



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00452-01 (26286)
Demandante: Mar Express SAS
Demandada: DIAN

Temas: Tributos aduaneros. Modalidad de tráfico postal y envíos urgentes. Control previo. Ajuste de valor. Procedimiento para hacer efectiva la garantía.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 11 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió (índice 15)¹:

Primero: se declara la nulidad de la Resolución de Incumplimiento nro. 0645, del 11 de mayo de 2016, de la Resolución nro. 1059, del 18 de julio de 2016, a través de la cual se resolvió el recurso de reposición, y de la Resolución nro. 0698, del 19 de agosto de 2016, mediante la cual se desató el recurso de apelación; actos por los cuales la DIAN declaró el incumplimiento de obligaciones aduaneras por parte de Mar Express durante los meses de julio a diciembre de 2014 y se hizo efectiva la garantía. Esto, de conformidad con las considerativas de la providencia.

Segundo: a título de restablecimiento del derecho, se declara que la DIAN no puede hacer efectiva proporcionalmente la póliza de cumplimiento de obligaciones legales nro. 31DL011172, certificado de modificación nro. 31DL022003, del 29 de enero de 2013, con vigencia desde el 24 de mayo de 2013 hasta el 24 de agosto de 2014, expedida por la Compañía Aseguradora de Fianzas S.A. Confianza.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. 0645, del 11 de mayo de 2016, la demandada declaró el incumplimiento de las obligaciones aduaneras a cargo de la actora por no pagar la totalidad de los tributos aduaneros respecto de 1321 paquetes de mensajería, de acuerdo con la nueva base de liquidación (valor Fob) fijada por la aduana, y no objetada por la demandante, en el acta de hechos de reconocimiento de mercancía; motivo por el cual, dispuso hacer efectiva la póliza de garantía por el valor correspondiente a los tributos dejados de pagar. Este acto fue confirmado, tras la interposición de los recursos de reposición y apelación, mediante las resoluciones nros. 1059, del 18 de julio del 2016, y 0698, del 19 de agosto de 2016 (índice 2)².

¹ Del repositorio informático Samai del tribunal.

² Del repositorio informático Samai.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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 (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

Primera: Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 03-241-201-670-12-0645, del 11 de mayo de 2016, (...), en la cual se dispuso: [a continuación transcribe la parte resolutive del acto].

Segunda: Que es nula la Resolución nro. 03-241-201-656-1-1059, del 18 de julio de 2016, (...), por medio de la cual se dispuso resolver el recurso de reposición contra la Resolución nro. 03-241-201-670-12-0645 (...).

Tercera: Que es nula la Resolución nro. 03-236-408-607-0698, del 19 de agosto de 2016, (...), en la cual se resolvió el recurso de apelación interpuesto (...).

Cuarta: Que, a título de restablecimiento del derecho, se exonere a la [demandante] del pago fijado en la Resolución de Incumplimiento nro. 03-241-201-670-12-0645, del 11 de mayo de 2016, (...) y a su vez se exonere a la sociedad demandante de la afectación de la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales nro. 31DL011171, con certificado de modificación nro. 31DL022003 del 29 de enero de 2013, con vigencia desde el 24 de mayo de 2013 hasta el 24 de agosto de 2014 (...).

Quinta: Que se ordena a la [demandada] dar cumplimiento a la sentencia en los términos del inciso primero del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución; 200, 201 y 514 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero, EA); 137, 138, 162 y 164 del CPACA (Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo), y 119-1 y 530 de la Resolución 4240 del 2000, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

La actora sostuvo que la demandada vulneró su debido proceso, porque adelantó el procedimiento de declaratoria de incumplimiento de obligaciones aduaneras para liquidar los mayores tributos aduaneros exigidos, siendo el correcto el de liquidación oficial de revisión de valor, en los términos del artículo 514 del EA, pues la discusión versaba sobre la diferencia entre el valor en aduana declarado y el aplicado por la autoridad.

Sin perjuicio de lo anterior, señaló que los actos demandados están falsamente motivados porque las actas de las diligencias de reconocimiento de bienes no obraban en el expediente administrativo; tampoco reposaba la declaración consolidada de pagos, el Formulario 1166 ni el acto administrativo que facultaba a los funcionarios para llevar a cabo el reconocimiento de la mercancía y la discusión de valor en ese control simultáneo. En ampliación de ello, aseguró que, a pesar de que en el expediente administrativo existe el reporte de la jefe GIT de Registro y Control a Usuarios Aduaneros, a través del cual puede verificarse el valor Fob propuesto por la demandada y el valor pagado por la actora, dicha relación no es el documento idóneo para ajustar ese valor, conforme lo regula el artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000. Adicionalmente, ante la duda surgida en el valor Fob declarado, debió seguirse el procedimiento fijado en el referido artículo 119-1, para cada una de las 1321 guías de mensajería especializada, esto es, emitirse las actas que impulsaron las propuestas de modificación del valor Fob pagado por la actora, con el fin de que se pudiera determinar si dichos ajustes se enmarcaban en la lista de precios de referencia, lo cual no ocurrió. Sumado a esto, estimó que la motivación del



acto también se vio afectada porque no se relacionaron las subpartidas arancelarias para identificar el correspondiente valor del tributo a cargo, lo cual era necesario por cuanto algunas de las mercancías de mensajería especializada no estaban gravadas con el arancel y/o estaban excluidas del IVA.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2)³. Con ese fin, aseveró que no era procedente la expedición de una liquidación oficial de revisión de valor, dado que, por la naturaleza especial de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, no le es aplicable ese procedimiento, según se desprende de los artículos 2.º, 26 y 117 a 124 de la Resolución 4240 de 2000. No hubo falsa motivación, porque se atendió el procedimiento de la legislación aduanera y se demostró que los tributos aduaneros pagados por la demandante fueron inferiores, incluso, al que correspondía por el valor Fob declarado que a su vez también era inferior al propuesto por la autoridad en la diligencia de reconocimiento de mercancía con base en los precios de referencia, aspecto que quedó plenamente evidenciado en el cuadro Excel (*hoja de trabajo 1*) donde se identifica el número de la guía hija, el valor declarado inicialmente en las 1321 guías hijas, el valor propuesto por el funcionario de la aduana en el momento del reconocimiento de la mercancía, el valor en aduanas base de liquidación (F1084) que sirvió de fundamento para sufragar los tributos aduaneros y demás datos necesarios para liquidar y determinar la diferencia que dejó de pagar la demandante.

Además, defendió que el acta de hechos de reconocimiento de mercancía y los documentos originales de las guías hijas (documentos de transporte) están en poder de la demandante, de manera que ella no puede censurar su falta de conocimiento o su ausencia en el expediente administrativo, ya que, por mandato de los artículos 201 y 203 del EA, aquella, como intermediaria de tráfico postal, es quien tiene el deber de conservar estos últimos documentos. Por lo demás, explicó que la propuesta de valor pudo ser objeto de reclamación por parte de la intermediaria, quien debía probar el valor pagado o por pagar y, en caso de asistirle la razón, se hubiere aceptado el valor declarado.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas (índice 2). Al efecto, consideró que se violó el debido proceso de la actora, pues, siendo que el sustento fáctico de la actuación administrativa consistía en una discrepancia entre los valores de la mercancía importada por la actora como intermediaria, en la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, y los valores propuestos por la aduana en el control llevado a cabo en el reconocimiento de la mercancía, lo propio era adelantar el procedimiento de liquidación oficial de revisión de valor fijado en los artículos 507 y 514 del EA y, posterior a ello, ordenar hacer efectiva la garantía por los mayores tributos aduaneros dejados de pagar.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primer grado (índice 2), para lo cual advirtió que el a quo confundió las actuaciones administrativas que realiza la aduana en el control simultáneo con aquellas procedentes en el control posterior. Así, reiteró que la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes tenía un procedimiento breve y

³Propuso como excepción previa la falta de competencia del juzgado que inicialmente admitió la demanda, aspecto que fue resuelto en la audiencia inicial del 27 de junio de 2019 en el sentido de enviar el proceso a la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (índice 2).



expedito que no se rige por los trámites propios de una importación ordinaria y, por lo mismo, no se sujeta al procedimiento de liquidación oficial de revisión de valor, pues la operación de comercio exterior se llevó a cabo por la actora en calidad de intermediaria, quien aceptó los hallazgos de la autoridad aduanera fijados en el acta de hechos firmada por la usuaria y el funcionario respectivo, sin objetar el valor propuesto y comprobando el precio realmente pagado o por pagar, en la forma como lo prevé el artículo 119-1 de la Resolución 4240 del 2000. De este modo, la demandante procedió a entregar la mercancía a sus destinatarios, lo que significó la aceptación de la propuesta de valor, por lo que debió presentar la declaración simplificada y acreditar el pago de los tributos aduaneros (artículo 201 del EA), sin que para ello debiera adelantarse el procedimiento de revisión de valor del artículo 514 del EA, pues los actos acusados no tenían por objeto la reliquidación de tributos aduaneros -porque, insiste, estos ya habían sido objeto de ajuste por la actora en la declaración simplificada-, sino el de hacer efectiva una garantía constituida por el intermediario de tráfico postal para el cobro de los tributos ajustados (artículo 530 Resolución 4240 de 2000) que, a pesar de haber sido cobrados por este a los destinatarios de la mercancía -que se convierten en importadores-, no habían sido pagados a la Administración, a través de la presentación de la declaración consolidada de pagos.

Pronunciamientos sobre el recurso

Las partes ni el ministerio público intervinieron en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala sobre la legalidad de los actos enjuiciados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, contra la sentencia de primer grado, que accedió a las pretensiones de la demanda. Concretamente se debe determinar si, como lo asegura la apelante, el procedimiento que debió emplear la Administración para obtener el pago de mayores tributos aduaneros era el previsto para declarar el incumplimiento de obligaciones aduaneras y hacer efectiva la garantía, conforme al artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000. En el evento de que proceda el cargo de apelación de la demandada, corresponde a la Sala decidir los demás reparos de nulidad formulados por la actora, esto es, si los actos estuvieron falsamente motivados por cuenta de que en la actuación administrativa adelantada no se anexaron documentos consistentes en: autos comisorios que le asignaban competencia a los funcionarios que efectuaron la proposición de valor, las guías hijas, los documentos de transporte, las actas de hechos en las que consta la proposición de valor efectuada por la aduana y la relación de las subpartidas arancelarias de la mercancía, pues, estos aspectos no fueron revisados por el *a quo*.

2- Para decidir los anteriores problemas jurídicos la Sala reiterará los criterios de decisión adoptados en las sentencias del 08 de julio de 2021 (exp. 23130, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), 03 de marzo de 2022 (exp. 25773, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), 08 de septiembre de 2022 (exp. 25877, CP: Milton Chaves García) y 10 de noviembre de 2022 (exp. 26743, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), en las que se decidieron asuntos análogos al debatido y, en particular, en estas últimas dos providencias el litigio era entre las mismas partes, pero por importaciones efectuadas en otras oportunidades.

2.1- Sobre la primera cuestión litigiosa, la actora y el tribunal coinciden en que el procedimiento para proponer un ajuste en el valor Fob de la mercancía introducida al



territorio aduanero nacional en la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes debía hacerse mediante la liquidación oficial de revisión de valor. Por su parte, la demandada y apelante única insiste en que el objeto de los actos demandados no era plantear una controversia de valor de las declaraciones de importación simplificadas en los términos del artículo 514 del EA, pues ello tuvo lugar con anterioridad a la expedición de los actos demandados siguiéndose el procedimiento del artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000 para el tipo de control aduanero que ejercía la autoridad en la etapa de reconocimiento de la mercancía; en cambio, los actos acusados tienen como finalidad hacer efectiva la garantía extendida por la intermediaria de tráfico postal, para obtener el recaudo de los mayores tributos aduaneros no incorporados en la declaración de pago consolidado luego de que la demandante no objetara el valor Fob propuesto dentro del procedimiento de duda del valor declarado que le había sido adelantado y el que culminó con el levante de la mercancía y su entrega a los destinatarios, con la correlativa obligación de haberles recaudado los tributos aduaneros conforme a la nueva base imponible de la obligación.

2.2- Sobre ese particular, de acuerdo con la tesis jurídica de la Sala, para la época de los hechos, dentro del régimen de importación, se regulaba en los artículos 192 a 203 del entonces EA la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, a través del cual se podían ingresar los paquetes postales y envíos urgentes de la mercancía cuyo valor no excediera de \$2000 dólares estadounidenses (artículo 192 del EA) y cumplieran los demás requisitos reseñados en el artículo 193 siguiente, tras lo cual la mercancía podrá quedar en libre disposición. Los paquetes postales y los envíos urgentes, con excepción de los envíos de correspondencia, pagarán el gravamen *ad valorem* correspondiente a la subpartida arancelaria 98.03.00.00.00 del arancel de aduanas, salvo cuando el remitente haya indicado expresamente la subpartida específica de la mercancía despachada, pagando el gravamen *ad valorem* señalado para esa subpartida (artículo 200 del EA). Asimismo, se liquidará el IVA a que haya lugar, de acuerdo con la descripción de la mercancía. En ambos casos, la obligación relativa al pago de los tributos aduaneros recae sobre el intermediario de tráfico postal en el mismo documento de transporte de las mercancías que entregue a cada destinatario y que, para los efectos de esta modalidad de importación, constituye la declaración de importación simplificada, luego de lo cual, recaudará los tributos del obligado tributario (el destinatario) y los transferirá a la aduana mediante la declaración consolidada de pagos, presentada por medio del sistema informático aduanero y, una vez aceptada por la DIAN, el pago se debe realizar oportunamente en los bancos autorizados (artículos 202 y 203, letra c. del EA).

Siendo que el intermediario de tráfico postal es el responsable por el pago de los tributos aduaneros y las sanciones correspondientes, deberá constituir garantía del cumplimiento de las respectivas obligaciones aduaneras (artículo 480 del EA), este usuario aduanero - que podrá ser Sociedad de Servicios Postales Nacionales o quien haga sus veces, o una empresa legalmente autorizada e inscrita ante la DIAN- es también quien cumple las obligaciones aduaneras relativas a los controles, previo, simultáneo y, en algunos casos, posterior, relacionados con la mercancía ingresada al territorio aduanero nacional.

2.3- A propósito de los tres tipos de controles aduaneros que puede emprender la Administración, la Sala ha precisado que, según el artículo 195 del EA, los trámites de importación bajo esta modalidad deberán realizarse por la aduana de ingreso de las mercancías al territorio aduanero nacional, esto es, por el puerto o aeropuerto. Dicha mercancía será almacenada en los depósitos habilitados por la DIAN para la empresa operadora de servicio postal e intermediarios autorizados e inscritos y su uso será exclusivamente para la mercancía ingresada bajo esa modalidad de importación, la cual



podrá permanecer, para el caso de los intermediarios autorizados de tráfico postal y envíos urgentes, por un tiempo de hasta un mes contado desde la fecha de su llegada al territorio aduanero nacional (artículos 198 y 199 ídem, en consonancia con el artículo 78 de la Resolución 4240 de 2000), vencido este plazo sin que se haya legalizado, será reembarcada o quedará en situación de abandono legal, eventos en los que de no legalizarse mediante su rescate (artículo 231) pasará a ser titularidad de la nación. Desde su arribo al territorio hasta la aceptación de la declaración de importación simplificada, la aduana tiene competencias para ejercitar controles previo y simultáneo respecto de los documentos aduaneros que está en obligación de presentar la intermediaria de tráfico postal, salvo la declaración consolidada de pagos, la cual será presentada con la periodicidad que establezca la DIAN y que no necesariamente coincidirá con las etapas en las que la aquella ejercerá control aduanero de la mercancía que se pretende someter a esa modalidad de importación (artículo 202 ídem). Con miras a acreditar el correcto empleo de la modalidad de tráfico postal, el intermediario debe poner a disposición de la autoridad aduanera el manifiesto expreso, que comprende 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, valor en aduanas expresado en dólares de EE. UU. (valor Fob), dentro del método de valoración soportado con la respectiva factura expedida y peso bruto del bulto expresado en kilos (art. 196 del EA y 119 de la Resolución 4240 del 2000).

Estando en el control previo o en el simultáneo, esto es, antes de que se perfeccione la modalidad de importación empleada, la aduana tiene la potestad de formular duda en el valor en aduanas declarado. Si bien, para el caso de la modalidad de importación ordinaria era el propio numeral 5.º del artículo 128 del EA el que establecía el procedimiento de controversia de valor en esa etapa previa a obtener el levante de la mercancía, para el caso de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, el artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000 desarrolló un trámite especial relativo a la duda en el valor declarado; con base en este, la Administración constatará la realidad económica de la mercancía introducida al TAN, a efectos de establecer no solo la procedencia de su importación bajo esta modalidad, sino también la correcta determinación del pago de tributos aduaneros que se trasladarían a los destinatarios una vez el intermediario de tráfico postal presente la declaración consolidada de pago. En ese orden, siguiéndose el procedimiento del artículo en mención, cuando resulta una diferencia entre el valor consignado en el documento de transporte -que hará las veces de declaración de importación simplificada- 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 -acta de hechos, art. 119 ídem-, planteará 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*.



Conforme al artículo 1.º del EA, el acta de inspección o de hechos que se levanta en la diligencia de reconocimiento de la mercancía es un acto administrativo de trámite, en el cual se consignan las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se realiza la diligencia de inspección de mercancías de procedencia extranjera, visitas de verificación o de registro, o acciones de control operativo; la cual contiene, como mínimo, la siguiente información en lo que le corresponda: (i) facultades legales del funcionario para actuar, lugar, fecha, número y hora de la diligencia; (ii) identificación del medio de transporte en que se moviliza la mercancía, identificación de las personas que intervienen en la diligencia, y de las que aparezcan como titulares de derechos o responsables de las mercancías involucradas; (iii) descripción, cantidad y valor de las mercancías; (iv) motivación de los hallazgos encontrados, relación de las objeciones del interesado, de las pruebas practicadas o aportadas con ocasión de la diligencia, así como el fundamento legal de la decisión.

2.4- Sin perjuicio de la anterior precisión, lo cierto es que el planteamiento de una duda en la valoración de la mercancía es procedente dentro de la etapa de control simultaneo, mediante el procedimiento del artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, pues recae sobre la mercancía que todavía no está puesta a disposición y en la que aún está por definirse su situación jurídica, de ahí que la controversia de duda seguida por esa disposición reglamentaria pretende precaver la nacionalización de la mercancía que incumpla los requisitos legales. En cambio, en el control posterior, luego de que la declaración de importación fue aceptada, se obtuvo levante de la mercancía, quedó nacionalizada y en libre disposición, la aduana no pierde sus amplias competencias de fiscalización, solo que en el curso de esa etapa tendrá que desvirtuar la veracidad de la declaración de importación simplificada mediante el procedimiento de liquidación regido con base en los artículos 513 y siguientes del EA. Tratándose de la inexactitud en el valor en aduanas declarado y el valor Fob, la legislación aduanera señalaba que debía tramitarse el procedimiento de la liquidación oficial de revisión de valor del artículo 514 *ibidem* y frente a quién era el obligado, en esa etapa posterior, contra el cual debía dirigirse tal actuación administrativa fue una discusión que vino a ser superada expresamente por el artículo 673 del actual Decreto 1165 de 2019, fijándose a cargo del destinatario de la mercancía, pues, para la época del Decreto 2685 de 1999 -EA- existían diferentes interpretaciones acerca del sujeto obligado al cual se le plantearían esas discusiones de valor tras haberse aceptado la respectiva declaración de importación.

2.5- En línea con lo considerado, la Sección ha fijado el criterio según el cual 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. Si, tras agotarse dicho procedimiento, 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.

