

**JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO ORAL  
DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ  
SECCIÓN PRIMERA**



Bogotá D. C., diecisiete (17) de julio de dos mil veinte (2020)

**Sentencia Número 035/2020**

<b>NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO</b>
<b>RADICACIÓN NÚMERO: 1100133340012017 00229 00</b>
<b>ACCIONANTE: CARGO ZONE ETC S.A.S.</b>
<b>ACCIONADA: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES</b>

Agotado el trámite de ley, sin que se observe causal de nulidad que invalide lo hasta ahora actuado, procede el Despacho a proferir sentencia dentro del medio de control de **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO** incoado a través de apoderada judicial por la sociedad **CARGO ZONE ETC S.A.S.** contra la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN** en los términos establecidos en el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

**I. ANTECEDENTES.**

**1. SÍNTESIS DEL CASO**

Mediante Oficio No. 1-03-245-455-722-009674 de 6 de octubre de 2014, el Grupo Interno de Trabajo de Registro y Control de Usuarios Aduaneros de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, efectuó requerimiento a la sociedad **CARGO ZONE ETC S.A.S.**, por observar un presunto incumplimiento en el pago de tributos aduaneros y omisión de instrucciones de diligenciamiento, relacionadas con Declaraciones Consolidadas de Pago, de guías master fechadas para los años 2013 y 2014, por lo cual solicitó la remisión de copia de toda la documentación atinente, entre ellas, 200 guías de mensajería especializada.

La investigada dio respuesta a lo ordenado, mediante escrito radicado el 16 de octubre de 2016, remitiendo toda la información que acreditó el pago y la inclusión en el sistema informático DIAN de cada una de las guías solicitadas; con dicha información

la autoridad demandada resolvió expedir el Requerimiento Especial Aduanero No. 1-03-238-420-420-447-0-000314 de 2 de noviembre de 2016, por el cual propuso formular una sanción contra la investigada, en multa de \$106.084.000, por infracciones aduaneras contempladas en los numerales 2 del artículo 495, 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999.

Posteriormente, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá decidió en la Resolución No. 1-03-241-201-673-0-2161 del 28 de diciembre de 2016, aceptar el pago recibido por la diferencia de tributos aduaneros y en todo caso, imponer multa a la sociedad Cargo Zone ETC por valor de \$67.395.500; decisión confirmada en sede del recurso de reconsideración, contenida en la Resolución No. 003208 de 10 de mayo de 2017.

## **2. DEMANDA.**

En escrito presentado el 6 de septiembre de 2017, ante la Oficina de Apoyo Judicial para los Juzgados Administrativos del Circuito de Bogotá, la apoderada judicial de la sociedad CARGO ZONE ETC S.A.S., promovió el medio de control de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, a través del cual solicitó la nulidad de la Resolución No. 1-03-241-201-673-0-2161 de diciembre de 2016 y la Resolución No. 003208 de 10 de mayo de 2017 (folios 3-19).

Como restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que la sociedad demandante no se encuentra obligada a efectuar pago alguno relacionado con la multa impuesta en los actos demandados y que se condene en costas a su contraparte.

### **2.1 NORMAS JURÍDICAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN.**

**Constitucionales:** artículos 29 y 83 de la Carta Magna.

**Legales:** artículos 2, 3, 476 128 de la Ley 142 de 1994.

Con base en las normas enunciadas, propuso los siguientes cargos:

La sociedad demandante indicó en primer lugar que existe un vicio de **falsa motivación** en los actos administrativos contentivos de la sanción que acá se demanda, por cuanto considera que la autoridad aduanera tuvo como sustento de la infracción endilgada, un hecho atípico que no encuadra en los supuestos normativos de la disposición que se citó como fundamento del reproche punitivo, y que no puede ser aplicado de manera extensiva o analógica.

A su juicio, el artículo 495 del Decreto 2685 de 1999 en su numeral 2° señala como falta grave el incumplimiento de los procedimientos e instrucciones para operar el sistema informático aduanero, que en modo alguno se asemeja a una simple omisión en diligenciar el formulario de documento de Declaración Consolidada de Pagos; en este caso, no registrar de manera completa el número del documento de transporte que ampara la respectiva mercancía, en el formato citado.

En efecto, explicó que la DIAN efectuó una apertura de cargos basada en que sencillamente la empresa investigada, como usuaria aduanera, no registró en la casilla número 58, del formato 1084 (Formulario 540)<sup>1</sup> correspondiente a la Declaración Consolidada de Pagos, el consecutivo **alfanumérico** completo que identifica el documento de transporte, cuando las instrucciones que aplican para dicha operación únicamente ordenan que se diligencia el número y no el prefijo alfabético que le antecede.

Por lo tanto, aseguró que no existió relación de causalidad entre el hecho investigado y el presupuesto legalmente utilizado, por lo que, al no existir tal vínculo, la infracción sancionada en realidad no tuvo ocurrencia; asimismo, cuestionó que se entendiera como incumplimiento de los procedimientos e instrucciones de la DIAN, no diligenciar los 3 dígitos de alfabeto que preceden al número de documento de transporte, que es lo que finalmente se exige.

Por la misma línea, afirmó que en el procedimiento investigativo se omitió verificar la relación entre la supuesta conducta infractora y el daño causado al bien jurídico que se pretendía proteger, que en cuanto a la infracción contenida en el artículo 495 numeral 2 del Estatuto Aduanero, corresponde al Sistema Informático Aduanero; motivo por el cual, el diligenciamiento del número del Documento de Transporte en el

---

<sup>1</sup> En el caso de la Declaración Consolidada de Pagos, al tratarse de una operación de comercio exterior en la modalidad de importación, debe ser presentada mediante el Sistema Electrónico Aduanero: **El Formulario** de dicha operación corresponde al **540**, que se debe diligenciar mediante un prevalidador, utilizando la herramienta digital de **Formato 1084**, que corresponde a un archivo XML (equivalente a Excel).

Formato de Declaración de Pagos, sin las letras, no constituye de ninguna manera un daño al sistema de gestión del ente de la DIAN, por lo que no es un hecho susceptible de sanción.

Igualmente, manifestó que de acuerdo a las motivaciones del acto administrativo que impuso la multa, el ente de control sustenta su decisión en que al haberse registrado únicamente 9 dígitos que componen el número de consecutivo de las guías investigadas, le tomó mayor tiempo a la entidad verificar dicha información; con lo cual, la justificación de la sanción se da por la incomodidad ocasionada al funcionario encargado, de validar la información en un periodo de tiempo superior al rutinario, incurriendo abiertamente en una interpretación extensiva de la norma que contraviene la prohibición de aplicación analógica de las prescripciones sancionatorias, prevista en el artículo 476 del Estatuto Aduanero.

En otro punto, la apoderada de la empresa actora, insiste en que el consecutivo de las guías que fueron verificadas en este asunto por la entidad, tiene un componente numérico que les identifica, y un prefijo dictado en letras que no hace parte del mismo pues corresponde a un mecanismo de control interno de la compañía que permite ubicar la ciudad de destino de la mercancía asociada (ejemplo, BOG, MDE, BGA, etc.); por lo tanto, el diligenciamiento en las 200 guías investigadas de su consecutivo numérico fue correcto, en el entendido que esa es la información que concretamente se exige en el formulario 540.

Para dar mayor fuerza a sus argumentos, la parte actora transcribe apartes del Concepto 039 de 19 de julio de 2005 emitido por la Oficina Jurídica de la DIAN, donde se señala el alcance de la infracción prevista como grave en el numeral 2 del artículo 495 *ibidem*, relacionada con el incumplimiento de los procedimientos e instrucciones para operar el sistema informático de la entidad como usuario aduanero, concluyendo que corresponde verificar el manual de uso de la respectiva plataforma tecnológica, para aplicar dicha norma en blanco y que en todo caso, no se puede castigar el simple error en digitación bajo la disposición en análisis.

De otro lado, en lo relacionado con la sanción por **infracciones contempladas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999**, afirmó que corresponde a dos supuestos de infracción atinentes a la comisión de conductas lesivas consideradas *leves*, la primera relacionada con la no cancelación de tributos aduaneros, sanciones, valores por rescate, etc., en la oportunidad y forma prevista

por las normas aduaneras; y el segundo caso, corresponde a no presentar la declaración consolidada de pagos en las condiciones indicadas por la ley.

Afirmó que dichas infracciones se contraponen entre sí, por lo que no es posible investigar un mismo hecho aplicando los dos numerales indicados: o se sanciona por no cancelar los tributos aduaneros en tiempo o se castiga por presentar la Declaración Consolidada de Pagos extemporáneamente; como en el presente asunto la autoridad aduanera adujo que la falta de pago de los tributos aduaneros correspondiente a las declaraciones efectuadas entre diciembre de 2013 y enero de 2014, ocasionó el reproche normativo, correspondía únicamente sustentar la sanción, bajo la infracción del numeral 3.1 anteriormente mencionado.

Comentó que no obstante lo anterior, la DIAN procedió a imponer dos sanciones por el mismo hecho, pues utilizando los numerales 3.1 y 3.2 indicados, determinó aplicar una multa a la empresa demandante, con lo cual también se trasgredió el principio de *Non Bis In Idem*, que en materia aduanera se encuentra previsto en el artículo 481 del Decreto 2685 de 1999, y que indica que existiendo dos infracciones por una misma conducta, únicamente se investigará la que se constituye como más grave.

Finalmente, adujo que el ente de control demandado incurrió en un desconocimiento del principio de Buena Fe que rige la actuación administrativa, en el entendido que no tuvo en cuenta que la empresa investigada se allanó a la infracción contenida en el pluricitado numeral 3.1 del artículo 481 del Estatuto Aduanero, para excluir otra infracción normativa, al igual que no tuvo en cuenta la documentación aportada que prueba que se trató de un error de digitación al momento de llenar las Declaraciones de Consolidación de Pago, con lo cual se estaría en una evidente falsa motivación de la sanción, que a su vez se deriva en la figura de enriquecimiento sin causa a favor del Estado.

### **3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

El representante judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, señalando que carecen de sustento fáctico y jurídico, dado que el acto administrativo acusado fue expedido con arreglo a la Constitución y las normas aduaneras y que en atención a la función de la entidad enmarcada en el control de recaudación de impuestos y tasas que se califica como de interés público, no puede haber lugar a condena en costas.

