



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., tres (3) de marzo de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-01985-01 [25773]  
**Demandante:** LARS COURRIER SA  
**Demandado:** UAE - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

**Temas:** Impuestos Aduaneros. Importación de tráfico postal y envíos urgentes. Congruencia. Procedimiento para hacer efectiva la garantía. Falsa motivación

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 3 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que en la parte resolutive dispuso<sup>1</sup>:

*«PRIMERO.- DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. 03-241-201-670-12-0659 del 14 de abril de 2015, por medio de la cual le fue declarado a la sociedad Lars Courier S.A. el incumplimiento de la obligación aduanera como intermediario de tráfico postal y envíos urgentes por no pagar la totalidad de los tributos aduaneros; y de las Resoluciones Nos. 03-241-201-656-1-1140 del 11 de junio de 2015 y 03-201-408-607-0539 del 30 de junio de 2015, que confirmaron la anterior al desatar los recursos de reposición y apelación interpuestos, respectivamente, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE que la sociedad LARS COURRIER S.A. cumplió las obligaciones aduaneras a su cargo, por lo que no era procedente afectar la póliza de cumplimiento.*

*TERCERO.- No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.*

*CUARTO.-.- Conforme a los Acuerdos PCSJA2020-11567 de 5 de junio de 2020 y CSJBTA20-60 de 16 de junio de 2020, proferidos por el Consejo Superior de la Judicatura y el Consejo Seccional de la Judicatura de Bogotá, respectivamente, NOTIFÍQUESE electrónicamente la presente providencia así: [...].*

*QUINTO.- En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos del proceso, teniendo en consideración lo previsto en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo de 2019 de la Dirección*

<sup>1</sup> Índice 2 de SAMAI. «12\_ED\_CDFOLIO2\_08SENTENCIA2015 01985(.pdf) NroActua 2».



*Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias del caso».*

## ANTECEDENTES

Durante el mes de mayo de 2013, Lars Courier SA, en su calidad de Intermediario de Tráfico Postal y Envíos Urgentes, introdujo al territorio aduanero nacional 758 envíos de correspondencia, cuyos tributos aduaneros fueron declarados a través del formulario 540 denominado «*Declaración consolidada de pagos*»<sup>2</sup>.

Mediante los Oficios nros. 01-03-238-420-959-009347 y 01-03-238-420-960-009346, ambos del 24 de septiembre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, le informó a Lars Courier SA y a la Compañía Aseguradora de Fianzas SA - Confianza, que verificadas las guías aéreas que ingresaron por la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes, se observó un presunto incumplimiento de la obligación aduanera porque no se evidenció el pago correcto de los tributos aduaneros correspondiente a los periodos enero a marzo, abril a junio y julio a septiembre de 2013. Por lo anterior, les solicitó los números y fechas de los formatos nros. 10006 «*Presentación de información por Envíos de Archivos*», 540 «*Declaración Consolidada de pagos*» y 690 «*Recibo Oficial de Pagos de los Tributos Aduaneros y Sanciones Cambiarias*»<sup>3</sup>.

El 3 de octubre de 2014, la citada sociedad respondió el requerimiento de información<sup>4</sup> en relación con los formatos nros. 10006, 540 y 690<sup>5</sup>.

El 15 de octubre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá remitió el Oficio nro. 01-03-238-420-1027, a la División de Gestión de Liquidación de la misma Dirección Seccional, por medio del cual le informó los resultados de un posible incumplimiento en los pagos de tributos por parte del Lars Courier SA en su calidad de Intermediario de Tráfico Postal y Envíos Urgentes, respecto de los meses de enero a septiembre de 2013 y, que esas obligaciones se encontraban amparadas por la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales nro. 03 DL004243, expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas SA<sup>6</sup>.

El 14 de abril de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá expidió la Resolución de Incumplimiento nro. 03-241-201-670-12 0659<sup>7</sup>, por medio de la cual: (i) declaró el incumplimiento por parte de Lars Courier SA de la obligación aduanera como Intermediario de Tráfico Postal y Envíos Urgentes, por no pagar la totalidad de los tributos aduaneros respecto de la mercancía importada en la primera quincena de mayo 01 a mayo 15 de 2013 y la segunda quincena de mayo 16 a mayo 31 de 2013 y (ii) ordenó hacer efectiva de forma proporcional la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales nro. 03 DL004243 expedida por la Compañía

<sup>2</sup> La declaración consolidada no obra en el expediente. Sin embargo, este hecho se encuentra descrito en la Resolución nro. 03-241-201-670-12 0659 del 14 de abril de 2015. Pág. 2. Fl. 29 vto. c.p. 1.

<sup>3</sup> Fls. 11 a 14 c.a.

<sup>4</sup> Fl. 15 c.a.

<sup>5</sup> Anuncio anexo CD, pero este no obra en el expediente administrativo.

<sup>6</sup> Fls. 2 c.a.

<sup>7</sup> Fls. 29 a 40 c.p.1.



Aseguradora de Fianzas SA, por un valor de \$100.792.425,25. Lo anterior, porque se presentó inconsistencias entre el valor FOB declarado, el valor FOB base de liquidación propuesto y el valor FOB base de liquidación registrado para efectuar el pago<sup>8</sup>.

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación<sup>9</sup>, decididos en su orden con las Resoluciones nros. 03-241-201-656-1 1140<sup>10</sup> y 03-201-408-607-0539<sup>11</sup> del 11 y 30 de junio de 2015, proferidas por la División de Gestión de Liquidación y la Directora Seccional de Aduanas de Bogotá (A), respectivamente, confirmando la resolución de incumplimiento.

## DEMANDA

LARS COURRIER SA, actuando mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones<sup>12</sup>:

«**PRIMERA.** Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución No. **03-241-201-670-12-0659** del **14 de Abril de 2015**, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Aduanas de Bogotá en la cual se dispuso: “**ARTÍCULO PRIMERO. DECLARAR** el incumplimiento de la obligación aduanera como Intermediario de Tráfico Postal y envíos Urgentes a la sociedad **LARS COURRIER S.A.**, con **NIT No. 830.050.525-1**, por no pagar la totalidad de los Tributos Aduaneros generados por las Propuestas de Valor de la autoridad aduanera, respecto de las mercancías arribadas al país con los Documentos de transporte citados en los CUADROS “**PRIMERA QUINCENA MAYO 01 A MAYO 05 DE 2013** y **SEGUNDA QUINCENA MAYO 01 A MAYO 31 DE 2013**”. **ARTÍCULO SEGUNDO. ORDENAR** la efectividad proporcional de la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 03DL004243, certificado de modificación No. 03DL007225 de Julio 27 de 2012, 03DL0074009 de Diciembre 1 de 2012 y 03DL007417 de Diciembre 19 de 2012, con vigencia desde el 2 de Noviembre de 2012 hasta el 2 de Febrero de 2014, expedida por la **COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FINANZAS S.A.**, **CONFIANZA**, a favor de la Nación Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **DIAN** y constituida por la sociedad **LARS COURRIER S.A.**, con **NIT No. 830.050.525-1** por un valor de **CIEN MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS VEINTICINCO PESOS CON VEINTICINCO CENTAVOS (\$100.792.425.25)** que corresponden a **VEINTIDOS MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CUATRO PESOS CON DIECISÉIS CENTAVOS (\$22.677.894.17)** por concepto de **ARANCEL** y, **SETENTA Y OCHO MILLONES CIENTO CATORCE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN PESOS CON OCHO CENTAVOS (\$78.114.531.08)** por concepto de **IVA**, más los intereses a que haya lugar”.

