



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., trece (13) de abril de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2015-00489-01 (**26410**)
Demandante: COMERCIAL NOVAPEL LTDA
Demandado: DIAN
Tema: Sanción por «no poderse aprehender mercancía» que no se pone a disposición de la autoridad aduanera. Caducidad. Tipicidad de la infracción. Valoración probatoria. Favorabilidad

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las súplicas de la demanda, sin condenar en costas.

ANTECEDENTES

COMERCIAL NOVAPEL LTDA¹, importó en el año 2011, las mercancías descritas en las Declaraciones 07477400039319 del 27 de julio, 07771290019361 del 29 de julio y 07477280154538 del 01 de septiembre de ese año, bajo el régimen de importación ordinaria y de manera anticipada, en los términos de la Resolución 7408 de 2010.

Por Resolución 010109 del 22 de septiembre de 2011, las subdirecciones de Gestión de Fiscalización Tributaria y Aduanera ordenaron registrar establecimientos y oficinas de la importadora en la ciudad de Cali, lo que tuvo lugar el 27 de septiembre de 2011, junto con la inspección aduanera de fiscalización para aprehensión, reconocimiento y avalúo de mercancías importadas (*Acta de hechos 836*), en las que se verificaron las declaraciones y documentos de soporte de las mismas y se tomaron muestras de dichas mercancías para determinar su composición y subpartida arancelaria².

Tales diligencias se informaron a la División de Gestión de Fiscalización Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, quien solicitó apoyo técnico para analizar la composición fisicoquímica de las muestras de mercancía tomadas, y trasladó a la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta los documentos recaudados, para iniciar la correspondiente acción de fiscalización³.

¹ Expediente digital. Certificado de existencia y representación legal, fls. 44-46, c. de p.

² Fls. 253 y sgts

³ https://etbcsimv.sharepoint.com/:f/g/personal/stectadminnstecd_cendoj_ramajudicial_gov_co/EqpD0Vu4z9tHi3BhhbSEud4B4ZEd370tRNNNDJI63-ci0g?e=q99Y8S

Fls. 219 y sgts



Previo apertura de investigación por presunta infracción aduanera⁴ y con el apoyo técnico de la Coordinación del Servicio de Arancel de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera⁵, la División de Gestión de Operación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali concluyó que las declaraciones de importación presentaban un error en la clasificación arancelaria de las mercancías importadas, en tanto las mismas pertenecían a la subpartida arancelaria 3921.13.00.00.

Por Requerimiento Ordinario 0084 del 8 de julio de 2014, la Dirección Seccional de Cúcuta solicitó a la importadora que pusiera a disposición las mercancías descritas en las declaraciones de importación para fines de aprehensión, con fundamento en la causal 1.6 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, en el entendido de que no correspondían a lo declarado y diferían en la subpartida arancelaria.

Previo apertura de expediente administrativo⁶ para tramitar procedimiento sancionatorio respecto de dichas declaraciones de importación⁷, la División de Gestión de Fiscalización de la citada dirección seccional expidió el Requerimiento Especial Aduanero 04-50-00-163 del 12 de diciembre de 2014, que ordenó el archivo definitivo de las diligencias adelantadas contra tales declaraciones y propuso sancionar a la importadora con multa de \$333.348.790, equivalente al 200% del valor en aduana de la mercancía que no fue puesta a disposición de la autoridad aduanera, de acuerdo con el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999⁸.

Por Resolución 0668-000329 del 18 de febrero de 2015⁹, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta impuso a la demandante la sanción propuesta por el requerimiento especial¹⁰.

Tal decisión fue confirmada por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante Resolución 004964 del 28 de mayo de 2015, en sede del recurso de reconsideración interpuesto¹¹.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Comercial Novapel Ltda., solicitó la nulidad de las Resoluciones 668-000329 del 18 de febrero de 2015 y 004964 del 28 de mayo del mismo año. A título de restablecimiento del derecho pidió que «se mantenga en firme la legalidad de la mercancía importada».

Estimó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 83 de la Constitución Política;
- Artículos 131, 231, 232 [1], 470 [par. 2], 478, 503 y 513 del Decreto 2685 de 1999;
- Artículos 3 [4, 5, 8, 10] y 42 de la Ley 1437 de 2011 y,

⁴ Expediente 2014201405250 del 14 de abril de 2014.

⁵ Oficio 100227342-0495 del 15 de junio de 2012

⁶ Expediente AA20142014-05250

⁷ Auto 01345250 del 5 de diciembre de 2014

⁸ Notificado el 16 de diciembre de 2014, según guía 3000200350496 de Inter rapidísimo

⁹ Notificada el 20 de febrero de 2015, según guía certificación 3000200529329

¹⁰ Fls. 159-170

¹¹ Fls. 145 a 157



- Artículo 176 del Código General del Proceso¹².

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los tres años para sancionar a la importadora por conductas verificadas en la diligencia de registro practicada en su sede de Cali, comenzaron a correr desde la visita del 27 de septiembre de 2011 y vencieron el 27 de septiembre de 2014; no obstante, el requerimiento especial aduanero, que pidió poner a disposición las mercancías por errores en la clasificación arancelaria, se notificó el 15 de diciembre de ese año.

Dicho requerimiento debió expedirse desde la práctica de la diligencia de registro o dentro de los tres años siguientes a la aceptación de las declaraciones de importación, a lo cual se suma que el requerimiento ordinario del 8 de julio de 2014, no puede revivir términos de una acción que caducó por la inacción del Estado.

La aplicación del artículo 503 del EA requiere estar incurso en causal de aprehensión; si la mercancía es objeto de toma de muestras durante control posterior y si por análisis merceológico realizado luego del levante se establece que no fueron declaradas, debe procederse a la legalización de la misma con el pago del rescate a que haya lugar.

El análisis merceológico, sustento de la cadena de custodia de las pruebas por tres años, no fue puesto de presente al importador a pesar de que éste lo solicitó y el requerimiento especial aduanero tampoco lo hizo pero, al responder dicho acto se advirtió la inexistencia de causales de aprehensión, porque en la diligencia de registro quedó constancia de la efectiva declaración de la mercancía que autorizó implícitamente su consumo, lejos de pensarse que años después la Administración pidiera ponerla a disposición para aprehenderla, con fundamento en la clasificación arancelaria emitida por la División de Arancel.

La demandada no tuvo en cuenta la normativa sobre «ampliación de márgenes» para establecer si las mercancías estaban o no declaradas, ni el concepto de «mercancía diferente» para determinar si las mismas no estaban amparadas. Uno y otro daban cuenta de que la composición de la mercancía no cambió su naturaleza ni era diferente, independientemente de las inexactitudes en los reportes de clasificación arancelaria por deficiencias en las muestras tomadas de mercancía y el uso de otras palabras u orden al momento de declarar, aspectos que no se tuvieron en cuenta para que la demandada aplicara el principio de favorabilidad.

No existe causa eficiente para ordenar una nueva puesta a disposición de mercancías después de tres años de haberlas declarado, so pretexto de existir una causal de aprehensión fundamentada en un extraño análisis sobre diferencias de gramaje en la mercancía importada y/o en los porcentajes de composición, no obstante que la Resolución 388 de 2008 del Ministerio de Comercio Exterior no los exigía para la descripción mínima de la misma.

Esa puesta a disposición pasa por alto el «Acta de hechos 836 del 27 de septiembre de 2011», según la cual el importador demostró la introducción legal de la mercancía al territorio aduanero nacional con la presentación de los documentos soporte de dicha operación, y que los funcionarios de la DIAN hicieron un análisis integral sin aprehender la

¹² Índice 2 Samai, 1_ED_DEMANDA_001DEMANDA201500(.PDF) NroActua 2, P. 19



mercancía, concluyendo que las declaraciones de importación amparaban mercancía física en bodega. Por lo anterior, la DIAN violó las normas de rescate y mercancía no declarada, pues después de obtenidos los resultados del laboratorio tenía que requerir a la demandante para presentar las declaraciones de legalización sin pago de rescate, con el fin de corregir los errores de la descripción.

La mercancía ingresó al país por un lugar habilitado, se declaró anticipadamente, fue objeto de levante, se presentó ante la autoridad aduanera con el pago de los tributos aduaneros antes de salir de puerto, y se puso a disposición de la DIAN en zona secundaria, quien dio fe de que correspondía con lo declarado.

La demandada no entregó a la sociedad los apoyos técnicos y/o pruebas que demeritaron la coincidencia entre las mercancías importadas y su descripción, impidiendo el derecho de contradicción. Si bien las diferencias advertidas sobre la clasificación arancelaria implican una mayor tributación que es objeto de fiscalización, no configura una causal de aprehensión.

El acta de la diligencia de registro no se trasladó a la demandante y en la actuación administrativa no se permitió practicar pruebas contrastables con las ya existentes sobre muestras de las mercancías verificadas en 2011, ni se valoró el estudio merceológico practicado por una experta en el tema y aportado a la actuación, según el cual, la mercancía estaba debidamente descrita y clasificada.

La DIAN inició actuaciones de seguimiento y control contra la demandante para determinar la introducción legal de las mercancías al país, que sirven de materia prima para la fabricación de calzado y bolsos, sin permitirle acceder a los apoyos técnicos que dicha entidad dijo haber recibido de laboratorios de Cali y Bogotá, ni cotejarlos con las muestras practicadas a 27 productos analizados en la diligencia de registro en la que la autoridad aduanera admitió un 92% de mercancías perfectamente declaradas, y un 8% de diferencias entre las descripciones declaradas y las indicadas en el apoyo técnico, correspondiente a dos declaraciones sobre las que presumió mala fe.

A pesar de que la resolución de registro provino de la subdirección de fiscalización de la DIAN, para ejecutarse en las Direcciones Seccionales de Cali, Barranquilla y Cúcuta, cada una de éstas tuvo sus propios apoyos con diferentes resultados, pues para un mismo producto fueron discordantes e indujeron a error al importador quien soportó variados criterios, así como el peso de tener que demostrar la realización de sus importaciones en forma ajustada a derecho y la presunción de mala fe con la que actúan los funcionarios aprehensores frente a mercancías descritas de la misma manera, aunque con palabras sinónimas.

Esas diferencias conllevaron la doble imposición de sanción respecto de una misma mercancía, con violación al debido proceso y al principio de coordinación, en cuanto la sanción demandada se aplicó respecto de mercancías decomisadas en 2011.

Los funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización desconocieron las pruebas practicadas por funcionarios de control y aprehensión, que verificaron la mercancía y las respectivas declaraciones anticipadas de importación. Bajo el enfoque del error de transcripción derivado de un análisis fisicoquímico superficial sobre muestras manipuladas, carentes de los registros de la cadena de custodia, la DIAN se opuso a



sus propios actos, pretendiendo que la mercancía se pusiera una vez más a su disposición para aprehensión y decomiso, omitiendo la valoración de pruebas bajo las reglas de la sana crítica, para basar su decisión en un oficio sin detalle respecto de muestras mal rotuladas. Si los elementos de la descripción de mercancía no coincidían con la clasificación arancelaria aplicable, lo procedente era formular liquidación oficial de corrección por error en la subpartida declarada.

Los actos acusados son producto de una extralimitación de funciones que condujo a sostener, sin motivación, que la mercancía no estaba amparada, sin analizar las pruebas existentes, con contradicciones internas y conceptos sesgados, para sancionar al importador con multa por una supuesta causal de aprehensión, en lugar de ejercer el poder sancionador a través de la liquidación oficial mencionada.

La fiscalización a mercancías de procedencia extranjera no busca neutralizar errores o diferencias terminológicas con los apoyos técnicos de la DIAN, ni propiciar la aprehensión de la mercancía declarada por errores de descripción después de cuatro años de haberse inspeccionado, porque ello implica desconocer parámetros de la ley de aduanas, relativos a, que la mercancía estaba amparada en declaraciones de importación, los tributos aduaneros exigibles se pagaron, no hubo contrabando o conductas fraudulentas que debieran neutralizarse, con la aprehensión no se neutralizaba lavado de activos porque el control realizado era aduanero y no cambiario, ni existieron riesgos ambientales o a la salud o a la proliferación de armas de destrucción masiva; y tampoco se garantizaba la seguridad en fronteras, pues la mercancía ingresó por el Puerto de Barranquilla.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda¹³, con fundamento en lo siguiente:

La sanción discutida se impuso con alcance subsidiario, porque la importadora no puso la mercancía solicitada a disposición de la autoridad aduanera y resultaba imposible aplicar las medidas de aprehensión y decomiso.

La decisión se basó en diferentes pruebas, que incluyen la respuesta a la consulta elevada a la subdirección de gestión técnica aduanera sobre clasificación arancelaria de la mercancía y los resultados del análisis físico químico hecho conforme a las normas aduaneras vigentes, que permitían establecer la clase de mercancía importada, según su composición, advirtiendo diferencias con la subpartida declarada para la misma. Lo relevante eran esas diferencias y no las actividades de los funcionarios que analizaron la documentación recaudada en el registro realizado.

En la diligencia de control no se practicaron pruebas para determinar la clase de mercancía importada y su puesta a disposición solo se pidió con el requerimiento ordinario porque antes del mismo no se había establecido que era una mercancía diferente, lo cual se concluyó con el análisis técnico de la mercancía. En la diligencia de inspección sólo se tomaron muestras para enviarlas al laboratorio.

¹³ Índice 2, 12_ED_CONTESTACI_012CONTESTACI ONDE(.PDF) NroActua 2



La sanción se impuso a la sociedad por incurrir en una causal de aprehensión y no poner a disposición la mercancía requerida; el término de caducidad se analiza respecto de la acción y no de la sanción, sin que hubiere operado la prescripción de la facultad sancionatoria, pues los tres años para proferir el requerimiento especial aduanero se contaban desde el momento en que debió poner a disposición la mercancía, según el requerimiento ordinario del 8 de julio de 2014. Los términos de firmeza de las declaraciones de importación se consideran para expedir liquidaciones oficiales por errores en las declaraciones de importación y no para los procedimientos que versan sobre causales de aprehensión

La nacionalización de mercancías implica la satisfacción plena de los requisitos establecidos en la legislación aduanera. La indebida clasificación arancelaria implica que la mercancía presentada no corresponde con la declarada y configura la causal de aprehensión prevista en el numeral 1.6 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999.

La no aprehensión de la mercancía por funcionarios delegados en la diligencia de registro y control que permitió su ingreso al territorio aduanero nacional no extingue el requisito de la correcta clasificación arancelaria; se advirtió al importador que la mercancía que quedaba a libre disposición estaba sujeta a análisis de composición físico químico por parte de la autoridad aduanera.

Los actos acusados se profirieron bajo el procedimiento establecido en los artículos 507 a 520 del Decreto 2685 de 1999, y los cuestionamientos de la demandante sobre la valoración de la DIAN del acervo probatorio no son idóneos para cuestionar su legalidad. La sanción se aplicó conforme a la ley, respecto de los responsables de los hechos en esta descritos, a la luz del principio de tipicidad y cumple los presupuestos del artículo 503 *ib.*, pues la mercancía declarada estaba incurso en causal de aprehensión por no corresponder con la analizada por la autoridad competente, y no pudo aprehenderse, pues la declarante no la puso a disposición de la Administración.

El incumplimiento de la obligación supone negligencia del obligado y la carga de la prueba de la Administración recae en la ocurrencia de la infracción aduanera y el incumplimiento de los requisitos de ley. Al no haberse subsanado la situación irregular de la mercancía, detectada en ejercicio de las facultades de investigación y control posterior, la autoridad aduanera podía disponer su aprehensión y decomiso en cualquier tiempo, comenzando por solicitar su puesta a disposición.

TRÁMITES DE PRIMERA INSTANCIA

El 2 de mayo de 2017 el Tribunal Administrativo de Norte de Santander celebró la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA, concretando la fijación del litigio en determinar si los actos demandados se ajustan a derecho o transgreden las normas que se invocan como violadas. Asimismo decretó las pruebas documentales anexadas a la demanda y a la contestación y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión¹⁴.

¹⁴ Acta de Audiencia Inicial del 2 de mayo de 2017, índice 2, 16_ED_ACTAAUDIE_016ACTAAUDIENC IA(.PDF) NroActua 2



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹⁵, por lo siguiente:

La DIAN puede adelantar los procedimientos y controles necesarios para asegurar el cumplimiento efectivo de las normas aduaneras, en torno al desarrollo de operaciones de comercio exterior, o mediante fiscalización posterior para verificar la introducción y permanencia legal de mercancías y bienes en el territorio aduanero nacional o la ocurrencia de conductas infractoras del régimen aduanero, dentro del término de caducidad previsto para el efecto, que no opera frente a medidas de aprehensión y decomiso de las mercancías.

Aceptada la declaración de importación y realizado el pago de tributos aduaneros, la DIAN puede autorizar el levante automático de la mercancía, la inspección documental o la inspección física de la misma.

El término de firmeza de la declaración de importación limita la potestad sancionadora cuando se advierte la comisión de infracciones aduaneras, pero no la facultad de verificación y control sobre la legal introducción y permanencia de mercancía en el territorio aduanero nacional.

La actuación sancionatoria por no poner a disposición la mercancía importada caducó el 8 de julio de 2017, tres años después de expedirse el requerimiento ordinario que solicitó dicha puesta a disposición. Dicha omisión configura el supuesto jurídico de la sanción enjuiciada, impuesta en el término de caducidad de la facultad sancionatoria.

La demandante conoció el resultado de las pruebas físico químicas practicadas a las muestras tomadas en la diligencia de registro del 27 de septiembre de 2011, porque la DIAN le permitió acceder al expediente en el que obraba el resultado de las mismas, al cual pudo referirse en las objeciones al requerimiento especial aduanero.

El artículo 231 del Decreto 2685 de 1999, regula una situación distinta a la ocurrida con las mercancías de la demandante, por cuenta de las facultades de control posterior autorizadas a la DIAN, y en virtud de las cuales se practicó la diligencia de registro, en la cual se detectó un error en la sub partida arancelaria de las mercancías importadas, con base en el análisis de composición físico químico de las mismas, independientemente de que entre los documentos soporte de las declaraciones de importación no se hubieran advertido tales inconsistencias.

La actuación de los funcionarios que practicaron dicha diligencia se circunscribió a la confrontación de los documentos soporte de las declaraciones de importación con los bienes introducidos al país, labor diferente a la desarrollada posteriormente por la Administración en la prueba pericial decretada en la diligencia, cuya practica conoció la demandante.

Las pruebas de la demandante no demuestran que la variación en la sub partida arancelaria ocurriera por el uso de sinónimos, para los términos utilizados por la

¹⁵ Índice 2, 22_ED_SENTENCIA_024SENTENCIAPR IME(.PDF) NroActua 2
Fls. 561 a 593, c. p. 1



Resolución 0388 de 2008 del Ministerio de Comercio Exterior, y en el expediente no reposa ninguna resolución que ordenara el decomiso de mercancías del que la actora predica la doble imposición de la sanción. Tampoco se acreditó falta de análisis del acervo probatorio al momento de imponerse la sanción demandada, ni indebida rotulación de las muestras de la mercancía importada o error en la conclusión de que ésta no se encontraba amparada, y no se agotó la carga de demostrar la vulneración de la cadena de custodia de la operación de comercio exterior.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia¹⁶. Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda en cuanto a que:

El término de firmeza de la declaración de importación se interrumpe con la notificación del requerimiento especial aduanero, que ocurrió el 15 de diciembre de 2014, cuando estaban en firme; además, se dio después de tres años de la visita en la que se conocieron las condiciones de las importaciones y la aceptación de sus respectivas declaraciones. Ese periodo trienal no se cuenta desde el requerimiento ordinario como lo sugiere la Administración.

No se tipifica la infracción, y la causal de aprehensión, fundamentada en diferencias en el gramaje y/o en los porcentajes de composición de la mercancía importada, no constituye causa eficiente para que la DIAN ordenara que tal mercancía se pusiera a su disposición, después de tres años de haberse declarado y de que las materias primas fueran consumidas, lo que hace imposible la contradicción de los documentos considerados para expedir los actos demandados, incluyendo los apoyos técnicos y análisis de los que no se le corrió traslado, lo cual conlleva la violación de los derechos de defensa y contradicción. Se deben valorar las pruebas practicadas en septiembre de 2011, para ordenar el decomiso.

NOVAPEL siguió los conductos legales para importar pieles, pagó los tributos exigidos al momento de la nacionalización de mercancías y atendió las visitas realizadas en el año 2011, permitiendo la toma de muestras de las mercancías importadas. La violación de los artículos 231 y 232-1 del EA es objeto de estudio, porque si bien la demandante podía optar por el rescate de mercancías no amparadas, presentando declaración de legalización y cancelando los tributos aduaneros y gastos de almacenamiento que se hubieren causado, al analizar integralmente la mercancía la DIAN pudo cerciorarse de que las declaraciones investigadas no amparaban mercancías diferentes a las inspeccionadas en las visitas de inspección, para control y verificación.

El acto confirmatorio de la resolución sanción se profirió en vigencia del Decreto 993 del 15 de mayo del 2015, que definió el término «mercancía diferente» y los márgenes para establecer cuándo no está amparada la mercancía. Como esa norma eliminó la sanción del 200 % para las mercancías objeto de toma de muestras durante un control simultáneo o posterior, se debe aplicar favorabilidad y revocar la sanción.

¹⁶ Índice 2 23_ED_MEMORIALR_025RECURSODEAP EL(.PDF) NroActua 2



TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Admitido el recurso de apelación¹⁷ y estando en la etapa prevista por los numerales 4 a 6 del artículo 247 del CPACA, la **DIAN** solicitó desestimar los argumentos de apelación, confirmar la sentencia de primera instancia y condenar en costas a la demandante¹⁸, porque la resolución sanción se profirió a la luz del ordenamiento jurídico aduanero y se notificó en debida forma, permitiendo que la demandante interpusiera los recursos de ley.

Reiteró que el cómputo del término de caducidad de la potestad sancionatoria en materia aduanera inicia cuando la DIAN conoce el hecho sanable; que la infracción sancionada se tipificó y gozó de causa eficiente, porque mercancías no amparadas en declaraciones de importación no fueron puestas a disposición de la autoridad aduanera, frente a esa falta de amparo de mercancías por diferencias con las muestras analizadas, la importadora pudo obtener su legalización pagando el rescate correspondiente, que el principio de favorabilidad exige dicha legalización, y que la demandante conoció y controvertió las pruebas incorporadas a la actuación.

El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de las resoluciones que sancionaron a la demandante con multa equivalente al 200 % del valor en aduana de las mercancías que no puso a disposición de la Dirección Seccional de Cúcuta para efectos de aprehensión¹⁹.

En términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, como apelante única, corresponde analizar: *i)* la caducidad de la potestad sancionatoria aduanera en la actuación enjuiciada, de cara a la firmeza de las declaraciones de importación que introdujeron las mercancías cuestionadas al territorio aduanero nacional; *ii)* la tipificación de la falta sancionada en el marco legal y probatorio aplicable y, *iii)* si opera el principio de favorabilidad en la sanción impuesta.

Caducidad de la potestad administrativa sancionatoria en materia aduanera

El artículo 478 del Decreto 2685 de 1999²⁰, establece que la acción administrativa sancionatoria caduca en el término de tres años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera, salvo cuando ese momento no se pueda establecer, en cuyo caso se toma la fecha en que las autoridades aduaneras conocen del mismo. Y precisa que, tratándose de hechos con ejecución sucesiva o permanente, el inicio del término corresponde al momento en que ocurre el último hecho u omisión.

¹⁷ Índice 4 Samai

¹⁸ Índice 11 Samai

¹⁹ Índice 11 Samai

²⁰ "La acción administrativa sancionatoria prevista en este Decreto, caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera. Cuando no fuere posible determinar la fecha de ocurrencia del hecho, se tomará como tal la fecha en que las autoridades aduaneras hubieren tenido conocimiento del mismo. Cuando se trate de hechos de ejecución sucesiva o permanente, el término de caducidad se contará a partir de la ocurrencia del último hecho u omisión. La acción administrativa sancionatoria prevista en el artículo 482-1 del presente Decreto caduca en el término de tres años contados a partir del vencimiento del plazo de la importación temporal señalado en la declaración."

Por su parte, el artículo 131 *ib*, dispone la firmeza de la declaración de importación después de tres años de haberse presentado o aceptado, salvo cuando se notifica requerimiento especial y, en caso de que dicha declaración se haya corregido o modificado, el término de firmeza se cuenta desde la fecha de presentación y aceptación de la declaración de corrección o de la modificación de la declaración²¹.

A la luz del Estatuto Aduanero, la potestad administrativa sancionatoria puede ejercerse por resolución independiente, o dentro de los procesos de determinación oficial. Sobre el conteo del término de caducidad en uno y otro caso, la Sala ha dicho que *«el término de caducidad de tres años con que cuenta la administración para imponer sanciones en materia aduanera bajo el régimen dispuesto en el Decreto 2685 de 1999 corre de manera independiente al término de firmeza de las declaraciones aduaneras», y «la potestad sancionatoria solo se entiende plenamente ejercida por la administración con el acto oficial que la impone, por lo que el término de caducidad para su imposición corre a partir del momento de la comisión del hecho, y se interrumpe con la notificación de la liquidación oficial de revisión de valor, cuando se impone en ese acto»*²².

Ahora bien, la sanción discutida fue impuesta por resolución independiente con fundamento en el artículo 503 del EA²³, equivalente al 200 % del valor en aduana de la mercancía que no se puede aprehender por *«haber sido consumida, destruida, transformada o porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera»*, sin perjuicio de la situación irregular en la que se encuentra la mercancía y, por tanto, de la facultad de la autoridad aduanera para disponer en cualquier tiempo su aprehensión y decomiso.

Frente a las sanciones previstas en el artículo 503 *ib*, a partir de una de las causales de aprehensión de mercancía enumeradas en el artículo 502 *ib*, esta Corporación ha sostenido que el inicio del conteo del término establecido en el artículo 478 *ejusdem* se da al momento de identificarse la causal²⁴ constitutiva de la infracción aduanera que concreta la irregularidad sancionable.

²¹ “La Declaración de Importación quedará en firme transcurridos tres (3) años contados a partir de la fecha de su presentación y aceptación, salvo que se haya notificado Requerimiento Especial Aduanero. Cuando se ha corregido o modificado la Declaración de Importación inicial, el término previsto en el inciso anterior se contará a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Corrección o de la modificación de la Declaración.”

²² Sentencia del 27 de octubre de 2022, Exp. 25552, CP. Milton Chaves García, citada en sentencias de la misma fecha, exps. 23563, 25874 y 23546, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto. Dicha sentencia rectificó el criterio inicial de la Sentencia del 22 de octubre de 2020, exp. 22059, CP. Milton Chaves García, según el cual el término de caducidad para el ejercicio de la potestad sancionadora no podía computarse de manera independiente al término de firmeza de las declaraciones de importación, porque éste último era el límite temporal para la modificación del valor en aduanas de las mercancías, y para la imposición de sanciones mediante liquidación oficial. En su lugar, retomó la postura de la sentencia del 29 de septiembre de 2011, exp. 17970, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, según la cual cuando la sanción se impone en una liquidación oficial, el término de caducidad solo se interrumpe con la notificación de esta última, y no con la expedición del requerimiento especial, para así sostener que el término para ejercer la potestad sancionatoria no se encontraba condicionado por el artículo 478 del EA, dada la diferenciación entre el acto sancionatorio en sentido estricto y el acto modificatorio de las obligaciones aduaneras.

²³ “Cuando no sea posible aprehender la mercancía por haber sido consumida, destruida, transformada o porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera, procederá la aplicación de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor en aduana de la misma, que se impondrá al importador o declarante, según sea el caso. También se podrá imponer la sanción prevista en el inciso anterior, al propietario, tenedor o poseedor, o a quien se haya beneficiado de la operación, o a quien tuvo derecho o disposición sobre las mercancías, o a quien de alguna manera intervino en dicha operación, salvo que se trate de un adquirente con factura de compraventa de los bienes expedida con todos los requisitos legales. Si se trata de un comerciante, la operación deberá estar debidamente registrada en su contabilidad. En aquellos casos en que no se cuente con elementos suficientes para determinar el valor en aduana de la mercancía que no se haya podido aprehender, para el cálculo de la sanción mencionada se tomará como base el valor comercial, disminuido en el monto de los elementos extraños al valor en aduana, tales como el porcentaje de los tributos aduaneros que correspondan a dicha clase de mercancía. La imposición de la sanción prevista en este artículo no subsana la situación irregular en que se encuentre la mercancía, y en consecuencia, la autoridad aduanera podrá disponer en cualquier tiempo su aprehensión y decomiso.”

²⁴ Consejo de Estado, Sección Primera, Sentencia del 6 de noviembre de 2020, exp. 13001-33-31-004-2012-00238-01C. P. Dr. Roberto Augusto Serrato Valdés,



Para la Sala, la omisión de «no ponerse a disposición de la autoridad aduanera la mercancía solicitada», sancionada por los actos acusados, se configuraba a partir del momento en que vencía el término otorgado por el Requerimiento Ordinario 0084 del 8 de julio de 2014²⁵, para que la importadora pusiera las mercancías descritas en las Declaraciones de Importación 07477280154538 del 1 de septiembre de 2011, 07771290019361 del 29 de julio de 2011 y 07477400039319 del 27 de julio de 2011, a disposición de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, para fines de aprehensión por la causal de «no corresponder con la descripción declarada», prevista en el numeral 1.6 del artículo 502 del EA²⁶.

Según los ordinales primero y segundo del requerimiento señalado, dicho término era de 15 días calendario contados desde la notificación del mismo, realizada el 8 de julio de 2014, fecha del sello postal que figura en la página 8 de aquél. Sin embargo, el 22 de julio siguiente, previa petición de copias del 14 de julio, la importadora solicitó ampliación de términos para responder el requerimiento ordinario, porque la mercancía solicitada estaba distribuida en 7 bodegas a nivel nacional y se estaba inventariando.

En respuesta del 25 de julio de 2014, la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta indicó que el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, establece un plazo de 15 días para responder los requerimientos ordinarios o solicitudes de información, y aceptó extender el conferido para la entrega de la mercancía, hasta el 15 de agosto de 2014, fecha en la que la importadora respondió el requerimiento ordinario solicitando que se archivara la investigación en trámite y que se desistiera de la solicitud de colocar a disposición las mercancías, por varias razones sustanciales²⁷.

El 5 de diciembre del mismo año se abrió expediente administrativo para determinar la posible comisión de la falta sancionable, y el 12 de diciembre de 2014, se expidió el Requerimiento Especial Aduanero que propuso imponer la sanción establecida en el artículo 503 del EA, notificando tal propuesta el 16 de diciembre de 2014, según certificado de entrega de la empresa de mensajería Inter Rapidísimo²⁸.

Por lo anterior no se configura la caducidad de la facultad sancionatoria ejercida en la Resolución 0668-000329 del 18 de febrero de 2015, e interrumpida con la notificación de dicho acto, el 20 de febrero siguiente, según certificación 3000200529329 de la empresa Inter Rapidísimo, porque en esa fecha aún transcurrían los tres años conferidos por el artículo 478 del EA para sancionar infracciones aduaneras como la ocurrida en el año 2014, cuando la actora omitió poner la mercancía solicitada por el requerimiento ordinario del 8 de julio de ese año, a disposición de la Administración dentro del término conferido para hacerlo.

Dicha irregularidad es autónoma de la investigación dispuesta por el Auto de Apertura Preliminar 78-2012 del 13 de agosto de 2012, expedido por la misma Dirección

²⁵ Fls. 6-13, c.a.

²⁶ CAUSALES DE APREHENSIÓN Y DECOMISO DE MERCANCÍAS. Dará lugar a la aprehensión y decomiso de mercancías la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

1. En el régimen de importación (...)

1.6. **Cuando la mercancía** no se encuentre amparada en una Planilla de Envío, Factura de Nacionalización o Declaración de Importación, o **no corresponda con la descripción declarada**, o se encuentre una cantidad superior a la señalada en la Declaración de Importación, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción, salvo que estos últimos se hayan subsanado en la forma prevista en los numerales 4 y 7 del artículo 128 y en los párrafos primero y segundo del artículo 231 del presente decreto, en cuyo caso no habrá lugar a la aprehensión.

²⁷ Fls. 470 y sgts, c. de p.

²⁸ Fl. 10 antecedentes

Seccional «para determinar la ocurrencia de posibles infracciones administrativas aduaneras y dentro de ellas ordenar y practicar todas las diligencias y pruebas pertinentes, conducentes y necesarias para esclarecer los hechos materia de investigación», en consideración a los informes respecto de la diligencia de registro practicada y remitidos por la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali a la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, para efecto de la competencia sancionatoria que le asistía en el domicilio del presunto infractor (Cúcuta)²⁹.

A la luz de las previsiones legales de los artículos 232-1 del EA, vigente para la época de los hechos³⁰, sobre mercancía no declarada a la autoridad aduanera, y 1.6 del artículo 502 *ib*³¹, sobre causales de aprehensión, la Dirección Seccional de Cúcuta estaba legitimada para disponer las medidas o diligencias dirigidas a esclarecer los hechos materia de la «investigación sancionatoria», independientemente de los relacionados con la situación jurídica de las mercancías importadas, derivadas de la diligencia de registro y la visita de inspección aduanera de fiscalización realizadas el 27 de septiembre de 2011 «dentro del procedimiento de aprehensión, reconocimiento y avalúo de mercancías», con incidencia directa en la clasificación arancelaria de las mismas, a partir de un análisis físico químico de composición, que dista de la descripción hecha en las declaraciones de importación 07477280154538 del 1 de septiembre de 2011, 07771290019361 del 29 de julio de 2011 y 07477400039319 del 27 de julio de 2011.

Dada la autonomía de la investigación sancionatoria adelantada por la Dirección Seccional de Cúcuta, los ordinales primero (*último párrafo*) y segundo del Requerimiento Ordinario 0084 del 8 de julio de 2014, previnieron expresamente a la importadora sobre la imposición de la sanción equivalente al 200 % del valor en aduana de la mercancía, establecida en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, en caso de que venciera el término otorgado por el requerimiento y la mercancía no se hubiere puesto a disposición de la autoridad aduanera. No procede el cargo de apelación.

Causa de la sanción impuesta – Tipicidad de la infracción sancionada

Aduce la apelante que la sanción impuesta carece de causa eficiente, porque la orden de poner las mercancías a disposición por causales de aprehensión fundamentadas en la composición de aquéllas, se dictó luego de tres años de haberlas importado, al término de los cuales no podía controvertir las pruebas en las que se fundamentaron

²⁹ Oficio 188238211-4041 del 13 de octubre de 2011

³⁰ Es decir, con la adición del Decreto 1232 de 2001 y antes de la modificación introducida por el artículo 8 del Decreto 993 de 2015. “Se entenderá que la mercancía no ha sido declarada a la autoridad aduanera cuando: a) No se encuentre amparada por una Declaración de Importación; b) No corresponda con la descripción declarada; c) En la Declaración de Importación se haya incurrido en errores u omisiones en la descripción de la mercancía, o d) La cantidad encontrada sea superior a la señalada en la Declaración de Importación.

Sin perjuicio de lo establecido en los numerales 4 y 7 del artículo 128 del presente decreto, siempre que se configure cualquiera de los eventos señalados en el presente artículo, procederá la aprehensión y decomiso de las mercancías. Cuando la cantidad encontrada sea superior a la señalada en la declaración, la aprehensión procederá sólo respecto de las mercancías encontradas en exceso.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales b) y c) del presente artículo, cuando habiéndose incurrido en errores u omisiones en la descripción de la mercancía en la Declaración de Importación, la autoridad aduanera pueda establecer, con fundamento en el análisis integral de la información consignada en la Declaración de Importación y en los documentos soporte de la misma, que la mercancía corresponde a la inicialmente declarada, y los errores u omisiones no conlleven que la Declaración de Importación pueda amparar mercancías diferentes, no habrá lugar a su aprehensión, pudiéndose subsanar los errores u omisiones a través de la presentación de una Declaración de Legalización sin el pago de rescate”.

³¹ Modificado por el artículo 6 del Decreto 1446 de 2011. “Cuando la mercancía no se encuentre amparada en una planilla de envío, factura de nacionalización o declaración de importación, o no corresponda con la descripción declarada, o se encuentre una cantidad superior a la declarada, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción, que impidan la identificación o individualización de la misma, o no se pueda establecer su correspondencia con la inicialmente declarada, salvo que estos errores u omisiones se hayan subsanado en la forma prevista en el numeral 4 del artículo 128 y en los párrafos 1o y 2o del artículo 231 del presente decreto, en cuyo caso no habrá lugar a la aprehensión.”



los actos demandados. Reclama una nueva valoración de las pruebas practicadas en septiembre de 2011, destacando la colaboración que prestó para la toma de muestras de las mercancías en las visitas que atendió durante ese año con fines de registro e inspección, así como el pago de tributos aduaneros al momento de nacionalizarlas.

Para resolver, se observa:

La potestad sancionadora manifiesta el *ius puniendi* del Estado, a través de medidas coercitivas por parte de las autoridades administrativas dirigidas a preservar y/o restaurar el ordenamiento jurídico³² y adoptadas en el marco de principios constitucionales garantes del debido proceso aplicable a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, entre ellos, el de tipicidad o taxatividad que, en genuina expresión del de legalidad, asigna la descripción clara, completa e inequívoca de los hechos punibles e infracciones administrativas al legislador.

Por cuenta de dicho principio, las normas que establecen sanciones deben ser precisas en cuanto a los elementos esenciales del tipo infractor, describiendo con exactitud la conducta sancionada, para así contar con criterios reguladores en la valoración normativa de la falta (*grado de culpabilidad del agente; gravedad o levedad de su conducta, y graduación de la respectiva sanción según la intensidad del comportamiento*), los montos máximos y mínimos de la sanción y los criterios de proporcionalidad para imponerla; sin lugar a descripciones vagas e indefinidas que sujeten la efectividad de la aquélla a decisiones arbitrarias de la autoridad administrativa sancionadora³³.

En el caso concreto, la Resolución 0668-000329 del 18 de febrero de 2015, cuyo epígrafe distingue el concepto de **«Resolución cuando no es posible aprehender la mercancía Art. 503 Dcto 2685/99»**, impuso sanción respecto de las mercancías descritas en las Declaraciones de Importación 07477280154538 del 1 de septiembre de 2011, 07771290019361 del 29 de julio de 2011 y 07477400039319 del 27 de julio de 2011, **inmersas en la causal de aprehensión 1.6 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, por «no corresponder con la descripción declarada», y porque no fueron puestas a disposición de la Administración para fines de aprehensión**, conforme a lo solicitado en el Requerimiento Ordinario 0084 del 8 de julio de 2014.

En ese sentido, precisó que la mercancía descrita se encontraba en estado de ilegalidad dentro del territorio aduanero, puesto que no se encontraba amparada en una declaración de importación **«ya que su descripción no corresponde a la declarada, toda vez que según el reporte enviado por el Grupo de Arancel, Origen y Laboratorio de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, las muestras tomadas en la visita de inspección no**

³² Según la Sentencia C-762 de 2009, “El derecho sancionador es una categoría jurídica amplia y compleja, por la cual el Estado puede ejercer un derecho de sanción o *ius puniendi*, destinado a reprimir conductas que se consideran contrarias al Derecho, es decir, a los derechos y libertades u otros bienes jurídicos protegidos. Dentro de sus manifestaciones, se han distinguido de un lado el derecho penal delictivo, que por lo mismo que está encaminado a proteger bienes jurídicos más preciados para el ordenamiento admite la punición más severa, y de otro, los que representan en general poderes del Derecho administrativo sancionador, como es el caso del contravencional, del disciplinario y del correccional, en el que el derecho disciplinario procura asegurar el cumplimiento de deberes y obligaciones por parte de servidores públicos o profesionales de determinadas profesiones como médicos, abogados o contadores. Entre los diversos tipos de derecho sancionador existen diferencias: es así como en el derecho penal no sólo se afecta un derecho tan fundamental como la libertad, sino que además sus mandatos se dirigen a todas las personas, por lo cual es natural que en ese campo se apliquen con máximo rigor las garantías del debido proceso y admite una punición más severa. En cambio, otros derechos sancionadores no sólo no afectan la libertad física, pues se imponen otro tipo de sanciones, sino que además sus normas operan en ámbitos específicos, ya que se aplican a personas que están sometidas a una sujeción especial, por lo que las sanciones aplicables son de diferente entidad.

³³ Corte Constitucional, C-441 de 2021, M. P. Jorge Enrique Ibáñez



corresponden a lo declarado» y su subpartida arancelaria también era diferente, de acuerdo al Informe Técnico de la Subdirección Técnica Aduanera. (pág. 14)

Y, bajo la anterior premisa, consideró frente a las objeciones formuladas por Comercial Novapel Ltda, al responder el requerimiento especial aduanero que precedió a la resolución sanción (págs. 15-16) que:

«A lo anteriormente manifestado por el Representante Legal, este Despacho debe decir:

No solo se tuvo en cuenta el Oficio 100227343-0056 del 24 de febrero de 2012, también el Oficio 100227342-0495 del 15 de junio de 2012, que es la respuesta a la consulta elevada a la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera sobre la clasificación arancelaria de la mercancía, sino que además con los resultados del análisis fisicoquímico que es la prueba pertinente para establecer la clase de mercancía, se hizo un análisis comparativo de la descripción de la mercancía contenida en la declaración contra el informe técnico, lo que dio como resultado que en el caso de las tres declaraciones de importación investigadas, la mercancía es diferente y también la subpartida arancelaria.

El análisis mencionado en el punto anterior es el que debía hacerse y no el sugerido por el representante legal, porque el tema importante era que la mercancía no correspondía a la declarada y o las actividades realizadas por los funcionarios de la DIAN.

*La División de Gestión de Fiscalización sí hizo un análisis del acervo probatorio para proferir el Requerimiento Especial Aduanero (...) pues **todas las pruebas especialmente la principal que es el análisis fisicoquímico de la mercancía llevaron a la conclusión que dicha mercancía no correspondía a la descrita en la declaración**, por tanto no estaba amparada y por ello la solicitó; al no haber sido puesta a disposición, dictó dicho requerimiento.*

*Los funcionarios de la DIAN Cúcuta no se extralimitaron al desconocer el acervo probatorio pues **la única prueba para determinar la clase de mercancía importada era el Análisis de Laboratorio y como se estableció que dicha mercancía era diferente a la declarada**, fue que se dijo que no se encontraba amparada (...)*

*La DIAN en ningún momento había solicitado poner a disposición la mercancía, sólo lo hizo con el Requerimiento Ordinario No. 084 del 8 de julio de 2014 y **no lo había hecho antes pues no se había establecido que era una mercancía diferente** (...)*

La solicitud de la DIAN de poner a disposición la mercancía se hace cuando según el D. 2685 artículo 232-1, lit. b) No corresponda con la descripción declarada, por lo que procederá la aprehensión y para ello se solicitó ponerla a disposición cuando se estableció que la declarada era diferente a la amparada en las declaraciones de importación (...)

Para oponerse a esa fundamentación, el concepto de violación de la demanda reparó en varios aspectos de la descripción de la mercancía para predicar la «inexistencia de causa eficiente» que condujeran a poner a disposición de la autoridad aduanera las mercancías importadas, objeto del requerimiento ordinario 0084 del 8 de julio de 2014, en el marco argumentativo de las páginas 12 a 14 de la demanda, y, en relación directa con el mismo, los cuestionamientos probatorios hechos a través de los numerales 8 y siguientes del cargo sobre «Violación del principio de buena fe» de las páginas 19 a 22, como también en los razonamientos del cargo de «falsa motivación» de las páginas 25 a 29, con los que la importadora pretendió atacar la eficiencia de los análisis de laboratorio para determinar la naturaleza de la mercancía y, por esa vía, descender a la formulación jurídica de que la actuación administrativa se había enfocado en la clasificación arancelaria de la mercancía, «la cual», según afirma, «a pesar de no coincidir con la declarada, no significa que la mercancía no está declarada o que no coincide», con la

conclusión de que no era lo mismo decir que la mercancía no estaba declarada a decir que la clasificación mercancía no correspondía.

Ahora bien, para la Sala, el tipo sancionatorio previsto en el referido artículo 503, opera frente al presupuesto objetivo de «**no poderse aprehender la mercancía**», por las específicas circunstancias de «*haber sido consumida, destruida, transformada o **porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera***», causales autónomas que imposibilitan la medida de aprehensión en la que deben intervenir los sujetos de la sanción, en tanto responsables de la obligación aduanera³⁴ que, según el artículo 87 del EA, nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional y comprende la presentación de la declaración de importación y el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, al igual que la obligación de «*obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requieran las autoridades aduaneras, atender las solicitudes de información y pruebas y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidas en las normas correspondientes*».

Claramente, al elemento objetivo del tipo «*no poderse aprehender la mercancía*» resulta ínsita la concurrencia de una causal de aprehensión que no pueda hacerse efectiva, ante la cual el legislador aduanero anticipó el nacimiento de las ya enunciadas infracciones sancionadas por el artículo 503, entre ellas, el hecho instantáneo de «*no ponerse a disposición la mercancía*» para continuar el procedimiento administrativo dirigido a verificar la legalidad de los documentos de importación y a definir la situación jurídica de aquélla, de modo que la negativa del importador a entregarla materializa la infracción³⁵.

Así y por vía de la subsunción normativa, el hecho probado de que la solicitud del requerimiento ordinario de «*puesta a disposición de una mercancía incurso en causal de aprehensión*» no sea debidamente atendida, es una causa eficiente de la sanción discutida, en cuanto configura el elemento material de la infracción castigada (*no poderse aprehender la mercancía por no haberse puesto a disposición de la autoridad aduanera*).

Bajo tales premisas y entendiendo que la causal de aprehensión motivante de la solicitud de puesta a disposición de la mercancía importada por la demandante es la de «*no corresponder con la descripción declarada*», que junto con otros supuestos se establece en el numeral 1.6 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999³⁶, y que la misma se fundamentó en un material probatorio que tanto en sede administrativa como jurisdiccional la actora acusa de inexistente e insuficiente para el requerimiento de puesta a disposición de la mercancía, la Sala descende al análisis integral de la documentación aportada al expediente digital que pasa a detallarse:

- El 22 de septiembre de 2011, las Subdirectoras de Gestión de Fiscalización Tributaria y Aduanera ordenaron realizar la diligencia de registro prevista en el

³⁴ “Son responsables de las obligaciones aduaneras, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía. Así mismo, son responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, intermediario y el declarante” (Decreto 2685 de 1999, art. 3º).

³⁵ La Sentencia del 20 de junio de 2012, exp. 2008-00171, C. P. María Elizabeth García González, señaló: “La Administración, en el caso particular, procedió a aplicar la sanción, una vez corroborado que los documentos soporte presentados no corresponden con la operación de comercio exterior declarada, (...) y ante la imposibilidad de aprehender la mercancía, por no haber sido puesta a su disposición. Así las cosas, la Sala encuentra acertada la sanción aplicada por la DIAN ante la imposibilidad de aprehender la mercancía que se encontraba en situación de ilegalidad en el territorio aduanero...” (Subrayado fuera de texto)

³⁶ “1.6. Cuando la mercancía no se encuentre amparada en una Declaración de Importación, o no corresponda con la descripción declarada, o se encuentre una cantidad superior a la señalada en la Declaración de Importación, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción (...)”

artículo 779-1 del ET³⁷, en los establecimientos de comercio y oficinas de la sociedad importadora en la Ciudad de Cali.

- El 27 de septiembre los funcionarios comisionados de dichas subdirecciones practicaron la diligencia, en cuya acta se hicieron constar las verificaciones realizadas y la relación de pruebas documentales que se llevarían a dicha División. En la misma fecha se levantó el Acta de Hechos 836 contentiva de la visita de inspección de fiscalización para control y verificación de las mercancías de procedencia extranjera importadas (*cuero sintético presentado en rollos y láminas de caucho*), dentro de la actuación de aprehensión, reconocimiento y avalúo de aquéllas, en la que otros funcionarios igualmente comisionados revisaron el inventario físico de las mismas junto con las declaraciones de importación y sus documentos soporte, anunciando el legal ingreso al territorio aduanero nacional, y tomaron muestras de la mercancía más representativa para verificar su composición y la subpartida arancelaria a la que pertenecían, según Memorando 0529 del 8 de septiembre de 2008 de la Dirección Técnica Aduanera. Todo ello se informó a la División de Gestión de Fiscalización Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali³⁸, el 29 de septiembre.
- Las muestras tomadas fueron analizadas por la Coordinación de los Servicios de Laboratorio de Aduanas de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera³⁹, en respuesta al apoyo técnico que la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali solicitó a la División de Gestión de Operación Aduanera, el 5 de octubre de 2011.
- El 13 de octubre de 2011 la División de Gestión de Fiscalización de Cali remitió a la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta el informe de las diligencias de registro ordenadas por las subdirecciones de Gestión de Fiscalización Tributaria y Aduanera a la importadora, junto con la documentación relacionada en 138 folios.
- El 25 de octubre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta pidió a su homóloga de la Dirección Seccional de Cali que le describiera la irregularidad cometida por la declarante para iniciar la acción de fiscalización a la que hubiere lugar quien, a su vez, le trasladó el análisis físico químico de las muestras de mercancía tomadas en las diligencias de inspección y registro, junto con informes y documentos soporte⁴⁰.
- Por Auto de Apertura Preliminar 78-2012 del 13 de agosto de 2012 la División de Gestión de Fiscalización ordenó adelantar investigación a la demandante para determinar la ocurrencia de posibles infracciones administrativas aduaneras, y realizar todas las diligencias, ordenando y practicando las demás pruebas pertinentes, conducentes y necesarias para esclarecer los hechos investigados. El 13 de febrero de 2013 se reasignó dicha investigación.
- Entre múltiples diligencias, oficios, correos electrónicos y cruces de información relacionadas con la investigación, el 25 de septiembre de 2013, la Dirección

³⁷ Resolución 010109 del 22 de septiembre de 2011, fl. 262

³⁸ Fl. 251 a 261

³⁹ Reporte del 24 de febrero de 2012, fls. 236 y sgts

⁴⁰ Fls. 222-219, 441-452



Seccional de Cúcuta recibió respuesta de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera del nivel central, sobre la clasificación arancelaria aplicable a las mercancías importadas, de acuerdo con el análisis fisicoquímico practicado a muestras de las mismas, ubicadas en su gran mayoría en la subpartida 3921.13.00.00, una en la 4304.00.00.00 y otras dos en la 6005.32.00.00 y 5903.20.00.00, distintas de las subpartidas declaradas⁴¹.

- Ante esos hallazgos, la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta expidió el Requerimiento Ordinario 0084 del 8 de julio de 2014, por el cual solicitó a la demandante colocar la mercancía de las declaraciones 07477400039319 del 27 de julio de 2010, 07771290019361 del 29 de julio de 2011 y 07477280154538 del 1 de septiembre de 2011, a disposición de la autoridad aduanera «por no corresponder a lo declarado (subpartida 6001920000) y diferir de la subpartida arancelaria establecida en el reporte del grupo de Arancel, Origen y Laboratorio de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá», según cotejos visibles en los folios 462 a 463 del cuaderno de pruebas, pidiendo que, para entregar la mercancía al depósito habilitado se informara la fecha y hora en que se realizaría el correspondiente proceso de aprehensión. Al tiempo, precisó que, respecto de las declaraciones de importación 07477310040546 del 13 de julio de 2010, 07477400044724 del 22 de septiembre de 2011, 07477270244826 del 9 de marzo de 2011 y 07771280039921 del 11 de marzo del mismo año, existía correspondencia entre el análisis y la clasificación arancelaria declarada.
- El 14 de julio de 2014, la demandante solicitó copia del expediente correspondiente al requerimiento ordinario referido y el 21 de julio solicitó ampliación de términos para responderlo, señalando que «En este momento nos encontramos analizando la situación, ya que la mercancía que ustedes solicitan poner a disposición se encuentra distribuida en (7) SIETE bodegas a nivel nacional y nos encontramos inventariándola para conocer la cantidad de ella que aún está en nuestro poder». Considerada tal petición, la Jefe de Investigaciones Aduaneras amplió el plazo hasta el 15 de agosto de 2014, día en el que se recibió la respuesta al requerimiento ordinario, pidiéndose archivar la investigación adelantada y desistir de la solicitud de colocar a disposición las mercancías por manejos incorrectos de las pruebas practicadas, violaciones al debido proceso y a los derechos de defensa y contradicción, inducciones a error para las clasificaciones arancelarias declaradas y descripciones genéricas de las mercancías en los análisis fisicoquímicos considerados⁴².
- Con ocasión de dicha respuesta, la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta gestionó diferentes verificaciones, entre ellas, sobre el apoyo técnico de laboratorio del 30 de septiembre de 2011, contenido del análisis fisicoquímico de unas muestras de las mercancías importadas, enviado por la Dirección Seccional de Aduanas de Barranquilla el 10 de noviembre de 2014, y sobre los soportes de fichas, toma de muestras, rótulos y apoyo técnico del 1 de marzo de 2012, remitidos por la Dirección Seccional de Aduanas de Cali el 11 de noviembre de 2014⁴³.

⁴¹ Fls. 429 a 434, c. de p.

⁴² Fls. 470-486 c. de p.

⁴³ Fls. 505, 506, 583 c. de p.

- El primero de diciembre de 2014, se suscribe informe de auditoría⁴⁴ en el que se hace una valoración pormenorizada de las pruebas practicadas, con cuadros comparativos detallados sobre la descripción de las declaraciones de importación de cara a los informes técnicos, análisis de laboratorio y clasificación arancelaria; ratificándose que al vencimiento de la ampliación del término conferido para colocar la mercancía a disposición de la autoridad aduanera, no se había cumplido esa solicitud, constituyéndose la infracción aduanera prevista en el artículo 503 del EA. En consecuencia, se solicitó abrir expediente para proferir el respectivo acto sancionatorio.
- El 5 de diciembre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización dictó auto de apertura de investigación a solicitud de la Dirección Seccional de Cúcuta por el Concepto «art. 503 del Decreto 2685 de 1999», dentro de la cual se dictó requerimiento especial aduanero del 12 de diciembre de 2014, bajo el concepto «cuando no sea posible aprehender la mercancía (Art. 503)», que propuso imponer la sanción acusada. Al responder dicho requerimiento, la importadora solicitó tener como pruebas las obrantes en el expediente y el concepto emitido por perito respecto a la toma de muestras y la contaminación de las mismas por mal manejo y manipulación⁴⁵; y el 8 de enero de 2015 pidió solicitar a la DIAN de Barranquilla enviar la muestra con la que se hizo el análisis fisicoquímico amparado en unas declaraciones de mercancías coincidentes con la de la declaración 07477400039319 del 27 de julio de 2011, y que se enviara al laboratorio del SENA las muestras tomadas por la DIAN – Cali, para un nuevo análisis fisicoquímico.
- El 20 de enero de 2015, el Grupo de Investigaciones Aduaneras de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta denegó por innecesarias las pruebas solicitadas, en la medida en que el requerimiento especial se basaba en el acervo probatorio existente en el expediente administrativo; la recolección, análisis y clasificación arancelaria de las muestras ya la habían realizado las autoridades competentes, y la prueba de análisis fisicoquímicos, por parte de la Dirección Seccional de Barranquilla, ya se había practicado y reposaba en la investigación adelantada, lo que también le restaba procedencia a un nuevo análisis fisicoquímico por parte del SENA. La importadora no interpuso el recurso de reposición procedente contra dicha decisión denegatoria⁴⁶.

El recuento probatorio señalado corrobora la tipificación de la infracción sancionada en los actos demandados, porque confirma la omisión de la importadora en cuanto a la puesta a disposición de la mercancía solicitada por el Requerimiento Ordinario 0084 del 8 de julio de 2014, la cual, de acuerdo con las pruebas técnicas especializadas y sus resultados fisicoquímicos, «no correspondía con la declarada», configurando uno de los tipos autónomos de aprehensión previstos en el artículo 1.6. del artículo 502 del EA, que, por su propia naturaleza, conlleva el efecto colateral de afectar las subpartidas inicialmente declaradas para una mercancía diferente a la que detectaron los apoyos y análisis practicados por los laboratorios oficiales.

⁴⁴ Fls. 537-566 c. de p.

⁴⁵ Fls. 611-647 y 681-694, c. de p.

⁴⁶ Fls. 1-4, c. de p.

En efecto, a partir de dichos apoyos y análisis se establecieron diferencias en la descripción de las mercancías y en las subpartidas arancelarias declaradas al momento de la importación que, a la postre, configuraron la causal de aprehensión prevista en el mencionado numeral 1.6, según la cual, hay lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías, cuando éstas no estén *«amparadas en una planilla de envío, factura de nacionalización o declaración de importación, o no correspondían con la descripción declarada, o se encuentre una cantidad superior a la declarada, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción, que impidan la identificación o individualización de la misma, o no se pueda establecer su correspondencia con la inicialmente declarada, salvo que estos errores u omisiones se hayan subsanado en la forma prevista en el numeral 4 del artículo 128⁴⁷ y en los párrafos 1o y 2o del artículo 231 del presente decreto⁴⁸, en cuyo caso no habrá lugar a la aprehensión»*, es decir, mediante la solicitud del levante de la mercancía con declaración de legalización posterior a la diligencia de inspección aduanera en la que se adviertan descripciones parciales o incompletas de la mercancía, que los subsane, sin pago por concepto de rescate.

Por lo demás, las causas de no ponerse a disposición la mercancía requerida no se encuentran justificadas en el contexto probatorio traído a colación, porque además de que la solicitud de ampliación del término para responder el requerimiento ordinario puso de presente la existencia de la mercancía solicitada *-sujeta a un análisis cuantitativo por encontrarse en siete bodegas a nivel nacional y ser objeto de inventario-*, lo finalmente ocurrido es que aquélla no se puso a disposición bajo la insistencia de revaloraciones probatorias a los apoyos y análisis fisicoquímicos que las autoridades técnicas realizaron sobre las muestras físicas inspeccionadas por las Direcciones Seccionales de Aduanas de Cali y Barranquilla, a los que la importadora demandante accedió en el curso de la investigación, contando con la oportunidad de oponerse a los mismos a través de las respuestas al Requerimiento Ordinario 0084 y al Requerimiento Especial 04-50-00-163 y del recurso de reconsideración contra la resolución sanción, manteniéndose incólume el derecho de contradicción.

Ante esta judicatura tampoco se demostraron hechos ciertos e irrefutables que hubieran impedido a la demandante poner a disposición las mercancías, quien, por lo demás, no recurrió el acto motivado por el cual la DIAN negó los medios probatorios que solicitó con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, de acuerdo con el artículo 511 del EA.

Mas allá de ello, considera la Sala que la actuación aduanera se desarrolló bajo criterios de eficiencia por parte de las Direcciones Seccionales de Aduanas implicadas en la investigación, respecto de las mercancías importadas en ejercicio de la competencia que les asignó el legislador para verificar la exactitud de las

⁴⁷ “La autorización de levante procede cuando ocurra uno de los siguientes eventos: (...) 1.6 Cuando practicada inspección aduanera, se detecten errores u omisiones en la serie, marca, o se advierta descripción parcial o incompleta de la mercancía, siempre y cuando no conlleve a que se trate de mercancía diferente y el declarante dentro de los cinco (5) días siguientes a la práctica de dicha diligencia, solicite el levante de la mercancía con declaración de legalización que los subsane, sin pago por concepto de rescate”

⁴⁸ **PARÁGRAFO 1o.** Cuando se presente descripción parcial o incompleta, errores u omisiones parciales en el serial, referencia, modelo, marca; en la declaración de importación, que no conlleven a que se trate de mercancía diferente o sobrantes, se podrá presentar declaración de legalización de manera voluntaria, sin pago de rescate, dentro de los treinta (30) días calendario siguientes al levante de la mercancía, siempre y cuando tales diferencias no generen la violación de una restricción legal o administrativa o el menor pago de tributos aduaneros. Para todos los efectos legales, dicha mercancía se considera declarada.

PARÁGRAFO 2o. Cuando con posterioridad al levante de la mercancía, se presente voluntariamente declaración de legalización con el objeto de subsanar descripción parcial o incompleta, errores u omisiones parciales en el serial, referencia, modelo, marca, que generen la violación de una restricción legal o administrativa o el pago de unos menores tributos, se cancelará por concepto de rescate, el diez por ciento (10%) del valor en aduana de la mercancía, sin perjuicio del pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar y siempre que con la legalización se acredite el cumplimiento de los correspondientes requisitos.



declaraciones, documentos soporte u otros informes que permitan establecer la ocurrencia de hechos determinantes de un menor monto de la obligación tributaria aduanera o la inobservancia de procedimientos aplicables (EA, Arts. 469, 470-c), y para asegurar el efectivo cumplimiento de la normativa especial, mediante la fiscalización simultánea o posterior dirigida a verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

Lo anterior, en el marco de la Resolución 0007 del 4 de noviembre de 2008, que asignó la competencia sancionatoria por la comisión de infracciones aduaneras o la expedición de liquidaciones oficiales a la Dirección Seccional de Aduanas o de Impuestos y Aduanas en el domicilio del presunto infractor; de los lineamientos de la Orden Administrativa 0003 del 5 de abril de 2010, sobre documentación mínima para iniciar la acción de fiscalización frente a fuentes de información derivada de investigaciones y/o traslados de casos de otras dependencias o instituciones, e incluso de la potestad de análisis integral dirigida a establecer si la descripción parcial o incompleta de la mercancía conducen a que se trate de otra diferente a la inicialmente declarada y que, por tanto, no pueda hacerse la legalización sin el pago de rescate.

Es importante anotar que la jurisprudencia sobre la materia precisó que, frente a la puesta a disposición de las mercancías no existen eximentes de responsabilidad por razón del levante de las mismas o por el hecho de haber quedado a libre disposición del importador, pues el legislador incluyó el consumo, transformación o destrucción de mercancías dentro de los eventos que hacen imposible la aprehensión, y la medida cautelar consistente en la retención de las aquéllas respecto de las cuales se configura alguno de los eventos previstos en el artículo 502 *ibidem*⁴⁹.

Se añade que, en el régimen de importación, la obligación aduanera originada en la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional, comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, al igual que la obtención y conservación de los documentos que soportan la operación para presentarlos a las autoridades aduaneras que los requieran, conservando su original por un período de cinco años a partir de la presentación y aceptación de la declaración, y la atención a las solicitudes de información y pruebas en general (EA, Arts. 87, 121).

En este orden de ideas, la Sala concluye que la demandada podía exigir la puesta a disposición de las mercancías importadas e imponer la sanción legal correspondiente ante el incumplimiento de esa exigencia, puesto que **la falta de correspondencia entre la mercancía inspeccionada y la descripción que de la misma se hizo en las declaraciones de importación, constituyen una causal de aprehensión que no pudo hacerse efectiva porque dicha mercancía no se puso a disposición**. No prospera el cargo de apelación.

Favorabilidad - Sanción

El artículo 520 del EA obliga a la autoridad aduanera a aplicar las normas que favorezcan al interesado, si se expiden antes de emitirse el acto que decide de fondo

⁴⁹ Sentencia del 9 de marzo de 2017, exp. 08001 23 31 000 2010 00781 01, C. P. Carlos Enrique Moreno rubio.

sobre la imposición de una sanción, aunque no se hayan mencionado en el requerimiento especial aduanero. En estos términos, el legislador ordenó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria aduanera.

El artículo 12 del Decreto 993 de 2015, que modifica al Decreto 2685 de 1999, adicionó el artículo 503 *ib*, para establecer que la sanción por no ser posible la aprehensión «**no aplicará para las mercancías que fueron objeto de toma de muestra durante el control simultáneo o posterior y con base en el resultado de los análisis merceológicos reportados con posterioridad al levante, se establezca que se trata de mercancías no declaradas. Estas podrán ser objeto de legalización con el pago de rescate a que haya lugar aún después de haber sido consumidas, destruidas o transformadas. En caso contrario procederá la sanción correspondiente al doscientos por ciento (200%) del valor en aduana de las mismas.**»

Siguiendo la literalidad de la norma transcrita, el beneficio conferido por la misma consiste en la exoneración de la sanción cuando las mercancías objeto de toma de muestra durante el control simultáneo o posterior, y que con base en el resultado de los análisis merceológicos reportados con posterioridad al levante tengan la connotación de mercancías no declaradas, hayan sido legalizadas con el pago del rescate correspondiente, incluso después de haberse consumido, destruido o transformado.

Tal disposición favorable que, por virtud del mandato del artículo 520 del EA, aplicaría a la sanción impuesta, en tanto el acto confirmatorio de la misma y con el cual quedó en firme data del 28 de mayo de 2015, fecha posterior a la entrada en vigencia del referido Decreto 993 de 2015⁵⁰; sin embargo, no se probó el presupuesto material de «*legalización de las mercancías importadas con el pago del respectivo rescate*», al que la adición normativa supeditó la inaplicación de la sanción por imposibilidad de aprehensión, lo hace inviable la aplicación de favorabilidad.

Por lo demás, la presentación de la declaración de legalización junto con el pago del respectivo rescate, no obstruye la facultad de perseguir la mercancía al hallarse respecto de ella una situación de ilegalidad que amerita su paso a órdenes del Estado. En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada por no haberse desvirtuado la presunción de legalidad que ampara a los actos demandados.

Finalmente y a la luz de lo previsto en lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP⁵¹, la Sala negará la condena en costas en esta instancia (*agencias en derecho y gastos del proceso*), solicitada por la demandada al pronunciarse sobre el recurso de apelación interpuesto, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

⁵⁰ Publicado en diario Oficial 49512 del 15 de mayo de 2015

⁵¹ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



FALLA

- 1.- **CONFIRMAR** la sentencia del 18 de junio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.
- 2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN