



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

Consejero ponente: ALBERTO YEPES BARREIRO

Bogotá D.C., diez (10) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: MENSAYÁ LTDA.

Demandado: UAE DIAN

Asunto: Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Fallo de Segunda Instancia

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2012 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

“PRIMERO: DECLARAR la NULIDAD PARCIAL de los siguientes actos administrativos: 1) Resolución N° 83 A 11 064 00 3016 del 22 de agosto de 2002, proferida por la División de liquidación Aduanera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín y 2) Resolución N° 8311072004088 de diciembre 5 de 2003, emitida por la Jefe de la Dirección Jurídica Aduanera de Medellín de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, se **ORDENA** a la DIAN liquidar nuevamente la sanción impuesta, advirtiendo que la misma solo podrá hacerse sobre las 23 guías de envío relacionadas, en las que se configuró la infracción contenida en el num. 3.4. del artículo 496 del E.A., estas son:

1. AWB N° 0000452 (fl. 115)
2. AWB N° 00107 (fl. 116)
3. AWB N° 000193 (fl. 117)
4. AWB N° 00187 (fl. 118)
5. AWB N° 00188 (fl. 119)
6. AWB N° 000179 (fl. 120)
7. AWB N° 000447 (fl. 127)
8. AWB N° 1778 (fl. 200)
9. AWB N° 3018 (fl. 282)
10. AWB N° 3145 (fl. 311)
11. AWB N° 000179 (fl. 120)
12. AWB N° 000180 (fl. 121)
13. AWB N° 000181 (fl. 122)
14. AWB N° 000577 (fl. 130)
15. AWB N° 000703 (fl. 131)
16. AWB N° 000706 (fl. 131)
17. AWB N° 2654 (fl. 234)
18. AWB N° 2653 (fl. 234)
19. AWB N° 2822 (fl. 263)



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

20. AWB N° 2266 (fl. 201)

21. AWB N° 2606 (fl. 226)

22. AWB N° 000075 (fl. 923)

23. AWB N° 1779 (fl. 924-925)

TERCERO: Se **NIEGAN** las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Se dará cumplimiento a esta sentencia en los términos de los artículos 176 y 177 del CCA.

QUINTO: Sin condena en costas.”

I. ANTECEDENTES

1. Demanda

Por medio de apoderado y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo –en adelante CCA– la sociedad Mensayá Ltda. –en adelante Mensayá– solicitó que se declarara la nulidad de la **Resolución No. 83 A 11 064 00 3016 del 22 de agosto de 2002** expedida por la División de Liquidación de la Administración de Aduanas de Medellín, por medio de la cual se le impuso una sanción por infracción aduanera de los intermediarios de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes y de la **Resolución No. 8311072004088 del 5 de diciembre de 2003**, proferida por la Jefe de la División Jurídica Aduanera de la DIAN, que confirmó lo dispuesto en la resolución anterior.

1.1. Al respecto, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Solicito a la Honorable Corporación se sirva decretar, la nulidad de las Resoluciones Nos. N° 83 A 11 064 00 3016 del 22 de agosto del año inmediatamente anterior, originaria de la División de Liquidación Aduanera de la Aduana de Medellín y la No. 8311072004088 de diciembre 5 de 2003, de la División Jurídica de la misma entidad recaudadora, las cuales tuvieron como origen el proceso iniciado con el requerimiento especial aduanero No. 1107020012100447003133, todo ello por las causales que se indicarán seguidamente.

2. Como consecuencia de ello, se ordene el restablecimiento del derecho consistente en el pago de todos y cada uno de los perjuicios causados a la empresa con ocasión de la defensa en sede gubernativa y con ocasión de la eventual ejecución de los actos administrativos que se encuentran en firme, debidamente actualizados conforme a las normas sobre actualización debidamente reconocidas.



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

3. Que se paguen las costas procesales.”

1.2. En apoyo de sus pretensiones, la actora señaló, en síntesis, los siguientes hechos:

Narró la demandante que Mensayá es una empresa que presta servicios de mensajería nacional e internacional a la industria antioqueña y a la ciudadanía en general. Que, para el desarrollo de su objeto, fue autorizada tanto por el Ministerio de Comunicaciones como por la DIAN.

Dijo que desde el inicio de sus operaciones, hasta la fecha de presentación de la demanda, Mensayá había recibido 383 envíos procedentes de Miami, envíos amparados en guías master (una por cada envío), que expide la aerolínea al momento de recibirlos para su transporte a la ciudad de Medellín. Que, a su vez, cada paquete está amparado por una guía hija, esta sí expedida por Mensayá, de la que se adhiere a cada paquete una copia, en la que aparecen consignados los nombres de los remitentes, destinatarios, dirección de los mismos, peso y valor de la mercancía y descripción de la misma. Que de esas 383 guías madres, se derivan entonces, 7.000 guías hijas.

