



DIAN

**Radicado Virtual No.
000I2024007608**

100208192-249

Bogotá, D.C., 17 de abril de 2024

Ref.: Adición al Concepto General 032143 - interno 1465 de diciembre 31 de 2019 sobre Procedimientos Administrativos Aduaneros

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho se permite: (i) adicionar el descriptor **1.8.2. Sujeto imponible de la sanción cuando no sea posible ubicar al importador, poseedor o tenedor**, con los siguientes problemas jurídicos:

¿Quiénes son los sujetos pasivos de la sanción con ocasión de la expedición del Decreto Ley 920 de 2023, especialmente con lo previsto en el artículo 72?

Con la derogatoria expresa de los títulos 14, 15 y 16 del Decreto 1165 de 2019 establecida por el artículo 155 del Decreto Ley 920 del 2023, el artículo 648 del Decreto 1165 de 2019 fue sustituido por el artículo 72 del Decreto Ley 920 de 2023, disposiciones normativas que regulan esta sanción.

A continuación, se presenta el comparativo entre ambos artículos para establecer los sujetos pasivos de la sanción:

Artículo 648 del Decreto 1165 de 2019	Artículo 72 del Decreto Ley 920 de 2023
Quando no sea posible aprehender la mercancía porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera, procederá la aplicación de una sanción de multa equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor en aduanas, o, en su defecto, del avalúo de la misma, que se impondrá al importador y al poseedor o tenedor, según corresponda. (...)	Quando no sea posible aprehender la mercancía porque no fue puesta a disposición de la autoridad aduanera y no se probó su legal Introducción y permanencia en el territorio aduanero nacional , la autoridad aduanera procederá con la aplicación de una sanción de multa equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor en aduanas, o, en su defecto, de su avalúo, que se impondrá al importador y al poseedor o tenedor, según corresponda. (...)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN



Cuando no sea posible ubicar al importador, poseedor o tenedor, también se podrá imponer la sanción prevista en el inciso anterior, a quien de alguna manera intervino en la introducción de las mercancías al país; o en el transporte, el almacenamiento, el agenciamiento aduanero o comercialización, salvo que alguno de estos últimos suministre información que conduzca a la aprehensión de las mercancías, o a la ubicación del importador, o poseedor o tenedor de las mismas.	Cuando no sea posible ubicar al importador, poseedor o tenedor, también se podrá imponer la sanción prevista en el inciso anterior, a quien de alguna manera intervino en la introducción de las mercancías al país; o en el transporte, el almacenamiento, el agenciamiento aduanero o comercialización, salvo que alguno de estos últimos suministre información que conduzca a la aprehensión de las mercancías, o a la ubicación del importador, o poseedor o tenedor de las mismas.
---	---

Si bien el nuevo régimen sancionatorio aduanero modificó algunos de los elementos que estructuran la sanción, se conserva la misma redacción y estructura del Decreto 1165 de 2019 frente a los **sujetos pasivos** a los cuales va dirigida, es decir, al importador, poseedor y tenedor de la mercancía.

Frente a **la imposibilidad de la ubicación de alguno de ellos**, la sanción puede ser impuesta a quien de alguna manera intervino en la introducción de las mercancías al país, es decir, en el transporte, o el almacenamiento, o el agenciamiento aduanero etc., salvo que alguno de ellos suministre la información necesaria para: **(i)** la aprehensión de las mercancías, o **(ii)** le permita a la autoridad aduanera ubicar efectivamente al importador, o poseedor o tenedor.

De otra parte, debe considerarse lo estipulado por el artículo 6¹ del Decreto Ley 920 de 2023 respecto de la solidaridad y subsidiariedad para el pago del monto total de las sanciones de conformidad con los artículos 793, 794, 794-1 y 828-1 del Estatuto Tributario.

Hecha esta salvedad, si una sociedad que ostenta la calidad de importador se encuentra **en estado de liquidación** y fue **vinculada** en el requerimiento especial aduanero y con posterioridad, se le impuso la sanción equivalente al 200% por medio del acto de fondo en

¹ Artículo 6°. Solidaridad y subsidiariedad. Conforme lo señala el artículo 13 de la Ley 1066 de 2006, o la norma que lo modifique o sustituya, en materia aduanera se aplicará la solidaridad y subsidiariedad sobre el monto total de los tributos aduaneros, sanciones, intereses y su actualización, en la forma establecida en los artículos 793, 794, 794-1 y 8281 del Estatuto Tributario. La vinculación se hará conforme con el procedimiento señalado en el Título VIII del Libro Quinto de dicho Estatuto y demás normas que lo adicionen, sustituyan y complementen.



firme, el liquidador², los representantes legales o los socios³ podrán ser llamados a comparecer en el proceso de cobro coactivo de las deudas fiscales con la notificación del mandamiento de pago como responsables solidarios de la sociedad⁴.

² **Oficio No. 915216 de 2021** “ (...) **Tratándose de la posibilidad de comparecer en procesos por parte de las sociedades en estado de liquidación**, la jurisprudencia ha indicado que éstas pueden comparecer en juicios con observancia del límite de su capacidad, encaminada a su inmediata liquidación; pero, una vez se **inscribe el acta de aceptación de la terminación de la liquidación en el registro mercantil**, se liquida la sociedad, lo que conlleva la extinción de la personalidad jurídica (Sentencia 24006 del 4 de abril de 2019, Consejero Ponente Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez). (Subrayado fuera de texto). (...), es necesario precisar **que tanto el proceso de liquidación de una sociedad como su liquidación definitiva no eximen de responsabilidad a los socios o al liquidador**, en los términos que a continuación se precisarán. (Subrayado fuera de texto).

2.1. Responsabilidad en procesos de liquidación.

(...) el contenido del artículo 847 del Estatuto Tributario, el cual en su parágrafo indica que los representantes legales o liquidadores pueden ser solidariamente responsables (...) deberá considerarse la responsabilidad en la que se pueden ver involucrados, por incumplimiento de los deberes formales de la sociedad en liquidación, tales como presentar las correspondientes declaraciones, remitir la información requerida y demás.

Sobre lo dispuesto en este artículo, la doctrina de esta entidad ha señalado para el caso del liquidador que éste es responsable solidario en los términos de ley, a partir del momento en que asume la liquidación de la sociedad. También ha precisado que es diferente a la responsabilidad solidaria consagrada en el artículo 794 del Estatuto Tributario para los socios por los impuestos de la sociedad, la cual surge no por el hecho de la liquidación, sino dada la calidad de socio de la misma (...). (Énfasis añadido).

Concepto 046 de 2003. ¿Es viable y procedente proferir requerimiento especial aduanero de liquidación oficial de revisión de valor y de corrección a las sociedades registradas en la Cámara de Comercio como disueltas y liquidadas? No, es procedente proferir requerimiento especial aduanero de liquidación oficial de revisión de valor y de corrección a las sociedades disueltas y liquidadas debidamente certificadas por la cámara de comercio.

³ **Concepto General Procedimientos Administrativos Aduaneros. Capítulo 17-c. Solidaridad y subsidiaridad ¿Los socios de sociedades disueltas responden hasta concurrencia del Valor recibido en la liquidación social, sobre los derechos e impuestos a la importación?**

El literal b. del artículo 793 del E.T. establece que son solidariamente responsables y responden con el contribuyente por el pago del tributo: “Los socios de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente...” (resaltado nuestro)

A su vez el artículo 794 del mismo Estatuto, señala que:

“...En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable...”

En consonancia con lo expuesto, los socios de sociedades disueltas responden en forma solidaria hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sobre los tributos aduaneros, sanciones, sus actualizaciones e intereses y valor de rescate que adeude la sociedad disuelta. Es importante mencionar que cuando la norma señala que la solidaridad allí establecida se aplica sin perjuicio de la señalada en el artículo 794, está indicando que no inhabilita a la Administración Tributaria para recurrir, adicionalmente y si lo estima necesario, a la responsabilidad solidaria de los socios para el pago de las obligaciones de la sociedad. En de anotar, que los artículos 218 a 221 del Código de Comercio, establecen las causales y el momento en que se entiende disuelta una sociedad, para efectos de determinar el momento a partir del cual, los socios sólo deben responder hasta concurrencia del porcentaje del valor recibido en la liquidación social. (Énfasis añadido)



De modo que, para establecer la procedencia de la vinculación al momento de la expedición del Requerimiento Especial Aduanero o en el proceso de cobro, deberá verificarse el estado del proceso de liquidación atendiendo lo previsto en la doctrina antes citada.

¿La autoridad aduanera puede cancelar el levante de una declaración de importación para iniciar el procedimiento para la imposición de la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía, a partir de la entrada en vigor del Decreto Ley 920 de 2023 que derogó el artículo 650 del Decreto 1165 de 2019?

Pese a que el procedimiento para la cancelación de levante fue derogado, el artículo 84 del Decreto Ley 920 de 2023 señala que “El levante otorgado a las mercancías constituye una autorización, **cuya vigencia está sometida a la satisfacción continua de los requisitos** que dieron lugar a su otorgamiento” (subrayado fuera de texto), pues de no ocurrir esto, “la autorización de levante carece de los fundamentos fácticos y jurídicos que dieron lugar a su otorgamiento”⁵.

Por lo que, si la autoridad aduanera en ejercicio del control posterior puede establecer que la mercancía amparada en una declaración de importación no satisface los **requisitos que dieron lugar a la autorización del levante**, daría lugar a la configuración de una de las causales de aprehensión y decomiso.

Concordante con lo anterior, el artículo 71 del Decreto Ley 920 de 2023 estableció que si la autoridad aduanera tiene **conocimiento de la existencia de una causal que dé lugar a la aprehensión** y decomiso de una mercancía, deberá agotar el siguiente procedimiento:

- 1) Envió al importador, declarante, poseedor o tenedor de la mercancía, **un requerimiento ordinario** indicando la detección de la causal de aprehensión y decomiso correspondiente, y lo requerirá para que suministre la información, la documentación y las pruebas con las que pueda desvirtuarla, demostrando así la legal introducción y permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional.

⁴ **Concepto General Procedimientos Administrativos Aduaneros. Capítulo 17-c. Solidaridad y subsidiaridad ¿Si se deben cuantificar tanto en el Requerimiento Especial Aduanero, como en la liquidación oficial el valor de los derechos, impuestos y sanciones sobre los cuales debe responder cada uno de los responsables solidarios?**

El inciso 2° del artículo 595 del decreto 1165 de 2019, establece que la vinculación de los deudores solidarios “...se hará conforme con el procedimiento señalado en el Título VIII del Libro Quinto de dicho ordenamiento y demás normas que lo adicionen y complementen...”

Por su parte, el artículo 828-1 del E.T. indica lo siguiente:

“La vinculación del deudor solidario se hará mediante la notificación del mandamiento de pago. Este deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del Estatuto Tributario.

De conformidad con las normas expuestas, al deudor solidario se le vincula mediante la notificación del mandamiento de pago, razón por la cual no es procedente cuantificar en la etapa del requerimiento especial aduanero o en la de liquidación oficial, los montos específicos sobre los cuales deberían responder los responsables solidarios.” (Énfasis añadido)

⁵ Cfr. Concepto 095 de octubre 2 de 1996.



Adicionalmente, se le indicará que de no aportar las pruebas solicitadas deberá poner la mercancía a disposición de la autoridad aduanera de la jurisdicción en la que se encuentre.

- 2) Dentro de los quince (15) días hábiles a la notificación del requerimiento ordinario, se deberá presentar la respuesta aportando las pruebas suficientes para devirtuar la causal de aprehensión y decomiso de las mercancías indicada por la autoridad aduanera, de lo contrario deberá poner a disposición los bienes importados.

Este término será prorrogable hasta por 15 días hábiles, si la naturaleza de la mercancía lo hace necesario, previa solicitud por parte del importador, declarante, poseedor o tenedor de la mercancía, según corresponda.

- 3) Agotado el término para contestar **el requerimiento ordinario**, la autoridad aduanera determinará si las pruebas son suficientes para desvirtuar la causal de aprehensión y decomiso de la mercancía. De configurarse la causal de aprehensión y decomiso, **quedará suspendida la autorización de levante⁶**.
- 4) Sobre la mercancía que no fue puesta a disposición de la DIAN, se adelantará el proceso sancionatorio para la imposición de la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía.
- 5) Para efectos de imponer la imposición de la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía prevista en el artículo 72 del Decreto Ley 920 de 2023, se deberá iniciar el procedimiento administrativo general ordinario previsto en los artículos 106 y siguientes del Decreto Ley 920 de 2023, **indicando expresamente en el Requerimiento Especial Aduanero: (i)** la causal de aprehensión de las mercancías y **(ii)** la constancia de haberse solicitado ponerlas a disposición de la autoridad aduanera, y que efectivamente no haya sido puesta a disposición la mercancía.

Vale la pena traer a colación lo expuesto por el Consejo de estado en la Sentencia del 25 de marzo de 2022, Radicación: 76001233100020050451802, CP Hernando Sánchez Sánchez:

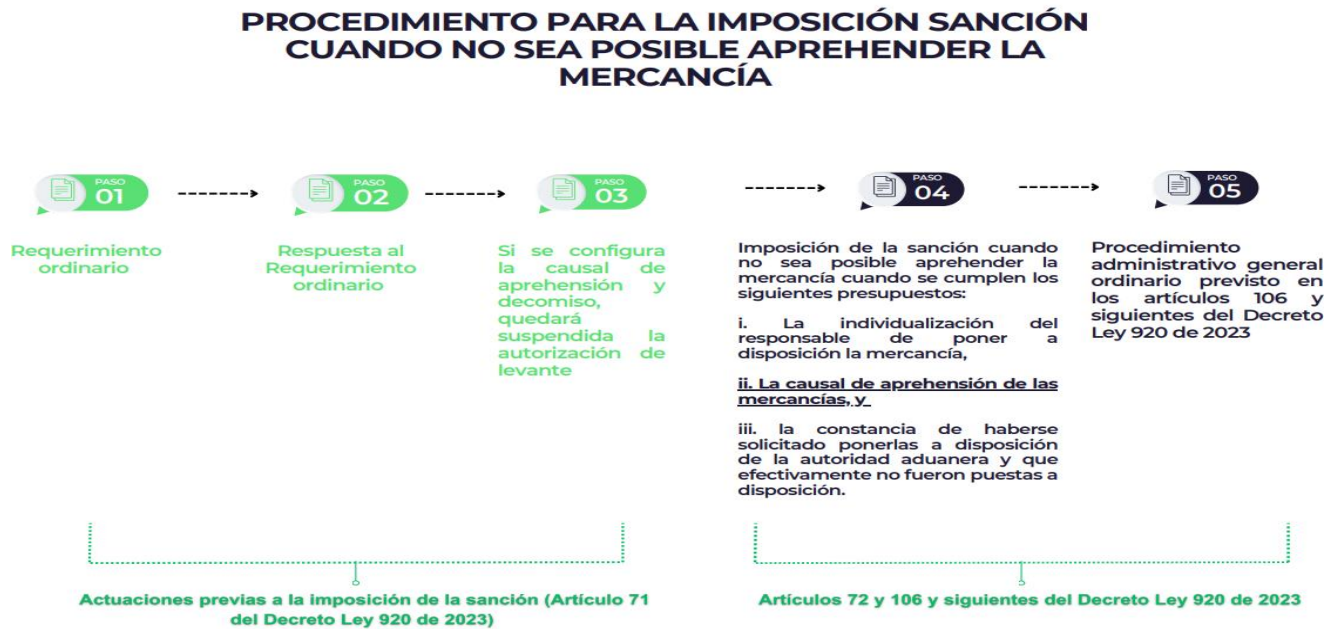
“67. En suma, el supuesto de la norma que da lugar a la imposición de la sanción es que habiendo lugar a la aprehensión de la mercancía esta no hubiese sido puesta a disposición de la autoridad aduanera, pese a existir un requerimiento para ello. Sin embargo, no es suficiente que se acredite el hecho objetivo de la no entrega de la mercancía requerida por la autoridad aduanera, sino que es necesaria la existencia de una causal de aprehensión y la individualización del responsable de la mercancía,

⁶ Cfr. artículo 71 del Decreto Ley de 2023 y artículo 12 de la Resolución 95 de 2023.



toda vez que la obligación aduanera es de carácter personal y la responsabilidad derivada de ella está delimitada por la intervención del respectivo sujeto”⁷. (Negrita añadida)

Para mayor claridad, se realiza una representación gráfica de las etapas mencionadas:



En consonancia con las disposiciones normativas en cita y la jurisprudencia transcrita, el Requerimiento Especial Aduanero (artículo 72 del Decreto Ley 920 de 2023) deberá indicar expresamente:

- i) La individualización del responsable de poner a disposición la mercancía.
- ii) La causal de aprehensión de las mercancías, y
- iii) La constancia de haberse solicitado ponerlas a disposición de la autoridad aduanera y que efectivamente, no hayan sido puestas a disposición las mercancías.

En el marco de las anteriores consideraciones, deben surtirse todas las etapas del procedimiento administrativo sancionatorio que garanticen el debido proceso para el usuario aduanero, y las etapas previas y condiciones que tipifican los presupuestos legales

⁷ Consejo de estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 25 de marzo de 2022. C.P. Hernando Sánchez Sánchez. No. Radicación: 76001233100020050451802.



para la procedencia de la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía establecidos en los artículos 71 y 72 del Decreto Ley 920 de 2023.

En línea con lo expuesto, en el proceso para imponer la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía, se deberá garantizar la oportunidad procesal para desvirtuar la causal de aprehensión y decomiso. En el evento que se desvirtúe la misma, no habrá lugar a la imposición de la sanción.

Una vez identificada la procedencia de la imposición de la sanción, se deberá adelantar el proceso sancionatorio previsto en el artículo 106 y siguientes del Decreto Ley 920 de 2023.

¿Se debe aplicar el principio de favorabilidad a partir de la entrada en vigor del Decreto Ley 920 de 2023 que derogó el procedimiento para la cancelación del levante para efectos de la imposición de la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía (artículo 72 del Decreto Ley 920 de 2023), respecto de los procesos iniciados en vigencia del Decreto 1165 de 2019?

En tratándose de la sanción prevista en el artículo 72 del Decreto Ley 920 de 2023 referente a la sanción a aplicar cuando no sea posible aprehender la mercancía, y teniendo en cuenta que el procedimiento de la cancelación del levante fue derogado por el mencionado decreto, se hace necesario para efectos de la imposición de la sanción, establecer la configuración de la causal de aprehensión y decomiso según corresponda.

Es pertinente advertir que, el artículo 154⁸ del Decreto Ley 920 de 2023 estableció el transito normativo respecto de las disposiciones sancionatorias, de decomiso y su procedimiento previstas en el Decreto 1165 de 2019 y respecto de las definidas en el nuevo Decreto Ley.

⁸ **Artículo 154.** Cuando una operación aduanera se haya iniciado en vigencia del Decreto 1165 de 2019, o en otros decretos sobre la materia, o aquellos que los modifiquen, adicionen o sustituyan y en todo caso antes de la vigencia del presente decreto, el régimen de obligaciones, infracciones y sanciones aplicable será el establecido en las descripciones previstas en la norma vigente al momento de su inicio, sin perjuicio de la aplicación del principio de favorabilidad.

Los trámites de investigación iniciados por la autoridad aduanera frente a conductas u omisiones tipificadas como infracciones en las normas contenidas en el Decreto 1165 de 2019 o en otros decretos sobre la materia, o en las disposiciones que los modifiquen, adicionen o sustituyan, continuarán hasta su culminación, siempre y cuando la conducta u omisión tipificada como infracción se mantenga tipificada como conducta sancionable en el presente decreto o la norma que lo modifique adicione o sustituya. La sanción aplicable atenderá el principio de favorabilidad previsto en el presente decreto.

Los procesos administrativos aduaneros en curso se regirán por las normas vigentes al tiempo de su iniciación, de conformidad con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 de la Ley 1564 de 2012, o las normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan. En consecuencia, los recursos interpuestos, la práctica de pruebas decretadas, las diligencias iniciadas, los términos que hubieren comenzado a correr, los incidentes en curso y las notificaciones que se estén surtiendo, se regirán por la norma vigente cuando se interpusieron los recursos, se decretaron las pruebas, se iniciaron las audiencias o diligencias, empezaron a correr los términos, o comenzaron a surtir las notificaciones.

PARÁGRAFO. Las referencias y remisiones de las normas sustanciales aduaneras al Decreto 1165 de 2019 en relación con los asuntos previstos en este Decreto se entenderán hechas a las normas de este Decreto.



En ese escenario, los trámites de investigación iniciados por la autoridad aduanera frente a conductas u omisiones tipificadas como infracciones en las normas contenidas en el Decreto 1165 de 2019 o en otros decretos sobre la materia, o en las disposiciones que los modifiquen, adicionen o sustituyan, continuarán hasta su culminación, siempre y cuando la conducta u omisión tipificada como infracción se mantenga tipificada en los mismos términos y condiciones como conducta sancionable en el Decreto 920 de 2023 o la norma que lo modifique adicione o sustituya. La sanción aplicable atenderá el principio de favorabilidad previsto en el presente decreto.⁹

Para la aplicación del principio de favorabilidad, se deberá analizar en cada caso particular, si la causal de aprehensión y decomiso determinada en vigencia del Decreto 1165 de 2019 fue derogada, modificada o se condicionó su procedencia a alguna circunstancia que resulta más favorable para el usuario aduanero por el artículo 69 del Decreto Ley 920 de 2023¹⁰.

Empero, es necesario reiterar que los presupuestos para la aplicación de la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía establecida en el artículo 72 del Decreto Ley 920 de 2023 son: **(i)** la individualización del responsable de poner a disposición la mercancía, **(ii)** la causal de aprehensión de las mercancías, y **(iii)** la constancia de haberse solicitado ponerlas a disposición de la autoridad aduanera y que efectivamente no fueron puestas a disposición.

En línea con lo anterior, se debe garantizar nuevamente la oportunidad procesal para la discusión de la causal de aprehensión para la imposición de la sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía.

Conviene subrayar que, para efectos de la imposición de la sanción equivalente al 200% en todos los casos se deberá verificar la configuración de la causal de aprehensión y decomiso prevista en el artículo 69 del Decreto Ley 920 de 2023, **aun cuando se hubiere adelantado el procedimiento de cancelación de levante en vigencia del Decreto 1165 de 2019, en aplicación del principio de favorabilidad.**

En conclusión, en todos los eventos en que se configure la sanción del 200% por no poner a disposición las mercancías, deberá garantizarse la oportunidad procesal para la discusión de la causal de aprehensión en las diferentes etapas procesales aportando las pruebas

⁹ “Las situaciones jurídicas extinguidas al entrar en vigencia una nueva ley, se rigen por la ley antigua. Cuando no se trata de situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la ley anterior, sino de aquellas que están en curso en el momento de entrar en vigencia la nueva ley, ni de derechos adquiridos en ese momento, sino de simples expectativas, la nueva ley es de aplicación inmediata. La aplicación o efecto general inmediato de la ley es la proyección de sus disposiciones a situaciones jurídicas que están en curso al momento de su entrada en vigencia. El efecto general inmediato de la nueva ley no desconoce la Constitución, pues por consistir en su aplicación a situaciones jurídicas que aún no se han consolidado, no tiene el alcance de desconocer derechos adquiridos.” Sentencia C-619/01 Corte Constitucional.

¹⁰ Ver Concepto 11082 de 2023- Adición al Concepto General 032143 - interno 1465 de diciembre 31 de 2019 sobre Procedimientos Administrativos Aduaneros.



DIAN

suficientes para desvirtuar la causal de aprehensión y decomiso de las mercancías indicada por la autoridad aduanera.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co