Mencionó respecto al primer cargo propuesto en la demanda, que no es cierto que la infracción endilgada a la sociedad Cargo Zone ETC sea inexistente, pues se pudo comprobar en el trámite adelantado, que en 4 momentos diferentes (4 quincenas) en el periodo comprendido entre diciembre de 2013 y enero de 2014, la empresa investigada *diligenció cada uno de los formatos 1084 – Detalle Declaración Consolidada de Pagos y generó la respectiva Declaración Consolidada de Pagos (formato 540), sin acatar lo dispuesto en el instructivo para el diligenciamiento del formato 1084, esto es el número de documento de transporte tal y como aparece en el mismo.*

Sostuvo que las instrucciones de diligenciamiento del formato 1084 establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, son claras respecto a la información solicitada en la casilla 58, que ordena registrar el consecutivo completo del documento de transporte, como aparece en el mismo, con letras y números, sin que sea dable omitir una parte, como ocurrió en este asunto.

Asimismo, efectuó una explicación de la importancia de la integralidad del consecutivo alfanumérico del consecutivo del Documento de Transporte, pues al facilitar el transporte de las mercancías se pueden entender como documentos de titularidad del derecho que permite su disposición y control; asimismo, las guías de mensajería especializada hacen las veces de documentos de transporte, al contener la información del contrato entre quien expide y la empresa de servicio expreso, por lo que guardan importancia en las operaciones de comercio exterior, y por supuesto, en la liquidación y pago de los tributos aduaneros.

Bajo las anteriores premisas, aseguró que la fragmentación o recorte de los números del consecutivo de las guías a capricho del usuario modifica la identificación de la mercancía, como ocurrió en el presente asunto, donde en vez de diligenciar el consecutivo alfanumérico completo con sus 13 dígitos que le componen (3 letras y 10 números, la empresa investigada se limitó a ingresar los últimos 8 números, afectando la veracidad de la información registrada en un sistema de gestión electrónico, que para asegurar la agilidad de las operaciones, exige de los usuarios la diligencia y cuidado en el uso del mismo.

Igualmente, indicó que en verificación que el GIT de Investigaciones aduaneras de la División de Fiscalización de la DIAN, se pudo constatar de las 200 guías en verificación

de las operaciones de diciembre de 2013 a enero de 2014, que en su mayoría fueron clasificadas en la subpartida arancelaria 98.03.00.00.00 correspondiéndole una liquidación de arancel de 10% e IVA del 16%; no obstante, la sociedad aplicó para dichos pagos el 0%, con lo cual no canceló ningún valor, incurriendo claramente en una evasión de impuestos.

De otro lado, afirmó que no es cierto que se haya vulnerado el principio de buena fe en la actuación administrativa, pues en el entendido que existían tantas pruebas que acreditaban la infracción y responsabilidad de la sociedad Cargo Zone ETC, y que además se respetaron todas las formas de procedimiento, no habría lugar al alegado cargo de la demanda.

En el punto relacionado con la supuesta violación del principio de *non bis in ídem* por motivar la sanción en dos infracciones normativas diferentes, pero bajo una misma conducta investigada, aseveró que falta a la verdad la parte actora, pues en lectura de los actos acusados se puede verificar que la DIAN sustentó los cargos en dos diferentes conductas del infractor, que se relacionan de manera independiente con los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Estatuto Aduanero.

En seguimiento, expresó que si bien ambas infracciones son parecidas en cuanto a la forma y oportunidad como elementos de la prescripción normativa, la primera se refiere a la cancelación de los tributos que se concreta con la presentación en los bancos del Recibo Oficial de Pago de Tributos Aduaneros – Formulario 690 –, mientras que la infracción contenida en el numeral 3.2 es atinente a la Declaración Consolidada de Pagos de las Mercancías entregadas durante los 15 días anteriores y cancelar los tributos el primer y el décimo sexto día de cada mes, con los formularios 1084 de detalle de la declaración consolidada de pago y 540 declaración consolidada de pago, que se presentan en el Servicio Informático Electrónico MUISCA. Se describen en los tipos infractores de los numerales citados, momentos diferenciados respecto al momento en que ocurre su incumplimiento, se constituyen en dos hechos diferentes y no solamente una conducta investigada como lo ha afirmado la sociedad demandante, lo que tampoco da lugar al reconocimiento del allanamiento que realizó en sede administrativa la compañía Cargo Zone ETC a una exoneración del reproche normativo que se le endilgó o a la posibilidad de gradualidad prevista en el artículo 481 *ejusdem*.

#### **4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.**

Dentro de la audiencia de pruebas celebrada el día tres (3) de abril de dos mil diecinueve (2019), se procedió a dar aplicación a lo dispuesto en el inciso final del artículo 181 del C.P.A.C.A., esto es, se les otorgó a las partes del proceso la oportunidad de presentar alegatos de conclusión por escrito.

Tanto la parte accionante como la entidad accionada reiteraron la argumentación contenida en sus escritos de demanda y contestación, respectivamente, frente a la ocurrencia o no de vulneraciones al principio de tipicidad y debido proceso, dentro del procedimiento administrativo sancionatorio que culminó con los actos objeto de demanda (fls. 177-183 y 172-176).

## **II. EL PROCESO**

### **1. LAS PARTES**

**A. Entidad demandada:** UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN).

**B. Demandante:** CARGO ZONE ETC S.A.S.

### **2. ACTUACIÓN PROCESAL DEL DESPACHO**

Mediante providencia fechada el día veintiséis (26) de febrero de dos mil diecinueve (2019), se fijó fecha para la celebración audiencia inicial, en la cual posteriormente se surtieron las etapas contempladas en el artículo 180 del C.P.A.C.A., se corrió traslado de las documentales allegadas y se ordenó la presentación de los alegatos por escrito.

No se observa causal de nulidad que pudiese invalidar el proceso y, en consecuencia, procede el Despacho a proferir decisión de fondo, previas las siguientes:

## **III. CONSIDERACIONES DEL DESPACHO**

### **1. COMPETENCIA**

El Despacho es competente para conocer en primera instancia la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho puesta a consideración, de conformidad con lo

dispuesto en el numeral 3 del artículo 155 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>2</sup>.

## 2. FIJACIÓN DEL LITIGIO Y PROBLEMA JURÍDICO

Atendiendo lo dispuesto en el numeral 7º del artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, dentro de la audiencia inicial, se procedió a fijar el litigio, estableciéndose, los siguientes hechos, en lo relevante:

1. Mediante oficio No. 1-03-245-455-722-009674 del 06 de octubre de 2014, la jefe del Grupo Interno de Trabajo de Registro y Control Usuarios Aduaneros de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, requirió a la parte demandante a fin de que allegara al proceso administrativo adelantado ante la entidad, los correspondientes formularios que acrediten el pago y la inclusión en el sistema informático DIAN de cada una de las 200 guías que solicitó en dicho requerimiento.
2. La empresa dando cumplimiento al requerimiento efectuado por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, mediante memorial radicado el 16 de octubre de 2018, allega la información solicitada por la entidad accionada.
3. La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, expidió la Resolución No. 1-03-238-420-447-0-000314 del 02 de noviembre de 2016, por medio de la cual propuso sancionar a la sociedad demandante, por la comisión de las infracciones aduaneras, contempladas en los numerales 2 del artículo 495 y 496 del Decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones, por un valor de \$106.084.000.
4. Mediante Resolución 1-03-241-201-673-0-2161 del 28 de diciembre de 2016, la entidad accionada decidió imponer sanción a la parte actora por un valor 106.084.000.
5. Contra el anterior acto administrativo se interpuso el correspondiente recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 003208 del 10 de mayo de 2017, confirmando la sanción.

---

<sup>2</sup> **Artículo 155. Competencia de los Jueces Administrativos en primera instancia** "Los Jueces administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

(...)

3. De la nulidad y restablecimiento del derecho en que se controvierten actos de cualquier autoridad cuando la cuantía no exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales vigentes ..."

6. Contra el anterior acto administrativo se interpuso el correspondiente recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 003208 del 10 de mayo de 2017, confirmando la sanción

### **Problema Jurídico**

Enunciados los supuestos fácticos en que se circunscribe el objeto de este medio de control, encuentra el Despacho que la controversia gira en torno a determinar:

***“Si la decisión contenida en los actos acusados fue expedida con FALSA MOTIVACIÓN, para ello se mirará si el hecho generador de la sanción se encuentra plenamente probado.***

***Si la entidad demandada, al adoptar la decisión contenida en los actos acusados, incurrió en indebida valoración de las pruebas aportadas, se precisará si la entidad accionada realizó verificación de las pruebas aportadas con el sistema informático<sup>3</sup>”.***

### **3. PRUEBAS RELEVANTES QUE OBRAN DENTRO DEL PROCESO**

Obran en el Expediente suficientes pruebas documentales que ayudan a decidir de fondo el asunto, por lo que en la medida en que se considere necesario se hará mención del medio probatorio pertinente, sin embargo, se enuncian las siguientes:

- Copia del Auto de apertura No. 583 de 22 de febrero de 2016 expedida por la División de Gestión Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio del cual se inicia investigación sancionatoria contra la sociedad Cargo Zone ETC y CIA Ltda., bajo el expediente No. IK-2013 2016 583 (fl. 83 cuaderno de antecedentes administrativos).
- Copia de Hoja de Trabajo elaborada por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, en la cual se efectúa un cruce de información aportada por la parte investigada, el sistema Muisca referida al módulo de documentos diligenciados, recibos de pago y declaraciones consolidadas de pago, la base de datos de usuarios de la Subdirección de Gestión de Registro Aduanero, relacionada con las Declaraciones Consolidadas de Pago de la empresa Cargo Zone ETC SAS presentadas en las cuatro quincenas ubicadas temporalmente entre diciembre de 2013 y enero de 2014 (fls. 155-159 cuaderno de antecedentes administrativos).

---

<sup>3</sup> A folio 171 del cuaderno principal del expediente.

- Copia de Consulta Detallada de Arancel Histórico de la Subpartida 85.29.90.90.10, con vigencia desde el 12 de septiembre de 2008 (fls. 160 cuaderno de antecedentes administrativos).
- Copia de Consulta Detallada de Arancel Histórico de la Subpartida 84.71.30.00.00, con vigencia desde el 1 de enero de 2013 (fls. 160 cuaderno de antecedentes administrativos).
- Copia de Informe de Fiscalización de 12 de octubre de 2016, elaborado por el Gestor III de Fiscalización y Liquidación de la División de Gestión Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, dentro del procedimiento seguido contra la sociedad Cargo Zone ETC SAS, expediente IK-2013 2016 583 (fls. 168-173 cuaderno de antecedentes administrativos).
- Copia de Requerimiento Especial Aduanero No. 0006314 de 2 de noviembre de 2016 expedido por el jefe de la División Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio de la cual propuso sancionar a la sociedad Cargo Zone ETC SAS, dentro del expediente IK-2013 2016 583 (fls. 174-284 cuaderno de antecedentes administrativos).
- Copia de la Resolución No. 1-03-241-201-673-0-2161 de 28 de diciembre de 2016 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se impone una sanción a la sociedad Cargo Zone ETC SAS, por valor de \$67.395.500,00, dentro del expediente No. IK-2013 2016 583 (fls. 27-42).
- Copia del Escrito de Recurso de Reconsideración radicado el 19 de enero de 2017 bajo el consecutivo 003E2017002595, por la sociedad Cargo Zone ETC SAS, contra la sanción contenida en la Resolución 1-03-241-201-673-0-2161 de 28 de diciembre de 2016 (fls. 43-52)
- Copia de la Resolución No. 003208 de 10 de mayo de 2017 expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración presentado por la sociedad Cargo Zone ETC SAS, contra la Resolución 1-03-241-201-673-0-2161 de 2016 (folios 55-59).
- Copia del expediente administrativo No. IK-2013 2016 583, adelantado ante la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (folios 178-242).

#### **4. MARCO JURÍDICO GENERAL**

##### **4.1 De la falsa motivación**

La falsa motivación es un vicio de nulidad que puede acaecer en dos situaciones, ya sea porque al momento en que la administración profiere su decisión, se incurra en error de derecho o en error de hecho. Sobre estas eventualidades el Consejo de Estado en Sentencia de 12 de abril de 2018<sup>4</sup>, explicó:

***“El error de hecho se presenta cuando la Administración desconoce los supuestos fácticos en que debía soportar su decisión, ya sea porque la autoridad que profirió el acto no los tuvo en cuenta o, porque pese a haberlos considerado se deformó la realidad de tal manera que se dejaron por fuera o se introdujeron circunstancias de tiempo modo y lugar que resultan irreales y que traen como consecuencia que el acto administrativo no se funde en hechos ciertos, verdaderos y existentes al momento de ser proferido.***

*Por otra parte, también se incurre en falsa motivación por error de derecho, que tiene lugar cuando se desconocen los supuestos jurídicos que debían servir de fundamento a los actos demandados, situación que se presenta por: i) inexistencia de las normas en que se basó la Administración; ii) ausencia de relación entre los preceptos que sirvieron de fundamento a la manifestación de voluntad de la Administración y los supuestos de hecho objeto de decisión; y finalmente iii) cuando se invocan las disposiciones adecuadas pero se hace una interpretación errónea de las mismas.”*(Negrillas fuera de texto)

Entre los argumentos del escrito de la demanda se invocó como cargo la indebida apreciación de hechos y medios de prueba, el cual se relaciona directamente con la causal de nulidad de falsa motivación en la sanción impuesta a la sociedad Cargo Zone ETC, dentro del régimen aduanero; por lo tanto, corresponderá al despacho verificar la existencia de este vicio de nulidad o la conformidad de los actos demandados con el orden legal.

#### **4.2 Del proceso de importación en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes**

Según la legislación aduanera el proceso de importación inicia con la llegada de la mercancía extranjera al territorio aduanero nacional y culmina con la nacionalización, de las mismas, previo al pago de tributos aduaneros, o con el abandono por vencimiento de los términos establecidos.

El territorio nacional aduanero (TNA), según la modificación introducida por el artículo Primero del Decreto 1198 de 2000 al Decreto 2685 de 1999 (anterior Estatuto de Aduanas), se define así:

*“Demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio*

---

<sup>4</sup> Magistrado ponente Carlos Enrique Moreno Rubio, No.05001-23-31-000-2007-03305-01.

*donde actúa el Estado colombiano, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales. "*

Entonces, se tiene que el tratamiento aplicable a las mercancías sometidas a control y vigilancia de la autoridad de aduanas, mediante el cual se le asigna un destino regulado específico, es lo que se denomina régimen aduanero, uno de los cuales es el de importación. Ahora, al tenor de lo establecido en el artículo 3o del Decreto en mención, son responsables de la obligación aduanera: (...) "**el importador**, el exportador, el propietario, el poseedor o **el tenedor** de la mercancía; así mismo, serán responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, **intermediario** y el **declarante**, en los términos previstos en el presente Decreto (...)"

#### **4.3 De la fiscalización en el proceso de importación de mercancías**

Por disposición del artículo 469 del Decreto 2685 de 1999, es competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la Fiscalización Aduanera<sup>5</sup>, como función orientada a contrarrestar y combatir todo tipo de incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales a través de la planeación de acciones relacionadas con la investigación, determinación y liquidación de los tributos aduaneros; entre otros, cuenta con las respectivas herramientas jurídicas y coercitivas a fin de efectuar control dentro de sus competencias, previo, durante y posterior al proceso de importación de mercancías.

En concordancia, dentro de las múltiples obligaciones de los usuarios aduaneros que se encuentran bajo supervisión del organismo de control señalado, se resaltan las reglamentadas en el numeral 2.6 del artículo 496 del Decreto pluricitado, correspondiente a la oportuna entrega de información del manifiesto expreso y de los documentos de transporte en la forma prevista en dicha normatividad; asimismo, el pago de tributos aduaneros y la presentación de la Declaración Consolidada de Pagos

---

<sup>5</sup> **Artículo 469. Fiscalización Aduanera.** La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tendrá competencia para adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior, o mediante la fiscalización posterior que se podrá llevar a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad.

Para el ejercicio de sus funciones contará con las amplias facultades de fiscalización e investigación consagradas en el presente Decreto y las establecidas en el Estatuto Tributario.

La única autoridad competente para verificar la legalidad de la importación de las mercancías que se introduzcan o circulen en el territorio aduanero nacional, será la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Las mercancías extranjeras que se encuentren en el territorio aduanero nacional, salvo los equipajes de viajeros, deberán estar amparadas por uno de los siguientes documentos:

- a) Declaración de régimen aduanero
- b) Planilla de envío o,
- c) Factura de Nacionalización, en los casos expresamente consagrados en este Decreto.

de las mercancías ingresadas al territorio nacional, deben cumplirse conforme a las reglas de forma y tiempo señaladas por el régimen legal aduanero, so pena de incurrir en infracciones sancionables por la autoridad de vigilancia y supervisión.

## 5. CASO CONCRETO

De los elementos de juicio obrantes en el expediente se observa que los hechos que dieron origen a la investigación administrativa bajo estudio en el presente proceso judicial son los siguientes:

- Mediante Oficio No. 1-03-201-245-839 de 31 de octubre de 2014 el Jefe del Grupo Interno de Registro y Control de Usuarios de la División de Gestión de Operación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, detectó una serie de inconsistencias relacionadas con las operaciones efectuadas por el usuario CARGO ZONE ETC SAS, en las quincenas comprendidas en el periodo de diciembre de 2013 y enero de 2014, encontrando que 8400 guías de mensajería especializada fueron presentadas con un valor de 0% en tributos aduaneros, cuando la subpartida arancelaria correspondiente señalaba una liquidación de arancel e IVA aplicable (10% y 16%), con lo que se evadió dicho pago; asimismo se estableció que el usuario aduanero no diligenció de manera completa el número que identificaba 200 guías analizadas, en las declaraciones consolidadas de pago.

- A través del Requerimiento Especial Aduanero No. 1-03-238-420-447-0-0006314 de 2 de noviembre de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá formuló una propuesta de sanción contra la sociedad investigada, por las infracciones contempladas en el numeral 2 del artículo 495 y los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones, con multa de \$106.084.000.00.

- La sociedad Cargo Zone ETC dio respuesta al requerimiento mediante escrito de 24 de noviembre de 2016, allanándose al cargo de infracción del numeral 3.1 del artículo 496 del Estatuto Aduanero con el pago reducido de dicha suma a un 40%, equivalente a \$6.751.000.00; y solicitando de otro lado que la autoridad no le sancionase por las infracciones al numeral 2 del artículo 495 y numeral 3.2 del artículo 496 *ejusdem*.

- El ente de Vigilancia aduanero resolvió aceptar el allanamiento del cargo formulado, encontrando méritos para continuar con la imposición de sanción contra el usuario,

por incurrir en las infracciones al numeral 2 del artículo 495 y numeral 3.2 del artículo 496, anteriormente citados.

## **6. ANÁLISIS DE LOS CARGOS PROPUESTOS POR LA PARTE DEMANDANTE.**

Por no encontrarse probada excepción alguna, procede el despacho a estudiar los cargos propuestos por la parte actora en vía jurisdiccional, y por ende se tendrán en cuenta los argumentos expuestos por la entidad demandada en su escrito de contestación y el acervo probatorio aportado dentro del presente proceso judicial, para tomar decisión de fondo frente al conflicto acá planteado.

Conforme a la fijación del litigio efectuada en audiencia inicial, el despacho entrará a determinar **(1)** si en el presente asunto se acreditó la causal de falsa motivación, por la supuesta atipicidad del hecho que se pretende sancionar con sustento en el numeral 2 del artículo 495 del Estatuto Aduanero; igualmente se verificará si el diligenciamiento del Formulario 1084 en el presente caso se efectuó de manera correcta por el usuario, o de evidenciarse una presentación parcial de los consecutivos que identificaban las 200 guías objeto de investigación, se examinará la existencia de un error de digitalización o la existencia de una omisión que afectó la veracidad de la información brindada a la DIAN.

**(2)** Asimismo, se establecerá si la imputación de una infracción por el diligenciamiento parcial en el Formato 1084 (casilla 58) de los 8 últimos dígitos que identifican una guía de mensajería, y no los 13 que componen dicho consecutivo, se puede considerar una interpretación analógica y extensiva en materia sancionatoria, por no encontrarse en el tipo sancionatorio utilizado dicho supuesto fáctico como conducta reprochable, y si violenta el contenido del artículo 476 del Decreto 2685 de 1999.

**(3)** Analizado el punto anterior, se examinará si en el presente caso se formularon de manera incorrecta los cargos contra la sociedad investigada en el trámite aduanero, con fundamento en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, por cuanto se contraponen entre sí, como lo afirma el accionante en su demanda, y de acreditarse dicha situación, si se incurrió en violación al principio de *non bis in ídem*.

**(4)** Finalmente, se establecerá la supuesta violación al principio de Buena Fe, en el curso del trámite administrativo expediente IK 2013 2016 583.

- Iniciando entonces, con el primer grupo de cargos relacionados con la causal de falsa motivación, se tiene que la apoderada de la accionante ha dirigido sus cuestionamientos a la imposición de una multa, con base en la infracción contenida en el numeral 2 del artículo 495 del Estatuto Aduanero, mediante varias líneas de argumentación: (i) una atinente a que la obligación que se endilga como omitida por no registrar toda la identificación alfanumérica de una guía al momento de presentar la Declaración Consolidada de Pagos (Formato 1084, en la Casilla 58), fue cumplida cabalmente por el usuario aduanero, por cuanto consignó la parte numérica del consecutivo de las 200 guías investigadas; (ii) en adición, sostuvo que dicha infracción se aplica únicamente en los casos en que se violenta el sistema informático de la DIAN o se modifica de manera ilegal la información ahí reportada, sin que un presunto error de digitalización de datos en la Casilla 58 del Formulario 540 se traduzca en un desconocimiento a los procedimientos e instrucciones de la autoridad de aduanas.

A fin de establecer si en el presente asunto se dio cumplimiento o no a la instrucción contenida en la casilla 58 del formato 1084, el despacho procede a citar las normas aduaneras aplicables al caso, algunas de ellas utilizadas por la Administración en las resoluciones acusadas, a saber:

#### **Decreto 2685 de 1999**

***Artículo 495. Infracciones aduaneras relativas al uso del sistema informático aduanero y sanciones aplicables.*** *Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los usuarios del sistema informático aduanero y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:*

##### **1. Gravísimas:**

**1.1** *Operar el sistema informático encontrándose suspendida la autorización.*

**1.2** *Utilizar el sistema informático aduanero sin cumplir con los requisitos previstos por la autoridad aduanera y/o realizar operaciones no autorizadas.*

**1.3** *Hacer, bajo cualquier circunstancia, uso indebido del sistema informático aduanero.*

*La sanción aplicable será de multa equivalente a setenta (70) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

*Tratándose de usuarios autorizados, inscritos o habilitados por la autoridad aduanera, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado, se podrá imponer, en sustitución de la sanción de multa, sanción de suspensión hasta por tres (3) meses, o de cancelación de su autorización, inscripción o habilitación.*

##### **2. Graves:**

**Operar el sistema informático aduanero incumpliendo los procedimientos e instrucciones establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.**

*La sanción aplicable será multa equivalente a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

*Tratándose de usuarios autorizados, inscritos o habilitados por la autoridad aduanera, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del*

*Estado, se podrá imponer, en sustitución de la sanción de multa, sanción de suspensión hasta por hasta por un (1) mes de su autorización, inscripción o habilitación.*

### **Resolución 866 de 2006 de la DIAN**

**Artículo 2. Presentación de la Declaración Consolidada de Pagos para los Intermediarios de Tráfico Postal y Envíos Urgente - Formulario 540.** Los intermediarios de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes deben presentar la Declaración Consolidada de Pagos de la siguiente forma:

**a) Presentar la información contenida en la hoja 2 del formulario 540, en forma virtual a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN, en el formato 1084 a que hace referencia el Anexo 1 de esta Resolución, haciendo uso del mecanismo de firma digital.**

*Presentada y validada la información, se comunicará al declarante el resultado de dicho proceso. Si el resultado es de conformidad, el declarante debe continuar con el literal b); si es de inconformidad, debe corregir la información y presentarla nuevamente.*

**b) Diligenciar, firmar y presentar virtualmente la hoja 1 de la declaración, a través de los servicios informáticos electrónicos y usando el mecanismo de firma con certificado digital.**

**c) Los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le permitirán al intermediario diligenciar e imprimir el correspondiente “Recibo Oficial de Pago de Tributos Aduaneros y/o Sanciones Cambiarias”, para proceder al pago de los tributos aduaneros en las entidades autorizadas.**

**Parágrafo.** La presentación, aceptación y pago de la declaración consolidada de pagos debe realizarse en los términos y condiciones establecidas en los artículos 202 del Decreto 2685 de 1999 y 124 de la Resolución 4240 de 2000, modificado por el artículo 3º de la Resolución 12802 de 2005.

**Artículo 3.** Información a suministrar por parte de los intermediarios de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes. La información a la que se refiere el literal a) del artículo 2º de la presente Resolución, es la siguiente:

- No de Ítem
  - Fecha de liquidación
  - Número y fecha del Manifiesto de carga
  - Número y fecha del documento consolidador
  - **Número y fecha del documento de transporte.**
  - Apellidos y nombres o razón social del destinatario
  - Dirección
  - Código departamento
  - Código ciudad / municipio
  - Descripción de la mercancía
  - Subpartida
  - Tasa de cambio
  - Valor FOB USD
  - Valor fletes USD
  - Valor seguros USD
  - Valor en aduana USD
  - Tarifa, base gravable y total a pagar por concepto de arancel
  - Tarifa, base gravable y total a pagar por concepto de IVA
  - Tarifa, base gravable y total a pagar por concepto de otros
  - Total a pagar
- (Resaltado y subrayado, son del despacho).

De lo transcrito se puede advertir, que el artículo 495 del Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos, establecía varias infracciones relacionadas al uso del Sistema Informático Aduanero, adoptado por el organismo de vigilancia y control para desarrollar de manera expedita las múltiples operaciones de comercio exterior que se ejecutan simultáneamente y no pueden ser verificadas personalmente por los funcionarios asignados para ello; norma que contiene una textura abierta (tipo en blanco) que determina unos elementos previsibles para que existiera la conducta reprochable, pero a su vez remitiendo a otro tipo de positivización -como órdenes e instrucciones- para llenar ese vacío de adecuación típica.

De igual manera, esta disposición clasifica en dos tipos las infracciones que pudieren cometer los usuarios del sistema informático aduanero, como **gravísimas y graves**, determinando que las primeras (ubicadas a su vez, en el numeral 1º) hacen parte de las conductas dirigidas a operar la plataforma digital aduanera de manera no autorizada, o sin habilitación para ello, o haciendo un uso indebido de la misma; mientras que las infracciones consideradas únicamente graves, se dirigen a castigar el uso del sistema informático sin cumplir con los procedimientos e instrucciones establecidos por la DIAN.

Teniendo en cuenta que muchas operaciones aduaneras reguladas por el ordenamiento jurídico se debían efectuar por intermedio del Sistema Informático Aduanero habilitado por la autoridad, se entiende que en su ejecución podrían incurrirse en las conductas previstas en el artículo 495 del Decreto 2685 de 1999, que debían ser sancionadas en consecuencia.

En el caso de las importaciones relacionadas con mensajería especializada, se tiene que el diligenciamiento y presentación de la Declaración Consolidada de Pago debe efectuarse haciendo uso del Sistema Informático Aduanero dispuesto para ello, como lo ordena el literal a) del artículo 2 de la Resolución 866 de 2006, anteriormente citado, específicamente realizando la operación a través del software de gestión MUISCA<sup>6</sup>.

Para ello, debe seguirse paso a paso lo dispuesto en el manual de “Diligenciamiento y Presentación Virtual de Documentos” dispuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Bogotá, versión abril de 2009) y publicado en su página web

---

<sup>6</sup> Siglas de “Modelo único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado” (MUISCA).

oficial<sup>7</sup>, diligenciando el formulario aduanero 540, a través del Formato 1084, que corresponde a un formato de archivo digital XML, asimilable a los archivos del programa de Office, Excel.

En este punto es de resaltar, que el Formulario Aduanero 540, que se encontraba vigente para la época de inicio de los hechos materia de investigación (diciembre de 2013) contenía unas instrucciones a su reverso, conforme se puede apreciar en el archivo digital de la DIAN para el año 2013, recuperado de su página web: [https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/formulariosinstructivos/Formularios/2013/Formulario\\_540\\_2013.pdf](https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/formulariosinstructivos/Formularios/2013/Formulario_540_2013.pdf).

En lo que tiene que ver al caso *sub-judice*, las instrucciones de diligenciamiento para la Declaración Consolidada de Pago y su presentación, se encontraban en el Formulario 540, casilla 58 denominada “*número de documento de transporte*”, que debía ser diligenciada bajo la siguiente directriz:

**58. No. Documento de transporte:** Registrar en esta casilla **el número del documento de transporte** que ampara la mercancía declarada en la declaración de importación simplificada, **tal como aparece en el mismo**. (Resaltado y subrayado del despacho)

En concordancia, se tiene que, en materia aduanera, la modalidad de importación y exportación de tráfico postal y envíos urgentes, autorizada por el Ministerio de la Información y las Tecnologías de la Comunicación como **mensajería especializada**, las guías que relacionan el contrato entre la empresa y el usuario hacen las veces de **documento de transporte** de la mercancía objeto de envío, tal como lo describe el artículo 1 del Decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones:

**“GUÍA DE EMPRESAS DE MENSAJERÍA ESPECIALIZADA**  
*Documento que da cuenta del contrato entre el expedidor y la empresa de servicio expreso, **haciendo las veces de documento de transporte**, por cada envío. En este documento se debe especificar detalladamente el contenido de cada uno de los bultos que ampara y los demás datos que se exijan de conformidad con el presente Decreto”.* (Resaltado y subrayas adicionales)

Asimismo, a voces del artículo 201 *ibídem*<sup>8</sup>, se considera que en la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, en el mismo **documento de transporte** deberán liquidarse los tributos correspondientes previamente, y a la firma del

<sup>7</sup> Específicamente, el archivo digital en: [https://www.dian.gov.co/Transaccional/GuaServiciosLinea/Cartilla\\_Diligenciamiento.pdf](https://www.dian.gov.co/Transaccional/GuaServiciosLinea/Cartilla_Diligenciamiento.pdf)

<sup>8</sup> **ARTICULO 201. DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN SIMPLIFICADA.** (...) El documento de transporte firmado por el destinatario será considerado declaración de importación simplificada. A partir de este momento se entenderá que la mercancía ha sido sometida a la modalidad de importación. (...)

destinatario se considerará que este documento es una Declaración de Importación Simplificada; es decir, que el consecutivo (numérico o alfanumérico) que identifica la guía de mensajería especializada, debe diligenciarse tal cual en el prevalidador del Formulario 540, al presentar la Declaración Consolidada de Pagos, por ser el representativo de la Declaración de Importación Simplificada.

De lo anterior reseñado se puede colegir sin duda alguna que, al momento de presentar la Declaración Consolidada de Pagos de las mercancías sujetas al régimen de importación, debían ser identificadas en la Casilla 58 del respectivo Formulario 540 (versión 2013), conforme al número de la guía de mensajería especializada que le fuera dada por la empresa de envíos que la expidió y **que tiene la connotación de declaración de importación simplificada.**

En el asunto puesto bajo el conocimiento de este estrado judicial, se encuentra que la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá en trámite administrativo del expediente IK 2013 2016 583 demostró que la sociedad intermediaria aduanera CARGO ZONE ETC S.A.S., al momento de informar la liquidación y pago de los tributos aduaneros de 200 guías de mensajería especializada, omitió presentar de manera completa los consecutivos alfanuméricos que las identificaban, pues de los trece dígitos que lo componen, únicamente consignó en la casilla 58 del Formulario 540 los últimos 8 numéricos (supresión de 3 letras y 2 números).

Dicha omisión en el completo diligenciamiento de los consecutivos que identificaban las 200 guías de mensajería especializada no fue rebatida por la empresa investigada, todo lo contrario, aseguró a la autoridad aduanera que las normas e instrucciones de la casilla 58 del Formulario 540 se referían exclusivamente al número de consecutivo, y no a las letras del alfabeto que lo precedían, por lo que no habría lugar a incumplimiento o falta imputable en su contra.

Este argumento, presentado tanto en sede administrativa como en este medio judicial no puede aceptarse por el despacho, pues de acuerdo a lo previamente reseñado, la instrucción de la casilla 58 se dirigía a identificar plenamente el número de documento de transporte (en este caso las guías de mensajería especializada) de la misma manera en que fueron conocidas previamente por la autoridad aduanera; motivo por el cual no le era dable al usuario fragmentar el consecutivo que identificaba las guías bajo el pretexto de que únicamente se exigía su componente numérico.

Incluso, de aceptarse la interpretación propuesta por la parte actora, consistente en asegurar que las tres letras del alfabeto que preceden el número de consecutivo no corresponden al mismo, sino a un sistema interno de organización de ciudad de destino, tampoco tendría visos de prosperar en este proceso judicial, dado que se encuentra comprobado que los consecutivos de las 200 guías examinadas constaban de trece dígitos, estructurados en 3 letras y **10 números**; no obstante, la empresa investigada únicamente diligenció en la casilla 58 del Formulario 1084, **los ocho últimos números de los consecutivos y no los 10 completos**.

En ese sentido, tampoco podría beneficiarse de dicha argumentación, pues de todas maneras incurriría en una omisión respecto al número del Documento de Transporte de las mercancías objeto de operación en las quincenas de diciembre de 2013 a enero de 2014, al no diligenciar completamente en la Casilla 58 del Formato 540, al momento de presentar en detalle la Declaración Consolidada de Pagos.

Lo cual lleva también a rechazar el razonamiento contenido en la demanda, de considerar la omisión de diligenciar completamente el consecutivo alfanumérico de las guías examinadas por la autoridad aduanera, en un simple error de digitación que no podría ser sancionado bajo lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999, para lo cual transcribe unos apartes del Concepto 039 de 19 de julio de 2005 emitido por la Oficina Jurídica de la DIAN, así:

*"PROBLEMA JURÍDICO:*

*ES PROCEDENTE LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN PREVISTA EN EL NUMERAL 20 DEL ARTICULO 495 DEL DECRETO 2685 DE 1999, EN TODOS LOS CASOS EN QUE SE COMETA UN ERROR DE DIGITACIÓN AL UTILIZAR EL SISTEMA INFORMÁTICO ADUANERO?*

*TESIS JURÍDICA:*

*ES IMPROCEDENTE IMPONER LA SANCIÓN PREVISTA EN EL NUMERAL 20 DEL ARTICULO 495 DEL DECRETO 2685 DE 1999, EN TODOS LOS CASOS EN QUE SE COMETA UN ERROR DE DIGITACIÓN AL UTILIZAR EL SISTEMA INFORMÁTICO ADUANERO POR CUANTO TAL CIRCUNSTANCIA NO CONFIGURA EL PRESUPUESTO PARA APLICAR SANCIÓN.*

*INTERPRETACIÓN JURÍDICA: Dispone el numeral 2 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el artículo 42° del decreto 1232 de 2001, que las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los: usuarios del sistema informático aduanero y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:*

*'2. Graves: Operar el sistema Informático aduanero incumpliendo los procedimientos e instrucciones establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. La sanción aplicable será multa equivalente a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

*Tratándose de usuarios autorizados, inscritos o habilitados por la autoridad aduanera, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado, se podrá imponer, en sustitución de la sanción de multa, sanción de suspensión hasta por un (1) mes de su autorización, inscripción o habilitación.'*

*Se consulta si con fundamento en esta norma se puede sancionar cuando el error cometido se traduce en errores de digitación.*

*Sobre el particular este Despacho considera que de la redacción de la norma anterior, no puede inferirse que cualquier error de digitación genera una sanción. Aunque la norma comentada contiene un tipo en blanco en la medida en que consigna como presupuesto para imponer la sanción que se determine el incumplimiento de 'los procedimientos e instrucciones establecidos por la DIAN', es necesario acudir a los mismos para determinar en qué eventos se configura la infracción.*

*Ahora bien, cuáles son los procedimientos e instrucciones a que se refiere la normas, este Despacho no puede precisarlos pero dado que tienen que estar referidos a aquellos instructivos que prescriban el uso del sistema informático en desarrollo de cada etapa de la operación de comercio exterior, se estima procedente inferir que la norma se refiere a los manuales de procedimiento de los sistemas informáticos y por lo tanto, dependiendo de la plataforma informática de que se trate, habrá que acudir al manual correspondiente, por ejemplo, el de sídunea 2.6., el manual del Syga o el que corresponda en cada caso particular.*

*Sin embargo, y no obstante precisar que los instructivos y procedimientos están referidos a los manuales comentados, al revisarlos es evidente que se puede determinar que desarrollan cada etapa de los respectivos regímenes de comercio exterior, lo cual conlleva que, el incumplimiento de alguna obligación en cada una de dichas etapas puede estar tipificado como infracción específica en el régimen sancionatorio, excluyendo por lo tanto la aplicación del No. 2 del artículo 495.*

*En efecto, ante la existencia de una norma que en forma clara y específica tipifique una conducta como infracción a la cual le corresponde una sanción, solo puede el funcionario frente a la realización del hecho descrito como infracción, previo cumplimiento del procedimiento señalado para ello, imponer la correspondiente sanción; tal es el caso del ejemplo citado en la consulta sobre error en la localización de la mercancía, en el que más que un error de digitación tal circunstancia se puede traducir en el traslado de bienes a una zona primaria no autorizada para recibirlos, lo cual podría generar la imposición de la sanción a que hace referencia en el artículo 490 del Decreto 2685 de 1999 numerales 1.1 ó 2.2, dependiendo de las circunstancias en que se haya producido el hecho. Otro ejemplo sería la consignación de datos inexactos en las casillas de la liquidación de la declaración de importación en la medida en que eventualmente puede generar la expedición de una Liquidación Oficial de Corrección o de Revisión de Valor en los términos a que hacen referencia los artículos 513 y 514 del Decreto 2685 de 1999, con sus correspondientes sanciones.*

*Por lo tanto, si bien el presupuesto para imponer la sanción del No. 2 del artículo 495 de 1999 es que se violen los procedimientos e instrucciones establecidos por la DIAN, tal violación debe realizarse mediante la 'operación del sistema informático' lo cual **puede** implicar, la violación de los procedimientos e **instrucciones** que permiten, mediante la utilización del sistema, modificar las operaciones ya surtidas en el medio informático.*

*Sin embargo, esta dependencia encuentra dificultades para deslindar las infracciones graves tipificadas en el No. 2 de las tipificadas en el No. 1 en la medida en que **la operación inadecuada del sistema violando procedimientos e instrucciones puede conllevar "la realización de operaciones no autorizadas", caso en el cual lo hechos también encuadrarían en el tipo previsto en el No. 1.2.**, lo cual así mismo implicaría, un 'uso indebido del sistema', configurándose la infracción prevista en el numeral 1.3., por lo que considera este Despacho, **que en cada caso particular y dependiendo de la acción del agente y del daño causado, no obstante la identificación de la instrucción o***

***procedimiento violado, corresponderá a quien deba imponer la acción determinar si el hecho cometido es de tal magnitud que amerite imponerle las sanciones previstas para las faltas gravísimas o para las faltas graves.***

*Ahora bien, dado que la violación del procedimiento e instrucción como se comentó anteriormente puede generar la tipificación de los hechos en otras infracciones específicas, concluye este Despacho que solo habría lugar a las sanciones del artículo 495 si obra prueba en el expediente de la operación irregular del sistema Informático aduanero.”*

*En consecuencia, es improcedente imponer la sanción prevista en el numeral 2o del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999, en todos los casos en que se cometa un error de digitación al utilizar el sistema informático aduanero, por cuanto tal circunstancia no configura el presupuesto para aplicar la sanción”*  
(Resaltado y subrayado fuera de texto)

De la lectura del concepto en cita, se puede establecer una conclusión primaria, relacionada con la solicitud de interpretación normativa de la aplicación del numeral 2 del artículo 495 del Estatuto Aduanero realizada a dicha oficina jurídica y dos premisas secundarias: **(i)** se concluye de manera principal, que no cualquier error de digitación permite la imposición de una sanción con base en dicha disposición; **(ii)** es necesario establecer si la conducta investigada ya tiene una tipificación especial en el estatuto aduanero de infracciones, lo cual impediría la aplicación del referido numeral 1°, y **(iii)** corresponderá a quien deba imponer la acción determinar si el hecho cometido es de tal magnitud que amerite imponerle las sanciones previstas para las faltas gravísimas o para las faltas graves de la misma norma, entendido que la misma no prescribe infracciones leves.

Con respecto a este Concepto Jurídico, la demandante no se beneficia del mismo en este caso, dado que **(i)** en el asunto bajo investigación no se trató de un *simple error de digitación* que fuera perfectamente superable por la autoridad, pues se trataron de no menos de 200 guías de correo especializado mal referenciadas en la presentación de Detalle de la Declaración de Consolidación de Pago, con lo cual se deja ver, no solamente la falta de cuidado y diligencia del usuario aduanero sino su conducta reiterada de no diligenciar debidamente el número del documento de transporte conforme fue presentado ante la DIAN, ocurrido en un periodo de tres quincenas seguidas (de diciembre de 2013 a enero de 2014).

Y en cuanto a los puntos adicionales del concepto en mención, abstraídos al presente asunto, **(ii)** se tiene que la autoridad aduanera claramente evidenció que no existía otra disposición que aplicara especialmente al caso, por lo que se debía aplicar el tipo en blanco contenido en el pluricitado numeral 2 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999, y **(iii)** la entidad claramente examinó la gravedad del caso para determinar si se

correspondían a las infracciones graves y no las infracciones *gravísimas* dispuestas en el numeral 1° de la misma norma, evidenciando en el caso de la empresa investigada una falta de atención, diligencia y respeto a las instrucciones dadas para operar el sistema informático aduanero, en la presentación de la Declaración Consolidada de Pagos.

Ahora, la demandante le da un alcance erróneo al concepto bajo análisis, pues afirma que únicamente se puede considerar como infracción prevista en el numeral 2 del artículo 495 del Estatuto Aduanero, las violaciones de procedimientos del sistema electrónico aduanero que a su vez generen un daño patrimonial al Estado; dicha interpretación no contempla que el numeral 1° de la misma disposición establece como **falta gravísima** la operación del sistema digital sin estar autorizado o mediante un manejo irregular; por lo tanto, no corresponde a un evento que deba ser contemplado en los supuestos descritos del otro numeral.

Nótese, que en las infracciones **graves** de la ya citada norma aduanera no solamente se considera reprochable el incumplimiento de los procedimientos previstos para operar el sistema electrónico aduanero dispuesto por el ente de control, sino también las situaciones en que no se siguen las instrucciones impartidas por la autoridad para operar dichas plataformas digitales, lo cual conlleva igualmente a una represión punitiva.

En ese sentido, tampoco resulta aceptable el punto de defensa contra la sanción propuesto en el escrito de demanda, atinente a la supuesta falta de daño o lesión al bien jurídico protegido por la norma aplicable, que a entender de la empresa corresponde al Sistema Informático Aduanero; si bien es cierto que el numeral 2 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999 se ubica en el capítulo de *infracciones aduaneras relativas al uso del sistema informático aduanero*, no significa que el creador de la norma haya buscado únicamente que la plataforma digital fuera el bien jurídico protegido mediante la prescripción normativa citada.

En efecto, la multa impuesta a través de la Resolución No. 1-03-241-201-673-0-2161 de 28 de diciembre de 2016, en lo que atañe a la disposición indicada, no se sustentó exclusivamente en el daño que pudiere ocasionarse a la plataforma digital habilitada, sino también, en una posible obstrucción a las condiciones de normalidad y agilidad que deben garantizarse en las operaciones aduaneras, con lo cual se establece que no es el sistema digital el afectado por la omisión de Cargo Zone, sino toda la actividad

de la autoridad aduanera, más aún cuando persiste una obligación de los usuarios de reportar la información necesaria de manera veraz, en la oportunidad y forma establecida, so pena de entorpecer su normal funcionamiento.

Finalmente, en lo relacionado con la supuesta aplicación extensiva y analógica de la infracción contenida en el numeral 2 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999, por cuanto a juicio de la parte actora el verdadero sustento de la sanción que le fuera impuesta en razón de esta disposición, fue la *“incomodidad que le causó al funcionario el mayor tiempo de búsqueda y validación de la información relacionada con la liquidación y pago (...) ya que considera que eso constituye evidencia de un mal uso de los sistemas informáticos electrónicos e incumplimiento de los procedimientos señalados”*, el despacho encuentra lo siguiente:

Como se indicó en la parte introductoria de los considerandos de este proveído, la función de fiscalización otorgada por el ordenamiento jurídico a la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales<sup>9</sup> se encuentra inescindiblemente ligada al ejercicio del control tributario y aduanero del Estado, que resulta vital para asegurar el correcto recaudo de ingresos pertenecientes al erario.

Bajo dicha premisa, la garantía de agilidad y eficacia de la actividad aduanera, impiden que los grupos internos de fiscalización de las diferentes direcciones seccionales puedan llevar a cabo una verificación personal y presencial a través de sus funcionarios, **de todas** las operaciones de comercio exterior que se realicen, inicien o finalicen en territorio nacional, dada la multiplicidad de las mismas; de ahí que resulta necesario contar con la información de primera mano del usuario aduanero, que lo obliga a reportar con precisión y veracidad lo que pone en conocimiento de la autoridad.

Se tiene entonces, que la afirmación de la demandante de trivializar el indebido diligenciamiento de la casilla 58 en la Declaración Consolidada de Pagos que presentó de las 200 guías investigadas, calificándolo como una simple *“incomodidad del funcionario”* no puede ser aceptada por este estrado judicial, pues el mayor tiempo que la División de Gestión de Fiscalización y Liquidación utilizó en verificar la información, dada las inconsistencias que no permitían un cruce rápido de los datos, entorpeció su función de control pues los recursos adicionales gastados en esos pormenores, no pudieron ser utilizados en la supervisión de otras operaciones, que

---

<sup>9</sup> Inicialmente, por la fusión especial ordenada en el Decreto 2117 de 1992.

como se indicó inicialmente, quedan sin control al superar cuantitativamente la capacidad de verificación de cualquier aparato estatal, y la necesidad de asegurar la agilidad del comercio aduanero.

Sin perjuicio de lo anterior, debe aclararse que la denominada por la parte actora “*incomodidad del funcionario*”, en ningún momento fue mencionada por la autoridad demandada como la causa que originó la sanción o pueda tomarse como la enunciación del daño originado por su conducta omisiva, como pretende hacerlo ver en esta instancia judicial; claramente en el acto administrativo que resolvió el fondo del asunto, se mencionó que el mayor tiempo tomado por el agente encargado de verificar la información que encontró las inconsistencias, evidenciaba una falta de cumplimiento a las instrucciones impartidas, es decir, se trató de un hallazgo que corroboró el incumplimiento de las directrices asignadas para la operación y, no de una lesión en sí misma:

*“(...) A) Incumplimiento al procedimiento e instructivos establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el diligenciamiento del formato 1084 — Detalle Declaración Consolidada de Pagos*

*En este caso las guías de mensajería especializada deben registrarse tal y como aparece en el mismo, que si se retorna el momento de la llegada de las mismas al territorio aduanero nacional fueron incorporadas en el sistema informático electrónico conforme dan cuenta los formularios 1166 que se relacionan tanto en la hoja de trabajo que el mismo diligenció y en los consultados por el GIT Investigaciones Aduaneras II de la División de Gestión de Fiscalización (folios 14 al 18, 152 al 154 y 162), los cuales incluyeron los números consecutivos de las mismas compuestos con dígitos alfanuméricos y que al momento de realizar la información de la liquidación y pago se perdió de vista lo resaltado en el instructivo y se diligenció como número de los documentos de transporte solo nueve (9) dígitos de la parte **numérica y de ahí que le tomó mayor tiempo en la búsqueda y validación de la información relacionada con la liquidación y pago, evidenciando un mal uso de los sistemas informáticos electrónicos al operarlo sin cumplir los procedimientos ya señalados.** (...)”<sup>10</sup>.*  
(Subrayado y destacado del despacho)

No sobra destacar que dicha afirmación de dificultad en la revisión expuesta por la DIAN, no fue el único fundamento jurídico que sustentó la imputación de la infracción contenida en el numeral 2 del artículo 495 *ejusdem*, pues la DIAN expresamente indicó que los deberes del usuario aduanero de aportar la información en la oportunidad y forma previstas por el ordenamiento jurídico, también se compagina con la obligación de reportar los datos siguiendo el principio de veracidad, por lo que su falta de cuidado y diligencia en el presente asunto, hacen reprobable su conducta, y sancionable conforme a la normatividad indicada:

---

<sup>10</sup> Resolución No. 1-03-241-201-673-0-2161 de 28 de diciembre de 2016, específicamente a folio 37 reverso, del cuaderno principal del expediente.

“(…) En cuanto al procedimiento e instructivos establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para el diligenciamiento del formato 1084 — Detalle Declaración Consolidada de Pagos, para el diligenciamiento de la casilla 58, se exige:

**‘58. No. Documento de transporte:** Registrar en esta casilla el número del documento de transporte que ampara la mercancía declarada en la declaración de importación simplificada, tal como aparece en el mismo.’ (…)

En este punto es de resaltar que los documentos de transporte no sólo facilitan la circulación de mercancías, también son, en ciertos casos, ‘los documentos de titularidad’, es decir, el que tiene el documento tiene derecho a la posesión de los bienes. También suelen ser estipulados en cartas de crédito documentarias. Esto significa que los documentos son importantes no solamente para el transporte, sino también prevé la capacidad de controlar las mercancías después de enviar y el control sobre el tiempo de pago.

Adicionalmente, las guías de empresa de mensajería especializada, son los documentos que dan cuenta del contrato entre el expedidor y la empresa de servicio expreso, haciendo las veces de documento de transporte, por cada envío, con lo que notamos que el documento de transporte genera implicancias de diversa índole en el comercio exterior siendo posiblemente el documento más importante que rige en la materia, **por lo que se tiene la importancia de relacionar de manera clara y completa el número de cada guía de mensajería, más aun teniendo en cuenta que a que partir de la información que se ingresa en el sistema informático de la entidad se liquidan los tributos y seguidamente de cancelan.** Al verificar que efectivamente **la sociedad investigada no dio cumplimiento a lo señalado en el instructivo para el diligenciamiento del formato 1084, se determina que se incurre en la infracción establecida en el numeral 2 del artículo 495 del mismo Decreto**, esto es ‘Operar el sistema informático aduanero incumpliendo los procedimientos e instrucciones establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales’, ya que como se explicó en Requerimiento Especial Aduanero, **el investigado actuó sin el debido cuidado y diligencia.** Para ello es importante resaltar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha dispuesto una serie de servicios informáticos para facilitar el cumplimiento de las obligaciones de sus administrados conforme lo ordena el artículo 5 del Decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones, entre otros, a los usuarios aduaneros **cuya esencia de agilidad y servicio merece por parte de los mismos, la debida diligencia y debido cuidado en el uso y control de los mismos, así como la veracidad de la información**, el cumplimiento de los parámetros de forma y oportunidad, previstas en la misma norma, situaciones que al incumplirse catalogan unas infracciones relativas al Uso del Sistema Informático Aduanero que consagra el artículo 495 del citado decreto para este caso, la evidente modificación del número consecutivo de las doscientas (200) guías mencionadas, que al informar su liquidación y pago **perdió de vista lo establecido en el procedimiento ya señalado. (…)**<sup>11</sup>. (Subrayado y negritas del juzgado)

Se concluye entonces, respecto a **todos los cargos relacionados con la sanción impuesta con motivo de la infracción contenida en el numeral 2 del artículo 495 del Estatuto Aduanero, que no se encuentra probada lesión alguna al principio de tipicidad**, por cuanto es claro que el usuario aduanero tenía la obligación de efectuar la presentación de la Declaración Consolidada de Pago de 200 guías de mensajería especializada, a través del Servicio Informático dispuesto para ello,

<sup>11</sup> Específicamente al reverso del folio 38 del cuaderno principal del expediente.

siguiendo las instrucciones determinadas por el ente de control, entre ellas, la atribuida a la Casilla 58 del Formato 540.

Comoquiera que la empresa demandante no cumplió con dicho deber y en lugar de diligenciar completamente en el prevalidador el número de documento de transporte (Formulario XML 1084), conforme a lo presentado previamente en la Declaración Simplificada de Importación (en este caso la guía de mensajería especializada), únicamente registró los últimos 8 dígitos que componían los consecutivos de 3 letras y 10 números, se tiene que la sanción se encontraba correctamente justificada.

- Siguiendo entonces con el análisis de los cargos relativos a las infracciones contempladas en los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 que utilizó de igual manera la Administración de Aduanas para sustentar la multa contenida en los actos demandados, el despacho entrará a verificar si como lo aduce el demandante, se trasgredió el principio de *non bis in idem* por cuanto no se puede aplicar ambos numerales cuando el supuesto fáctico utilizado es el mismo, en concordancia con lo establecido en el artículo 481 del mismo cuerpo normativo.

A fin de verificar los puntos de censura indicados, se considera oportuno transcribir las disposiciones anteriormente reseñadas, a fin de establecer el alcance de las mismas y su aplicación en las resoluciones demandadas, resultado del expediente administrativo IK 2013 2016 583:

**Artículo 481. Gradualidad de las sanciones.**

Quando 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.*

*Quando 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.*

*Quando 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.*

**Artículo 496. Infracciones aduaneras de los intermediarios de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes y sanciones aplicables.** *Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los intermediarios de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes: (...)*

### **3. Leves:**

**3.1 No cancelar** *en la forma y oportunidad prevista en las normas aduaneras, a través de los bancos o entidades financieras autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los tributos aduaneros, sanciones y valores por concepto de rescate, correspondientes a los envíos de bienes que lleguen al territorio nacional a través de la red oficial de correos y envíos urgentes entregados a los destinatarios.*

**3.2 No presentar en la oportunidad y forma** *previstas en las normas aduaneras la **Declaración Consolidada de Pagos**. (...)."*  
(Negritas y subrayas fuera de texto)

Ahora, respecto a las infracciones consideradas **leves** en los numerales citados del artículo 496 del Estatuto Aduanero, se tiene que las mismas nacen cuando los usuarios aduaneros omiten el cumplimiento de las obligaciones atinentes a la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, contenidas en el artículo 203 del mismo cuerpo normativo, específicamente en los literales c) y d), que a la postre establece lo siguiente:

**“Artículo 203. Obligaciones de los intermediarios de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes.** *Son obligaciones de los intermediarios de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, las siguientes: (...)*

**c) Liquidar** *en la declaración de importación simplificada y recaudar en el momento de la entrega de las mercancías al destinatario, los tributos aduaneros*

*que se causen por concepto de la importación bajo esta modalidad, así como el valor del rescate por abandono cuando a ello hubiere lugar.*

***d) 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. (...)* (Resaltado y subrayas fuera de texto).

Este estrado judicial, en anteriores medios de control en donde se enunció el cargo de violación del principio de *non bis in idem* por la aplicación de los numerales 3.1 y 3.2 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, ha considerado que las conductas reprobables en dichas prescripciones normativas no se agotan únicamente con no pagar el tributo aduanero o pagarlo extemporáneamente, sino que también comprenden distintos verbos rectores, que de evidenciasen en alguna conducta investigada, dan lugar a la imposición de sanciones.

Además, se ha dejado claro en similares procesos judiciales respecto al cumplimiento de las obligaciones aduaneras del numeral 3 del artículo 496, que en la **oportunidad** donde se revisa si sobre las mercancías que ingresaron bajo la modalidad de importación por tráfico postal y envíos urgentes y que hayan sido entregadas durante los 15 días anteriores al 1 y 16 de cada mes, se presentó o no, la correspondiente Declaración Consolidada de pagos en los días 1 y 16 de cada mes siguientes.

Otra cosa ocurre con la **forma**, en donde se examina que la Declaración Consolidada de Pagos haya sido presentada con la debida diligencia a través de los servicios informáticos electrónicos dispuestos por la DIAN, validando correctamente la información de los documentos de transporte de las mercancías que presenta ante la autoridad, referidas a:

- i)** Número y fecha de expedición
- ii)** Nombre del remitente y consignatario
- iii)** Peso en kilogramos
- iv)** Número de bultos
- v)** Descripción de la mercancía
- vi)** Valor FOB (con ajustes que se realice por la DIAN)

Motivo por el cual, el despacho debe examinar previamente en los antecedentes del caso, cuales verbos rectores de las normas enunciadas pudieren haberse configurado, y si de los medios de prueba se deriva su existencia, a fin de determinar si la autoridad accionada incurrió en una doble sanción por la misma infracción.

Ahora, en sede administrativa, la Resolución No. 1-03-241-201-673-0-2161 de 28 de diciembre de 2016, se pronunció expresamente respecto a las diferentes conductas que encierran los numerales 3.1 y 3.2 del Artículo 496 citado, que pueden generar una variada gama de incumplimientos atribuibles a los sujetos pasivos destinatarios de la norma:

*“(...) La norma citada señala claramente la responsabilidad que tiene el intermediario de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes, por una parte – **liquidar**- sobre **cada documento de transporte** (declaración simplificada de importación) los tributos aduaneros y valor de rescate; seguidamente, **-recaudar**- los mismos al momento de entregar el envío o paquete y por último –**informarle y pagarle**- a la DIAN dichos valores (la primera acción a través del formato 1084 que genera la declaración consolidada de pagos y la segunda acción con el recibo oficial de pago de tributos) (...)*

*Por lo anterior, está claramente demostrado que la normatividad aduanera regula unas actuaciones para los usuarios aduaneros de la modalidad de tráfico postal, como son 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 evada todas o una de las mismas, porque el omitir a cada uno 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 uno se establece el régimen sancionatorio, a cada una de las omisiones de esas actuaciones se les señala una sanción específica, expresamente consagrados en la legislación aduanera y consecuente entre sí, cuya ejecución es independiente pero sucesiva y de ahí que éstos deben comprenderse como hechos distintos (...)”<sup>12</sup> (Negritas en original).*

En el caso *sub-lite*, se tiene probado que en revisión de las operaciones de importación en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes (como mensajería especializada) realizadas por la empresa CARGO ZONE ETC en las cuatro quincenas de los meses de diciembre de 2013 y enero de 2014, se encontró que las mercancías relacionadas fueron clasificadas con la subpartida arancelaria de 98.03.00.00.00 que corresponde a un arancel de aduanas de 10% e IVA de 16%, pero el agente intermediario investigado inexplicablemente aplicó para estos dos conceptos la tarifa de 0%, obteniendo un valor igual en la liquidación en las guías (como documento equivalente a Declaración de Importación Simplificada), con lo cual se evadió ostensiblemente los impuestos debidos, en un aproximado de 6495 documentos de transporte<sup>13</sup>.

Nótese que la empresa demandante no ha negado o tachado de falsos dichos hallazgos de la autoridad aduanera; todo lo contrario, en sede administrativa presentó

<sup>12</sup> Específicamente a folio 40 del cuaderno principal del expediente.

<sup>13</sup> Conforme al Informe de Fiscalización y Liquidación elaborado por el Gestor III de Fiscalización y Liquidación de la División de Gestión Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, el 12 de octubre de 2016, visible a folios 168 a 173, en el cuaderno de antecedentes administrativos.

un escrito de respuesta al Requerimiento Especial Aduanero No. 1-03-238-420-447-0-000314 de 2 noviembre de 2016<sup>14</sup>, allanándose al cargo endilgado bajo el **numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999** (ver folio 301, cdno. Antecedentes administrativos), por lo cual aceptó pagar el valor de diferencia de los tributos dejados de cancelar y solicitó que se tuviera en cuenta para archivar toda la actuación administrativa.

Posteriormente, el ente de control resolvió tener en cuenta el allanamiento presentado, ordenando en la Resolución sancionatoria No. 1-03-241-201-673-0-2161 de 28 de diciembre de 2016, el archivo de las diligencias en lo que tendría que ver con la infracción contenida en el citado numeral 3.1 del artículo 496, teniendo en cuenta que la sanción motivada **exclusivamente**, por el verbo rector de infracción de **no cancelar** los tributos aduaneros, fue aceptada y pagada de manera anticipada por la actora:

*(...) En mérito de lo expuesto, la jefe (A) de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá,*

#### V. RESUELVE

*(...)*

**ARTÍCULO CUARTO: ARCHIVAR POR PAGO** la sanción propuesta en el Requerimiento Especial Aduanero No. 1-03-238-420-447-0006314 del 02 de noviembre de 2016, formulada a la sociedad CARGO ZONE ETC S.A.S. con NIT 900.129.344-9, **por la comisión de la infracción establecida en el numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999**, la cual se canceló con el Oficial de Pago de Tributos Aduaneros y Sanciones Cambiarias con autoadhesivo No. 51774050211180 del 23 de noviembre de 2016, por valor total de SEIS MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y UN MIL PESOS M/CTE (\$6.751.000,00). (...) <sup>15</sup>.

Ahora, en el mismo acto demandado se le aclaró a la sociedad intermediaria el alcance de dicho pago por allanamiento **respecto a una sola infracción endilgada**, y la continuación del procedimiento sancionatorio respecto a las otras normas acusadas de vulneradas, sustentado en el mismo fundamento jurídico mencionado en este proveído: varias circunstancias de una misma conducta pueden ser perseguidas por los todos numerales contenidos en el artículo 496 del Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos.

En el asunto puesto en consideración se encuentra que las acciones de **liquidar** los tributos aduaneros, **recaudar** los mismos, **informar** a la DIAN las guías entregadas

<sup>14</sup> Escrito radicado por la apoderada de la sociedad investigada, el 24 de noviembre de 2016, bajo el consecutivo 003E2016018663, visible a folios 291 a 302 del cuaderno denominado "antecedentes administrativos".

<sup>15</sup> Visible específicamente a folio 42 reverso, de cuaderno principal del expediente.

en la quincena y la liquidación de arancel efectuada, y finalmente **pagar** lo recaudado, no se agotan en una sola oportunidad como lo entiende la parte accionante.

En efecto, de conformidad con lo establecido en los artículos 201 y 203 del Decreto 2685 de 1999, citados en este proveído, la liquidación de tributos aduaneros que debe realizar el intermediario de la operación, se efectúa en la guía de mensajería especializada (que hace las veces de documento de transporte), que una vez sea firmada por el destinatario, pasa a ser una Declaración Simplificada de Importación; de igual manera, con la entrega al destinatario deberá recaudarse por el intermediario, el valor de los tributos liquidados o de manera anticipada a la entrega, cuando se trate de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes.

Otra cuestión ocurre con las acciones de informar a la autoridad cuales guías fueron entregadas en una quincena y la liquidación de tributos correspondiente a las mismas, pues debe efectuarse al finalizar dicho periodo o al próximo día 1° o 16 del mes siguiente (a través del sistema MUISCA); en la misma oportunidad, deberá **cancelar** el valor de los tributos recaudados, a través de medio electrónico o de manera presencial, en entidades bancarias autorizadas.

En concordancia, se tiene que la sociedad CARGO ZONE ETC, en el trascurso del procedimiento sancionatorio bajo el expediente IK 2013 2016 583, presentó un allanamiento al cargo de infracción del numeral 3.1 del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, el cual se sustenta puntualmente en *no cancelar en la forma y oportunidad*, los tributos aduaneros *en bancos o entidades financieras*; el ente administrativo resolvió entonces archivar la investigación originada por el verbo rector **cancelar**, sustentado en el numeral indicado.

Sin embargo, en lo que tiene que ver con el numeral 3.2 del citado artículo 496 *ibidem*, este allanamiento presentado no tiene la virtud de extinguir por si mismo las diferentes conductas que encierran esta prescripción típica de infracciones, pues *no presentar en la oportunidad y forma previstas en las normas aduaneras la Declaración Consolidada Pagos*, no solamente abarca la acción de presentar el Formato 540 a través de los servicios informáticos en la oportunidad correspondiente, sino que además debe diligenciar de manera completa y veraz la información de los documentos que amparan la mercancía sujeta a importación.

Teniendo en cuenta que unos de los datos a suministrar en dicha oportunidad, es el valor FOB (*Free On Board*) de las mercancías importadas<sup>16</sup>, así como el valor de la **tarifa aplicada, la base gravable y el valor de pago total de concepto de Arancel e IVA**, a voces de lo señalado en el artículo 3 de la Resolución 866 de 2006 de la DIAN<sup>17</sup>, el hecho de que la empresa intermediaria al no **liquidar y recaudar** dichos valores desde el momento en que expidió la guía de mensajería especializada, incumplió con esta **formalidad**, incurriendo en la infracción contenida en el numeral 3.2 del ya mencionado artículo 496 del Estatuto Aduanero.

Asimismo, dicha **liquidación y recaudo** debía ejecutarse con anterioridad o de manera concurrente con la entrega de la mercancía al destinatario (parágrafo Art. 123 Res. 4240 e 2000), y discriminarse en el mismo documento de transporte, es decir, la guía de mensajería especializada, que una vez firmada se tiene como Declaración Simplificada de Importación.

En este sentido, **la cancelación de tributos en las entidades recaudadoras autorizadas** no tiene el mismo término que la **liquidación de tributos y su cobro al remitente**, pues mientras el primero ocurre en el día 1 o 16 de cada mes después de ocurrida la operación, el segundo se realiza previamente, con la entrega de la mercancía relacionada en la guía o incluso antes en las importaciones de tráfico postal y envíos urgentes.

Entendido entonces, que los verbos rectores contenidos en el numeral 3.1 del artículo 496 del Estatuto Aduanero, no agotan todos los supuestos que se derivan del numeral

---

<sup>16</sup> Libres de costos de transporte y fletes.

<sup>17</sup> “**Artículo 3º. Información a suministrar por parte de los intermediarios de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes.** La información a la que se refiere el literal a) del artículo 2º de la presente resolución, es la siguiente:

- Número de ítem.
  - Fecha de liquidación.
  - Número y fecha del manifiesto de carga.
  - Número y fecha del documento consolidador.
  - Número y fecha del documento de transporte.
  - Apellidos y nombres o razón social del destinatario.
  - Dirección.
  - Código departamento.
  - Código ciudad/municipio.
  - Descripción de la mercancía.
  - Subpartida.
  - Tasa de cambio.
  - **Valor FOB USD.**
  - Valor fletes USD.
  - Valor seguros USD.
  - Valor en aduana USD.
  - **Tarifa, base gravable y total a pagar por concepto de arancel.**
  - **Tarifa, base gravable y total a pagar por concepto de IVA.**
  - Tarifa, base gravable y total a pagar por concepto de otros.
  - Total a pagar.”
- (Resaltado adicional)

3.2 de la misma disposición, se comprende que la sola presentación de allanamiento efectuada por la parte investigada en este proceso no tenía la capacidad de lograr el archivo de todas las diligencias, más aún cuando se encuentra comprobado que no liquidó ni recaudó los tributos pertinentes, en la **forma** prevista por el régimen legal aplicable; bajo dicha premisa, no era posible utilizar en beneficio de la investigada, el artículo 481 del mismo estatuto normativo.

Encontrando entonces que la conducta investigada no se agotó en un solo momento, y existen una variedad de supuestos que encierran las *infracciones leves* contenidas en los numerales citados en el párrafo anterior, se encuentra sin duda alguna, que **el cargo de violación al principio de *non bis in idem* alegado por la demandante no se encuentra probada.**

- Finalmente, en lo que respecta a la supuesta vulneración al Principio de Buena Fe, el despacho encuentra que la parte demandante no erigió mayores razonamientos que sustentaran dicho punto, más allá de afirmar que la autoridad aduanera no tuvo en cuenta la lealtad y sinceridad con que actuó el usuario aduanero en las operaciones de importación que ahora se analizan.

Comoquiera que este estrado judicial no evidencia una mayor profundidad en los elementos que componen el cargo formulado, más allá de lo hasta acá analizado, no es posible entonces, evidenciar la existencia de una violación a dicho principio, en el sentido que la Buena Fe de la empresa CARGO ZONE ETC en el expediente IK 2013 2013 583 se desvirtuó en el mismo trámite administrativo, cuando resultó evidente que no se pagaron los tributos aduaneros correspondientes a 6495 guías de mensajería especializada (fl. 37 vto.), y se consignó información incompleta en la declaración consolidada de pagos de por los menos 200 documentos de transporte (fl.27 vto.).

Conforme a la revisión efectuada en este medio de control de los elementos del caso, se tiene que la entidad demandada contaba con los suficientes medios de prueba para estimar que el incumplimiento endilgado a la empresa investigada no correspondía a un error de buena fe, sino de un descuido y falta de diligencia; aunado a que la demandante persistió en defender su omisión como si no se tratara de una infracción, con lo cual se advierte que las conductas investigadas no obedecieron a equívocos comunes, sino a prácticas regulares en un periodo de tiempo específico.

Así las cosas, este despacho encuentra que **ninguno de los cargos formulados en el escrito de demandada tienen vocación de prosperar**, dado que la autoridad interpretó correctamente las normas del régimen aduanero, dentro de la actuación surtida en el expediente IK 2013 2016 583, sin evidenciarse la existencia de falsa motivación o violación al principio de debido proceso, que exija declarar la nulidad en este punto de las resoluciones cuestionadas, por lo cual se declaran infundados.

Considerando entonces que la parte actora no logró desvirtuar la legalidad de los actos administrativos objeto de la presente litis, el Despacho estima que los cargos acá esbozados por la demandante no tienen vocación de prosperar.

## **7. CONCLUSIÓN**

Conforme con el estudio realizado a cada uno de los cargos y argumentos de la demanda, según las pruebas obrantes en el expediente y a la luz de las normas aplicables al caso, es claro que la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados no fue desvirtuada, habida cuenta que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales actuó en el marco de su competencia, con aplicación de las normas en que debía fundarse, razones suficientes para desestimar las pretensiones elevadas por la parte actora y denegar las súplicas de la demanda, por cuanto no fueron comprobadas las causales de nulidad esgrimidas.

## **8. CONDENA EN COSTAS.**

Al respecto, llama la atención del despacho que uno de los puntos de defensa esgrimidos por la entidad accionada en su escrito de contestación de la demanda, corresponda a la supuesta improcedencia de condena en costas en contra suya, basada el argumento de que las funciones de control aduanero persiguen un “interés público”, que de facto constituye un eximente para no ser condenada bajo dicha figura.

El despacho considera oportuno recordar al apoderado judicial, que todas las actuaciones que se concreten en un acto administrativo, surgen de las facultades del funcionario público para expedirlo, que no es otra cosa que ejercer funciones “de interés general o público”; por lo tanto, no es suficiente afirmar la existencia de dicha finalidad de las entidades públicas para que en caso de ser condenadas en un medio de control judicial, no se le impongan agencias en derecho, pues precisamente al desvirtuarse la “presunción de legalidad del acto”, la Administración como sujeto

procesal debe resarcir los perjuicios y daños ocasionados tanto por su actuar, como por la conducta desplegada en el procedimiento judicial.

La interpretación del mandatario judicial de la DIAN del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 no tiene cabida en este medio de control, en el entendido que tanto la doctrina como la jurisprudencia nacional, han estado de acuerdo que la disposición en cita hace alusión **exclusivamente** a los medios de control en los que no se persiguen intereses individuales, sino que se dirigen a defender el ordenamiento jurídico en abstracto, como es el caso de las simples nulidades, en este sentido, la condena en costas en el medio de nulidad y restablecimiento es procedente y debe ser examinada conforme a los pormenores del caso.

Con todo, este Despacho no impondrá condena en costas a la parte vencida (demandante), de conformidad con lo previsto por el numeral 8º del artículo 365 del Código General del Proceso<sup>18</sup>, pues no encuentra que su conducta en este proceso amerite tal decreto, en tanto, se trató de su ejercicio de acción, sin trámite dilatorio.

Lo anterior, siguiendo la orientación que ha reiterado la Jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>19</sup>, en el sentido que tal condena no es automática en el nuevo ordenamiento procesal administrativo y de lo contencioso administrativo, pues el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, contiene un verbo facultativo – “dispondrá” – cuya aplicación debe seguir la que antes se tenía en vigencia del artículo 171 del Decreto 01 de 1984. Máxime cuando no existe prueba de la causación de gastos que funden esa condena.

En mérito de lo expuesto, **JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO DE ORALIDAD DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ– SECCIÓN PRIMERA**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

#### **RESUELVE:**

**PRIMERO: NIÉGUENSE** las pretensiones de la demanda, conforme la parte motiva de esta providencia.

---

<sup>18</sup> “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

<sup>19</sup> Ver Sentencias del Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Segunda – Subsección “B”, C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez, del 27 de agosto de 2015, radicado 250002342000201301936-01 NI. 2806-14; del 07 de abril de 2016, Subsección “A”, C.P. William Hernández Gómez, radicado 13001233300020130002201 NI 1291-14 y de la Subsección “B”, del 27 de enero de 2017, C.P. Carmelo Perdomo Cuéter, radicado 15001-23-33-000-2013-000872-01 NI 2462-14

**SEGUNDO:** Sin condena en Costas.

**TERCERO:** En firme esta sentencia, de mediar solicitud, liquídense los gastos procesales, devuélvase a la parte demandante el remanente de los gastos del proceso si los hubiere y archívese el expediente dejando las constancias del caso.

**CUARTO:** Esta decisión se notifica de conformidad al artículo 203 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – C.P.A.C.A. (Ley 1437 de 2011).

**COMUNÍQUESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

---

**LUZ MYRIAM ESPEJO RODRÍGUEZ**  
Jueza

**Firmado Por:**

**LUZ MYRIAM ESPEJO RODRIGUEZ**

**JUEZ CIRCUITO**

**JUZGADO 001 ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO BOGOTA-CUNDINAMARCA**

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez jurídica, conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario 2364/12

Código de verificación:

**70aeb5472186d37a013393744789eaffb16440437940c50f29c335fa2dcf9acf**

Documento generado en 23/07/2020 12:12:04 p.m.