Expuso que para el pago de los impuestos originados con la introducción de paquetes postales y envíos urgentes, la sociedad ha realizado operaciones de pago los días 15 y 30 de cada mes, en los bancos Bancolombia y Ganadero, en una suma que asciende a seiscientos millones de pesos.

Adujo que por 402 de las 7000 guías hijas mencionadas, la DIAN formuló a Mensayá el requerimiento especial aduanero No. 1107020012100447003133 del 25 de junio de 2002, porque no se liquidaron los impuestos por la importación de la mercancía amparada en dichas guías.

Dijo que, en respuesta al requerimiento, la sociedad advirtió que los tributos aduaneros estuvieron mal liquidados, situación distinta de la falta de liquidación.



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Que, no obstante, esa explicación no satisfizo a la DIAN, que, mediante la Resolución No. 83 A 11 064 00 3016 del 22 de agosto de 2002, declaró responsable a la sociedad por la infracción aduanera tipificada en el artículo 496 numeral 3.1. del Estatuto Aduanero, y le impuso sanción por la suma de COP\$827.458.632, y ordenó hacer efectiva la póliza expedida por la aseguradora El Cóndor, que respaldaba la obligación.

Que, inconforme, presentó recurso de reconsideración, resuelto negativamente, mediante la Resolución No. 8311072004088 del 5 de diciembre de 2003.

Finalmente, dijo que a la fecha de presentación de la demanda, la DIAN no había ejecutado la obligación a cargo de Mensayá y que los perjuicios simplemente consistían en el pago de los honorarios de la apoderada, que ascendían a la suma de COP\$6.000.000.

1.3. La parte actora consideró que los actos administrativos demandados vulneraron los artículos 29, 83 85 y 363 de la CP; Estatuto Aduanero; Ley 599 de 2000 y Ley 19 de 1978.

Como concepto de la violación, la parte demandante presentó, en concreto, dos cargos: por violación a las normas superiores y por falta de competencia.

En relación con el primer cargo, sostuvo que la DIAN vulneró el debido proceso de Mensayá, pues a cada caso debe aplicarse la norma que contenga la solución legal del caso y no la que determine el funcionario. Adujo, que, además, se vulneraron los principios de legalidad, de tipicidad, de proporcionalidad y de razonabilidad de la sanción.

Dijo que se vulneró el principio de tipicidad porque de la simple confrontación de las normas invocadas en los actos acusados y las afirmaciones hechas por los mismos, puede advertirse que la conducta sancionable es no liquidar los impuestos originados en la importación de la mercancía, mientras que, en este caso, el impuesto sí fue liquidado, pero en forma equivocada, insuficiente o errónea. Que así puede verse al respaldo de las guías.



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Que, en consecuencia, si la conducta a sancionar no encuadra plenamente en el tipo prohibitivo o sancionador, si no es posible subsumirla plenamente en el tipo, no puede el operador jurídico ampliar la conducta con el fin de subsumirla en él.

Indicó que se violaron los principios de legalidad, de proporcionalidad y de razonabilidad de la sanción, en la medida en que el artículo 496 del EA. ha establecido taxativamente las conductas constitutivas de infracción y, en el último inciso, la norma se refiere a las faltas leves, a las que corresponde una sanción por cada infracción y no por cada guía presuntamente incurso en la misma. Agregó que, según la norma, la sanción por faltas gravísimas asciende a 70smlmv, mientras que las infracciones graves son sancionadas con 30smlmv, y, en este caso, la sanción impuesta a la actora asciende a 27.000smlmv, pese a ser de las consideradas como leves.

Adujo que se vulneró la normativa aduanera aplicable al régimen de tráfico postal y envíos urgentes, pues si bien toda la mercancía que ingresa al país debe tener un valor aduanero, lo cierto es que si el remitente no le otorga valor alguno, no le corresponde a Mensayá hacerlo.

Que, en todo caso, si la DIAN considera que dicha mercancía tiene un valor, debe hacer la liquidación correspondiente. Aunque, manifiesta, que por la naturaleza del tráfico postal y envíos urgentes no se puede asemejar lo enviado a mercancía con fines comerciales, pues esta es una modalidad *sui generis* que tiene un régimen normativo pleno y al que no puede aplicarse por analogía el régimen de valoración aduanera.

Manifestó que si bien el Estado puede cobrar válidamente impuestos sobre los envíos urgentes, debe primero establecer el tributo, junto con sus elementos estructurales.

En relación con el cargo de falta de competencia, sostuvo la demandante que el pliego de cargos y el requerimiento especial aduanero se fundamentan en la Resolución No. 4240 del 2 de junio de 2000, que establece que para la liquidación de los tributos aduaneros, los intermediarios tomarán como base gravable el valor declarado por



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

el remitente, incrementado en los costos de transporte y el valor de los seguros.

Que, en efecto, la sociedad cometió un error al no tener en cuenta, para efectos de la liquidación, los seguros y los costos de transporte, y que así lo manifestó en las respuestas dadas a la administración. Sin embargo, agregó que no tenía por qué hacerlo, pues una mercancía sin valor no tendría en sí misma ningún monto para asegurar.

Que, en todo caso, sólo la Ley puede establecer la base gravable en materia aduanera, por lo que la DIAN no tiene la facultad para hacerlo ni menos para imponer una sanción con fundamento en un tributo inexistente.

Por todo lo anterior, pidió que se declarara la nulidad de los actos administrativos acusados.

2. Admisión de la demanda

Mediante auto de 5 de agosto de 2003 fue admitida la demanda, y se ordenaron las notificaciones respectivas (fls. 880-882). En el mismo auto se negó la suspensión provisional solicitada y se requirió a la DIAN para que enviara, con destino al proceso, los antecedentes administrativos de los actos acusados.

3. Contestación de la UAE DIAN

El apoderado judicial de la DIAN pidió que se negaran las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que a continuación se resumen:

Adujo que el tráfico postal y de envíos urgentes es una modalidad de importación y que, en consecuencia, está sometida a las normas que regulan tanto el régimen general, como el régimen especial de importaciones.

Indicó que la normativa aduanera establece como obligación de los importadores de esta modalidad que se declare un valor sobre las mercancías, y que cuando estas se declaren sin valor, la subpartida en



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

la que se deberá hacer la clasificación será la genérica 98.08.00.00.00.

Que, en todo caso, la liquidación nunca podrá efectuarse en cero, pues no es cierto que la mercancía valga cero pesos, pues hasta el más insignificante de los bienes tiene un valor.

Adujo que la conducta de Mensayá es típica, porque una liquidación en cero no obedece a un error o equivocación, y mucho menos si se ha cometido de manera habitual, caso en el que constituye una conducta irregular, en desmedro de la labor de recaudo del Estado.

Expuso que la actora cumple con una función pública, auxiliar de la función aduanera, y, en consecuencia debe velar porque las obligaciones aduaneras se cumplan o, de lo contrario, negarse al transporte de las mercancías que no cumplan con los requisitos.

De la supuesta interpretación errada que atribuye la demandante a la aplicación de la sanción por parte de la administración, adujo que la conducta tipificada se refiere a “no liquidar en la declaración de importación simplificada los tributos aduaneros”, de ahí que la sanción no puede recaer en la sanción consolidada de pagos que es una mera relación de pagos efectuada quincenalmente por el intermediario, a la cual se debe adjuntar un recibo oficial de pago.

Finalmente, dijo que no se violaron ni el debido proceso ni el principio de tipicidad, porque la demandante sí cometió una conducta calificada en las normas aduaneras como infracción.

Por todo lo anterior, pidió que se negara la pretensión de la demandante.

4. Sentencia recurrida

Mediante sentencia del 14 de diciembre de 2012, el Tribunal Administrativo de Antioquia declaró la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho ordenó a la DIAN imponer la sanción solamente en relación con 23 de las 402 guías allí enumeradas, previa reliquidación, con fundamento en los argumentos que a continuación se resumen:



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

En primer lugar, sostuvo que de las 400 guías aportadas con la demanda, 379 cuentan con la declaración de valor de la mercancía y liquidación de fletes y seguros en un monto de COP\$0. Adujo que las 23 guías restantes presentaban inconsistencias en la declaración de valor de la mercancía y/o en la liquidación de fletes y seguros. Dijo que la DIAN no podía adelantar el mismo procedimiento para el cobro de las guías presentadas en ceros y para el cobro de las que presentaban inconsistencias en su liquidación, razón por la que se vulneró el debido proceso de la actora y se imponía declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados.

Adujo que no se configuró la causal de nulidad por falta de competencia, en la medida en que la DIAN adelantó su actuación amparada en lo dispuesto por la Resolución No. 4240 del 2000, que gozaba de plena legalidad.

Que no es cierto que se vulnerara el principio de legalidad, habida cuenta de que cada guía comporta una conducta, y, en algunas de ellas se cumplieron los requisitos establecidos en las normas aduaneras y en otras no, razón por la que se debían valorar individualmente las infracciones.

En cuanto a la improcedencia del requerimiento especial aduanero, adujo el Tribunal que respecto de las 23 guías que no contaban con declaración, no era procedente la expedición del requerimiento especial aduanero, razón por la que prosperaba la nulidad parcial. Igual argumento usó para referirse a la falta de proporcionalidad de la sanción.

Dijo que la actora no explicó con claridad la norma de la Ley 599 de 2000, que presuntamente se vulneró con la expedición de los actos acusados, por lo que denegó la pretensión de nulidad sobre este punto.

Por último, negó el reconocimiento de los perjuicios reclamados por la demandante, por considerar que en el plenario no se encontraron acreditados.



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

5. Recurso de apelación

5.1. De la DIAN

Inconforme con la sentencia del 14 de diciembre de 2012, la DIAN, a través de su apoderado judicial, presentó recurso de apelación en el que solicitó que se revocara la sentencia de primera instancia, y que, en su lugar, se denegaran las pretensiones de la demanda.

Para sustentar tal petición, insistió en los argumentos expuestos con la contestación de la demanda y agregó que la normativa aduanera establece como obligación de los importadores, declarar el valor de los envíos y que, en caso de que estas se declaren sin valor, la subpartida en la que se deberá hacer la clasificación será la genérica 98.08.00.00. Insistió en que, en todo caso, la liquidación nunca podrá efectuarse en ceros.

Reiteró que una liquidación en cero no obedece a un error o equivocación, y mucho menos si se ha cometido de manera habitual, caso en el que constituye una conducta irregular, en desmedro de la labor de recaudo del Estado y tipificado como infracción leve por la normativa aduanera.

Insistió en que la actora cumple con una función pública, auxiliar de la función aduanera, y que, en consecuencia, debe velar porque las obligaciones por las que ejerce intermediación se cumplan o, de lo contrario, negarse al transporte de las mercancías que no se adecúen a los requisitos.

Repitió que la conducta tipificada en este caso se refiere a “no liquidar en la declaración de importación simplificada los tributos aduaneros”, y que la demandante no cumplió con dicha obligación, razón por la que impuso la sanción.

Dijo que interpretar que Mensayá no era responsable de la conducta sancionada por la expedición de las 379 guías, por efectuar en ellas una liquidación en ceros equivaldría a dejar sin contenido lo dispuesto en las normas aduaneras, a la burla del régimen y a la imposibilidad del Estado de recaudar en debida forma los tributos aduaneros.



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Finalmente, dijo que no se violaron ni el debido proceso ni el principio de tipicidad, porque la demandante sí cometió una conducta establecida en las normas aduaneras como infracción.

5.2. De Mensayá

La demandante pidió que se modificara la decisión de primera instancia, en el sentido de revocar el numeral 2º de la parte resolutive y de declarar, en el numeral 1º, la nulidad total de los actos, pues el mismo fundamento usado para la nulidad parcial debe ser usado para la nulidad total, habida cuenta de que todas las guías presentan liquidación.

Por lo anterior, dijo que se trató de un error del tribunal, que debe ser enmendado por la segunda instancia.

Adujo que, en caso de que no se accediera a la pretensión del recurso, se modificara el numeral 2º de la sentencia, en el sentido de liquidar nuevamente la sanción, en el cuanto a la guía 2266, por no contener allí la liquidación.

6. Trámite en segunda instancia

El recurso propuesto fue admitido el 10 de julio de 2013 (Fl. 4).

7. Alegatos de conclusión en segunda instancia

Dentro del lapso concedido para alegar se presentaron las siguientes manifestaciones:

7.1 UAE DIAN.

A través de apoderado judicial y mediante escrito del 2 de septiembre de 2013, la DIAN reiteró en su integridad los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación. Por consiguiente, solicitó que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se denegaran las pretensiones de Mensayá.



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

7.2 Mensayá

En escrito del 2 de septiembre de 2013, la parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

8. Concepto del agente del Ministerio Público en segunda instancia

En esta instancia no hubo intervención del Ministerio Público.

II. CONSIDERACIONES

1. Competencia

Corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo, a través de esta Sección, conocer el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2012 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en los términos del artículo 129 del CCA, en concordancia con lo decidido en el Acuerdo de Descongestión No. 357 de 5 de diciembre de 2017, suscrito entre las Secciones Primera y Quinta de esta Corporación.

2. Actos demandados

Son: (i) la **Resolución No. 83 A 11 064 00 3016 del 22 de agosto de 2002** expedida por la División de Liquidación de la Administración de Aduanas de Medellín, por medio de la cual se le impuso una sanción por infracción aduanera de los intermediarios de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes a Mensayá Ltda. y de la **Resolución No. 8311072004088 del 5 de diciembre de 2003**, proferida por la Jefe de la División Jurídica Aduanera de la DIAN, que confirmó lo dispuesto en la anterior.

3. Problema jurídico

Conforme a lo expuesto, y en los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer si debe modificar, confirmar o revocar la sentencia de primera instancia del Tribunal Administrativo



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

de Antioquia, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Vista las apelaciones, en concreto, la Sala debe definir, sin límites, si los actos administrativos acusados incurrieron en las causales de nulidad de violación a las normas superiores y falta de competencia.

4. Caso concreto.

4.1. De la obligación aduanera y el régimen de tráfico postal y de los envíos urgentes.

Sea lo primero precisar que la obligación aduanera nace con la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional y comprende: i) la presentación de la declaración de importación; ii) el pago de los tributos aduaneros y sanciones a que haya lugar; iii) la obtención y conservación de los documentos que soportan la operación y su presentación cuando los requiera la autoridad aduanera; iv) la atención a las solicitudes de información y pruebas y v) el cumplimiento de las exigencias, requisitos y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

El artículo 1° del Decreto 2685 de 1999, vigente al momento de los hechos, establecía que la importación consiste en la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional. La misma norma disponía que los envíos de correspondencia son las cartas, tarjetas postales, impresos, inclusive las impresiones en relieve para uso de ciegos y los envíos fonopostales.

Los paquetes postales son aquellos que llegan al territorio aduanero nacional o salen de él, por la red oficial de correo, cuyo peso no exceda de dos (2) kilogramos. Y por envíos urgentes se entiende toda aquella mercancía que requiere un despacho expreso a través de Empresas de Mensajería Especializada, con sujeción a las regulaciones previstas en el Estatuto Aduanero.

El artículo 192 del Decreto 2685 de 1999, vigente a la época de los hechos, prevé esta modalidad de importación, en los siguientes términos:



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

“ARTÍCULO 192. Tráfico postal y envíos urgentes. Podrán ser objeto de importación por esta modalidad los envíos de correspondencia, los paquetes postales y los envíos urgentes siempre que su valor no exceda de mil dólares de los Estados Unidos de Norte América (US\$1.000) y requieran ágil entrega a su destinatario.”

De acuerdo con el artículo 193 ib., bajo esta modalidad, sólo se podían importar al territorio aduanero nacional, además de los envíos de correspondencia, los paquetes postales y los envíos urgentes que cumplieran los siguientes requisitos:

1. Que su valor no exceda de mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$1.000).

2. Que su peso no exceda de veinte (20) kilogramos.

3. Que no incluyan mercancías sobre las cuales existan restricciones legales o administrativas para su importación, salvo cuando se trate de envíos que no constituyan expedición comercial. Se entenderá que se trata de envíos que no constituyen expediciones de carácter comercial, aquellos que no superen seis (6) unidades de la misma clase.

4. Que no incluyan los bienes contemplados en el artículo 19 de la Ley 19 de 1978, aprobatoria del Acuerdo de la Unión Postal Universal.

5. Que no incluyan armas, publicaciones que atenten contra la moral y las buenas costumbres, productos precursores en la elaboración de narcóticos, estupefacientes o drogas no autorizadas por el Ministerio de Salud y mercancías cuya importación se encuentre prohibida por el artículo 81 de la Constitución Política o por convenios internacionales a los que haya adherido o adhiera Colombia.*

6. Que sus medidas no superen un metro con cincuenta centímetros (1.50 mt.) en cualquiera de sus dimensiones, ni de tres metros (3 mt.) la suma de la longitud y el mayor contorno tomado en sentido diferente al de la longitud, cuando se trate de paquetes postales.

Así mismo, el artículo 194 del Decreto 2685 de 1999 dispone que las labores de recepción y entrega de importaciones por tráfico postal se adelantarán por la Administración Postal Nacional y por las empresas legalmente autorizadas por ésta. Las de envíos urgentes, se realizarán directamente por las empresas de transporte internacional que hubieren obtenido licencia del Ministerio de Comunicaciones como Empresas de Mensajería Especializada.

Los trámites de esta modalidad de importación deben realizarse por la Aduana de ingreso de las mercancías al territorio aduanero nacional,



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

esto es, el lugar habilitado del puerto o aeropuerto de la jurisdicción por donde arriba el medio de transporte (Art. 195 ib.), y en el cual se deben cumplir todas las obligaciones señaladas para esta modalidad de importación. (Art. 118 Res. 4240/00)

Ahora bien, según el artículo 197 del Decreto 2685 de 1999, los envíos de correspondencia, los paquetes postales y los envíos urgentes podrán someterse al trámite de una importación ordinaria o a cualquier otra modalidad de importación, cuando éstos no cumplan los requisitos establecidos en el artículo 193 ib.

4.2. Hechos probados

De acuerdo con las pruebas que aparecen en el expediente, Mensayá es una sociedad de responsabilidad limitada, cuyo objeto social lo constituye *“Todo lo relacionado con la mensajería nacional especializada, tráfico postal y envíos urgentes.”* (fls. 787 y 788). Para el ejercicio de su actividad, obtuvo la licencia No. 2424 del 19 de diciembre de 2000, expedida por el Ministerio de Comunicaciones (fls. 784 a 786) y fue inscrita y habilitada por la DIAN para ejercer la actividad de intermediario en la importación y exportación de tráfico postal y envíos urgentes, mediante la Resolución No. 3215 del 10 de abril de 2001 (fls. 778 a 783).

En ejercicio de su actividad, la demandante entre los años 2001 y 2002 introdujo al país mercancía en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes.

Mediante Oficio No. 8311068-197-196 del 26 de febrero de 2002, la División de Servicio al Comercio Exterior de la Administración de Aduanas de Medellín puso en conocimiento de la División de Fiscalización de la misma Seccional, de presuntas irregularidades en el ejercicio de la actividad, pues *“la empresa no liquidó los tributos correspondientes desde que inició su actividad, argumentando que el remitente al momento del envío no declara ningún valor y que ellos como intermediarios de la modalidad no les comete darle valor a dichos envíos, desestimando incluso los fletes y los seguros que les corresponden a estos como parte del valor en aduanas.”* (fls. 767-768).



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

El 25 de junio de 2001, la División de Fiscalización Aduanera expidió el Requerimiento Especial No. 11107020012100447-03133 (fls. 769-777), en el que propuso a la actora una sanción por la suma de COP\$827.458.632, calculada de la siguiente manera:

SANCIÓN POR INFRACCIONES COMETIDAS EN EL AÑO 2001

Salarios MLMV en el año 2001: \$286.000.

Número de Infracciones: 264 guías

Sanción de 7 SMMLV por infracción: ($\$286.000 \times 7$) = 2'002.000

Sanción por las 264 guías: ($\$2'002.000 \times 264$) = 528'528.000

SANCIÓN POR INFRACCIONES COMETIDAS EN EL AÑO 2002

Salarios MLMV en el año 2002: \$309.452.

Número de Infracciones: 138 guías

Sanción de 7 SMMLV por infracción: ($\$309.452 \times 7$) = 2'166.164

Sanción por las 264 guías: ($\$2'166.164 \times 138$) = 298'930.632

TOTAL SANCIÓN: \$827'458.632

En respuesta, la demandante, mediante su apoderada, se opuso a la sanción en los siguientes términos:

- No se omitió el diligenciamiento de ninguna de las guías Courier puesto que en el respaldo de ellas se incluyó la liquidación correspondiente, tal como se observa en los documentos que reposan en el expediente.
- La impericia, el error o la falta de conocimiento llevaron a la sociedad a asumir que debía liquidarse un valor de COP\$0 por concepto de tributos aduaneros, en los casos en que los remitentes indicaron un valor de COP\$0 para las mercancías.
- El procedimiento a seguir para determinar el impuesto a cargo es el liquidatorio, más no el sancionatorio, pues la controversia se originó en la liquidación de los tributos aduaneros.
- La empresa tiene la intención de efectuar las liquidaciones correspondientes, pero solo en lo que respecta al rubro de los fletes, pues el valor FOB de la mercancía es COP\$0.

El 22 de agosto de 2002, la DIAN expidió la Resolución No. 83 A11064-003016, en la que declaró responsable a Mensayá de la infracción contemplada en el numeral 3.4. del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 y, a continuación, le impuso una sanción por



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

COP\$827.458.632 e hizo efectiva la póliza No. 5018640, expedida por Córdor S.A.

Inconforme, Mensayá presentó recurso de reconsideración, con los siguientes argumentos:

- La DIAN no tiene competencia para crear una base gravable, distinta de la *ad valorem* establecida en la partida 98.08.00.00.00 del arancel de aduanas, para aquellos contribuyentes que declaren en cero pesos o no declaren el valor de los paquetes.
- Si bien la declaración simplificada de importación es el documento de transporte debidamente suscrito por el destinatario, cada guía no puede considerarse como una infracción autónoma e individual.
- La falta tipificada como leve en el numeral 3.4. del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999 establece una sanción de 30 smmlv, y a la demandante se le cobraron 27.000 smmlv, lo que vulnera el principio de legalidad de la sanción.
- No era procedente el requerimiento especial aduanero porque no hubo omisión en el deber de declarar, sino una indebida liquidación de los tributos aduaneros, razón por la que procedía la expedición de una liquidación oficial de corrección.

Los argumentos del recurso fueron denegados mediante la Resolución No. 8311072004088 del 5 de diciembre de 2003.

4.3. De la infracción aduanera sancionada en este caso

Sea lo primero precisar que la infracción atribuida a la demandante es la establecida en el numeral 3.4. del artículo 496 del Decreto 2685 de 1999, que, a la fecha de ocurrencia de los hechos disponía:

ARTÍCULO 496. INFRACCIONES ADUANERAS DE LOS INTERMEDIARIOS DE LA MODALIDAD DE TRÁFICO POSTAL Y ENVÍOS URGENTES Y SANCIONES APLICABLES. <Artículo modificado por el artículo 43 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:>
Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los intermediarios de la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:

(...)

3. Leves:

(...)



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

*3.4 No liquidar en la Declaración de Importación Simplificada los tributos aduaneros que se causen por concepto de la importación de mercancías bajo esta modalidad.
(...)”*

En consonancia con la norma transcrita y los hechos probados, es evidente que la demandante ejerce la actividad de intermediaria de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes. Y fue precisamente por no liquidar los tributos aduaneros, el transporte y el seguro, en 402 envíos, que la DIAN inició el procedimiento de fiscalización que culminó con la expedición de los actos administrativos acusados.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 200 del Estatuto Aduanero vigente para la época en la que se presentaron los hechos, los paquetes postales y los envíos urgentes debían pagar el gravamen *ad valorem* correspondiente a la subpartida arancelaria 98.08.00.00.00 del arancel de aduanas, salvo que el remitente hubiera indicado expresamente la subpartida específica de la mercancía que se despacha, en cuyo caso se pagará el gravamen de acuerdo con el valor señalado para esta. De acuerdo con la norma, los únicos envíos exceptuados del pago son los envíos de correspondencia.

Así mismo, el inciso 1º del artículo 201 ib., dispone:

“El intermediario de la modalidad de importación de tráfico postal y envíos urgentes, deberá liquidar en el mismo documento de transporte, los tributos aduaneros correspondientes a las mercancías que entregue a cada destinatario, indicando la subpartida arancelaria y la tasa de cambio aplicadas. Este documento, firmado por quien recibe la mercancía, será considerado Declaración de Importación Simplificada.”

En el mismo sentido, el artículo 123 de la Resolución No. 4240 de 2000, establecía:

“La entrega de mercancías importadas bajo la modalidad de tráfico postal y de envíos urgentes, con excepción de los envíos de correspondencia, causa la obligación de cancelar los respectivos tributos aduaneros.”

En el mismo documento de transporte o guía, la empresa de mensajería especializada deberá liquidar los tributos aduaneros causados, al momento de la entrega de la mercancía a cada destinatario.

Para efectos de la liquidación de los tributos aduaneros, los intermediarios tomarán como base gravable el valor declarado por el remitente al momento



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

del envío incrementado con los costos de transporte, y el valor de los seguros a la tasa de cambio vigente que corresponda al último día hábil de la semana anterior a la entrega de la mercancía al destinatario.”

De las normas transcritas es claro que, en todos los casos, deben pagarse los tributos aduaneros, sin que puedan ser excluidas de esta obligación aquellas mercancías que, a juicio del remitente no posean valor, pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 210 de la Resolución 4240 ib., *toda mercancía importada tiene valor aduanero. Si la mercancía no tiene valor comercial no podrá aplicarse el Método del Valor de Transacción al no cumplir los requisitos previstos por el Acuerdo para su aplicación. En consecuencia, para la determinación de la base gravable, se aplicarán los métodos subsiguientes señalados en el artículo 247 del Decreto 2685 de 1999 (...)*”.

4.4. Solución del caso concreto

En esta oportunidad, al revisar las 402 guías que, a juicio de la DIAN, fueron presentadas al margen de la normativa aduanera, la Sala advierte que, en efecto, en 23 de las guías no aparece discriminado el valor del envío, ni los impuestos, ni los fletes. Las 23 guías mencionadas cuentan con un “N.V.D. (no valor declarado)” en la casilla que corresponde al V/r Declarado U.S.\$.

Dichas guías son las siguientes:

1. AWB N° 0000452 (fl. 115)
2. AWB N° 00107 (fl. 116)
3. AWB N° 000193 (fl. 117)
4. AWB N° 00187 (fl. 118)
5. AWB N° 00188 (fl. 119)
6. AWB N° 000179 (fl. 120)
7. AWB N° 000447 (fl. 127)
8. AWB N° 1778 (fl. 200)
9. AWB N° 3018 (fl. 282)
10. AWB N° 3145 (fl. 311)
11. AWB N° 000179 (fl. 120)
12. AWB N° 000180 (fl. 121)
13. AWB N° 000181 (fl. 122)
14. AWB N° 000577 (fl. 130)
15. AWB N° 000703 (fl. 131)
16. AWB N° 000706 (fl. 131)
17. AWB N° 2654 (fl. 234)
18. AWB N° 2653 (fl. 234)
19. AWB N° 2822 (fl. 263)



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

20. AWB N° 2266 (fl. 201)

21. AWB N° 2606 (fl. 226)

22. AWB N° 000075 (fl. 923)

23. AWB N° 1779 (fl. 924-925)

Sin embargo, la Sala también advierte que en las 379 guías restantes, Mensayá, en la casilla correspondiente al V/r Declarado U.S.\$., registran “—o—”. De ahí que la Sala considera que para efecto de la sanción, deban tener el mismo tratamiento de las 23 guías restantes, habida cuenta de que los espacios de valor declarado, valor fletes, valor seguro, gravamen arancelario, IVA y sobretasas aparezcan en blanco en algunas y en cero en otras. El único valor que aparece registrado en las mencionadas guías es el correspondiente al tipo de cambio por peso.

En consecuencia, no resulta procedente acceder a la solicitud presentada en el recurso de apelación de Mensayá, de declarar la nulidad total de los actos acusados porque todas las guías presentan la liquidación en cero, teniendo en cuenta que ninguna de las 402 guías en discusión liquida los tributos aduaneros correspondientes.

Ahora bien, el Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados, por considerar que el requerimiento especial aduanero sólo procedía en relación con las 23 guías descritas. A su juicio, respecto de las declaraciones presentadas en “—o—”, debía iniciarse un procedimiento tendiente a la formulación de una liquidación oficial de revisión del valor y no un requerimiento especial.

Sobre el particular, la Sala precisa que no le asiste razón al juez *a quo*, en la medida en que el requerimiento especial aduanero es un acto de trámite, que debe expedirse previa proposición de una sanción por la comisión de una infracción aduanera o previa liquidación oficial de corrección y de corrección de valor, como lo dispone el artículo 507 del Estatuto Aduanero:

ARTÍCULO 507. *La autoridad aduanera podrá formular Requerimiento Especial Aduanero para proponer la imposición de sanción por la comisión de infracción administrativa aduanera, o para definir la situación jurídica de la mercancía cuando se configure una causal de aprehensión, o para formular Liquidación Oficial de Corrección y de Revisión de Valor.*



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Surtida la diligencia de reconocimiento y avalúo, y durante el término señalado para responder el Requerimiento Especial Aduanero, el interesado podrá constituir garantía en reemplazo de aprehensión de conformidad con lo previsto en el artículo 233o. del presente Decreto.

Al respecto, la Sala aclara que el trámite encaminado a la imposición de una sanción por la comisión de una infracción aduanera es distinto del dirigido a la reliquidación de los tributos aduaneros, bien sea por corrección o por revisión del valor de los tributos declarados, y el primero de esos trámites no excluye al segundo, pues la DIAN a la par de la proposición e imposición de la sanción por no liquidar el tributo aduanero bien puede iniciar un proceso tendiente a reliquidar, revisar y, en tal caso, corregir los tributos aduaneros declarados.

En esta oportunidad, la DIAN sancionó a Mensayá por no liquidar los tributos aduaneros correspondientes a las 402 guías en discusión y ese procedimiento, independientemente de que la contribuyente presentara la liquidación de valor en “—o—” o en “NVD”, va precedido de un requerimiento especial aduanero, razón por la que la Sala considera que no procede la nulidad declarada en la sentencia de primera instancia.

En cuanto a la proporcionalidad o razonabilidad de la sanción que la demandante considera fue vulnerada con la imposición de la multa de siete smmlv, la Sala advierte que esta está ajustada a lo dispuesto en el artículo 496 del Estatuto Aduanero, que, para las faltas leves disponía dicho valor como sanción por la comisión de cada infracción aduanera. Y, al tratarse de 402 guías contentivas de la falta, se configuraron 402 infracciones al régimen, cada una sancionable con esos siete smmlv.

En lo que respecta a la violación del principio de legalidad y de la nulidad por falta de competencia, la Sala considera que estas faltas no se configuraron, habida cuenta de que la DIAN no está estableciendo una nueva base gravable para el cobro del tributo aduanero. En los actos cuestionados la DIAN simplemente se limitó a imponer una sanción previamente establecida en las normas de aduanas, por la comisión de una infracción leve, la que resulta distinta del mayor valor que pudiera establecerse en un proceso de liquidación de corrección o de revisión de valor, en el que sí procede la determinación de la base



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

gravable del tributo aduanero, pero ese no es un asunto concierne a este debate.

Es por los argumentos que anteceden, que la Sala considera que no se configuraron los vicios de falta de competencia o de violación a las normas superiores atribuidos a los actos acusados y, por ende, el recurso de apelación impetrado por la DIAN debe prosperar. A continuación, la Sala revocará la sentencia recurrida, para, en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda.

Por último, no se condenará en costas a la parte demandada, por no encontrarse probadas a lo largo del proceso.

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

III. FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 14 de diciembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas. En su lugar:

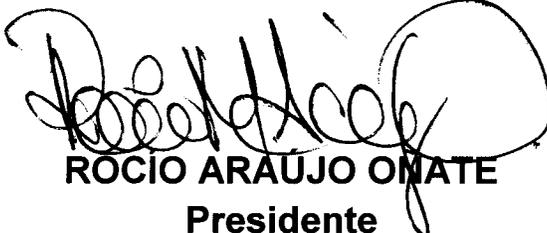
SEGUNDO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Sin condena en costas.

CUARTO: RECONÓCESE a Olga Lucía Rodríguez López para actuar como apoderada de la UAE DIAN, en los términos del poder conferido a folio 44 del cuaderno de apelaciones.

QUINTO: DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


ROCÍO ARAUJO OMATE
Presidente



Radicación Número: 05001-23-31-000-2003-01252-01

Actor: Mensayá Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia


LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Consejera

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO
Consejero
Ausente con permiso


ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero

