



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., quince (15) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2016-01308-01 (25833)
Demandante	LARS COURRIER S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Temas Tributos aduaneros. Modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes. Afectación de la garantía. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) contra la sentencia del 19 de junio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió:

«**PRIMERO.** Se **DECLARA LA NULIDAD** de las resoluciones 03-241-201-670-12-1915 de 8 de septiembre de 2015, 03-241-201-656-1-2763 de 30 de octubre de 2015 y 03-236-408-607-122 de 12 de febrero de 2016, por las cuales la DIAN declaró el incumplimiento de obligaciones aduaneras de LARS COURRIER S.A., por los meses de octubre y noviembre de 2013 e hizo efectiva la garantía.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se **DECLARA** que la DIAN no puede hacer efectiva proporcionalmente la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales 03DL004243, con certificados de modificación 03DL007225 de julio 27 de 2012, 03DL0074009 de 1° de diciembre de 2012 y 03DL007417 de 19 de diciembre 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. Asimismo, la demandada debe dar cumplimiento a la sentencia en los términos del artículo 192 del CPACA.

TERCERO. Por no haberse causado, no se condena en costas.

(...)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Lars Courrier S.A., actuando como intermediario de importación de tráfico postal y envíos urgentes, introdujo al territorio aduanero nacional 1542 envíos entre los meses de octubre y noviembre de 2013, por los cuales presentó una declaración consolidada de pagos de los tributos aduaneros.

La DIAN profirió la Resolución Nro. 03-241-201-670-12-1915 del 8 de septiembre de 2015, mediante la cual declaró el incumplimiento de las obligaciones aduaneras a cargo del intermediario Lars Courrier S.A. por no pagar adecuadamente los tributos aduaneros e hizo efectiva la garantía.

¹ SAMAI. Índice 2. PDF de la sentencia. Página 30.



Lars Courrier S.A. presentó recursos de reposición y de apelación en contra de la anterior decisión, pero fueron negados por la autoridad aduanera mediante las Resoluciones Nro. 1-03-241-201-656-1-2763 del 30 de octubre de 2015 y Nro. 03-236-408-607-122 del 12 de febrero de 2016, respectivamente.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Lars Courrier S.A. formuló las siguientes pretensiones:

«**PRIMERA.** Que se declare la NULA (sic) la Resolución No. 03-241-201-670-12-1915 del 8 de Septiembre de 2015 Dirección Seccional 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 OCTUBRE 01 A OCTUBRE 15 DE 2013, SEGUNDA QUINCENA OCTUBRE 16 A OCTUBRE 31 DE 2013, PRIMERA QUINCENA NOVIEMBRE 01 A NOVIEMBRE 15 DE 2013 Y, SEGUNDA QUINCENA NOVIEMBRE 16 A NOVIEMBRE 30 DE 2013”. ARTÍCULO SEGUNDO. ORDENAR la efectividad proporcional de la Póliza Global de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 03DL004243, certificados 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 DOSCIENTOS DIECISÉIS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SEIS PESOS CON TREINTA Y TRES CENTAVOS \$216.234.876.33 que corresponden a CUARENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO SIETE MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS \$44.107.761.37 por concepto de ARANCEL y, CIENTO SETENTA Y DOS MILLONES CIENTO VEINTISIETE MIL CIENTO CATORCE PESOS (sic) CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS \$172.127.114.96 por concepto de IVA, más los intereses a quienes (sic) haya lugar, que pertenecen a los meses de Octubre y Noviembre de 2013. En caso que no sea posible afectar la Póliza Global de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 03DL0004243, certificados de modificación No. 03DL007225 del 27 de Julio de 2012, 03DL007409 de Diciembre 11 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, será responsable por el pago de la totalidad de tributos e intereses a que haya lugar el interesado de tráfico postal LARS COURRIER S.A. con NIT No. 830.050.525-1.

SEGUNDO. Que es NULA la Resolución No. 03-241-201-656-1-2763 del 30 de Octubre de 2015 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá por medio del cual se resolvió el Recurso de Reposición interpuesto contra la Resolución No. 03-241-201-670-12-1915 del 8 de Septiembre de 2015, confirmándola en su integridad.

TERCERA. Que es NULA la Resolución No. 03-236-408-607-122 del 12 de Febrero del año 2016, proferida por el Director Seccional de Aduanas de Bogotá, por medio del cual se resolvió el Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución No. 03-241-201-670-12-1915 del 8 de Septiembre de 2015.

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 FIANZAS 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 DOSCIENTOS DIECISÉIS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SEIS PESOS CON TREINTA Y TRES CENTAVOS \$216.234.876.33 que corresponden a CUARENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO SIETE MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS \$44.107.761.37 por concepto de ARANCEL y, CIENTO SETENTA Y DOS MILLONES CIENTO VEINTISIETE MIL CIENTO CATORCE PESOS (sic) CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS \$172.127.114.96 por concepto de IVA, más los intereses a quienes (sic) haya lugar, que pertenecen a los meses de Octubre y Noviembre de 2013.

QUINTA. En el evento en que se proceda accionar directamente a la sociedad **LARS COURRIER S.A.**, con **NIT No. 830.050.525-1** por el valor de DOSCIENTOS DIECISÉIS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SEIS PESOS CON TREINTA Y TRES CENTAVOS \$216.234.876.33 que corresponden a CUARENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO SIETE MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS \$44.107.761.37 por concepto de ARANCEL y, CIENTO SETENTA Y DOS MILLONES CIENTO VEINTISIETE MIL CIENTO CATORCE PESOS (sic) CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS \$172.127.114.96 por concepto de IVA, más los intereses a quienes (sic) haya lugar, que pertenecen a los meses de Octubre y Noviembre de 2013, solicito que se exonere a la sociedad actora del pago de los montos indicados en los actos administrativos demandados.

SEXTA. 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»².

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución, artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, artículos 201 y 514 del Decreto 2695 de 1999 y el artículo 119-1 de la Resolución Nro. 4240 del 2000 proferida por la DIAN. Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Falsa motivación

Según la actora, en los actos acusados se concluyó que Lars Courrier S.A. dejó de pagar \$44'107.761,37 por concepto de arancel y \$172'127.114,96 por IVA, para un total de \$216'234.876,33, con relación a las importaciones realizadas entre octubre y noviembre de 2013, para lo cual, la Resolución Nro. 03-241-201-670-12-1915 del 8 de septiembre de 2015 elaboró el cuadro que denominó «LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS-PROPUESTA DE VALOR» que enlistó las guías hijas y realizó un comparativo entre el valor FOB declarado y el valor FOB propuesto, con lo cual la autoridad aduanera identificó los mayores valores que no fueron pagados.

Sostuvo que está probada la causal de nulidad de falsa motivación porque la DIAN aseguró que la sociedad no liquidó ni pagó los tributos aduaneros correspondientes al valor FOB propuesto, pero no tuvo en cuenta que en el expediente no reposan las actas de hechos de diligencias de reconocimiento de mercancía en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes donde consten las propuestas de valor. Es decir,

² SAMAI. Índice 2. PDF del cuaderno principal. Páginas 15 a 20.

que no se encuentran en el expediente las piezas procesales necesarias para determinar el supuesto incumplimiento en el pago de los tributos aduaneros.

Adujo que, aunque en el expediente reposa el reporte remitido por el jefe del Grupo Interno de Trabajo de Registro y Control a Usuarios Aduaneros, en el que se diferencia entre el valor FOB propuesto y el valor FOB declarado en dólares estadounidenses, este documento no es idóneo para acreditar la diferencia identificada en los actos acusados.

La actora afirmó que el artículo 119-1 de la Resolución Nro. 4240 del 2000, proferida por la DIAN, señala que cuando el valor consignado en el documento de transporte resulte inferior al precio de referencia, el funcionario competente planteará la duda correspondiente considerando dicho precio y los demás parámetros del sistema de administración del riesgo. Así, precisa la norma que la entrega de la mercancía bajo la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes procede si dentro del término legal de permanencia de la misma en el depósito el intermediario presenta a la autoridad aduanera los documentos que demuestran el precio realmente pagado o por pagar o realiza de forma libre y voluntaria el respectivo ajuste.

Así las cosas, insistió en que los actos acusados solo podían llegar a la conclusión de que se incumplió con las obligaciones aduaneras si reposaba en el expediente cada una de las 1542 guías de mensajería especializada y si se cumplió con el mencionado artículo 119-1. A su juicio, si estas condiciones no se cumplen, no es posible determinar si los reajustes se enmarcaron a la lista de precios de referencia y, así verificar si la entidad demandada realizó las consultas necesarias para proponer un valor diferente al declarado atendiendo la naturaleza del bien descrito en las guías.

En otras palabras, para la demandante existe una falsa motivación porque los actos acusados fueron proferidos sin que en el expediente obre i) la copia de las guías de mensajería especializadas (guías hijas) en las que se advierta el supuesto incumplimiento que fue declarado, ii) copia de las actuaciones donde se generaron las propuestas de valor, iii) el reporte de la consulta de la lista de precios de referencia sobre el tipo de mercancía declarada en cada una de las guías de mensajería especializada, iv) copia de la declaración consolidada de pagos, v) el formulario 1166, vi) los autos comisorios de los funcionarios que adelantaron la diligencia de reconocimiento y verificación de mercancía con las actas elaboradas por estos funcionarios.

Indicó que, si se observa la motivación de la resolución que declaró el incumplimiento «para el período comprendido entre Enero a Abril del año 2014»³, Lars Courrier S.A. actuó como intermediario en la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes y se enlistaron 1542 guías de mensajería especializada, haciendo una relación del valor FOB declarado, el valor FOB pagado y la diferencia entre ellos. De este modo, para la demandante, se incurrió en una falencia porque no se relacionaron las subpartidas arancelarias declaradas en las guías de mensajería especializadas, las cuales son necesarias para verificar los casos en que el valor del arancel o el IVA es de \$0, atendiendo el artículo 200 del Decreto 2685 de 1999.

2. Vulneración del debido proceso

La sociedad actora sostuvo que la DIAN no siguió el procedimiento previsto por la

³ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 19.

legislación aduanera. Esto porque el fundamento de los actos acusados se centró en que existió una diferencia entre lo declarado y lo determinado por la autoridad aduanera, para lo cual debió adelantar el procedimiento de liquidación oficial de revisión consagrado en el artículo 514 del Decreto 2685 de 1999, según lo prevé el Concepto Nro. 61203 del 26 de septiembre de 2013.

Así, consideró que la autoridad aduanera incurrió en un error en cuanto al procedimiento que debió seguir porque no se adelantó el procedimiento para expedir una liquidación oficial de revisión para cada una de las guías de mensajería especializada, para lo cual se debía proferir previamente un requerimiento especial aduanero y conceder la oportunidad de interponer el recurso de reconsideración.

Precisó que dicho trámite (liquidación oficial de revisión) era necesario, en tanto que, el artículo 201 del Estatuto Aduanero, vigente para la época de los hechos de la demanda, indicaba que la guía de mensajería especializada hacía las veces de una declaración simplificada de importación.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

1. Sobre la falsa motivación

Manifestó que los actos acusados fueron proferidos cumpliendo lo dispuesto en el Decreto 2685 de 1999 y la Resolución Nro. 4240 del 2000, proferida por la DIAN.

De otro lado, afirmó que la falsa motivación se presenta cuando las razones expuestas por la administración en el acto administrativo son contrarias a la realidad⁴. Así, señaló que se pueden presentar dos escenarios: *i)* que los hechos que sirven de fundamento no existen o *ii)* que los hechos son erróneamente calificados por el operador jurídico⁵.

2. Sobre el reconocimiento de mercancía

En este acápite expuso que los actos administrativos acusados fueron expedidos con fundamento en la información depurada por el Grupo Interno de Trabajo (GIT) de Registro y Control a Usuarios Aduaneros, la Subdirección de Gestión de Tecnología de la Información y Telecomunicaciones, el Grupo Interno de Trabajo de Investigaciones Aduaneras II y la respuesta suministrada por Lars Courier S.A. al requerimiento realizado por la autoridad aduanera.

Sostuvo que el conjunto de las pruebas se consolidó en un cuadro Excel que refleja las guías hijas que fueron objeto de la propuesta de valor por parte de los funcionarios del Grupo Interno de Trabajo de Tráfico Postal y Envíos Urgentes, lo que permitió concluir que no fueron pagados todos los tributos aduaneros generados por las propuestas de valor y que la demandante tomó como base un valor FOB inferior al valor declarado en la guía hija.

Destacó en que el cuadro Excel identificó plenamente la siguiente información: *i)* número de la guía hija, *ii)* el valor declarado en dicha guía, *iii)* el valor propuesto por

⁴ Al respecto, citó una providencia judicial, pero no identificó el proceso en que se expidió.

⁵ En este punto citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda. Proceso: 2001-01016-01. Sentencia del 26 de junio de 2008. CP: Gustavo Eduardo Gómez Aranguren.

el funcionario al momento del reconocimiento de la mercancía, iv) el valor FOB base de liquidación declarado y v) las diferencias detectadas por la autoridad tributaria.

Señaló que Lars Courier S.A. tenía la obligación de pagar los tributos aduaneros que correspondían a los valores propuestos por la DIAN. Sin embargo, liquidó su obligación con base en un valor simbólico, que ni siquiera coincidía con el valor declarado en las guías.

Adujo que la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes se regula por los artículos 192 a 203 del Estatuto Aduanero y 117 a 224 de la Resolución Nro. 4240 del 2000. Estas normas establecen que, una vez se recibe la mercancía por el intermediario de correos, debe ser presentada ante la autoridad aduanera para realizar el reconocimiento de la mercancía importada, labor que se hace ante un empleado de la empresa, y se deja constancia en el acta de hechos que registra toda la información de la mercancía (número de guía master, número de guía inspeccionada, número de cajas, peso, valor declarado y valor propuesto, si se evidencia que el declarado es inferior a los precios de referencia). Al finalizar la diligencia, el acta de hechos se firma por los intervinientes y se entrega una copia al representante de la empresa.

Sostuvo que si la interesada no está de acuerdo con el valor propuesto debe presentar la reclamación correspondiente y demostrar que el precio pagado es el realmente debido. Si no se presenta dicha reclamación, el acta de hechos, con la propuesta de valor, se incluye en el sistema MUISCA generando el formato F1154.

Indicó que los artículos 5, 96 y 196 del Decreto 2685 de 1999 regulan los sistemas informáticos aduaneros, los cuales se implementaron en este proceso, de tal manera que, la información que fue analizada, que es extensa y voluminosa, no se fotocopió, sino que se consolidó en un cuadro Excel. Por lo anterior, afirmó que la DIAN no tiene físicamente los documentos de transporte (guías hijas), pues toda la información se recibe a través de los mecanismos electrónicos, mientras que los documentos físicos deben ser conservados por los usuarios aduaneros por un término no menor a 5 años. Para finalizar este punto, la actora transcribió el contenido de los artículos 5, 96 y 196 del Decreto 2685 de 1999, y 119 de la Resolución Nro. 4240 de 2000.

3. Bases de precios y consultas relacionadas

Manifestó que el Estatuto Aduanero y la resolución reglamentaria le da facultades al funcionario de la DIAN que hace el reconocimiento de la mercancía para plantear la duda sobre el valor declarado cuando es inferior a la base de precios de referencia, el cual se toma de la base de datos del sistema de administración de riesgos o de otras fuentes, como el internet. Así, la propuesta de valor se registra en el acta de hechos de reconocimiento de mercancía que es puesta en conocimiento del intermediario aduanero a través del sistema informático MUISCA.

Destacó que la propuesta de valor no es definitiva ya que, como se dijo, puede ser objeto de reclamación por el intermediario de correos al presentar los documentos que demuestren el precio realmente pagado o por pagar. Así las cosas, del artículo 119-1 de la Resolución Nro. 4240 se infiere que si el interesado no presenta una reclamación está aceptando el valor propuesto por la DIAN.

Insistió en que el Estatuto Aduanero da competencia a la DIAN para que adelante

el reconocimiento de la mercancía que llega bajo la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes y que el director general asignó las funciones relacionadas con este punto a los miembros del GIT de Tráfico Postal y Envíos Urgentes mediante el artículo 112 de la Resolución Nro. 011 de 2008.

4. Clasificación arancelaria y liquidación oficial

Afirmó que el artículo 200 del Decreto 2685 de 1999 dispone que la subpartida arancelaria para la importación de mercancías bajo esta modalidad es la 98.03.00.00.00, que tiene un arancel del 10% y un IVA del 16%. De esta forma, si la guía hija no indica alguna partida arancelaria, se debe presumir que se pagan los tributos aduaneros correspondientes a la 98.03.00.00.00. Pero, si se declaró alguna otra subpartida, el pago de los tributos aduaneros corresponde a la clasificación arancelaria utilizada.

Manifestó que el intermediario aduanero tiene la obligación de conservar las guías hijas por un período de 5 años, por lo que la demandante es quien tiene la carga de probar que los actos acusados determinaron los tributos aduaneros por un valor superior al procedente a la subpartida arancelaria declarada, pues la DIAN utilizó como referencia la subpartida 98.03.00.00.00.

Indicó que la demandante confunde el procedimiento del artículo 530 de la Resolución Nro. 4240 de 2000 con el previsto para proferir la liquidación oficial de revisión del artículo 514 del Decreto 2685 de 1999.

Destacó que una liquidación oficial de revisión de valor se puede proferir en tres casos: *i)* inspección aduanera, *ii)* un control posterior y *iii)* una controversia sobre el valor de transacción.

Para la primera actuación (inspección aduanera) adujo que, si el inspector genera una controversia de valor, se puede autorizar el levante de la mercancía si el declarante presenta una garantía (numeral 5 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999). Luego, inicia el trámite para proferir una liquidación oficial de revisión de valor, según lo preceptuado por el Acuerdo de Valor del GATT.

En este caso, la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes no se dan los presupuestos para iniciar el procedimiento de liquidación oficial de revisión, pues Lars Courier S.A. no adelantó la reclamación a la que tenía derecho, por lo que se estima que aceptó el valor propuesto por la autoridad aduanera, pues se adelantó el procedimiento del artículo 530 de la Resolución Nro. 4240 del 2000.

En cuanto al segundo caso, señaló que se puede realizar un control posterior al levante de la mercancía en el que se controvierta el valor FOB declarado, pero las normas que lo regulan no se aplican en este caso porque no se discutió el valor declarado.

Finalmente, en cuanto a la controversia de valor, afirmó que no se aplica en este caso al analizar el Concepto Nro. 61203 del 26 de septiembre de 2013. Según la entidad demandada, dicho concepto admite que se profiera la liquidación oficial de revisión de valor cuando no se hace un reconocimiento de la mercancía que genere una propuesta de valor, sino un control posterior que analice la información contenida en la guía hija del valor de transacción declarada. Entonces, si se encuentra que el documento de transporte tiene un valor inferior al real, procede el

trámite para proferir una liquidación oficial de revisión.

En este caso, está en firme la propuesta de valor, no era necesario proferir la liquidación oficial de revisión de valor, sino el cobro de los tributos aduaneros dejados de pagar adelantando el trámite del artículo 530 de la Resolución Nro. 4240 de 2000.

Resaltó que la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes es un trámite rápido y expedito para determinado tipo de mercancías, por lo que se omiten las formalidades y los trámites de la modalidad de importación ordinaria, por lo que insistió en que si no se presenta una reclamación ante el valor propuesto es porque se aceptó tácitamente.

Así las cosas, si el interesado no realiza el pago, desconoce las obligaciones de los artículos 201, 202 y 203 del Decreto 2685 de 1999, que exigen liquidar y pagar los tributos aduaneros causados por la importación mediante una declaración consolidada de pagos a través del sistema informático de la DIAN.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Inició exponiendo las pruebas que obran en el expediente y las normas que rigen la materia. Luego, señaló que la demandante propuso un cargo de nulidad de carácter procedimental, que consiste en que la DIAN no tramitó ni expidió una liquidación oficial de revisión de valor para modificar y establecer los tributos aduaneros a su cargo, y otro de carácter sustancial, según el cual existió una falsa motivación de los actos acusados porque en el expediente no obran los soportes a los cuales se refieren las resoluciones demandadas, tales como las actas de hecho y el listado de los precios de referencia que se utilizaron para cuestionar los valores declarados en las guías de transporte.

Así las cosas, dispuso dividir el análisis de la demanda teniendo en cuenta esta precisión, por lo que inició con el estudio del cargo de nulidad de carácter procesal y que está relacionado con la violación del derecho al debido proceso.

Puso de presente que adelantar un trámite diferente al previsto por las normas que rigen la materia supone una expedición irregular del acto administrativo y viola el derecho al debido proceso, como lo señaló el Consejo de Estado en sentencia del 26 de mayo de 2016⁶.

Ahora, en el caso bajo examen, consideró que, según los actos demandados, la DIAN no solo se fundamentó en un posible error en la declaración del valor FOB de la mercancía, sino también en que se hizo la propuesta de valor y no se presentó ninguna objeción por la demandante. De esta forma, la discrepancia que origina la actuación administrativa recae en la diferencia entre el valor FOB base de la liquidación propuesta por la autoridad y el valor FOB declarado por la intermediaria.

Indicó que la DIAN relacionó 637 guías por octubre y 905 por noviembre de 2013 y que, según afirma la entidad demandada, fueron presentadas en la diligencia de

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2011-00296-01 (19732). Sentencia del 26 de mayo de 2016. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

reconocimiento de las mercancías. Frente a estas se practicó la propuesta de valor y se tenía certeza de la fecha de entrega, los fletes, seguros y tasas de cambio para calcular el valor FOB.

Sostuvo que los actos acusados referenciaron el valor declarado en la guía de mensajería (formato 1166), el valor sobre el cual se pagaron los tributos (formato 1084) y, con base en la propuesta de valor emitida por la DIAN (formato 1564), se liquidó el monto a pagar por tributos aduaneros, que comparado con los pagados (formato 1084) determinó un valor pendiente.

Así las cosas, teniendo presente la sustentación fáctica de los actos acusados, debía valorarse si procedía o no la expedición de la liquidación oficial de revisión de valor. Para estos efectos, el *a quo* transcribió los artículos 514 del Decreto 2685 de 1999 y 530 de la Resolución Nro. 4240 de 2000, para concluir que existen dos procedimientos diferentes. Uno principal para la expedición de la liquidación oficial de revisión de valor y que tiene como propósito determinar el valor de la mercancía en aduanas y el impacto en la carga tributaria que debe satisfacer el importador o el usuario aduanero obligado. El segundo es subsidiario y aplica a la falta de otro previamente establecido por las normas aduaneras, es más expedito y solo puede acudir a él ante la falta de un trámite regulado con la finalidad de obtener el pago de las garantías.

Luego, señaló que el Consejo de Estado diferencia el procedimiento para la expedición de liquidación oficiales del trámite para hacer efectivas las garantías⁷, e indicó que la discusión en torno al valor declarado o pagado y el determinado es entre el importador y la DIAN y debe hacerse a través de la liquidación oficial de corrección o de revisión de valor, pues su objetivo es modificar la declaración privada aduanera; mientras que la garantía del cumplimiento de las obligaciones aduaneras es una situación que atañe al contrato de seguros y, por ende, le concierne a la aseguradora.

Ahora, según el artículo 514 del Decreto 2685 de 1999, la liquidación oficial de revisión de valor procede cuando se presenta un error en la declaración de importación, específicamente cuando el valor declarado no corresponda al valor aduanero de la mercancía establecido por la autoridad aduanera.

En el caso bajo estudio, a juicio del *a quo*, la DIAN tomó en cuenta los valores liquidados y pagados por Lars Courrier S.A. en las declaraciones de importación simplificadas (documentos de transporte firmados por el destinatario), lo que corresponde a la declaración privada, y encontró que las sumas indicadas no guardan relación con la propuesta de valor de la mercancía señaladas en las actas de reconocimiento. Entonces, está probado que el propósito de la DIAN fue modificar el valor FOB declarado por la demandante.

En hilo con lo anterior, señaló que el procedimiento para garantizar el pago de los tributos aduaneros se concreta con la liquidación oficial de revisión de valor, sin perjuicio de las demás sanciones correspondientes.

⁷ Al respecto citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 13001-23-31-000-2000-00082-01 (17018). Sentencia del 19 de agosto de 2010. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Adujo que el Tribunal resolvió casos similares⁸, en los que concluyó que el procedimiento para proferir la liquidación oficial es más amplio y garantista que el implementado por la DIAN en el *sub examine*. Si bien, en la resolución de incumplimiento se conceden los recursos de reposición y apelación, lo cierto es que se hizo efectiva la póliza de cumplimiento, sin que previamente se permitiera al contribuyente defenderse ante la presunta infracción imputada.

Afirmó que en este caso no era plausible el procedimiento señalado en el artículo 530 de la Resolución Nro. 4240, toda vez que para hacer efectiva la garantía era necesaria la expedición previa de la liquidación oficial de revisión de valor.

Destacó que, en sede administrativa, la demandante solicitó a la DIAN tener en cuenta el Concepto Nro. 61203 del 25 de septiembre de 2013, que, aunque no es obligatorio para los contribuyentes si es un criterio auxiliar de interpretación, y según el cual la mercancía que fue sometida a la modalidad de importación y luego se advierten diferencias entre el valor declarado y el valor real, procede la práctica de la liquidación oficial de revisión del artículo 514 del Decreto 2685 de 1999.

A modo de conclusión, señaló que en este caso el reproche de la DIAN consistía en la falta de pago de tributos aduaneros producto de inconsistencias en el precio de los paquetes postales importados, por lo que la DIAN debía surtir el procedimiento para proferir la liquidación oficial de revisión de valor y, como no lo hizo, violó el debido proceso de la actora.

Por lo anterior, prosperan las pretensiones de la demanda, por lo que expresamente señala que no estudiará el segundo cargo de nulidad propuesto por la actora.

Finalmente, el *a quo* no impuso condena en costas porque no está demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso.

Recurso de apelación

La DIAN apeló la anterior decisión con base en lo siguiente:

1. Aspectos generales

En los motivos de inconformidad contra la sentencia apelada, sostuvo que el *a quo* no analizó en debida forma los actos que declararon el incumplimiento y efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales.

Señaló que el acto administrativo debe tener una causa que lo justifique, obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable. Así, indicó que la Resolución Nro. 1915 del 8 de septiembre de 2015 está sustentada en los hechos ocurridos en el segundo semestre de 2013, relacionados con el incumplimiento de la actora de liquidar en la declaración de importación simplificada y pagar en el momento de la entrega de la mercancía los tributos para las guías de mensajería o documentos de transporte que fueron objeto de propuesta por parte de la DIAN en la diligencia de reconocimiento, antes de someter la mercancía a la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes.

⁸ Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección B. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01943-00. Sentencia del 2 de marzo de 2017. MP: José Antonio Molina Torres y Procesos 25000-23-37-000-2016-0006800. Sentencia del 13 de mayo de 2020. MP: Mery Cecilia Moreno Amaya.

Sostuvo que la conclusión del Tribunal respecto de que debió ser proferida la liquidación oficial de revisión de valor se fundamentó en la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 19 de agosto de 2010, sin embargo, en dicha providencia se analizó un caso en el que se aplicó la modalidad de importación ordinaria, por lo que tiene causas y contextos diferentes al estudiado en este evento.

Manifestó que la liquidación realizada en los actos acusados era necesaria porque no había otra manera de establecer los tributos aduaneros dejados de pagar por la actora, pero no quiere decir que el motivo de la controversia sea el valor, sino que lo es el incumplimiento de las obligaciones como intermediario de la importación.

2. Inexistencia de controversia de valor cuando la DIAN realiza propuesta de valor en la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes.

La DIAN indicó que está facultada para realizar propuestas de valor a las mercancías que se pretenden someter a la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, siempre que se sustente en precios de referencia de la base de datos del sistema de administración de riesgo o en otras fuentes, según lo prevé el artículo 119-1 de la Resolución Nro. 4240 del 2000. Según la entidad, la regla general es que las declaraciones simplificadas no pueden ser liquidadas con un valor menor al definido en los precios de referencia para determinada mercancía, lo que permite concluir que el valor en aduanas de las mercancías está definido por actos contentivos del valor mínimo a liquidar y recaudar.

Indicó que la propuesta de valor impide la entrega de mercancía, salvo que el intermediario demuestre el precio realmente pagado o por pagar o, que realice el ajuste respectivo liquidando y pagando los tributos aduaneros correspondientes dentro del mes siguiente a la llegada de la mercancía al territorio aduanero nacional. De esto se desprende que la entrega está supeditada a dos situaciones. La primera, que el intermediario demuestre el valor de la mercancía. La segunda, a que el intermediario ajuste de forma libre y voluntaria el valor.

En este caso, la mercancía fue entregada a Lars Courrier S.A. sin que demostrara el precio pagado o por pagar y sin que haya realizado el ajuste voluntario del valor declarado, por lo que se declaró el incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3. Imposibilidad de formular liquidación oficial de revisión de valor

La DIAN adujo que el artículo 507 del Decreto 2685 de 1999 establece que los procesos administrativos de liquidación oficial de revisión de valor se adelantan contra el importador y la agencia de aduanas, y el artículo 510 *ibidem* dispone que el acto iniciado para formular la liquidación se notificará únicamente al importador.

En este caso, el 18 de diciembre de 2013 se informó a la DIAN sobre un posible incumplimiento de las obligaciones a cargo de Lars Courrier S.A., fecha para la cual ya habían sido entregadas las mercancías sometidas a la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes. Entonces, para iniciar el trámite de liquidación oficial de revisión, debía notificarse al importador, que en este caso es la persona que se registra en la guía de mensajería como destinatario. Empero, estas personas son imposibles de individualizar porque los datos con los que cuenta la autoridad aduanera son los reportados por el intermediario en la guía de transporte, según lo señala el artículo 119 de la Resolución Nro. 4240.

Además, la administración estaría obligada a iniciar más de mil liquidaciones oficiales de revisión de valor cuyos costos serían más altos que los valores que no fueron liquidados y pagados por el intermediario. Es por ello que el legislador estableció la obligación al intermediario de tráfico postal pagar los tributos aduaneros a que haya lugar y de constituir la garantía al respecto, comoquiera que son auxiliares de la función administrativa en el control de las formalidades aduaneras como intermediarios en la importación.

De esta forma, señaló que no era posible expedir una liquidación oficial porque la intermediaria demandante no ostenta la calidad de importador ni agente aduanero. Además, no tenía la obligación de determinar el valor de la mercancía ni de definir las subpartidas arancelarias, pues en esta modalidad ya se establecieron los valores mínimos para las mercancías en los términos de referencia del sistema de administración de riesgos.

Destacó que el objeto social del intermediario de tráfico postal y envíos urgentes es el de recibir y entregar paquetes que ingresen al territorio aduanero nacional por la red oficial de correos con observancia de las formalidades aduaneras, por lo que le compete liquidar en la declaración de importación simplificada y recaudar en el momento de la entrega de la mercancía los tributos aduaneros procedentes.

4. Aceptación tácita de una propuesta de valor efectuada por la autoridad aduanera

Manifestó que la autoridad aduanera ejerció sus competencias realizando propuestas de valor a la mercancía importada, la cual, se insiste, no puede ser entregada a los destinatarios hasta que se acredite el valor de la mercancía o el ajuste del valor declarado.

En este caso, la intermediaria entregó la mercancía al destinatario sin que hubiera acreditado el valor realmente pagado o por pagar, de tal manera que aceptó los valores propuestos por la autoridad aduanera de forma libre y voluntaria. En consecuencia, recaudó los tributos aduaneros con base en el valor propuesto, pero no los transfirió al tesoro público, pues de no ser así la mercancía habría permanecido en depósito y con el riesgo de que operara el abandono legal.

5. El incumplimiento no puede confundirse con la consecuencia tributaria

Señaló que el Tribunal considera que la DIAN debió expedir una liquidación oficial de revisión de valor porque los actos controvierten el valor declarado, cuando en realidad establecen que el valor dejado de pagar por parte del intermediario de la importación nace de restar el valor pagado en la declaración consolidada de pagos al valor propuesto en la diligencia de reconocimiento de mercancías. Dicha operación aritmética es necesaria, pues sólo así se determina la consecuencia tributaria del incumplimiento de obligaciones por parte de la actora.

En realidad, el objeto de la investigación adelantada por la DIAN es decretar el incumplimiento y hacer efectiva la garantía, en especial cuando está demostrado que los valores mínimos sobre los cuales debieron determinarse los tributos aduaneros no son los utilizados, y sobre este aspecto no puede haber controversia porque ya está definido.

6. Jurisprudencia relacionada con el procedimiento para afectar una garantía en la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes

En este punto, la apelante transcribió apartes de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el 19 de junio de 2019⁹. Con base en ella, indicó que el procedimiento adelantado por la DIAN en un caso idéntico fue el de recuperar los tributos aduaneros dejados de pagar y hacer efectiva la garantía, por lo que se podía acudir al procedimiento del artículo 530 de la Resolución Nro. 4240 del 2000.

También citó apartes de una sentencia que dijo fue proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁰, para sostener que el procedimiento para hacer efectiva la garantía permite verificar la diferencia entre los formularios 1154 y 540. Entonces, diferencia los procedimientos de los artículos 119-1 y 530 de la Resolución Nro. 4240 del 2000, pues el primero es previo a la entrega de la mercancía y el segundo es posterior.

Así las cosas, sostuvo que la jurisprudencia ha reconocido que el asunto objeto de litigio no versa sobre el valor FOB sino sobre la discrepancia entre los formularios y la efectividad de la garantía.

Alegatos de conclusión

La actora insistió en lo expuesto en la demanda¹¹ y, además, indicó que el argumento de la apelación según el cual no era posible iniciar el trámite para expedir la liquidación oficial de revisión de valor en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes es falso, pues los intermediarios en esta modalidad también actúan como declarantes. Además, indicó que la misma autoridad aduanera, en el Concepto Nro. 32143 de 2019, reconoce que en casos como el de la referencia procede la expedición de las liquidaciones oficiales de corrección y de revisión de valor.

La demandada reiteró los argumentos del recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones Nro. 03-241-201-670-12-1915 del 8 de septiembre de 2015, Nro. 1-03-241-201-656-1-2763 del 30 de octubre de 2015 y Nro. 03-236-408-607-122 del 12 de febrero de 2016, proferidas por la DIAN, que declararon el incumplimiento de las obligaciones aduaneras a cargo de Lars Courrier S.A. por no pagar la totalidad de los tributos generados por las propuestas de valor de la autoridad aduanera respecto de la mercancía ingresada entre octubre y noviembre de 2013 e hicieron efectiva la garantía global dispuesta por la demandante.

⁹ Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección A. Proceso: 11001-33-37-042-2016-00022-01. Sentencia del 19 de junio de 2019. MP: Amparo Navarro López.

¹⁰ La apelante no identificó la sentencia del Consejo de Estado.

¹¹ Índice 26 Samai

Según la apelante, en el caso bajo examen no era posible adelantar el trámite para expedir una liquidación oficial de revisión de valor, porque únicamente puede adelantarse dicho trámite frente a los importadores, que son los destinatarios de los bienes y no la intermediaria comoquiera que la mercancía se importó en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes, y porque no se discutió la existencia de una diferencia entre el valor FOB declarado y el propuesto, sino el cumplimiento de obligaciones aduaneras.

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal concluyó que fue violado el derecho al debido proceso de Lars Courier S.A. porque la DIAN profirió una resolución de incumplimiento de obligaciones aduaneras e hizo efectiva la garantía sin proferir, de forma previa, una liquidación oficial de revisión de valor que determinara el valor FOB y los tributos adeudados.

Para decidir este litigio, la Sala pone de presente que analizó casos idénticos en las sentencias del 4 de junio de 2020¹², del 9 de julio de 2021¹³ y del 3 de marzo de 2022¹⁴; en las que también actuó como demandante Lars Courier S.A. y en los que se pretendió la nulidad de las resoluciones que declararon el incumplimiento de las obligaciones aduaneras a su cargo e hicieron efectivas las garantías, de tal modo que se reiterará el criterio jurisprudencial expuesto en esas providencias.

Las sentencias referidas explicaron que el artículo 192 del Decreto 2685 de 1999, que es el Estatuto Aduanero vigente para la época en que ocurrieron los hechos de la demanda, prevé que bajo la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes se pueden introducir al territorio aduanero nacional los envíos de correspondencia, los envíos por red oficial de correos y los envíos urgentes cuyo valor no exceda el valor de \$2.000 dólares estadounidenses.

El artículo 119 de la Resolución Nro. 4240 del 2000, también vigente para esa época, establecía que, una vez ingresada la correspondencia al territorio aduanero nacional, la empresa de mensajería especializada tiene la obligación de entregar vía electrónica el manifiesto expreso de carga en el que conste, entre otros datos, el valor FOB, conforme con la factura que exhiba el remitente o con lo declarado en el lugar de despacho.

Así mismo, las providencias destacaron que, según el artículo 119-1 de la Resolución Nro. 4240, la DIAN puede realizar una verificación de la mercancía durante el término legal de permanencia de la correspondencia en el depósito. En estos casos, si 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 provenientes de otras fuentes, debe poner de presente la situación al intermediario de tráfico postal y envíos urgentes para que allegue los documentos que acrediten el precio realmente pagado o por pagar o para que realice de forma voluntaria el ajuste correspondiente.

Además, el artículo 201 del Estatuto Aduanero dispone que el intermediario de tráfico postal y envíos urgentes tiene la obligación de liquidar el valor de los tributos

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00480-01 (23135). Sentencia del 4 de junio de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01943-01 (23130). Sentencia del 9 de julio de 2021. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01985-01 (25773). Sentencia del 3 de marzo de 2022. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

aduaneros en la guía de tráfico postal que, para esta modalidad, hace las veces de documento de transporte y se considera una declaración de importación simplificada al momento en que sea firmada por el destinatario, por lo que el intermediario tiene la obligación de conservar el documento por el plazo de 5 años.

Con base en lo anterior, la Sección destacó, en la sentencia del 4 de junio de 2020, que el procedimiento de reconocimiento de mercancía previsto en los artículos 119 y 119-1 de la Resolución Nro. 4240 del 2000 es previo a la entrega de la mercancía al destinatario, por lo que este trámite es *«un control previo al perfeccionamiento de la declaración de importación simplificada con la firma de dicho destinatario»*

Pero esto no impide que la DIAN realice un control posterior. Solo que, como lo indicó la sentencia del 9 de julio de 2021, en estos casos deberá adelantarse el trámite correspondiente para proferir una liquidación oficial de revisión de valor, pues la autoridad tributaria *«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»*.

Además, la providencia antes citada sostuvo que, si se adelanta un control previo y el intermediario de tráfico postal y envío urgentes decide voluntariamente ajustar el valor en aduanas o el valor FOB declarado, se obtendrá el levante de la mercancía, por lo que podrá entregarse a los destinatarios, pero el intermediario *«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»*.

También indicó que la distinción entre el control previo y el control posterior es reconocida por la autoridad aduanera en el Concepto Nro. 61203 de 2013, donde sostuvo 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»*.

De otro lado, las sentencias reiteradas señalaron que la Resolución Nro. 4240 del 2000 establece dos procedimientos distintos para hacer efectiva la garantía. El primero, previsto en el artículo 531, dispone que la garantía puede hacerse efectiva en el acto sancionatorio, de decomiso o de liquidación oficial, por lo que deberán ordenar la notificación a la entidad garante.

El segundo, regulado en el artículo 530, procede cuando no se adelante alguno de estos procedimientos (sancionatorio, de decomiso o de liquidación oficial), según el cual, transcurrido un mes desde el establecimiento del incumplimiento de la obligación, se correrá traslado al responsable por 10 días para que acredite el pago y, si no es así, dentro de los 15 días siguientes, la DIAN proferirá el acto que declare el incumplimiento de la obligación, hará efectiva la garantía y notificará al garante.

Atendiendo estas precisiones, la Sala observa que en este caso está probado lo siguiente:

- La Jefe de División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá profirió la Resolución Nro. 03-241-201-670-12-1915 del 8 de septiembre de 2015, por la cual se declara el incumplimiento de obligaciones y se ordena hacer efectiva la garantía, dispuso lo siguiente:

*«Acorde con lo anterior y teniendo en cuenta que la sociedad **LARS COURRIER S.A.** con NIT 830.050.525-1, no ha cancelado la totalidad de los tributos aduaneros*

generados por la Propuesta de Valor de la autoridad aduanera, se procede a declarar el incumplimiento de la obligación como Intermediario de tráfico postal y envíos urgentes y se ordenará en la parte resolutive del presente acto la efectividad de la póliza No. 03DL004243 certificados de modificación No. 03DL007225 de Julio 27 de 2012, 03DL007409 de Diciembre 11 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, de conformidad con lo establecido en el artículo 530 de la Resolución 4240/00.

(...)

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 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 la mercancía arribada al país con los Documentos de Transporte citados en los CUADROS “PRIMERA QUINCENA OCTUBRE 01 A OCTUBRE 15 DE 2013, SEGUNDA QUINCENA OCTUBRE 16 A OCTUBRE 31 DE 2013, PRIMERA QUINCENA NOVIEMBRE 01 A NOVIEMBRE 15 DE 2013 y SEGUNDA QUINCENA NOVIEMBRE 16 A NOVIEMBRE 30 DE 2013”, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

ARTÍCULO SEGUNDO: ORDENAR la efectividad proporcional de la Póliza Global de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 03DL004243, certificados de modificación No. 03DL007225 de Julio 27 de 2012, 03DL007409 de Diciembre 11 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 COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FINANZAS S.A. CONFIANZA, a favor de la Nación Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN y constituido por la sociedad **LARS COURRIER S.A. con NIT 830.050.525-1**, por valor de **DOSCIENTOS DIECISÉIS MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL OCHOCIENTOS SETENTA Y SEIS PESOS CON TREINTA Y TRES CENTAVOS \$216.234.876,33** que corresponden a **CUARENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO SIETE MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN PESOS CON TREINTA Y SIETE CENTAVOS \$44.107.761.37** por concepto de **ARANCEL** y, **CIENTO SETENTA Y DOS MILLONES CIENTO VEINTISIETE MIL CIENTO CATORCE PESOS CON NOVENTA Y SEIS CENTAVOS \$172.127.114,96** por concepto de **IVA**, más los intereses a que haya lugar, que pertenecen a los meses de **Octubre y Noviembre** de 2013. En caso que no sea posible afectar la póliza Global de Cumplimiento de Disposiciones Globales No. 03DL004243, certificados de modificación No. 03DL007225 de Julio 27 de 2012, 03DL007409 de Diciembre 11 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, será responsable por el pago de la totalidad de tributos e intereses a que haya lugar el interesado de tráfico postal LARS COURRIER S.A. con NIT 830.050.525-1»¹⁵ (subrayado de la Sala y negrilla del original).

- Lars Courrier S.A. presentó los recursos de reposición y, en subsidio, de apelación contra la anterior decisión¹⁶.
- La DIAN negó el recurso de reposición mediante la Resolución Nro. 1-03-241-201-656-1-2763 del 30 de octubre de 2015. Se destaca que, en su parte considerativa, expuso lo siguiente:

«De conformidad con el procedimiento administrativo establecido en el artículo 530 de la Resolución 4240/00 en aras de garantizar el derecho a la defensa, el GIT de Investigaciones Aduaneras II de la División de Gestión de Fiscalización de esta Dirección Seccional, le solicitó a la sociedad **LARS COURRIER S.A. con NIT 830.050.525-1** allegar a la investigación el número y fecha del **Formulario 10006** “Presentación de información por Envíos de Archivos”, que a su vez asocia el

¹⁵ Expediente físico. Anexo 2. Folio 298.

¹⁶ Expediente físico. Anexo 2. Folios 269 a 276.



Formulario 540 "Declaración Consolidada de Pagos" y el Formulario 690 "Recibo Oficial de Pagos de Tributos Aduaneros y Sanciones Cambiarias".

Así las cosas, tenemos que en el presente caso una vez verificada la información aportada por GIT de Investigaciones Aduaneras II de la División de Gestión de Fiscalización versus la informada por la sociedad investigada, se pudo establecer que existen diferencias entre el valor propuesto por la autoridad aduanera y el valor realmente cancelado por concepto de tributos, tal y como se evidencia en la columna valor FOB encontrado en el archivo XML (información registrada en los SIES-SISTEMAS INFORMÁTICOS ELECTRÓNICOS- administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), generando el incumplimiento declarado»¹⁷ (subrayado de la Sala y negrilla del original).

- La DIAN también negó el recurso de apelación mediante la Resolución Nro. 03-236-408-607-122 del 12 de febrero de 2016¹⁸. De la lectura de este acto se desprende que la mercancía fue entregada a sus destinatarios.

Con base en lo expuesto, se observa que los actos administrativos acusados fueron proferidos mediante el procedimiento para hacer efectiva la garantía, previsto en el artículo 530 de la Resolución Nro. 4240 del 2000.

Es por este motivo que la parte resolutive de la resolución de incumplimiento no impone como tal una obligación a cargo de Lars Courrier S.A., sino que se limitó a afectar la póliza de seguro y a precisar que, en caso de que lo anterior no se pueda realizar, la obligación de pagar los tributos aduaneros sigue estando a cargo del intermediario de tráfico postal y envíos urgentes.

Debido a lo anterior, en este caso no era necesario que se profiriera una liquidación oficial de revisión de valor de forma previa, como lo sostuvo el Tribunal, pues la DIAN adelantó el procedimiento previsto por las normas aduaneras para los casos en que la garantía se hace efectiva sin que medie una liquidación oficial de revisión de valor. En este caso no se pretende reabrir la discusión del valor FOB declarado, sino obtener el recaudo de los mayores tributos dejados de pagar por la intermediaria, tal como lo explicaron las providencias reiteradas.

Por lo expuesto, prospera el recurso de apelación. No obstante, lo anterior no es suficiente para revocar la sentencia apelada, en la medida que el Tribunal expresamente se abstuvo de analizar el segundo cargo de nulidad propuesto por la demandante. En consecuencia, este será estudiado para garantizar su derecho al debido proceso¹⁹.

La actora, en el cargo de nulidad que no fue analizado por el Tribunal, sostuvo que hubo una falsa motivación de los actos acusados porque se fundamentaron en pruebas que no obraban en el expediente, que son: i) la copia de los documentos de transporte (guías hijas) de la correspondencia especializada ingresada al territorio nacional aduanero, ii) la copia de las declaraciones consolidadas de pago, iii) la copia del reporte de los precios de referencia de correspondencia de la base de datos del Sistema de Administración de Riesgos de la DIAN, iv) la copia de las

¹⁷ Expediente físico. Anexo 2. Folio 311.

¹⁸ Expediente físico. Anexo 2. Folios 320 a 326.

¹⁹ En este sentido ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2014-01110-01 (23305). Sentencia del 18 de febrero de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

actas de reconocimiento de mercancía, y v) autos comisorios de los funcionarios que adelantaron la diligencia de reconocimiento y verificación de la mercancías.

Al respecto, este cargo fue analizado en las sentencias del 4 de junio de 2020 y del 3 de marzo de 2022, por lo que nuevamente se reiterará lo dicho en esas ocasiones.

En ellas se planteó que, no es necesario que todos los documentos indicados por la demandante obren en el expediente administrativo. Esto tiene sustento en el hecho que los actos acusados no fueron proferidos en el procedimiento de reconocimiento de mercancía, sino en el trámite para hacer efectiva la garantía regulada por el artículo 530 de la Resolución Nro. 4240 del 2000.

Debido a lo anterior, en este caso, la DIAN no estaba verificando que el valor FOB declarado al momento de la importación de los documentos de transporte coincidiera 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 y que no es aplicable a este caso. En su lugar, la autoridad tributaria estaba verificando si la discrepancia entre los formularios 1154 (actas de reconocimiento de mercancía) y 540 (declaraciones consolidadas de pago) persistía, a pesar de haber sido puesta de presente en la diligencia previa y, de ser así, afectar la garantía.

En todo caso, en el expediente consta que, en respuesta al Oficio Nro. 01-03-238-420-960-009346 del 24 de septiembre de 2014 y 1.03.245.455.223 del 10 de abril de 2015, Lars Courrier S.A. suministró información que identifica el número y fecha de los documentos de transporte (guías masters y guías hijas), el valor F.O.B. declarado en las declaraciones consolidadas de pago (formularios 540) y el valor F.O.B. propuesto por la Dian en las diligencias de reconocimiento de mercancía (formularios 1154)²⁰. Así las cosas, la intermediaria conocía el contenido de esos documentos, por lo que fue ella misma la que suministró la información a la autoridad aduanera.

Misma suerte corre el argumento sobre las subpartidas arancelarias, pues se insiste, los actos se limitaron a declarar el incumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras del intermediario y a hacer efectiva la garantía, por lo que resulta ajena cualquier discusión sobre el valor de la mercancía.

Debido a lo anterior, el cargo de falsa motivación propuesto por la demanda no está llamado a prosperar.

Finalmente, se destaca que si bien en los alegatos de conclusión la demandante hizo referencia al Concepto Nro. 32143 del 31 de diciembre de 2019 emitido por la DIAN, lo cierto es que, este concepto fue expedido con posterioridad a la ocurrencia de los hechos acá debatidos, porque lo que su existencia no condiciona el control de legalidad de los actos demandados.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda. Además, no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

²⁰ Expediente físico. Anexo 1. Folios 13 a 17 y 146 a 183



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 de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el 19 de junio de 2020.
2. **Negar** las pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas.
4. Reconocer personería a la abogada Paula Yaneth Taborda Taborda, como apoderada de la DIAN, en los términos de poder obrante índice 2 Samai (PDF 9)

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

La anterior providencia se estudió y aprobó en la 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