciento (20%), cuando el infractor reconozca voluntariamente y por escrito haber cometido la infracción, antes de que se notifique el Requerimiento Especial Aduanero;

2. Al cuarenta por ciento (40%), cuando el infractor reconozca por escrito haber cometido la infracción dentro del término previsto para dar respuesta al Requerimiento Especial Aduanero y,

3. Al sesenta por ciento (60%), cuando el infractor reconozca por escrito haber cometido la infracción dentro del término para interponer el recurso contra el acto administrativo que decide de fondo la imposición de una sanción.

Para que proceda la reducción de la sanción prevista en este artículo, el infractor deberá en cada caso anexar al escrito en que reconoce haber cometido la infracción, copia del Recibo de Pago en los bancos autorizados para recaudar por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, donde se acredite la cancelación de la sanción en el porcentaje correspondiente, además de los mayores valores por concepto de tributos aduaneros, cuando haya lugar a ellos.”

Esta última norma dispone que las sanciones de multa establecidas en el Decreto 2685 de 1999 se reducirán, entre otros, al siguiente porcentaje sobre el valor previsto en cada caso: “2. Al cuarenta por ciento (40%), cuando el infractor reconozca por escrito haber cometido la infracción dentro del término previsto para dar respuesta al Requerimiento Especial Aduanero”.

3) Ahora bien, tal como lo establece la norma y lo expuso la DIAN en los actos acusados para que se pueda dar aplicación al principio de gradualidad

de la sanción en los términos señalados en el numeral 1 anterior se debe dar cumplimiento a los siguientes requisitos: a) con un mismo hecho u omisión, b) se incurra en más de una infracción y, c) se aplica la sanción más grave (fl. 33 vlto. cdno. no. 1).

4) En este caso según dan cuenta el requerimiento especial aduanero y los actos acusados las infracciones imputadas en la actuación administrativa tienen *origen en hechos distintos y no en uno solo*, como equivocadamente lo alega la parte actora, como se explica a continuación:

a) En el requerimiento especial aduanero de forma clara, concreta y precisa respecto de los hechos que originaron las infracciones aduaneras se expuso lo siguiente:

“(...) Los funcionarios del Git Tráfico Postal y Envíos Urgentes de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá al proceder a realizar reconocimiento a la mercancía presentada por el intermediario de tráfico postal Zai Cargo EU, amparada con la guía master no. 30787585691 del 15 de mayo de 2015, seleccionaron para su reconocimiento entre otras, la guía hija de mensajería especializada no. ENV0315104401, según quedó consignado en el acta de hechos de reconocimiento de mercancías sometida a la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes no. 12599 del 20 de octubre de 2015, realizando ajuste al valor de dicha guía y que al verificar el sistema no de encontró manifestada a través de los sistemas informáticos electrónicos de la DIAN por parte del intermediario de tráfico postal tal como lo establecen los artículos 94-1 y 196 del decreto 2685 de 1999.

(...) razón por la cual se ve incurso en la infracción aduanera contemplada en el numeral 2.6 del artículo 496 del decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 28 del Decreto 2101 de 2008 que dice “no entregar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la información del manifiesto expreso y de los documentos de transporte en la oportunidad y forma prevista en el presente decreto.”

En consecuencia la sanción a imponer es de 30 salarios mínimos legales mensuales vigentes del año 2015, año en el cual se dio el incumplimiento, por valor de (...) (\$19.330.500) (...).

(...).

De otra parte, fue verificado el sistema informático aduanero, con el fin de consultar la información registrada por el intermediario de tráfico postal y envíos urgentes Zai Cargo EU (...), en el archivo plano formulario 1084 “detalles declaración

consolidada de pagos” con el fin de determinar que se hubiese efectuado el pago de tributos conforme a la propuesta de valor efectuada por la autoridad aduanera, consultando los archivos 10006 presentados por el intermediario los días 30/10/2015, 13/11/2015, 27/11/2015 y 15/12/2015, sin embargo la guía hija de mensajería especializada no. ENV0315104401 que fue objeto de propuesta de valor por parte de la Autoridad Aduanera, no se encontró declarada.

Lo anterior permite evidenciar que la guía hija ENV0315104401 que fue objeto de ajuste de valor FOB por parte de la Autoridad Aduanera, en presencia del intermediario de tráfico postal y envíos urgentes, no fue declarada a través del sistema Muisca por parte del usuario de tráfico postal y envíos urgentes Zai Cargo EU (...) en el archivo plano formato 1084 “detalles declaración consolidada de pagos” el cual corresponde a la hoja no. 2 de la declaración consolidada de pagos, por lo que se concluye, de acuerdo con la información del sistema Muisca, la citada guía no está declarada en los formularios 540 “declaración consolidada de pagos” y tampoco se efectuó el pago 690 “recibo oficial de pago de tributos aduaneros y sanciones cambiarias” para la primera quincena de noviembre de 2015, en la cual debió ser declarada la guía no. ENV0315104401.

(...).

El incumplimiento de dichas obligaciones, se constituye en las infracciones aduaneras leves establecidas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 496 de 1999, modificado por el artículo 43 del Decreto 1232 de 2001, por: “3.1 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.” y “3.2 No presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la Declaración Consolidada de Pagos.”, cuya sanción a aplicar será de multa equivalente a siete (7) salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción, es decir una infracción por quincena como se muestra a continuación:

(...)

Por lo anterior, este Despacho propondrá la aplicación de sanción de multa por valor de (...) (\$9.020.900) (...). (fls. 24 vlto. A 26 cdno. antecedentes - negrillas adicionales).

De lo anterior se tiene lo siguiente:

- (i) El hecho que dio lugar a imputar la infracción grave contenida en el numeral 2.6 del artículo 496 del decreto 2685 de 1999 consistente en “no entregar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la información

del manifiesto expreso y de los documentos de transporte en la oportunidad y forma prevista en el presente decreto” y proponer una sanción de multa por esa precisa falta en el monto de \$19.330.500, consistió en que la parte actora *no reportó o no transmitió* a través de los sistemas informáticos electrónicos de la DIAN la información de la guía hija no. ENV0315104401 como quedó consignado en el acta de hechos de reconocimiento de mercancías sometida a la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes no. 12599 de **20 de octubre de 2015** en donde además se realizó ajuste al valor de dicha guía de USD 06 a USD 150, es decir se efectuó una propuesta de valor (fl. 2 y 3 cdno. antecedentes).

(ii) Posteriormente la DIAN volvió a verificar el sistema informático aduanero con el fin de consultar la información registrada por la parte actora en el archivo plano formulario 1084 que contiene los “*detalles declaración consolidada de pagos*” y determinar que se hubiese efectuado el pago de tributos conforme a la propuesta de valor efectuada por la autoridad aduanera para la guía hija no. ENV0315104401, para cuyo efecto se consultó los archivos 10006 presentados por el intermediario los **días 30 de octubre de 2015, 13 y 27 de noviembre y 15 de diciembre de ese mismo año** -fechas posteriores al ajuste de valor presentado por la DIAN-, sin embargo esa guía que fue objeto de propuesta de valor por parte de la autoridad aduanera *no se encontró declarada* en esos documentos.

Lo anterior permitió evidenciar que la guía hija ENV0315104401 que fue objeto de ajuste de valor FOB por parte de la DIAN en presencia la parte actora el 20 de octubre de octubre de 2015 *no fue declarada* a través del sistema Muisca por parte del usuario de tráfico postal y envíos urgentes Zai Cargo en el archivo plano formato 1084 “*detalles declaración consolidada de pagos*” el cual corresponde a la hoja no. 2 de la declaración consolidada de pagos, para cuyo efecto se consultaron los archivos 10006 presentados por el intermediario con posterioridad, esto es, los días 30 de octubre de 2015, 13 y 27 de noviembre y 15 de diciembre de ese mismo año, por lo cual se concluyó que de acuerdo con la información del sistema Muisca la citada guía no se declaró en los formularios 540 “*declaración consolidada de pagos*” ni tampoco se efectuó el pago 690 “*recibo oficial de pago de tributos aduaneros y*

sanciones cambiarias” para la primera quincena de noviembre de 2015, en la cual debió ser declarada la guía no. ENV0315104401.

En ese contexto se estimó que el incumplimiento de las citadas obligaciones originó las infracciones aduaneras leves establecidas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 496 de 1999, modificado por el artículo 43 del Decreto 1232 de 2001 consistente en: “3.1 *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*” y “3.2 *No presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la Declaración Consolidada de Pagos*”, cuya propuesta de sanción fue por el monto de \$9.020.900.

(iii) Es claro entonces que los hechos que originaron las infracciones aduaneras en este caso concretos son plurales y distintos, no uno solo como lo alega la parte actora, debido a que la imputación de la infracción del numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 obedeció al hecho de que la parte actora *no reportó o no transmitió* a través de los sistemas informáticos de la DIAN la guía hija no. ENV0315104401 y, las infracciones imputadas por los numerales 3.1 y 3.2 *ibidem* tuvieron por fundamento hechos posteriores y también diferentes ya que, una vez se verificó la falta de reporte al sistema electrónico de esa guía como consta en acta de 20 de octubre de 2015 en esa misma fecha se le realizó un ajuste o propuesta de valor para que esta fuera *declarada y pagada*, sin embargo esto no ocurrió.

(iv) Los anteriores son motivos suficientes para que los argumentos expuestos en el recurso de alzada no tengan vocación de prosperidad, en tanto que las infracciones imputadas en la actuación administrativa obedecen a hechos totalmente diferentes por lo que no hay lugar a aplicar el inciso primero del artículo 481 del Decreto 2685 de 1999.

b) Igualmente en el acto administrativo que impuso la sanción en donde además se aceptó el allanamiento de la parte actora frente a la infracción estipulada en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 propuesta en el requerimiento especial aduanero, respecto de los distintos hechos que generaron las infracciones en el procedimiento sancionatorio se estipuló lo siguiente:

“La funcionaria delegada del grupo interno de trabajo investigaciones aduaneras II de la división de gestión de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bogotá, mediante requerimiento especial aduanero (...) del 7 de octubre de 2016, propuso sancionar a la sociedad Zai Cargo EU (...) con multa por valor de (...) (\$25.351.400), por la presunta comisión de las infracciones al numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y numeral 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 por no entregar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la información del manifiesto expreso no. 11667314778381 del 17 de octubre de 2016 con guía master no. 30787585691 del 15 de octubre de 2016 en la oportunidad y forma prevista ya que la guía hija no. ENV03151041 no se encontró manifestada de los documentos de transporte conforme a la siguiente liquidación:

INFRACCIÓN	TARIFA ANÑO INFRACCIÓN	SANCIÓN	VALOR MÍNIMO	SALARIO	NÚMERO DE INFRACCIONES	TOTAL, LIQUIDACIÓN SANCIÓN
Numeral 3.1 artículo 496 del Decreto 2685 de 1999	7 SMLMV año 2015		\$644.350		1	\$4.510.450
Numeral 3.2 artículo 496 del Decreto 2685 de 1999	7 SMLMV año 2015		\$644.350		1	\$4.510.450
Numeral 2.6 artículo 496 del Decreto 2685 de 1999	30 SMLMV año 2015		\$644.350		1	\$19.330.500
TOTAL						\$28.351.400

(...).

Una vez transcrita la normatividad aplicable en la presente situación, este despacho entra a analizar el acervo probatorio que obra dentro de las diligencias, estableciendo inicialmente que este proceso surge del oficio no. 11-03-246-456-2064 del 23 de noviembre de 2015, la jefe del grupo interno de tráfico postal y envíos urgentes de la división de control de carga de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, remitió el jefe GIT investigaciones aduaneras II de la división de gestión de fiscalización de esta dirección seccional los documentos que soportan la posible comisión de la infracción aduanera consagrada en el artículo 496 numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999, relacionados con la guía de mensajería especializada No. ENV03151041, consignada al intermediario de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes Zai Cargo EU (...) por no entregar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la información del manifiesto expreso no.

11667314778381 del 17 de octubre de 2016 con guía master no. 30787585691 del 15 de octubre de 2016 en la oportunidad y forma prevista ya que la guía hija no. ENV03151041 no se encontró manifestada de los documentos de transporte.

En razón de lo anterior el funcionario del grupo interno de trabajo investigaciones aduaneras II de la división de gestión de fiscalización de esta dirección seccional, mediante requerimiento especial aduanero (...) del 7 de octubre de 2016, propuso sancionar a la sociedad Zai Cargo EU (...) con multa por valor de (...) (\$25.351.400), por la presunta comisión de las infracciones al numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y numeral 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999.

(...).

Ahora bien obra a folios (...) obra el manifiesto expreso no. 11667314778381 del 17 de octubre de 2016 con guía master no. 30787585691 del 15 de octubre de 2016 en donde la guía hija no. ENV03151041 no aparece relacionada.

Del artículo 196 del Decreto 2685 de 1999, en lo referente a la presentación de información a la Aduna por las empresas de mensajería especializada intermediarios en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes, dispone en su inciso final que las empresas de mensajería especializada al momento de recibir la carga en el área de inspección señalada por la autoridad aduanera informaran los detalles de la carga efectivamente recibida y las inconsistencias frente al manifiesto expreso, diligenciando para ello la planilla de recepción a través de los servicios informáticos electrónicos, procedimiento que para el caso específico no se cumplió. (...).

(...).

Ahora bien, con lo anterior es claro que el intermediario de tráfico postal y envíos urgentes Zai Cargo EU (...) no cumplió para la guía de mensajería especializada con las demás obligaciones posteriores a la presentación de los documentos como son:

1) Liquidar y recaudar los tributos aduaneros y rescate por abandono (cuando haya lugar a ello) en la forma prevista en la normatividad aduanera , esto es, al momento de entregar el envío o paquete postal al destinatario y en el documento de transporte (declaración simplificada de importación), liquidación efectiva sobre la base gravable que está compuesta por el valor declarado por el remitente (valor FOB) o el propuesto por la autoridad aduanera y aceptado por el intermediario, más los costos de transporte y seguros, convertidos a la tasa de cambio correspondiente.

2) Informar a la DIAN las guías entregadas en la quincena inmediatamente anterior con sus correspondientes liquidaciones y valor de los tributos recaudados, esto es presentar en la forma y oportunidad prevista en la norma la declaración consolidada de pagos (formato 540) cuyo detalle se observa a través del formato 1084 (detalle declaración

consolidada de pagos) a través de los servicios informáticos, específicamente en el módulo de entrega de información por envío de archivos del sistema Muisca.

3) Cancelar en la forma y oportunidad prevista en la norma los tributos correspondientes al valor del rescate (cuando haya lugar) a las entidades recaudadoras autorizadas y a través del recibo oficial de pago de tributos aduaneros (formato 690) conforme al valor registrado en la declaración consolidada de pago.

(...).

Ahora bien, este despacho acepta el pago de allanamiento al 40% realizado por la sociedad Zai Cargo EU (...) en lo referente a la sanción del numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 mediante recibo oficial de pago de tributos aduaneros y sanciones cambiarias con sticker (...) del 3 de noviembre de 2016 por valor de siete millones setecientos treinta y cinco mil pesos.

Por lo anterior este despacho concluye que será procedente acoger la sanción propuesta mediante el requerimiento especial aduanero no. (...) del 7 de octubre de 2016 a la sociedad investigada Zai Cargo EU, por la presunta comisión de la infracción contemplada en los numerales 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y numeral 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 (...):

(...).

Dentro de la presente investigación, se realizó la verificación de la información en la base de datos en los archivos XML, la cual corresponde a toda la información reportada por el intermediario tráfico postal y envíos urgentes ZAI CARGO EU, a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN, para el caso que nos ocupa MUISCA, con el fin de determinar los posibles incumplimiento, concluyendo que:

1. Guía no fue declarada en el archivo plano formulario 1084, por lo tanto no fueron consolidados en el formulario 540 y tampoco efectuado el pago de tributos aduaneros formulario 690.

2. Guía que fue objeto de ajuste de valor por parte de la autoridad aduanera y que no fueron declaradas en el archivo plano 1084, por lo tanto no fueron consolidados en el formulario 540 y tampoco efectuado el pago de tributos aduaneros formulario 690.

Conforme a lo anterior, está claramente demostrado que la autoridad aduanera regula unas actuaciones para los usuarios aduaneros de la modalidad de tráfico postal, como es la de presentar, liquidar, recaudar, informar y cancelar las obligaciones pecuniarias nacidas de la prestación del servicio; es importante señalar que estas actuaciones están tipificadas con unos verbos rectores que hacen que cada acción sea independiente, y por lo tanto no es admisible que la empresa deje de cumplir alguna de ellas, porque el omitir alguno de los

pasos o etapas, conllevaría a que el estado deje de ejercer el control o no recibir los tributos aduaneros señalados por la Ley. Es por esto que, cuando se establece el régimen sancionatorio, a cada una de las omisiones de esas actuaciones se les señala una sanción específica, expresamente consagradas en la legislación aduanera y consecuentes entre sí, cuya ejecución es independiente pero sucesiva y de ahí que esto no puede comprenderse como un solo hecho.

(...).

RESUELVE:

ARTÍCULO PRIMERO: ACEPTAR el pago de la sociedad **Zai Cargo EU** (...) efectuado mediante el recibo oficial de pagos de tributos aduaneros y sanciones cambiarias con autoadhesivo (...) del 3 de noviembre de 2016 por valor de siete millones setecientos treinta y cinco mil pesos de Banco de Bogotá en lo referente a la sanción del numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999.

ARTÍCULO SEGUNDO: SANCIONAR a la sociedad **Zai Cargo EU** (...) con multa a favor de la Nación Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por valor de nueve millones veinte mil novecientos pesos m/cte (\$9.020.900) por la comisión de las infracciones al numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y numeral 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, acorde con las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

ARTÍCULO TERCERO: ORDENAR LA EFECTIVIDAD PROPORCIONAL de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales no. 11-43-1010003751 anexo 0 del 2 de marzo de 2016 con vigencia desde el 17 de mayo de 2016 hasta el 17 de agosto de 2017 expedida por Seguros del Estado SA (...) y constituida por la sociedad Zai Cargo EU (...) a favor de la Nación -Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por valor de nueve millones veinte mil novecientos pesos m/cte (\$9.020.900) tal y como se señaló en la parte considerativa y conforme al artículo 531 de la resolución 4240 de 200 que reglamenta el Decreto 2685 de 1999, en caso de no acreditarse el pago dentro de los días (10) siguientes a la ejecutoria de esta providencia:

ARTÍCULO CUARTO: INFORMAR al representante legal de la sociedad Zai cargo EU (...), que el pago deberá ser consignado en los bancos comerciales autorizados por la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el recibo oficial de pago de tributos aduaneros y sanciones cambiarias, bajo el concepto de sanciones (código del recibo 690, aplicando administración 03). La multa que se impone deberá cancelarse dentro de la ejecutoria de la presente providencia, debiendo acreditarse con cargo al expediente IK 2015 2016 4887.

(...)." (fls. 41 a 49 vlt. – resalta la Sala).

Del contenido y alcance de dicho acto administrativo es claro lo siguiente:

(i) El hecho que dio origen a la infracción del numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y cuya multa propuesta en el requerimiento especial aduanero fue de \$19.330.500 surgió por cuanto la parte actora no entregó a través de los sistemas informáticos de la DIAN la información de la guía hija ENV0315104401 puesto que esta no se encontró declarada en el manifiesto expreso no. 11667314778381 del 17 de octubre de 2016 con guía master no. 30787585691 del 15 de octubre de 2016.

(ii) La parte actora al responder el requerimiento especial aduanero se allanó a la citada infracción grave y, la parte demandada aceptó el pago de allanamiento al 40% por valor \$7.735.000 de conformidad con lo previsto en el numeral 2 del artículo 521 del Decreto 2685 de 1999 el cual dispone que las sanciones de multa establecidas en el Decreto 2685 de 1999 se reducirán, entre otros, al siguiente porcentaje sobre el valor establecido en cada caso: “2. *Al cuarenta por ciento (40%), cuando el infractor reconozca por escrito haber cometido la infracción dentro del término previsto para dar respuesta al Requerimiento Especial Aduanero.*”

(iii) Por otro lado, los hechos que dieron origen a las infracciones leves consignadas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 obedecieron a que la parte actora no cumplió para la guía de mensajería especializada no. ENV0315104401 con las demás obligaciones *posteriores* a la presentación de los documentos de transporte como se expuso en el requerimiento especial aduanero y que corresponden a las siguientes:

- Liquidar y recaudar los tributos aduaneros y rescate por abandono (cuando haya lugar a ello) en la forma prevista en la normatividad aduanera, es decir, al momento de entregar el envío o paquete postal al destinatario y en el documento de transporte (declaración simplificada de importación), liquidación efectiva sobre la base gravable que está compuesta por el valor declarado por el remitente (valor FOB) o el propuesto por la autoridad aduanera y aceptado por el intermediario, más los costos de transporte y seguros convertidos a la tasa de cambio correspondiente.

- Informar a la DIAN las guías entregadas en la quincena inmediatamente anterior con sus correspondientes liquidaciones y el valor de los tributos recaudados, esto es, presentar en la forma y oportunidad previstas en la norma la declaración consolidada de pagos (formato 540) cuyo detalle se observa a través del formato 1084 (detalle declaración consolidada de pagos) a través de los servicios informáticos, específicamente en el módulo de entrega de información por envío de archivos del sistema Muisca.
- Cancelar en la forma y oportunidad previstas en la norma los tributos correspondientes al valor del rescate (cuando haya lugar) a las entidades recaudadoras autorizadas y a través del recibo oficial de pago de tributos aduaneros (formato 690) conforme al valor registrado en la declaración consolidada de pago.
- En ese contexto se concluyó en el acto sancionatorio que la guía hija no. ENV0315104401 que fue objeto de ajuste de valor por parte de la autoridad aduanera, no fue declarada en el archivo plano 1084, por lo tanto no fueron consolidados en el formulario 540 ni tampoco efectuado el pago de tributos aduaneros en el formulario 690.
- Asimismo se resaltó que la DIAN regula unas obligaciones para los usuarios aduaneros de la modalidad de tráfico postal como es la de presentar, liquidar, recaudar, informar y cancelar las obligaciones pecuniarias nacidas de la prestación del servicio cuyo incumplimiento da lugar a la comisión de las infracciones contenidas en los numerales 3.1 y 3.2 de del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 consistentes, en su orden, en *“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”* y *“no presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la Declaración Consolidada de Pagos”*, faltas que están tipificadas con unos verbos rectores que hacen que cada acción sea diferente e independiente y por lo tanto no es admisible que la empresa deje de cumplir alguna de ellas, porque el omitir alguno de los pasos o etapas conllevaría a

que el estado deje de ejercer el control o no recibir los tributos aduaneros señalados por la ley, motivo por el cual cuando se establece el régimen sancionatorio a cada una de las omisiones de esas actuaciones se les señala una sanción específica expresamente consagradas en la legislación aduanera y consecuentes entre sí cuya ejecución es independiente pero sucesiva, de ahí que esto no puede comprenderse como un solo hecho, como equivocadamente lo alega la parte actora.

c) Finalmente en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración el cual confirmó el acto sancionatorio respecto de los distintos hechos que originaron las infracciones en este caso concreto se estipuló lo siguiente:

“En primer lugar la resolución motivo de estudio No. 1-03-241-201-673-0-2031 del 15 de diciembre de 2016, la División de Gestión de Liquidación de esta Dirección Seccional de Aduanas procede a aceptar el pago reducido de una sanción en lo referente al numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, y en segundo lugar, en el acto administrativo en cita ordena sancionar a la sociedad recurrente por incurrir en la infracción descrita en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, por no presentar en la forma y oportunidad previstas en la norma aduanera para la primera quincena de noviembre, la declaración consolidada de pago y no realizar el pago de los tributos, sanciones y valores por concepto de rescate, a través de los bancos o entidades financieras autorizadas, correspondientes a los envíos de bienes que lleguen al territorio aduanero nacional, y en este caso la guía No.ENV0315104401.

Es pertinente aclarar que, aunque la resolución recurrida impone la sanción por no presentar la declaración consolidada de pagos, por el período correspondiente a la primera quincena de noviembre del 2015, también se sanciona por incurrir en la causal descrita en el numeral 3.2 del citado artículo. Al tratarse del mismo período de tiempo, de duración quincenal, por sí sólo no hace que se trate del mismo hecho sancionado con más de una infracción, ya que son dos conductas diferentes y para la aplicación de la gradualidad de las sanciones, lo que el citado artículo 481 exige, es que se trate de un mismo hecho con el cual se incurra en una infracción, lo anterior sustentado en el artículo 203 Decreto 2685/99, el cual establece entre otras obligaciones, las siguientes:

**ARTICULO 203. Decreto 2685 de 1999.
OBLIGACIONES DE LOS INTERMEDIARIOS DE LA
MODALIDAD DE IMPORTACIÓN DE TRÁFICO POSTAL Y
ENVÍOS URGENTES.**

d) <Literal modificado por el artículo 11 del Decreto 1470 de 2008. El nuevo texto es el siguiente:> **Presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la declaración consolidada de pagos a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y cancelar oportunamente a través de los bancos o entidades financieras, autorizadas por la Dirección de impuestos y aduanas, los tributos aduaneros y el valor del rescate correspondiente a los envíos que lleguen al territorio nacional por la red oficial de correos y envíos urgentes entregados a los destinatarios.**

Conforme a lo anterior, lo que se encuentran son dos conductas diferentes como se explica a continuación:

- **El período objeto de sanción no es una única conducta, si no que se refiere a un lapso de tiempo, en este caso quincenal.**
- **En un mismo período de tiempo puede incurrirse en diferentes hechos que generan una sanción independiente.**
- **El que dos obligaciones diferentes estén en un mismo ordenamiento, en este caso el artículo 203 Decreto 2685/99 no hace que su cumplimiento se consolide como un mismo hecho.**

El artículo 203 citado, establece las obligaciones diferentes que existen respecto a la declaración consolidada de pagos: primero el intermediario debe presentar la declaración consolidada de pagos según los formatos electrónicos que la autoridad aduanera indique, correspondientes a los envíos que lleguen al territorio nacional por la red oficial de correos y envíos urgentes entregados a los destinatarios, y posteriormente con base en la liquidación de tributos que haga en la declaración consolidada de pagos, debe proceder a pagar oportunamente ante bancos, dicho valor.

Así las cosas, no es de recibo del Despacho el argumento del recurrente en el que señala que al tratarse del mismo período se trata del mismo hecho que origina las sanciones.

En concordancia con la citada norma, este Despacho considera pertinente tener claridad respecto de las diferentes obligaciones formales que puede derivarse de una responsabilidad aduanera por una misma operación de comercio exterior y es como lo regula el artículo 124 de la Resolución 4240 del 2000, concretamente respecto de los envíos que hubieran llegado al territorio nacional por la red oficial de correos y envíos urgentes entregados a los destinatarios:

“ARTÍCULO 124. DECLARACIÓN CONSOLIDADA DE PAGOS Resolución 4240 de 2000. <Artículo modificado por el artículo 10¹ de la Resolución 9990 de 2008. El nuevo texto es el siguiente:> Los intermediarios de la importación bajo esta modalidad, serán responsables ante la Dirección de Impuestos

y Aduanas Nacionales por los tributos aduaneros que se causen por la importación de estas mercancías.

Para tal efecto, deberán presentar la declaración consolidada de pagos, a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de las mercancías entregadas durante los quince ((15) días anteriores y cancelar los tributos aduaneros recaudados en las entidades financieras autorizadas, el primero (1o) y el dieciséis (16) de cada mes. El incumplimiento de este término dará lugar al cobro, de intereses moratorios de conformidad con lo establecido en los artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario.

(...)"

Con claridad se entiende que las obligaciones que se generan, entre otras:

1-. Presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la declaración consolidada de pagos a través de los servicios informáticos electrónicos.

El intermediario debe informar a la DIAN a través del Servicio Informático Electrónico según el formato 1084 que genera el detalle de la declaración consolidada de pagos y mediante el formato 540 que genera la declaración consolidada de pagos, para cumplir con la obligación de PRESENTAR.

2-. Cancelar oportunamente a través de los bancos los tributos aduaneros y valor de rescate, a través del recibo oficial de pago de tributos.

Esta obligación se cumple con el pago efectivo mediante la presentación del formulario 690 Recibo oficial de pago de tributos aduaneros, que registre el monto y la imputación al concepto u obligación favorecida con dicho pago, ante las entidades bancarias autorizadas, cancelando los tributos por el respectivo del periodo previamente declarado a través de los sistemas informáticos, cumpliendo así con la obligación de PAGO.

Entonces lo anterior demuestra que, para estas dos obligaciones diferentes, estas se cumplen con dos procedimientos distintos. Es decir que, no procede la aplicación del principio de gradualidad señalado en el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999, como se mencionó anteriormente, puesto que el presupuesto de este principio es que se trate de un mismo hecho con el que se incurra en más de una infracción. En el caso que nos ocupa, un hecho es presentar la declaración en la forma y oportunidad establecida en la normatividad aduanera nacional y otro hecho es, realizar el pago en la forma y oportunidad legalmente establecida en la legislación nacional.

Sin embargo, para la guía ENV0315104401, materia de investigación dicho valor FOB fue objeto de propuesta de

valor por parte de la Autoridad Aduanera (artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, modificada por la Resolución 1173 de 2010), razón por la cual, dicho valor aumentó y por consiguiente la base gravable sobre la cual se debieron liquidar los tributos aduaneros o el rescate por abandono también aumentó. Como se menciona en el oficio 1-03-246-456-2064 de noviembre 23 de 2016, suscrito por la Jefe (A), del GIT Trafico y Postal y Envíos Urgentes, cuando el funcionario revisa el sistema MUISCA la guía en mención no se encuentra manifestada, como lo establecen los artículos 94-1 y 196 del Decreto 2685 de 1999

Como se mencionó anteriormente y conforme lo establece el inciso tercero del artículo 123 de la Resolución 4240 de 2000, la base gravable para liquidar los tributos aduaneros (gravamen ad valorem e IVA) y rescate está compuesta por el VALOR FOB (declarado o ajustado) + COSTO TRANSPORTE + SEGURO convertidos a la tasa de cambio vigente del último día hábil de la semana anterior a la entrega de la mercancía al destinatario.

La anterior afirmación se deduce de la información enviada por el Jefe del GIT de Tráfico Postal y Envíos Urgentes de la División de Gestión Control Carga de esta Seccional, el cual evidenció las inconsistencias que fueron detectadas al realizar el cruce y análisis de la información de la base de datos de la DIAN y el Acta de Hechos No.12599 del 20 de octubre de 2015, para el intermediario de Trafico Postal y Envíos Urgentes ZAI CARGO EU con NIT. 830.082.601-9, por el no pago correcto de los tributos aduaneros correspondientes a las operaciones de comercio exterior y en el presente caso la guía ENV0315104401, por lo que se determina que incumplió con la obligación señalada en el literal d) del artículo 203 del Decreto 2685 de 1999, encontrándose incurso en las infracciones aduaneras establecidas en los numerales 3.1. y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999.

Así las cosas, al realizar la revisión documental se encuentra que la base gravable sobre la cual se liquidaron en la declaración consolidada y pagaron los tributos aduaneros, no fueron declarados en el sistema MUISCA y respecto de las cuales se incumplió la forma y oportunidad para cancelar los tributos aduaneros y presentar la declaración consolidada de pagos, tal y como se establece en el acto administrativo recurrido.

El usuario señala que cancelo los tributos y que Se hicieron dentro de la oportunidad legal, pero como bien lo manifiesta el informe del GIT de Tráfico Postal, la guía No. ENV0315104401 no fue encontrada en el sistema a pesar de que con Acta de Hechos 12599 del 20 de octubre de 2015, la mercancía fue objeto de propuesta de valor, es decir que debían presentar la declaración consolidada en la cual apareciera la guía y fueron cancelados los tributos, pero como se h/a demostrado en el transcurso del proceso, la guía fue omitida y como consecuencia no fue presentada la declaración consolidada de pagos y el pago de los tributos

con los ajustes acordados de mutuo acuerdo en el acta de hechos señalada.

(...).

Lo anterior permite reiterar que el intermediario de tráfico postal y envíos urgentes, incumplió con la obligación establecida en el literal d) del artículo 203 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 11 del Decreto 1470 de 2008 que señala como una obligación de los intermediarios de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes "Presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la declaración consolidada de pagos a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y cancelar oportunamente a través de los bancos o entidades financieras, autorizadas por la Dirección de impuestos y aduanas, los tributos aduaneros y el valor del rescate correspondiente a los envíos que lleguen al territorio nacional por la red oficial de correos y envíos urgentes entregados a los destinatarios.", (negrilla fuera de texto) por no haber declarado ni pagado los tributos aduaneros correspondientes a la guía con propuesta de valor, en la oportunidad y forma establecida en el artículo 124 de la Resolución 4240 de 2000, modificado por el artículo 10 de la Resolución 9990 de 2008, a través de los formularios 540 "Declaración Consolidada de Pagos " y 690 "Recibo Oficial de Pago de Tributos Aduaneros y Sanciones Cambiarlas." (fls. 69 vlto a 72 vlto. cdno. de antecedentes – negrillas de la Sala).

El texto antes transcrito permite establecer lo siguiente:

(i) Se reiteró que respecto de la sanción contenida en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 su allanamiento fue aceptado por la DIAN en el acto sancionatorio y cuyo hecho que le dio origen obedeció, como se analizó, a que la parte actora no reportó o transmitió a través de los sistemas informáticos la guía hija no. ENV0315104401.

(ii) Desde otro punto de vista, se resaltó que los hechos que dieron origen a las infracciones consagradas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 también son distintos por las siguientes razones:

- Obedecieron a que la parte actora no cumplió para la guía de mensajería especializada no. ENV0315104401 con las demás obligaciones posteriores a la presentación de los documentos de transporte.

(ii) Se incumplieron con las obligaciones establecidas en el literal d) del artículo 203 del Decreto 2685 de 1999 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 124 de la Resolución 4240 de 2000 las cuales son distintas y consistentes en lo siguiente:

- Presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la declaración consolidada de pagos a través de los servicios informáticos electrónicos, en donde el intermediario debe informar a la DIAN a través del formato 1084 que genera el detalle de la declaración consolidada de pagos y del formato 540 que genera la declaración consolidada de pagos.

- Cancelar o pagar oportunamente a través de los bancos los tributos aduaneros y valor de rescate a través del recibo oficial de pago de tributos, obligación que se cumple con el pago efectivo mediante la presentación del formulario 690 recibo oficial de pago de tributos aduaneros que registre el monto y la imputación al concepto u obligación favorecida con dicho pago ante las entidades bancarias autorizadas, cancelando los tributos por el respectivo del periodo previamente declarado a través de los sistemas informáticos.

(iii) Las citadas obligaciones son diferentes unas de otras y se cumplen con dos procedimientos también distintos por consiguiente tampoco respecto de estas procede la aplicación del principio de gradualidad de las sanciones consagrado en el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999, debido a que el presupuesto de este principio es que se trate de un mismo hecho con el que se incurra en más de una infracción y en este caso concreto un hecho es el presentar la declaración en la forma y oportunidad establecidas en la normatividad aduanera y, otro distinto, es realizar el pago en la forma y oportunidad legalmente previstas en la legislación nacional que regula la materia, aspectos que fueron incumplidos por la parte actora porque la guía hija no. ENV0315104401 que fue objeto de propuesta de valor por parte de la autoridad aduanera no fue declarada ni sus tributos pagados como lo exigía el ordenamiento jurídico, por lo que es evidente que estas dos situaciones fácticas diferentes generaron las infracciones aduaneras

establecidas en los numerales 3.1. y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999.

5) Del mismo modo cabe reiterar, como lo expuso el juez de primera instancia, que si bien se allegó el formulario 690 de pago de tributos aduaneros (fl. 32 cdno. antecedentes) lo cierto es que ese documento no evidencia que se haya cumplido con la obligación de recaudar y pagar el impuesto aduanero que correspondía a la guía hija no. ENV0315104401, y tampoco se encuentra en el proceso la declaración consolidada de pagos de esa precisa guía lo que demuestra que se incurrió en las infracciones finalmente sancionadas.

6) En ese contexto es claro que en este caso concreto no hay lugar a aplicar como lo solicita la parte actora en el recurso de alzada el inciso primero del artículo 481 del Decreto 2685 de 1999 que regula el principio de gradualidad de las sanciones en materia aduanera, según el cual cuando con un mismo hecho u omisión se incurra en más de una infracción se aplicará la sanción más grave toda vez que, se reitera, las infracciones imputadas en la actuación administrativa contenidas en los numerales 2.6, 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 obedecen a hechos totalmente distintos que deben cumplir los intermediarios de tráfico postal y envíos urgentes de conformidad con el ordenamiento jurídico como quedó suficientemente explicado a lo largo de esta providencia, anotándose que respecto de la falta contenida en el citado numeral 2.6 la parte actora aceptó su comisión por lo que su pago reducido fue aceptado por la DIAN y se terminó sancionándola por las otras dos infracciones con contenido y alcance distinto cada una de ellas como también quedó analizado.

7) Por lo expuesto los argumentos formulados en el recurso de alzada por la parte actora no están llamados a prosperar.

8) En tales condiciones por no haber sido desvirtuada la presunción de legalidad que ampara los actos administrativos demandados se impone confirmar la sentencia de primera instancia que denegó las pretensiones de la demanda.

4. Condena en costas en esta instancia procesal

En cuanto a la condena en costas en segunda instancia, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en concordancia con lo dispuesto en el artículo 366 del Código General del Proceso, en el presente evento hay lugar a imponer condena en costas en esta instancia a la parte actora en la condición de parte vencida cuya liquidación corresponde al juzgado de primera instancia.

En mérito de lo expuesto el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN PRIMERA, SUBSECCIÓN B**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

1º) Confírmase la sentencia de 24 de mayo de 2019 proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Bogotá DC.

2º) Condénase en costas de esta instancia procesal a la parte actora conforme a lo establecido en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 en concordancia con lo dispuesto en el artículo 366 del Código General del Proceso cuya liquidación corresponde al juzgado de primera instancia.

3º) Reconócese personería jurídica para actuar dentro del proceso de la referencia a la doctora Sindy Vanessa Osorio Osorio como apoderada principal y al doctor Félix Antonio Lozano Manco como apoderado suplente de la parte demandada DIAN en los términos del poder a ellos conferidos visible en el folio 20 del cuaderno principal del expediente.

4º) Ejecutoriada esta providencia, por Secretaría **devuélvase** el expediente al juzgado de origen con las correspondientes constancias.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutido y aprobado en sesión de la fecha.



FREDY IBARRA MARTÍNEZ
Magistrado



MOISES RODRIGO MAZABEL PINZÓN
Magistrado



ÓSCAR ARMANDO DIMATÉ CÁRDENAS
Magistrado