Ahora bien, en caso de que el intermediario incumpla 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 tendente a obtener el pago de tales tributos, para lo cual, el artículo 530 de la misma



normativa reglamentaria diseñó una actuación en la que su objetivo consiste en hacer efectiva la garantía extendida por el usuario aduanero, ante el incumplimiento de una obligación previamente asumida. Según esta norma, en los casos en que no medie un procedimiento administrativo 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, dentro del mes siguiente a la fecha en que se establezca el incumplimiento de la obligación garantizada, la Administración deberá comunicar al usuario o responsable este hecho, otorgándole un término de diez días para que dé respuesta al oficio o acredite el pago correspondiente o el cumplimiento de la obligación, si a ello hubiere lugar, tras lo cual, si el usuario no responde el oficio, no acredita el pago o el cumplimiento de la obligación, se remitirá el expediente a la División de Liquidación para que, dentro de quince días siguientes, profiera la resolución que declare el incumplimiento de la obligación y, en consecuencia, ordenará hacer efectiva la garantía por el monto correspondiente, providencia que se notificará conforme a lo previsto en el CPACA (antes, CCA) y contra ella procederán los recursos previstos en ese mismo ordenamiento.

3- Teniendo en cuenta la normativa que regula la presente controversia, la Sala destaca los siguientes hechos relevantes (todos en el índice 2):

(i) En calidad de intermediaria de importación de tráfico postal y envíos urgentes, la actora importó correspondencia durante los meses de julio a diciembre de 2014. La DIAN, en el trámite de diligencia de reconocimiento de la mercancía ubicada en el depósito, esto es, dentro del control simultáneo, revisó 1321 guías y sus correspondientes paquetes, a efectos de verificar el cumplimiento de obligaciones aduaneras, tales como el correcto valor Fob que integrará la base de liquidación de los tributos aduaneros, conforme lo relata el acápite introductorio de la Resolución nro. 0645, del 11 de mayo de 2016, que declaró el incumplimiento e hizo efectiva la garantía.

(ii) De acuerdo con la misma resolución que declaró el incumplimiento, el nuevo valor Fob propuesto en el control simultáneo por la aduana a la mercancía fue consignado en el formulario F1154 (acta de diligencia), tras verificar que el valor declarado era ostensiblemente inferior al que realmente correspondía, empleando para ello precios de referencia.

(iii) Con ocasión de ello, la DIAN emitió los oficios nros. 1-03-245-455-857 y 1-03-245-455-858, del 23 de noviembre de 2015, dirigidos a la actora y la compañía aseguradora, por el presunto incumplimiento del pago de los tributos aduaneros, mediante los cuales solicitó que, dentro de los 10 días siguientes al recibo de los oficios, se acreditara el cumplimiento de la obligación indicada. En respuesta al oficio enviado, la actora, el 21 de diciembre de 2015, anexó la información correspondiente que pretendía demostrar el correcto cumplimiento de su obligación de pago de los tributos aduaneros del período señalado por la autoridad.

(iv) Teniendo en cuenta la anterior información, mediante Oficio nro. 1-03-245-455-041, del 19 de enero de 2016 la jefe de Registro y Control de Usuarios Aduaneros, dio aviso a la jefe de Gestión de Liquidación del posible incumplimiento en el pago de los tributos aduaneros por parte de la compañía demandante, respecto de las importaciones efectuadas dentro del período del 01 de julio al 31 de diciembre de 2014. En ese hallazgo preliminar, la funcionaria alertó que esas diferencias se arrojaban al compararse los valores Fob base de liquidación declarado y el propuesto por la aduana.

(v) Previa apertura de la investigación, mediante la Resolución nro. 0645, del 11 de mayo



de 2016, la DIAN, con base en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000, declaró el incumplimiento de las obligaciones aduaneras a cargo de la actora por no pagar la totalidad de los tributos aduaneros, de acuerdo con la nueva base de liquidación que se obtendría con la modificación del valor Fob, fijado por la aduana desde el acta de hechos que fue firmada por la demandante, al tiempo que dispuso hacer efectiva la póliza de garantía por un valor de \$162.428.000, correspondiente a los tributos dejados de pagar; acto que, luego de la interposición de los recursos de reposición y apelación, fue confirmado. De este acto administrativo se colige que luego del acta de hechos se autorizó el levante de la mercancía y no quedó en situación de abandono legal, esta fue entregada a sus destinatarios, de manera que lo que le restaba por verificar a la aduana era la recepción del pago de los tributos aduaneros en la declaración consolidada de pagos y fue por ese motivo que se adelantó el procedimiento para declarar el incumplimiento y hacer efectiva la garantía para recaudar los tributos dejados de pagar.