**SEGUNDA** Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución No. **03-241-201-656-1-1140** del **11 de Junio de 2015**, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reposición interpuesto contra la Resolución No. **03-241-201-670-12-0659** del **14 de Abril de 2015**, confirmándola en su integridad.

**TERCERA.** Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución No. **03-201-408-607-0539** del **30 de Junio de 2015**, proferida por el Director Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución No. **03-241-201.670-12-**

<sup>8</sup> Fl. 31 c.p.1.

<sup>9</sup> Fls. 58 a 64 c.a.

<sup>10</sup> Fls. 77 a 80 vto. c.a.

<sup>11</sup> Fls. 82 a 88 vto. c.a.

<sup>12</sup> Fls. 5 a 7 c.p. 1.



**0659 del 14 de Abril de 2015**, decisión notificada por aviso del 8 de Julio de 2015, actos administrativos que fueron tramitados dentro del expediente **PT 2013-2015-52**.

**CUARTA.** Que a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO** se exonere de hacer efectiva proporcionalmente la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 03DL004243, certificado de modificación No. 03DL007225 de Julio 27 de 2012, 03DL0074009 de Diciembre 1 de 2012 y 03DL007417 de Diciembre 19 de 2012, con vigencia desde el 2 de Noviembre de 2012 hasta el 2 de Febrero de 2014, expedida por la **COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FINANZAS S.A., CONFIANZA**, a favor de la Nación Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **DIAN** y constituida por la sociedad **LARS COURRIER S.A.**, con **NIT No. 830.050.525-1** por valor de **CIEN MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y DOS MIL CUATROCIENTOS VEINTICINCO PESOS CON VEINTICINCO CENTAVOS (\$100.792.425.25)** que corresponden a **VEINTIDÓS MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y SIETE MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y CUATRO PESOS CON DIECISÉIS CENTAVOS (\$22.677.894.17)** por concepto de **ARANCEL** y, **SETENTA Y OCHO MILLONES CIENTO CATORCE MIL QUINIENTOS TREINTA Y UN PESOS CON OCHO CENTAVOS (\$78.114.531.08)** por concepto de **IVA**, más los intereses a que haya lugar.

**QUINTA.** Que se ordene a la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, dar cumplimiento a la Sentencia en los términos del inciso primero del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 200, 201 y 514 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999)
- Artículo 138 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 119 y 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, expedida por la DIAN

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

### **Falsa Motivación**

Afirmó que los actos administrativos por medio de los cuales se declaró el incumplimiento adolecen de falsa motivación porque en el expediente no se encuentran: (i) las guías hijas en las cuales se deriva el incumplimiento en el pago de tributos aduaneros (IVA y arancel), (ii) las actas de hecho de diligencia de reconocimiento de mercancía adelantadas por GIT de Tráfico Postal y Envíos Urgentes de la División de Gestión de Carga de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, que generaron las propuestas de ajuste de valor y (iii) el reporte de la consulta de la lista de los precios de referencia sobre el tipo de mercancía declarada en cada una de las 758 guías de mensajería especializada, piezas procesales que resultaban necesarias para determinar si las propuestas de ajuste de valor tenían validez y eran exigibles a la sociedad como intermediaria de la modalidad de Tráfico Postal y Envíos Urgentes.

Destacó que la Administración no cumplió con el procedimiento establecido en el artículo 119 de la Resolución 4240 de 2000, que dispone que, en el evento que haya duda del valor declarado en la verificación de paquetes postales, se debe tener en cuenta la lista de precios de referencia.

También, manifestó la falsa de motivación porque dentro del expediente no se encuentra la copia de la declaración consolidada de pagos ni del formato 1166.



Alegó que el reporte contenido en los cuadros que remitió el GIT de Registro y Control de Usuarios Aduaneros de la División de Gestión de la Operación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá no resulta suficiente para demostrar el incumplimiento en el pago de los tributos aduaneros.

Expresó que tampoco se encuentra copia de los autos que comisionaron a los funcionarios que realizaron las diligencias de reconocimiento de las mercancías sometidas a la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes. Por lo anterior, no se puede determinar si quienes generaron las propuestas de valor FOB eran competentes y, por ende, si las mismas son exigibles.

Añadió que la Administración omitió relacionar la subpartida arancelaria declarada en las guías de mensajería, información que resultaba necesaria porque el artículo 200 del Decreto 2685 de 1999 establece que, con excepción de los envíos de correspondencia, los que lleguen al territorio nacional por la red oficial de correos y los urgentes pagarán un gravamen *ad valorem* correspondiente a la subpartida 98.03.00.00.00, salvo cuando el remitente describa otra subpartida.

Concluyó que se afecta la motivación del acto y el debido proceso en tanto que no se tiene certeza que el mayor impuesto liquidado corresponde a las subpartidas en las que el arancel y el IVA es cero.

### **Vulneración al debido proceso por indebido trámite administrativo para liquidar mayores impuestos por concepto de IVA y arancel**

Sostuvo que comoquiera que la guía de mensajería especializada hace las veces de una declaración simplificada de importación (art. 201 Dto. 2685 de 1999), en este caso, para hacer exigible un mayor valor en el pago de impuestos (IVA y arancel), la Administración tenía que proferir una liquidación oficial de revisión para cada una de las guías de mensajería especializada en las que se determine la diferencia entre el valor declarado y el real de la transacción. Trámite que no se siguió, lo que repercute en la violación al debido proceso, al omitirse la expedición del requerimiento especial aduanero previo a proferirse una decisión de fondo y sobre esta, tener la posibilidad de interponer recurso de reconsideración.

Expuso que de acuerdo con el Concepto nro. 61203 del 26 de septiembre de 2013, expedido por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, cuando se presenta discusión entre el valor declarado de la mercancía y el determinado por la DIAN se debe proferir la liquidación oficial de revisión de valor en los términos previstos en el artículo 514 del Decreto 2685 de 1999.

## **OPOSICIÓN**

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>13</sup>:

<sup>13</sup> Fls. 78 a 94 c.p. 1.



En lo que tiene que ver con la falsa de motivación, explicó que esta se puede presentar en dos eventos, cuando la situación de hecho que sirve de fundamento del acto administrativo es inexistente o el hecho ha sido calificado de forma errónea desde el punto de vista jurídico, circunstancias que en este caso no se dieron.

Adujo que los actos administrativos que declararon el incumplimiento se expidieron una vez depurada la información entregada por: (i) el GIT de Registro y Control Usuarios Aduaneros, (ii) la Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones, (iii) el GIT de Investigaciones Aduaneras y (iv) la demandante con la respuesta al requerimiento de información.

Manifestó que, al consolidar las pruebas antes descritas, se evidenció que en las guías hijas no se pagaron totalmente los tributos aduaneros generados por las propuestas de valor y que, en algunos casos, incluso se tomó un valor FOB inferior al declarado en la guía hija.

Describió que en los cuadros en los que se consolidó la información se identifican los siguientes datos: (i) guía hija, (ii) el valor declarado inicialmente en la guía hija (FORMATO -FTO- 1166 VALOR DE LA GUÍA), (iii) el valor propuesto por el funcionario en el momento del reconocimiento de la mercancía (FORMATO FTO 1154 VALOR PROPUESTA DE VALOR) y (iv) el valor FOB base de liquidación (FORMATO -FTO 1084 VALOR DECLARADO SIN F Y S) y demás datos necesarios para liquidar y determinar la diferencia que dejó de pagar la sociedad actora.

Indicó que el procedimiento de importación de la mercancía que ingresa mediante la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes está regulado en los artículos 192 a 203 del Decreto 2685 de 1999 y reglamentado en los artículos 117 a 224 de la Resolución 4240 de 2000.

Resaltó que la diligencia de reconocimiento de la mercancía se hace en presencia del empleado de la empresa intermediaria de correos y los hechos quedan registrados en el acta, de la que se entrega una copia.

Precisó que el acta de hechos de reconocimiento de mercancía contiene toda la información sobre la mercancía inspeccionada como el número de la guía master, números de guías inspeccionadas, número de cajas, peso, valor declarado y valor propuesto por el funcionario aduanero cuando se evidencia que el valor declarado es inferior a los precios de referencia.

Posterior a la elaboración de la citada acta, los funcionarios del GIT Tráfico Postal y Envíos Urgentes proceden a incluir dicha información (propuesta de valor) en los sistemas informáticos de la DIAN, generando el formato F1154, por esa razón, la entidad no tiene físicamente los documentos de transporte o guías hijas y, la invocación a dicho formato obedece al procedimiento reglado en los artículos 5, 96 y 196 del Decreto 2685 de 1999.

Comentó que cuando el intermediario no está de acuerdo con el valor propuesto por la Administración, tiene la oportunidad de reclamar ante el GIT de Tráfico Postal y Envíos Urgentes esa circunstancia y presentar las pruebas que demuestren el precio realmente pagado o por pagar.



En relación con los precios de referencia aclaró que la normativa aduanera le otorga facultades al funcionario que hace el reconocimiento de la mercancía para plantear la duda sobre el valor declarado cuando resulta ser inferior a la base de precios de referencia. Este, toma la información de la base de datos del Sistema de Administración de Riesgos o de otras fuentes como internet y la propuesta de valor queda plasmada en el acta de hechos de reconocimiento de mercancía, que es puesta en conocimiento del intermediario a través del sistema informático, de modo que, si no se hace uso del derecho a reclamar y se entrega la mercancía al destinatario, es porque se aceptó de manera voluntaria el valor propuesto.

Precisó que de acuerdo con el numeral 5 del artículo 112 de la Resolución nro. 011 de 2008, cuando el funcionario es ubicado en el GIT de Tráfico Postal y Envíos Urgentes tiene competencia para realizar el reconocimiento externo o inspección física de la mercancía que llega bajo esa modalidad.

Sobre la clasificación arancelaria adujo que la mercancía importada en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes se declara bajo la subpartida arancelaria 98.03.00.00.00 y, si es otra diferente, es el remitente el encargado de describir la subpartida que corresponda (art. 200 Dto. 2685 de 1999).

Resaltó que la liquidación de tributos en este caso se hizo sobre la subpartida 98.03.00.00.00.

En cuanto a la violación al debido proceso, expuso que el demandante confunde tiempos, términos y pasos que se adelantan para cada procedimiento administrativo, pues el regulado en el artículo 530 de la Resolución 4242 de 2000 está previsto para hacer efectiva una garantía, por lo tanto, difiere del trámite establecido en el artículo 514 del Decreto 2685 de 1999, que se refiere a la liquidación oficial de revisión de valor.

Explicó que, en este caso, no se dieron los presupuestos para iniciar el procedimiento administrativo por controversia del valor y proferir la liquidación oficial de revisión de valor porque el intermediario de correos no hizo reclamación sobre el valor propuesto por la Administración ni aportó los documentos que demostraran el valor realmente pagado o por pagar.

Insistió en que el intermediario de correos al entregar la mercancía aceptó el valor propuesto por la Administración, por esa razón, su obligación era pagar los tributos aduaneros tomando como base los valores indicados en la diligencia de reconocimiento de las mercancías por la modalidad de tráfico postal.

## **AUDIENCIA INICIAL Y DE PRUEBAS**

El 2 de mayo de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>14</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se advierten irregularidades procesales, nulidades, excepciones o medidas cautelares que debieran ser declaradas.

<sup>14</sup> Fls. 151 a 158 c.p. 1.



El litigio se concretó en determinar si los actos administrativos incurren en falsa motivación y en violación al debido proceso.

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda, la contestación y los antecedentes administrativos. En esa misma diligencia se requirió a la entidad demandada para que remitiera copia: (i) de los autos comisorios contentivos de las propuestas de valor y (ii) de las actas de hecho de la diligencia de reconocimiento de mercancía que contienen las propuestas de valor referidas en la Resolución nro. 03-241-201-670-12 0659 del 14 de abril de 2015.

El 8 de noviembre de 2017<sup>15</sup> se llevó a cabo la audiencia de pruebas, en la que se incorporaron los documentos relativos a las pruebas decretas<sup>16</sup>. Se dio traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la sociedad actora cumplió las obligaciones aduaneras a su cargo, por lo que no era procedente afectar la póliza de cumplimiento. Sustentó su decisión en lo siguiente<sup>17</sup>:

Sobre la vulneración al debido proceso porque no se expidió una liquidación oficial de revisión de valor, explicó que por medio del procedimiento regulado en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000, se hacen efectivas las garantías constituidas por los contribuyentes, intermediarios y demás sujetos aduaneros, sin necesidad de que exista un procedimiento administrativo para la imposición de la sanción por infracción aduanera o para la expedición de una liquidación oficial de revisión de valor.

Manifestó que para la fecha en la que se profirió la resolución de incumplimiento demandada la DIAN no había adelantado procedimiento administrativo previo para la imposición de la sanción por infracción aduanera o para emitir liquidación oficial, lo que la habilitaba para adoptar el procedimiento previsto en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000.

Adujo que no se desconoció lo dispuesto en el Concepto nro. 61203 del 26 de septiembre de 2013, porque la Administración hizo efectiva la garantía con fundamento en el incumplimiento de obligaciones aduaneras, por lo que no requería que previamente se realizara la liquidación oficial de revisión de valor.

Expuso que con la expedición de los actos administrativos demandados la Administración pretendía hacer efectiva la garantía acudiendo al procedimiento previsto

<sup>15</sup> Fls. 199 a 201 c.p. 1.

<sup>16</sup> Se incorporaron en cuaderno anexo: i) los autos comisorios, mediante los cuales la DIAN comisionó a unos funcionarios de la División de Gestión Control de Carga de la dependencia GIT Tráfico Postal y Envíos Urgentes, para que realizarán las labores de reconocimiento e inspección física y ii) las actas de hechos de reconocimiento de mercancías sometidas a la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes. Mediante auto del 5 de septiembre de 2019, el *a quo* le corrió traslado a las partes de las citadas pruebas. Fl. 191 c.p. 1.

<sup>17</sup> Índice 2 de SAMAI. «12\_ED\_CDFOLIO2\_08SENTENCIA2015 01985(.pdf) NroActua 2».



en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000, razón por la cual no se vulneró el derecho al debido proceso.

En relación con la falsa motivación de los actos administrativos enjuiciados, se refirió a los artículos 196 del Decreto 2685 de 1999 y, 119 a 119-1 de la Resolución 4240 de 2000.

Aseguró que, conforme con las pruebas aportadas al expediente, que no fueron tachadas de falsas, está acreditado que las actas de hechos de reconocimiento de mercancías están firmadas por un empleado de la sociedad demandante y en su texto quedaron registradas las inconsistencias halladas por la DIAN, respecto del valor de las mercancías. También, que los funcionarios que suscribieron las actas tenían competencia para realizar esa labor, de acuerdo con los autos comisorios allegados al proceso judicial.

Por otra parte, advirtió que no se identificó la fuente de información de los precios de referencia sobre los que la DIAN planteó el valor FOB, que de acuerdo con la definición del artículo 237 del Decreto 2685 de 1999, puede ser información obtenida de libros, revistas, antecedentes de precios de importación, omisión que limitó el derecho de la sociedad para poder controvertir el valor propuesto por la Administración.

Frente a lo afirmado por la DIAN, que los ajustes de la mercancía se realizaron en el sistema informático de la entidad, indicó que no existe prueba de ese hecho en el expediente, razón por la cual, no se pudo verificar a fin de determinar el valor real de las importaciones, así como de los tributos aduaneros, lo que conduce a que los actos demandados estén viciados de nulidad por falsa motivación.

Concluyó que la falta de prueba de la fuente que tomó la DIAN para fijar como precios de referencia los establecidos en la propuesta de valor de los paquetes o envíos importados, restringió el derecho de la actora para controvertir el valor propuesto por la Administración, por lo que los actos demandados están viciados de nulidad por falsa motivación y vulneración al debido proceso.

Por último, no condenó en costas al no existir elementos probatorios que las demuestre.

## RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada, inconforme con la sentencia de primera instancia, interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones<sup>18</sup>:

Alegó la falta de congruencia de la sentencia porque el *a quo* al resolver el cargo de vulneración del derecho al debido proceso, determinó que este no se había violado, toda vez que la Administración aplicó el procedimiento previsto en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000.

Por lo anterior, no era procedente reconocer la vulneración al debido proceso al decidir el cargo de nulidad por falsa motivación.

<sup>18</sup> Índice 2 de SAMAI. «20\_ED\_CDFOLIO2\_16RECURSOAPELACIONSE(.pdf) NroActua 2».



Afirmó que la sentencia adolece de un defecto fáctico porque no se valoraron en conjunto y de forma integral las pruebas que obran en el plenario. De cuyo análisis sistemático se concluye que, contrario a lo decidido por el Tribunal, los actos administrativos demandados están motivados.

Expuso que con la información del CD<sup>19</sup> que aportó la sociedad en la instancia administrativa -previo requerimiento hecho por la DIAN-, se prueba que la sociedad actora tiene pleno conocimiento de las propuestas de valor y de su aceptación, en tanto que entregó la mercancía al destinatario sin realizar reclamación a la Administración (art. 119-1 Resolución 4240 de 2000).

Resaltó que, en los cuadros comparativos entre lo informado por la sociedad y la base de datos de la Administración, se encuentran los siguientes datos relevantes: en la tercera columna el valor declarado en la guía hija (VALOR FOB 1166), en la cuarta columna el valor propuesto (VALOR FOB 1154) y en la quinta columna el valor base de liquidación (VALOR FOB 1084), estudio plasmado en los actos enjuiciados.

Explicó que de acuerdo con el artículo 119-1 de la Resolución 4240 del 2000, la mercancía se entrega bajo dos supuestos: i) cuando el intermediario presente los documentos aduaneros que demuestren el precio realmente pagado (reclamación) o ii) realice de forma libre y voluntaria el respectivo ajuste al entregar la mercancía a su destinatario y, comoquiera que, Lars Courier SA no presentó reclamación y entregó la mercancía al destinatario, se configuró este último.

También, alegó que en el expediente se encuentran las actas de hechos de reconocimiento de mercancía que es firmada por un representante del demandante y en estas queda registrada toda la información de la mercancía inspeccionada, entre ellos el valor propuesto por la Administración cuando se evidencia que el declarado es inferior al precio de referencia.

Indicó que esa es la oportunidad para que el intermediario de tráfico postal y envíos urgentes objete y presente los motivos de inconformidad sobre la realización del acta de los hechos, entre ellos, la propuesta de valor que se le hace, correspondiéndole presentar ante la autoridad aduanera los documentos que demuestren el precio realmente pagado o por pagar.

Manifestó que el *a quo* no tuvo en cuenta el cruce y análisis de la información de la base de datos sobre Lars Courier SA, enviada por la Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones para los intermediarios de tráfico postal y envíos urgentes en relación con las diferencias encontradas entre el valor FOB base de liquidación declarado, el valor FOB base de liquidación propuesto y el valor FOB base de liquidación registrado para efectuar el pago.

Destacó que la sociedad no pagó sobre la base de liquidación del valor propuesto, es más, ni siquiera tuvo en cuenta la del valor declarado en el documento de transporte (guía hija), de modo que aplicó una base de liquidación muy inferior a la que corresponde.

<sup>19</sup> Señala que se encuentra en los folios 16 a 23 de los antecedentes administrativos.



Aseguró que el demandante fundó su inconformidad en la falta de pruebas en el proceso, pero omitió aportar alguna con la que se desvirtúe lo expuesto por la DIAN, a pesar de corresponderle esa carga (sentencia C-86 de 2016).

Solicitó que se tenga en cuenta como precedente judicial la sentencia del 4 de junio del 2020, Exp. 23135, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, en el cual se resuelve un asunto similar al que aquí se debate.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda<sup>20</sup> e indicó que en este caso las actas de hechos de reconocimiento de mercancías presentan algunas falencias como: (i) no relacionan las fuentes de consulta que se tuvieron en cuenta para modificar el valor FOB declarado inicialmente, (ii) las guías hijas y las guías master enlistadas no relacionan la fecha y (iii) la información consignada sobre las guías hijas no es suficiente para acreditar probatoriamente la existencia de cada una de ellas.

Manifestó que de acuerdo con el Concepto General de Procedimientos Administrativos Aduaneros nro. 32143 del 31 de diciembre de 2019 expedido por la División de Gestión Jurídica de la DIAN, claramente se acepta emitir liquidaciones oficiales de corrección y/o revisión de valor, cuando se presenta discusión en el valor de la mercancía importada bajo la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes.

La **parte demandada** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación<sup>21</sup>.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

## CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN: (i) declaró el incumplimiento de la obligación aduanera por parte de Lars Courrier SA, por no pagar la totalidad de los tributos aduaneros respecto de la mercancía importada en la primera y segunda quincena de mayo de 2013 y (ii) ordenó hacer efectiva la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales nro. 03 DL004243 expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas SA.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar: (i) si se vulneró el principio de congruencia de la sentencia, (ii) si se incurrió en indebida valoración probatoria y (iii) si los actos administrativos demandados están motivados.

### Principio de congruencia

<sup>20</sup> Índice 21 de SAMAI.

<sup>21</sup> Índice 19 de SAMAI.



El artículo 187 del CPACA señala que «[l]a sentencia tiene que ser **motivada**. En ella se hará un breve resumen de la demanda y de su contestación y un **análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales**, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión, y **citando los textos legales que se apliquen**» [Se destaca].

Por su parte, el artículo 281 del CGP dispone que «[l]a sentencia deberá estar en **consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda** y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la Ley». [Se destaca].

De las referidas normas proviene el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos significados: como armonía entre la parte motiva y resolutive del fallo (congruencia interna) y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y su contestación (congruencia externa).

Respecto de dicho principio, la Sala ha expuesto<sup>22</sup> que busca la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa de las partes, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda, tratándose del demandante, y en la contestación, si la posición procesal es la del demandado<sup>23</sup>.

Además, garantiza que el juez solo se pronunciará respecto de lo discutido y no fallará *ultra petita*, decisiones que van más allá de lo pedido, ni *extra petita*, al reconocer algo que no se solicitó, toda vez que la decisión se tomará de acuerdo con las pretensiones y excepciones probadas a lo largo del desarrollo del proceso.

Para la parte apelante, el *a quo* habría incurrido en falta de congruencia de la sentencia porque al resolver el cargo de vulneración del derecho al debido proceso, determinó que este no se había violado. Pero, al analizar el de nulidad por falsa motivación, encontró acreditada la violación al citado derecho, lo que considera, no resultaba procedente.

La Sala observa que en la demanda se propusieron dos cargos de nulidad, el primero denominado «Falsa Motivación» y el segundo «Vulneración del debido proceso, por indebido trámite administrativo para liquidar mayores valores impuestos por concepto de IVA y arancel».

En relación con la vulneración al debido proceso por indebido trámite administrativo, el Tribunal consideró que «no [se] encuentra vulnerado el derecho al debido proceso, pues la entidad demandada lo que pretendía con los actos administrativos acusados era hacer efectiva la garantía, a través del procedimiento previsto en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000, sin que existiera trámite administrativo previo»<sup>24</sup>, por lo que concluyó que no resultaba necesario adelantar la actuación administrativa –liquidación oficial de revisión valor-, como lo alegaba la parte actora.

<sup>22</sup> Sentencia del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto en la que se reiteró la sentencia del 1º de agosto de 2019, Exp. 24074, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>23</sup> Sentencia del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto en la que se reiteró la sentencia del 26 de julio de 2012, Exp. 2008-00228, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>24</sup> Página 20 de la sentencia del Tribunal. Índice 2 de SAMAI.



Al no prosperar dicho cargo de nulidad, el *a quo* procedió a analizar el relacionado con la falsa motivación del acto administrativo, encontrando que se vulneró el debido proceso porque *«no obra prueba de la fuente que tomó la entidad demandada para fijar como precios de referencia los establecidos en la propuesta de valor de los paquetes o envíos importados, lo cual restringe el derecho de la demandante para poder controvertir el valor propuesto por la Administración, pues no tiene conocimiento de la fuente que tomó para adecuar el valor, lo que demuestra que los actos administrativos acusados se encuentran afectados de nulidad por falsa motivación y violación al debido proceso»*<sup>25</sup>.

De acuerdo con lo expuesto, para la Sala es claro que los dos cargos analizados por el Tribunal son diferentes, por lo tanto, el hecho que se haya concluido que no se vulneró el debido proceso por la aplicación del procedimiento previsto en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000, no significa que el juez quedara relevado de analizar otro de los componentes de este derecho fundamental, cuya violación invocó la parte actora, como es el relacionado con el ejercicio del derecho de defensa y contradicción.

Téngase en cuenta que la Corte Constitucional ha señalado que hacen parte de las garantías del debido proceso administrativo, entre otros, los derechos *«a: (i) ser oído durante toda la actuación, (ii) a la notificación oportuna y de conformidad con la ley, (iii) a que la actuación se surta sin dilaciones injustificadas, (iv) a que se permita la participación en la actuación desde su inicio hasta su culminación, (v) a que la actuación se adelante por autoridad competente y con el pleno respeto de las formas propias previstas en el ordenamiento jurídico, (vi) a gozar de la presunción de inocencia, (vii) al ejercicio del derecho de defensa y contradicción, (viii) a solicitar, aportar y controvertir pruebas, y (ix) a impugnar las decisiones y a promover la nulidad de aquellas obtenidas con violación del debido proceso»*<sup>26</sup>.

Por lo anterior, se concluye que la alegada falta de congruencia de la sentencia no está probada y que, por el contrario, está acreditado que el Tribunal se pronunció respecto de lo discutido, sin que se evidencie un fallo extra ni ultra *petita*.

No prospera el cargo de apelación.

### **Falsa Motivación de los actos administrativos. Valoración de las pruebas**

En primer lugar, se advierte que, en relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto entre las mismas partes, esta Sección se pronunció en las sentencias del 4 de junio de 2020, Exp. 23135 y del 9 de julio de 2021, Exp. 23130, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez<sup>27</sup>, siendo del caso reiterar el criterio jurisprudencial expuesto en las mencionadas providencias.

En este asunto se estudian algunas operaciones de comercio exterior realizadas por la sociedad Lars Courier SA, quien actuó como intermediario de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, que por disposición legal (literal f) del artículo 11 del Decreto 2685 de 1999), actúa directamente ante las autoridades aduaneras como declarantes.

<sup>25</sup> Páginas 32 y 33 de la sentencia del Tribunal. Índice 2 de SAMAI.

<sup>26</sup> Cfr. la sentencia C-980 de 2010, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

<sup>27</sup> En la primera, el Consejero Ponente se encontraba en encargo.



En la Sección VIII del Decreto 2685 de 1999, vigente para el momento de los hechos, se regula la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes. En el artículo 192 del citado ordenamiento se prevé que podrán ser objeto de importación por esta modalidad los envíos de correspondencia, los que lleguen al territorio nacional por la red oficial de correos y los urgentes siempre que su valor no exceda de dos mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$2.000) y requieran ágil entrega a su destinatario.

En esa modalidad de importación el intermediario de tráfico postal y de envíos urgentes - que puede ser la Sociedad de Servicios Postales Nacionales o quien haga sus veces, o las empresas legalmente autorizadas e inscritas ante la DIAN- es el responsable ante la DIAN por el pago de los tributos aduaneros, así como los valores por concepto de rescate por abandono (art. 202 Dto. 2685 de 1999).

Por ello, el intermediario debe cumplir con las obligaciones aduaneras relativas a los controles, previo, simultáneo y, en algunos casos, posterior relacionados con la mercancía ingresada al territorio aduanero nacional, y constituir la garantía de cumplimiento de las respectivas obligaciones aduaneras<sup>28</sup>.

De acuerdo con el artículo 201 del citado ordenamiento, el intermediario de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes debe «*liquidar en el mismo documento de transporte el valor de los tributos aduaneros correspondientes a las mercancías que entregue a cada destinatario, indicando la subpartida arancelaria y la tasa de cambio aplicadas*». Cuando el documento de transporte lo firma el destinatario se considera como una declaración de importación simplificada, que debe conservar el intermediario por el término de 5 años contados a partir de la fecha de recibo de la mercancía.

Por su parte, el artículo 200 del Decreto 2685 de 1999, establece que con excepción de los envíos de correspondencia, aquellos que lleguen al territorio nacional por la red oficial de correos y los envíos urgentes, pagarán el gravamen *ad valorem* correspondiente a la subpartida arancelaria 98.03.00.00.00 del Arancel de Aduanas, salvo que el remitente indique de forma expresa otra subpartida específica de la mercancía, caso en el cual, se deberá liquidar los tributos de conformidad con esa subpartida correspondiente.

Desde la llegada de la mercancía al territorio nacional hasta que se acepte la declaración de importación simplificada, la Administración tiene competencia para ejecutar el control previo y simultáneo de los documentos aduaneros que presenta el intermediario de tráfico postal, salvo la declaración consolidada de pagos, que se presenta con la periodicidad que establezca la DIAN<sup>29</sup>.

Una vez ingresada la mercancía al territorio aduanero nacional, el artículo 119 de la Resolución 4240 del 2000, expedida por la Directora General de Impuestos y Aduanas Nacionales, establece que la empresa de mensajería especializada debe entregar a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN el manifiesto expreso de carga en el que conste, entre otros datos, el valor FOB en dólares conforme con la factura que exhiba el remitente o de acuerdo al valor declarado en el lugar de despacho.

<sup>28</sup> Artículo 480 del Decreto 2685 de 1999.

<sup>29</sup> Artículo 202 del Decreto 2685 de 1999.



Durante el término de permanencia de la correspondencia en el depósito<sup>30</sup> (**control simultáneo**) la DIAN puede realizar la verificación de la mercancía, en la que constata, entre otros<sup>31</sup>, su valor, base gravable de los tributos aduaneros.

Si se detecta una discrepancia entre el valor FOB consignado en el documento de transporte y los precios de referencia de la base de datos del sistema de administración de riesgos o de la información proveniente de otras fuentes, según el artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, la autoridad aduanera debe poner de presente la situación al intermediario de tráfico postal y envíos urgentes para que aporte los documentos que acrediten el precio realmente pagado o por pagar o para que realice de forma voluntaria el ajuste correspondiente.

Así, cuando resulta una diferencia entre el valor consignado en el documento de transporte y los precios de referencia de la base de datos del sistema de administración de riesgos o los provenientes de otras fuentes, el funcionario mediante el acta de diligencia plantea *«la duda correspondiente solicitando la información y documentos que acrediten la exactitud en la valoración, en cuyo caso: (i) la entrega de la mercancía bajo esta modalidad procederá si, dentro del término legal de permanencia de la misma en el depósito, el intermediario presenta los documentos que demuestran el precio realmente pagado o por pagar o realiza de forma libre y voluntaria el respectivo ajuste, siempre que ello no conlleve al cambio de la modalidad de importación; (ii) si, dentro del término legal de permanencia de la mercancía en el depósito, el intermediario no acredita en debida forma el precio o no lo ajusta libre y voluntariamente, operará el abandono legal (en concordancia con los artículos 115 y 231 del EA); (iii) si la propuesta de ajuste conlleva el cambio de modalidad, se dispondrá el traslado de la mercancía al depósito habilitado, a fin de que se someta a otra modalidad de importación, según los términos del parágrafo 2.º del artículo 119-1 y del artículo 120 ibidem»*<sup>32</sup>.

Conviene resaltar que el procedimiento de reconocimiento de mercancía previsto en los artículos 119 y 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, es un control previo a la firma de la declaración de importación simplificada.

Por su parte, la DIAN ejerce su **control posterior** cuando ya se ha materializado la importación a través del auto de levante y se dispone de la mercancía. En ese control la Administración puede alegar inexactitud en el pago de los tributos a raíz de la indebida valoración de la mercancía, evento en el cual, debe proferirse una liquidación oficial de revisión de valor bajo el procedimiento establecido en los artículos 514 y siguientes del Decreto 2685 de 1999.

Lo anterior, es precisamente lo que se expone en el Concepto nro. 61203 del 25 de septiembre de 2013, mencionado por la parte actora, cuyo contenido fue estudiado por esta Sala, concluyendo que: *«a propósito del artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, el intermediario tendrá las alternativas allí previstas para demostrar que el precio es correcto o ajustarlo al precio realmente pagado, so pena de que, al vencimiento del término en el depósito, la mercancía quede en situación de abandono legal y, por ende, no se obtenga el levante de la*

<sup>30</sup> Para el caso de los intermediarios autorizados de tráfico postal y envíos urgentes, la mercancía podía permanecer por el término de hasta un mes contado desde la fecha de su llegada al territorio aduanero nacional, prorrogable por una sola vez y hasta por un mes más, según lo dispuesto en los artículos 198 y 199 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con el artículo 78 de la Resolución 4240 de 2000.

<sup>31</sup> La información que contiene es la relación total de los paquetes o envíos urgentes y los correspondientes documentos de transporte, elaborados en el lugar de origen, que deben acompañar cada paquete rotulado con la indicación del nombre y dirección del remitente, nombre de la empresa de mensajería especializada, nombre y dirección del consignatario, descripción y cantidad de las mercancías, factura expedida y peso bruto del bulto expresado en kilos. Artículos 196 del Decreto 2685 de 1999 y 119 de la Resolución 4240 del 2000.

<sup>32</sup> Sentencia del 9 de julio de 2021, Exp.23130, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



mercancía para la entrega a sus destinatarios. Seguidamente, la doctrina de la DIAN aclara que «[...] si la mercancía fue sometida ya a la modalidad de importación y con posterioridad a la presentación de la misma se advierte que existen diferencias entre el valor declarado y el valor real de la transacción, procederá la práctica de una liquidación oficial de revisión en los términos del artículo 514 del Decreto 2685 de 1999». Es decir, que el procedimiento de liquidación oficial de revisión de valor surgirá como la actuación administrativa procedente a emplearse cuando ya se haya materializado la importación, mientras que antes de que ello suceda, esto es, mientras se esté en el trámite de la definición de la situación jurídica de la mercancía y de si podrá importarse en la modalidad empleada por el usuario aduanero, el mecanismo de controversia de valor será, para el caso de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, el señalado en el artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000»<sup>33</sup>.

Ahora bien, luego de agotarse el procedimiento regulado en el artículo 119-1 si «el intermediario de tráfico postal y envíos urgentes decide voluntariamente ajustar el valor en aduanas o el valor Fob declarado obtendrá el levante de la mercancía, la entregará a sus destinatarios, y asumirá el deber de recaudar los tributos que, como consecuencia del ajuste, procedan y, en el término fijado por la Administración, presentará la declaración de pago consolidado de los tributos aduaneros»<sup>34</sup>.

Si el intermediario de tráfico postal incumple la obligación de pago de los tributos aduaneros «en la forma prevista y de acuerdo con los montos liquidados en las declaraciones de importación simplificadas la Administración agotará el procedimiento tendiente a obtener el pago de tales tributos sin necesidad de reabrir el procedimiento de controversia de valor que fue previamente abordado en los casos en que se emplea el trámite del artículo 119-1 de la disposición reglamentaria»<sup>35</sup>.

Por lo anterior, es que el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000 regula el procedimiento administrativo para hacer efectivas las garantías para buscar el pago de los tributos aduaneros, que procede en los eventos en los que no existe previamente un procedimiento para la imposición de sanción por infracción aduanera o para la definición de la situación jurídica de una mercancía o para la expedición de una liquidación oficial de revisión.

De esta manera, luego de que la Administración hace la verificación de la mercancía y le comunica al intermediario las inconsistencias, si la DIAN pretende hacer efectiva la garantía y previamente no se ha iniciado un procedimiento para imponer la sanción ni para proferir liquidación oficial de revisión, debe comunicarle dentro del mes siguiente el incumplimiento de la obligación garantizada, otorgándole un término de diez (10) días para que el intermediario responda al oficio acreditando el pago correspondiente o el cumplimiento de la obligación, si a ello hubiere lugar.

Vencido el termino anterior, si el usuario no responde el oficio, no acredita el pago o el cumplimiento de la obligación, se remite el expediente a la División de Liquidación para que, dentro de los quince (15) días siguientes se profiriera la resolución que declarara el incumplimiento de la obligación y, en consecuencia, se ordene hacer efectiva la garantía por el monto correspondiente.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> *Ib.*

<sup>35</sup> *Ib.*



En este orden de ideas, se debe distinguir que, uno es el procedimiento que realiza la Administración en virtud de su control simultáneo, cuando hace el reconocimiento de las mercancías -previo a que se presente la declaración simplificada-, regulado en el artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, en el que se cuestiona el valor de la mercancía y otro, el que se adelanta en el control posterior al materializarse la importación, regulado en el artículo 514 y siguientes del Decreto 2685 de 1999, en el que se declara la inexactitud de tributos por indebida valoración de la mercancía. Otro, es el procedimiento que tiene como único objeto hacer efectiva la garantía cuando se declara el incumplimiento<sup>36</sup>, que está regulado en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000.

Lo anterior, resulta de gran importancia en la medida en que, de acuerdo con el objetivo que persiga el procedimiento aplicado por la DIAN, las pruebas que fundamentan los actos administrativos que se profieran en estos, estarán dirigidas a demostrar los hechos pertinentes respecto del mismo, es decir, mientras en el procedimiento en el que se discute el valor de la mercancía será necesario demostrar la fuente de los precios de referencia sobre los cuales la DIAN modifica su valor, en el procedimiento que busca hacer efectiva una garantía, solo basta con demostrar el incumplimiento de la obligación.

### Caso concreto

La DIAN considera que la sentencia de primera instancia adolece de un defecto fáctico porque no se valoraron en conjunto y de forma integral las pruebas que obran en el plenario.

Por su parte, la demandante alega que los actos administrativos adolecen de la falsa motivación porque en el expediente no se aportó la prueba que demuestre los precios de referencia sobre los que la DIAN modificó el valor de las mercancías.

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal le dio la razón a la parte actora porque «en el proceso no obra prueba de la fuente que tomó la entidad demandada para fijar como **precios de referencia** los establecidos en la propuesta de valor de los paquetes o envíos importados, lo cual restringe el derecho de la demandante para poder controvertir el valor propuesto por la Administración»<sup>37</sup>.

Para resolver, se precisa que los actos administrativos acusados no fueron proferidos dentro del procedimiento administrativo en el que se cuestiona el valor de la mercancía, sino en el regulado en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000, por medio del cual se declaró el incumplimiento de una obligación del intermediario de tráfico postal por no pagar debidamente los tributos aduaneros de la correspondencia importada en el mes de mayo de 2013 y, por ende, se ordenó hacer efectiva la garantía. Cabe aclarar que no existía un procedimiento previo para imponer sanción o proferir liquidación oficial de revisión.

Lo anterior se corrobora con lo siguiente:

<sup>36</sup> Sin que medie un procedimiento para imponer resolución sanción o para expedir una liquidación oficial.

<sup>37</sup> Página 31 de la sentencia de primera instancia. Índice 2 de SAMAI.



Los días 3, 6, 8, 10, 13, 15, 17, 20, 22, 24, 27, 29 y 31 de mayo de 2013<sup>38</sup>, se realizó por parte del Jefe GIT de Tráfico Postal de la División de Gestión de Control de Carga de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, la diligencia de reconocimiento de las mercancías importadas en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes correspondientes al mes de mayo del mismo año, a través del intermediario y responsable Lars Courier SA.

De las mencionadas diligencias se levantaron las correspondientes Actas de Hechos de Reconocimiento de Mercancías Sometidas a la Modalidad de Tráfico Postal y Envíos Urgentes, en las que se observan las casillas denominadas: (i) Guía Master, (ii) Guía Hija, (iii) Piezas, (iv) Reconocimiento sin Novedad, (v) P.V. -significa propuesta de valor, (vi) Valor Declarado en la Guía de USD y (vii) Valor Propuesto USD<sup>39</sup>.

En las actas se registró de forma clara el número de cada Guía Master y el de las Guías Hijas que las componen. También, frente al número de cada Guía Hija se indicó el valor declarado por el intermediario de tráfico postal y, frente a esta casilla el valor propuesto por la DIAN.

Esas actas están suscritas por el coordinador<sup>40</sup>, el funcionario que registra en el sistema Muisca de la DIAN y por un representante del demandante en su calidad de intermediario de tráfico postal y envíos urgentes.

De esta manera, está demostrado que el intermediario conoció las inconsistencias que la DIAN determinó desde la diligencia de reconocimiento de las mercancías.

El 17 de diciembre de 2013, el Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Registro y Control a Usuarios Aduaneros de la División de Gestión de la Operación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, remitió al Jefe de la División de Gestión Aduanera de la misma Dirección Seccional, el Oficio nro. 1-03-245-455-690 por medio del cual le comunicó el cruce de información para la verificación de pagos consolidados por parte de los intermediarios de tráfico postal<sup>41</sup>.

Ese cruce de información se realizó entre el documento de transporte Formato 1166, remitido por la demandante a través del Servicio Informático Electrónico (SIE) Importación – Carga y las respectivas declaraciones consolidadas de pagos, Formato 540 presentadas y aceptadas en el Muisca y el Recibo Oficial de Pago Formato 690<sup>42</sup>.

En el Oficio nro. 1-03-245-455-690 del 17 de diciembre de 2013, se indicó:

*«Teniendo en cuenta el análisis y cruce de información para el intermediario de Tráfico Postal LARS COURRIER S.A. de un total 148.367 guías se determinó que 11.317 fueron objeto de propuesta de valor, que a 495 guías se les propuso cambio de modalidad, 175 guías se reportaron con reconocimiento con resultado “conforme entre lo informado y lo consignado”, 136.380 no presentaron ninguna de las anteriores novedades, por tanto la cantidad de documentos objeto de análisis en este informe es de (136.380 + 175)+ 11.317 para un total de 147.872.*

[...]

<sup>38</sup> Fls. 28 a 135 cuaderno anexo de pruebas.

<sup>39</sup> Fls. 28 a 135 cuaderno anexo de pruebas.

<sup>40</sup> La DIAN adjuntó los autos comisorios de los funcionarios que realizaron las diligencias. Fls. 1 a 27.

<sup>41</sup> Fls. 6 a 8 c.a.

<sup>42</sup> Fl. 6 c.a.



De acuerdo con la base de datos suministrada por la Subdirección de Tecnología el valor FOB base de liquidación utilizado para efectuar el pago de tributos de la totalidad de guías fue de:

I.T.P.	VALOR BL F-1166	VALOR BL F - 1084	DIFERENCIA
LARS COURRIER S.A.	8.431.721	1.029.767.31	7.401.953.69» <sup>43</sup>

El 24 de septiembre de 2014, el Jefe GIT de Investigaciones Aduaneras II (A) de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá remitió al intermediario de tráfico postal el Oficio nro. 01-03-238-420-959 009347, por el que le comunicó que verificadas las guías aéreas que ingresaron bajo la modalidad de Tráfico Postal y Envíos Urgentes se «[...] observa un presunto incumplimiento de la obligación aduanera a su cargo correspondiente a la modalidad citada y afianzada con la garantía en referencia, toda vez que del análisis y cruce de la información no se evidencia el pago correcto de los tributos aduaneros correspondientes a las operaciones de comercio exterior relacionadas en la base de datos anexa en el CD “adjuntos. Archivo correspondiente a: Enero a Marzo, Abril a Junio y Julio a Septiembre de 2013»<sup>44</sup>.

Por lo anterior, la Administración le solicitó informar los números y fechas de los formularios<sup>45</sup> que acrediten el correspondiente pago y la inclusión en el sistema informático de la DIAN, de cada una de las guías relacionadas en los CDS anexos.

También, se remitió el Oficio nro. 01-03-238-420-960 009346 del 24 de septiembre de 2014, a la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. Confianza, quien expidió la póliza a favor de la sociedad Lars Courrier SA que respalda las obligaciones que se alega su incumplimiento, solicitándole la misma información descrita anteriormente<sup>46</sup>.

El 3 de octubre de 2014, la sociedad actora dio respuesta al oficio, en el que manifestó<sup>47</sup>:

«A continuación, anexamos información correspondiente a la solicitud del oficio de la referencia, donde nos solicitan los números de los formatos 100066, 540, 690.

- Ver CD anexo a este oficio»<sup>48</sup>.

El 15 de octubre de 2014, el Jefe GIT de Investigaciones Aduaneras II de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, remitió el Oficio nro. 01-03-238-420-1027<sup>49</sup> al Jefe de División de Gestión de Liquidación de la misma Dirección Seccional, en el que se describe como: «Asunto: Cumplimiento Hallazgos 10 actividad 4 y hallazgo 13 actividad 3.C.G.R – Remisión insumos presuntos incumplimientos de intermediario de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes LARS COURRIER S.A.», informándole que los tributos aduaneros de las guías relacionadas en la base de datos TP\_CS31585\_2013 LARS MAR presuntamente no fueron liquidados y cancelados en debida forma.

<sup>43</sup> Fl. 8 c.a.

<sup>44</sup> Fls. 11 a 12 c.a.

<sup>45</sup> Le solicitó los números y fechas de los formatos Nos. 10006 «Presentación de información por Envíos de Archivos», 540 «Declaración Consolidada de Pagos» y 690 «Recibo Oficial de Pagos de los Tributos Aduaneros y Sanciones Cambiarias» Fl. 11 c.a.

<sup>46</sup> Fls. 13 a 14 c.a.

<sup>47</sup> Fl. 15 c.a.

<sup>48</sup> Este CD no se encuentra en el expediente. Obra copia de unos cuadros, pero no se menciona que sea la información reflejada en el CD aportado por la demandante en sede administrativa.

<sup>49</sup> Fls. 2 a 2 vto. c.a.



También se indicó que «de acuerdo con lo establecido en el **artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000**, se remite oficio y CD adjunto para verificar si el intermediario de Tráfico Postal y Envíos Urgentes LARS COURIER S.A. con NIT 830.050.525-1, pagó los tributos aduaneros de las guías allí relacionadas correspondientes a los meses de enero a septiembre de 2013 y que se encuentran amparados en la Póliza de Cumplimiento de disposiciones legales No. 03 DL004243 expedida por la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA [...]»<sup>50</sup>.

El 14 de abril de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá expidió la Resolución de Incumplimiento nro. 03-241-201-670-12 0659<sup>51</sup>, por medio de la cual: (i) declaró el incumplimiento por parte de Lars Courier SA de la obligación aduanera como Intermediario de Tráfico Postal y Envíos Urgentes, por no pagar la totalidad de los tributos aduaneros respecto de la mercancía importada en la primera quincena de mayo 01 a mayo 15 de 2013 y la segunda quincena de mayo 16 a mayo 31 de 2013 y (ii) ordenó hacer efectiva de forma proporcional la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales nro. 03 DL004243 expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas SA, por un valor de \$100.792.425,25. Lo anterior, porque se presentó inconsistencias entre el valor FOB declarado, el valor FOB base de liquidación propuesto y el valor FOB base de liquidación registrado para efectuar el pago<sup>52</sup>.

En esa resolución se relacionó de forma detallada un total de 738 guías correspondientes a la primera y segunda quincena del año 2013, frente a cada una de ellas se indicó<sup>53</sup>: número de guía, fecha, formato 1166 (valor de la guía), formato 1154 (propuesta de valor), formato 1084 (valor FOB), fletes en USD, seguros USD, tasa de cambio, base gravable en pesos, valor arancel, valor de IVA, valor tributos propuesta de valor, valor arancel cancelado; valor IVA cancelado, valor tributos cancelados, valor pendiente de pagar de arancel, valor pendiente de pagar IVA y valor pendiente por pagar.

Del anterior recuento probatorio, es claro que, como lo expuso el Tribunal, la DIAN en el procedimiento administrativo adelantado contra la sociedad Lars Courier SA no pretendía discutir el valor FOB de la mercancía sino declarar el incumplimiento de la obligación por parte de la sociedad demandante por no pagar la totalidad de los tributos aduaneros y, hacer efectiva la garantía que respaldaba esas obligaciones.

Ahora bien, el *a quo* consideró que los actos enjuiciados están viciados de falsa motivación porque en el expediente no obra prueba de la fuente que tomó la DIAN para fijar como **precios de referencia** los establecidos en la propuesta de valor de los paquetes o envíos importados, bajo lo dispuesto en el artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000.

Al respecto, se reitera que, en casos como el presente, en el que los actos enjuiciados no fueron proferidos en el procedimiento de reconocimiento de mercancía, sino en el procedimiento para hacer efectiva la garantía, no es necesario, para verificar su legalidad, que obre en el expediente copia de los documentos de transporte (guías master y guías hijas) de la correspondencia especializada ingresada al territorio

<sup>50</sup> Fl. 2 vto. c.a.

<sup>51</sup> Fls. 29 a 40 c.p.1.

<sup>52</sup> Fl. 31 c.p.1.

<sup>53</sup> Fls. 31 a 39 vto. c.p.1.



nacional aduanero, de las declaraciones consolidadas de pago, del reporte de los precios de referencia de correspondencia de la base de datos del Sistema de Administración de Riesgos de la DIAN y de las actas de reconocimiento de mercancía<sup>54</sup>, porque en esta clase de trámite administrativo no se verifica que el valor FOB declarado al momento de la importación en los documentos de transporte se compagine con los precios de referencia del Sistema de Administración de Riesgos de la DIAN, procedimiento al que se refiere el artículo 119-1 de la Resolución nro. 4240 del 2000.

En los alegatos de conclusión de primera y segunda instancia la parte actora puso de presente que las actas de hechos de reconocimiento de mercancías no son un medio de prueba idóneo porque no se relacionan las fechas de las guías máster y las guías hijas y, por lo tanto, no acreditan la existencia de cada una de ellas. Sobre este particular se debe indicar que en la Resolución de Incumplimiento nro. 03-241-201-670-12 0659 del 14 de abril de 2015, sí se determina la fecha de cada una de las guías en las que se constata que corresponde a la primera y segunda quincena del mes de mayo de 2013. Además, en la demanda no se manifestó que en los actos administrativos se estén incluyendo guías inexistentes o de importaciones realizadas en un periodo diferente.

Por último, se advierte que en los alegatos de conclusión la parte actora al fundamentar la violación al debido proceso por aplicarse un procedimiento diferente al establecido en el artículo 514 y siguientes del Decreto 2685 de 1999, mencionó el Concepto General de Procedimientos Administrativos Aduaneros nro. 32143 del 31 de diciembre de 2019, emitido por la División de Gestión Jurídica de la DIAN, en el que afirma, se acepta proferir las Liquidaciones Oficiales de Corrección y/o Revisión de Valor, cuando se discuta el valor de la mercancía importada bajo la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes. Al respecto, la Sala no puede hacer ningún pronunciamiento al tratarse de un concepto expedido después de la ocurrencia de los hechos aquí estudiados, cuya existencia no condiciona el control de legalidad que le corresponde hacer al juez en el caso concreto.

En este orden de ideas, para la Sala no se configura la falsa motivación por insuficiencia probatoria como lo determinó el *a quo*, pues del análisis integral de las pruebas que obran en el proceso, se observa que el procedimiento administrativo adelantado contra Lars Courrier SA estaba encaminado a hacer efectiva la garantía que respaldaba el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, en este caso, del pago de los tributos aduaneros por parte de esa sociedad en su calidad de intermediario de tráfico postal, resultando ajena cualquier discusión sobre el valor de la mercancía.

Por lo anterior, se revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda, porque la parte actora no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos enjuiciados.

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el expediente.

<sup>54</sup> En este sentido Cfr. la sentencia del 4 de junio de 2020, Exp. 23135, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).



En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

### FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia del 3 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A". En su lugar:  
*NEGAR las pretensiones de la demanda.*
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería para actuar como apoderada de la entidad demandada a Nancy Piedad Téllez Ramírez, en los términos y para los efectos de la sustitución del poder visible en el índice 20 de SAMAI.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**