3.1- De acuerdo con el criterio de esta corporación expuesto en el punto 2.2 de las consideraciones, los actos acusados no son los que formularon la controversia de valor mediante el procedimiento del artículo 119-1 de la Resolución 4240 de 2000, sino que corresponden a las resoluciones que ordenaron hacer efectiva la póliza de cumplimiento extendida por la intermediaria postal con fundamento en el artículo 530 ídem, pues, como se explicó en los puntos 2.4 y 2.5, la aduana no pretende reabrir la discusión acerca de la duda en el valor Fob declarado, sino obtener el recaudo de los mayores tributos que no pagó la intermediaria postal, teniendo en cuenta que esta no objetó el procedimiento de duda del precio declarado, conforme a los precios de referencia indicativos que la Administración le señaló a la usuaria aduanera en el control simultáneo aduanero para proceder a la obtención del levante de la mercancía, so pena de que, de no objetar o ajustar, esta quedara en abandono legal. Así, se reitera que, a diferencia de la norma que funda el procedimiento para hacer efectiva la garantía, la demandante en sus reparos se retrotrae al momento anterior de la presentación de las declaraciones de importación simplificadas, al pretender que la autoridad inicie el procedimiento de liquidación oficial de revisión de valor por tratarse de la modificación del valor Fob declarado y la fijación de mayores tributos aduaneros.

En ese contexto, la Sala debe insistir en que el procedimiento adelantado con base en el artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000, si bien, tiene como telón de fondo un procedimiento formado con anterioridad, como lo era la controversia de valor o duda en el valor declarado, conforme al artículo 119-1 de la resolución reglamentaria, es lo cierto que ante la declaratoria de incumplimiento, la aduana parte de un hecho que no ha sido controvertido ni refutado por la demandante y es que la intermediaria aduanera aceptó el ajuste del precio propuesto a fin de obtener el levante de la mercancía y entregar la misma a sus destinatarios, no obrando en el expediente prueba alguna que dé noticia de que la mercancía haya quedado en abandono legal, todo lo contrario, el debate se centra en que se incumplió el pago de los tributos tras haberse aceptado el ajuste del valor Fob declarado en 1321 guías de mensajería. Prospera el cargo de apelación.

3.2- Ahora bien, comoquiera que prosperó el cargo de apelación de la demandada, resta por decidir si los actos enjuiciados estuvieron falsamente motivados debido a la ausencia en la actuación administrativa demandada de las guías hijas, los documentos de transporte, la declaración consolidada de pagos, las actas de hechos de inspección de la mercancía en las que se propusieron los ajustes de valor Fob que fueron aceptados por la demandante, así como la constancia de la consulta de los precios de referencia revisados por la autoridad y los actos que comisionaron a los funcionarios para ello, así como la relación de subpartidas arancelarias empleadas.



Al respecto, la Sala advierte que la ausencia de esos documentos no vicia los actos de falsa motivación en la medida en que, tal como lo consideró la Sección en las sentencias que aquí se reiteran, en el tipo de actuación administrativa objeto de controversia no se efectúa ninguna revisión sobre el valor Fob declarado al momento de la importación en los documentos de transporte o su comparación con los precios de referencia empleados por la autoridad, ni se controvierte la subpartida arancelaria empleada por la importadora, pues ese aspecto se llevó a cabo en el control previo-simultáneo de la importación a través del procedimiento fijado en el artículo 119-1 de la Resolución 4240 e 2000. Agréguese que los actos enjuiciados se profirieron luego de que la autoridad constatará los pagos efectuados por la actora y al compararlos con los ajustes de valor propuesto, estos no se compadecían, aspecto que debió ser desvirtuado por la demandante quien tenía a su disposición la información que aportó a la autoridad, con base en la cual pretendía acreditar el cumplimiento de sus obligaciones aduaneras y que fue debidamente valorada por la demandada. No prospera el cargo.

4- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero: negar las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo considerado en la sentencia de segunda instancia.

Segundo: sin condena en costas en primera instancia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN