



ADUANERO / RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN / SANCIÓN POR INFRACCIÓN ADUANERA – Por no conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales de las Declaraciones de Importación, de Valor y de los documentos soporte, durante el término previsto legalmente / SOCIEDAD DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA – Responsabilidad / SOCIEDAD DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA – Obligaciones / SOCIEDAD DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA – Deber conservar los documentos soporte de la operación aduanera / DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN – Documentos soporte: documento de transporte / DOCUMENTO DE TRANSPORTE – Requisitos. Constancia sobre el valor del flete pagado

La Sala considera que el a quo parte del supuesto equivocado de escindir el documento de transporte y los requisitos legales de éste, lo cual no es posible conceptualmente, pues no es lógico entender que cuando el Estatuto Aduanero en su artículo 121 enlista el documento de transporte como uno de los documentos soporte de la declaración de importación se refiera a uno que no cumpla con las exigencias previstas en el ordenamiento jurídico. En este orden, es claro que el documento de transporte, que constituye el documento soporte de la Declaración de Importación, debe contener, entre otros requisitos, el valor del flete convenido y/o pagado para efectos del transporte de la mercancía objeto de la operación de comercio exterior, de tal suerte que si dicha información no aparece registrada en el documento respectivo, llámese conocimiento de embarque o carta de porte, o en documento independiente, debe tenerse como no presentado o no presentado debidamente ante la autoridad aduanera encargada de valorar la citada declaración. Ahora bien, la Sala debe poner de presente que la constancia sobre el valor del flete pagado por el transporte de la mercancía importada no es exigible solamente por ser uno de los requisitos del documento de transporte, o por el hecho de que formalmente aparezca en la Declaración de Importación una casilla para indicar dicho ítem, sino porque la misma tiene relevancia precisamente en la evaluación de tal Declaración por parte del Sistema Informático de la Aduana en lo relacionado con la liquidación de los tributos aduaneros, pues, como se anotó previamente, en la determinación de éstos (derechos de aduana -entre ellos, los gravámenes arancelarios- e impuesto sobre las ventas) se tiene en cuenta el valor de la mercancía en aduana, y en éste se incluye el valor del flete, del seguro y de otros gastos. En este sentido, no es cierto que el documento echado de menos por la DIAN en los actos acusados no sea uno de aquellos exigibles legalmente como soporte de la Declaración de Importación. En el presente asunto, al revisar la actuación administrativa que dio lugar a la expedición de los actos acusados, encuentra la Sala que la DIAN interpretó y aplicó el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 con el alcance que antes se precisó. A este respecto, debe tenerse en cuenta en efecto, de un lado, que en los antecedentes administrativos de las resoluciones demandadas obra copia del Acta de Visita número 00145 de 16 de marzo de 2007 y en ella se consigna que para el momento de la diligencia no figuraba como soporte de las declaraciones de importación presentadas por la agencia de aduanas demandante, ni en el conocimiento de embarque BL, ni en documento independiente, la certificación de fletes internacionales que amparara o demostrara el valor de los fletes pagados por el importador. Y de otro, que es con fundamento en lo anterior que en las resoluciones demandadas se concluyó que “[...] las declaraciones allí relacionadas no poseen ningún tipo de documento soporte donde certifique el valor de los fletes pagados por el importador exigidos por la ley”. En el anterior contexto, al no aparecer consignado en el certificado de embarque o la carta de porte o en documento independiente a éstos la certificación sobre el valor del flete, la DIAN tuvo como no presentado el documento de transporte que respaldara o soportara la operación de importación respectiva, conclusión ésta que, en criterio de la Sala, se ajusta a derecho.



FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 1 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 26 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 121 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTÍCULO 482 NUMERAL 2.4.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Consejero ponente: OSWALDO GIRALDO LÓPEZ

Bogotá D.C., nueve (9) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 08001-23-31-000-2008-00731-01

Actor: SOCIEDAD DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA FB. LOGÍSTICA SIA S.A

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Referencia: MOTIVACIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN

Referencia: SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 28 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual declaró la nulidad de las resoluciones número 007, 0011, 0013, 0014, 0015, 0025, 0026, 0027, 0028, 0053 y 0054 de julio de 2008 y 001 de 4 de noviembre de 2008, que impusieron una sanción a la demandante y ordenaron la efectividad de una póliza de seguro, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

I.- ANTECEDENTES

1.1. La demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que consagra el artículo 85 del C.C.A. la SOCIEDAD DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA FB. LOGISTICA SIA S.A., a través de apoderado judicial, demandó ante el Tribunal Administrativo del Atlántico a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS



NACIONALES (en adelante DIAN), con el objeto de que se accediera a las siguientes:

1.1.1. Pretensiones

“1. Que en aplicación de los preceptos constitucionales consagrados en los artículos 29 y 83 de la Carta Magna, se decrete la nulidad de las atacadas Resoluciones que se relacionan en (sic) asunto de la referencia de la presente demanda, mediante las cuales la DIAN LOCAL BARRANQUILLA, ha decidido sancionar con multa por valor de \$159.120.000.00 (Ciento Cincuenta y Nueve Millones, Ciento Veinte Mil Pesos M/Cte.), a la Sociedad de Intermediación Aduanera F.B LOGISTIC SIA S.A., para lo cual ha ordenado hacer efectiva la Póliza de Garantía No. 052113905, constituida con la Sociedad SEGUROS DEL ESTADO, que ampara un siniestro en cuantía de \$400.000.000.00 (Cuatrocientos Millones de Pesos M/Cte.); se declare igualmente en la sentencia a manera de Restablecimiento del Derecho dentro de este proceso, en el evento de haber sido ejecutado el cobro de la citada garantía por parte de la entidad demandada, se ordene pagar dicho valor, junto con los intereses legales y las correspondientes indemnizaciones.

2. Subsidiariamente a la anterior declaración y como medida restablecedora de los derechos de mis apadrinados, solicito a su despacho que se ordene en la sentencia, además de la declaración de nulidad de las Resoluciones atacadas de Nulidad, mediante este proceso, la nulidad de cualquier otro acto administrativo que se profiera subsiguientemente.

3. Conforme a lo preceptuado en el artículo 238 de la Constitución Política de Colombia, en concordancia con los preceptos consagrados en el artículo 152 del C.C.A., subrogado por el D E. 2304 de 1989, artículo 31, solicito a su despacho suspender provisionalmente los efectos que pudieran generarse al aplicar las Resoluciones atacadas de nulidad por mí, dentro de este proceso; esta solicitud la ejecución la allegaré adicionalmente en escrito separado, a efectos de que se evalúe por su despacho la pertinencia de tal solicitud.

Que como consecuencia de la declaración o sentencia, se ordene el reconocimiento y paga (sic) a favor de mis poderdantes, del daño, y que tales condenas sean ajustadas, tomando como base el índice de precios al consumidor, o al por mayor, conforme a lo preceptuado en los artículos 178y 179 de C.C.A.”¹

1.1.2. Fundamentos de hecho

Mediante Auto número 0532 de 10 de junio de 2008 la Jefatura del Grupo Interno de Trabajo de Secretaría de la División de Fiscalización Aduanera de la Administración de Aduanas Nacionales de Barranquilla remitió a la División de

¹ Folios 2 y 3 del cuaderno principal.



Liquidación Aduanera los expedientes números AA060800501/502/503/504/505/506/510/511/512/515/521, abiertos en contra de F.B LOGISTIC SIA. S.A., para la imposición de sanción por *“no conservar o poner a disposición copia de la declaración de importación, exportación o tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pagos en bancos y de los documentos soportes durante el término de 5 años, previsto en el artículo 121, [y] numeral 2.4 del artículo 482, del decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones”*.

Posteriormente, la División de Liquidación Aduanera de la Administración de Aduanas Nacionales de Barranquilla profirió las resoluciones números 007, 0011, 0013, 0015, 0025, 0026, 0027, 0028 y 0054 de 11 de julio de 2008, en las que impuso a la sociedad F.B LOGISTIC SIA. S.A. una sanción consistente en el pago de una multa por un valor total de \$159.120.000.00 (ciento cincuenta y nueve millones ciento veinte mil pesos moneda legal), por incurrir en la infracción antes mencionada.

El representante legal de F.B LOGISTIC SIA. S.A. radicó dentro de la oportunidad legal recursos de reconsideración en contra de las precitadas resoluciones sancionatorias, en los que adujo, en esencia, lo siguiente: *“[...] de la operación de comercio exterior, por una parte, se puede determinar que los fletes han sido cancelados, ello es correcto, por cuanto, en la casilla 78, de la declaración de importación, está claramente especificado el correspondiente pago y liquidación de los fletes ocasionados; [...] la empresa si ha cumplido con la obligación de conservar la totalidad de los documentos que sirvieron para realizar la operación de comercio exterior; [...] las autoridades Aduaneras al momento de realizar la operación tuvieron a la vista todos los soportes y la operación fue autorizada, luego después, en las visitas realizadas con posterioridad, nunca se dejó constancia de que faltara documento soporte alguno; [...] revisados los documentos soportes de la operación Aduanera y demás archivos de la oficina, encontramos que los fletes aparecen liquidados en el B/L, de donde obtuvimos inicialmente el valor de los fletes, lo cual nos permitió liquidar los costos de la operación de comercio exterior [...] entonces, no es cierto que no exista ningún documento del cual se pueda, una vez realizado un análisis integral, determinar el pago o cancelación de los fletes ocasionados, por cuanto si se puede determinar que los fletes fueron cancelados [...]; una vez admitido el presente recurso de reconsideración, solicito que una vez decretado el período probatorio, la autoridad Aduanera requiera a la transportadora a efectos que ella certifique la cancelación*



de los fletes; tal documento una vez obtenido se incorpore al expediente para que sirva de prueba para definir de fondo el asunto que nos ocupa; [...] de buena fe estamos diligenciando una certificación, para que sea evaluada por el despacho, pero ello no significa que no se haya cumplido con la obligación de conservar los documentos soportes de la operación aduanera, porque los mismos reposan originales en nuestros archivos; igualmente se puede determinar en justicia que la sociedad que yo represento, ha cumplido con su obligación, conservando los documentos soportes de la operación aduanera, tal como lo ordena la ley”².

A través de Auto número 0022 de 22 de octubre de 2008 la Jefatura de la División Jurídica Aduanera, por economía procesal, acumuló al expediente número AA-06080501 los expedientes números 0502/ 0503/ 0504/ 0505/ 0506/ 0510/ 0511/ 0512/ 0515/ 0519/ y 0521.

F.B LOGISTIC SIA. S.A. diligenció las certificaciones de los respectivos fletes, las cuales habrían de ser allegadas a los expedientes acumulados, a efectos que se cotejaran con los documentos que la DIAN obtuviera a través de los respectivos requerimientos de información dentro del período probatorio respectivo.

No obstante lo anterior, la División Jurídica Aduanera no dio apertura al período probatorio y, a pesar de que en algunos casos se allegó la certificación de pago de los fletes suscrita por una funcionaria del Departamento de Importaciones del Global Shipping Agencies S.A., tal como ocurrió en los expedientes AA 2.006-2008-0502 y AA-2.006-2008-0510, decidió confirmar a través de la Resolución 001 de 4 de noviembre de 2008 las sanciones impuestas por la presunta violación del numeral 2.4. del artículo 482 del Estatuto aduanero, al estimar que las declaraciones de importación “[...] no poseen ningún tipo de documento soporte en el que se certifique el valor de los fletes pagados por el importador exigidos por la ley”.

Con ocasión de la visita de control posterior practicada a la sociedad F.B LOGISTIC SIA S.A. por parte del funcionario de la Administración Local de Aduanas de Barranquilla se dio apertura a otros expedientes, los cuales sí fueron archivados por la Jefatura de la División de Liquidación a través de la Resolución número 0115 de 15 de julio de 2008.

² Folios 4 y 5 del cuaderno principal.



1.1.3. Normas violadas y concepto de la violación

En opinión de la parte actora los actos administrativos acusados infringen los artículos 1, 2, 4, 21, 25, 29, 83 y 238 de la Constitución Política; y los artículos 2 y 121 del Decreto 2685 de 1999, bajo el siguiente concepto de violación:

Precisó que los actos acusados imponen una sanción que se sustentó en una premisa equivocada, como es que la certificación del pago de los fletes constituya un documento soporte de la operación de comercio exterior, pues el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 no enlista dicha certificación como parte de tales documentos.

Estimó que los actos demandados, en cuanto imponen una sanción millonaria y gravosa, amenazan la existencia misma de la empresa demandante, y pone en riesgo inclusive la dignidad humana y el derecho al trabajo de sus empleados, vulnerando lo dispuesto en el artículo 1º de la C.P. Además, tales decisiones desconocen el deber del Estado de promover la prosperidad general de sus asociados y de protegerlos en su honra y bienes, conforme lo ordena el artículo 2º Superior.

Afirmó que igualmente las resoluciones censuradas vulneran el mandato del artículo 4º de la Constitución Política, según el cual la Constitución es norma de normas, en la medida en que en la actuación administrativa adelantada por la DIAN se presentaron irregularidades que afectaron el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante, pues se le investigó y sancionó por no conservar documentos que en rigor legal no debía conservar. A ello agrego que el Estado nunca sufrió desmedro alguno en sus intereses, ya que quedó demostrado que en las operaciones de comercio exterior realizadas se cancelaron los tributos que corresponden legalmente.

Señaló que la multa impuesta en los actos acusados lo ha convertido en un deudor del Estado, lo que lo expone a diversos riesgos en el ámbito comercial como el embargo de sus bienes por parte del Estado y del mismo afianzador, lo cual atenta contra su honra, que debe ser garantizada conforme al artículo 21 de la C.P.



Indicó que la entidad demandada vulneró el debido proceso y el derecho de defensa consagrados en el artículo 29 de la Constitución Política, pues omitió abrir a pruebas los expedientes administrativos, no obstante que en el recurso de reconsideración le solicitó hacer los requerimientos de información pertinentes a efectos de verificar que los intereses del Estado se encontraban a buen recaudo. Sin embargo, sin fórmula de juicio, decidió sancionar a la demandante, a sabiendas que tal determinación amenaza la existencia misma de sus actividad económica. Igualmente, se desconoció el principio de buena fe previsto en el artículo 83 de la Carta Política, pues la demandante posee, conservó y puso a disposición de la autoridad aduanera toda la documentación que sirvió de soporte para realizar la operación de comercio exterior.

Señaló que a partir del principio de justicia, consagrado en el artículo 2º del Decreto 2685 de 1999, el legislador pretendió que el Estado no exija al usuario aduanero más de aquello que la misma ley pretende, y que por ello de buena fe aporta en sede judicial los documentos que comprueban que durante el trámite de la importación se cancelaron todos los tributos a los que por ley estaba obligada, pagando los fletes respectivos, sin causar detrimento alguno al Estado.

Finalmente, afirmó que el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999, al efectuar la enumeración taxativa de los documentos que deben acompañarse al momento de llevar a cabo la operación de comercio exterior, no señaló por ninguna parte la exigencia de aportar certificación sobre la cancelación de fletes, de suerte tal que no era procedente imponer la sanción por no conservar un documento no exigible legalmente.

1.2. Contestación de la demanda

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN contestó en tiempo la demanda y se opuso a sus pretensiones, en los siguientes términos:

Propuso, en primer lugar, la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, con fundamento, de un lado, en que la parte actora no explicó el concepto de violación de algunas normas invocadas como infringidas (artículos 83 y 238 de la C.P.), y de otro, en que solicita la nulidad de los actos acusados con sustento en cargos que no fueron propuestos en sede administrativa, como la violación de los artículos 1, 2, 4, 21 y 238 de la C.P.



Señaló, refiriéndose a los cargos de la demanda, que todos los administrados están obligados al cumplimiento de las normas y que en este caso no se acató por la sociedad demandante la legislación aduanera, lo que derivó en una sanción, de la cual no puede ser exonerado por razones personales o sociales.

Precisó que el literal f) del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el Decreto 3600 de 2005, estableció dentro de las obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera conservar a disposición de la autoridad aduanera copia de las declaraciones de importación, exportación o tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pago en banco y de los documentos soportes, durante el término previsto en el artículo 121 de ese decreto; esto es, durante cinco 5 años desde la presentación y aceptación de la Declaración.

Advirtió que fue con fundamento en dicha normatividad y no por una actitud caprichosa de la DIAN que se expidieron las resoluciones sancionatorias demandadas. Y agregó que, para garantizar el cumplimiento del régimen de importación, el Estado estableció unas sanciones por infracciones al mismo, entre éstas, la prevista en el numeral 2.4 del artículo 482 del Estatuto Aduanero, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, consistente en el pago de una multa equivalente a treinta (30) salarios mínimos vigentes por cada infracción relativa a no conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales o las copias, según corresponda, de las Declaraciones de Importación, de Valor y de los documentos soportes, durante el término previsto legalmente.

Indicó que en el acta de visita de 15 de marzo de 2007 los funcionarios de la DIAN comisionados comprobaron que las declaraciones de importación que originaron las actuaciones administrativas no poseían ningún tipo de documentos soporte en los que se certifique el valor de los fletes pagados por el importador exigidos por la ley, hecho que no fue desvirtuado por el administrado dentro del proceso administrativo. Estimó que la demandante entiende que su obligación es obtener la documentación cuando tal deber no solo es ese sino además conservarla por el término previsto en la norma.

Afirmó, de otro lado, que la orden de hacer efectiva la garantía está soportada en lo dispuesto en el numeral 2.2. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.



Destacó que en el trámite del procedimiento administrativo adelantado por la DIAN se respetaron las garantías procesales de la demandante, el derecho de defensa y de contradicción, lo que se demuestra con la presentación por su parte de los recursos respectivos, siendo impuesta la sanción por el incumplimiento de los deberes que le asistían como sociedad de intermediación aduanera, conforme a los artículos 13 y 14 del Decreto 2685 de 1999. La sanción, además, fue impuesta por la DIAN en cumplimiento de sus facultades legales de verificación y control.

Apuntó que la apertura a pruebas se rechazó por improcedente, tal como consta en Auto número 0111 de 23 de mayo de 2008, “[...] *ya que el hecho sancionado se fundamentó en los hechos plasmados al momento de la visita y de la cual se dejó constancia, en el Acta de Visita No. 0145 de 2007, en donde se dijo que las declaraciones allí relacionadas “no poseen ningún tipo de documento soporte que certifique el valor de los fletes pagados por el importador exigidos por la ley”, y explicó que “[...] los documentos requeridos deben estar anexos a la declaración de importación a disposición de la autoridad aduanera para cuando se exija su verificación y cumplimiento dentro de las facultades de control posterior que enerva la demanda*”³.

II. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico declaró la nulidad de las resoluciones acusadas y, a título de restablecimiento del derecho, señaló que la demandada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta. Así mismo, ordenó a la DIAN que, en el evento en que la multa se haya pagado, sea devuelta la suma correspondiente, debidamente indexada.

Señaló, refiriéndose a la excepción propuesta, que la misma no tiene vocación de prosperar, en tanto que se ha admitido por la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ que en la demanda se presenten nuevos y mejores argumentos para desvirtuar la legalidad de los actos acusados, así no se hayan formulado en la vía gubernativa. A ello agregó que en la demanda sí se expresó el concepto de violación de los artículos invocados del Decreto 2685 de 1999, en tanto que se afirmó que sí se habían cancelado los fletes respectivos.

³ Folio 635 del cuaderno principal.

⁴ Citó al respecto la sentencias de 17 de marzo de 2005 (Sección Cuarta, Expediente 14113, C.P. María Inés Ortíz Barbosa) y 20 de septiembre de 2008 (Sección Primera, Expediente 11227, C.P. Rafael E. Ostau De Lafont Pianeta).



Afirmó, al abordar el análisis del caso concreto, que los autos dan cuenta que con ocasión de la visita practicada por la DIAN a las instalaciones de la sociedad F.B LOGISTIC S.A., los funcionarios comisionados mediante auto 0145 de 13 de marzo de 2007 establecieron que en varias declaraciones de importación (identificadas en el acta levantada en esa oportunidad) no figuraban los soportes del pago de los fletes correspondientes a esas operaciones de comercio exterior, pese a que debían conservarse durante el término de cinco (5) años previsto en el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999. Agregó que al momento de interponerse los respectivos recursos de reconsideración contra las decisiones sancionatorias, la demandante afirmó que solicitó a la DIAN la práctica de pruebas, entre ellas, la consistente en requerir a la transportadora a efectos de que ésta certificara la cancelación de los fletes, y que, sin embargo, la administración hizo caso omiso de esa solicitud y procedió a confirmar las resoluciones recurridas; incluso, no tuvo en cuenta que en dos (2) de los expedientes acumulados se aportó certificación expedida por las transportadoras, con la finalidad de comprobar el pago echado de menos por la entidad pública demandada.

Indicó que la Jefe Grupo de Infracciones - División Fiscalización Aduanera de la DIAN, mediante auto número 0111 de 23 de mayo de 2008, denegó la práctica de la prueba, argumentando que “[...] es *improcedente, toda vez que esas declaraciones ya fueron verificadas dentro del expediente [...]*”. Y señaló que en la demanda se precisó que, pese al rechazo de esa prueba, se allegó en sede judicial copia de las facturas correspondientes, las cuales acreditan el pago de los fletes.

Destacó que “[e]l máximo órgano de la jurisdicción contencioso - administrativa⁵ ha considerado que no se pueden descartar las pruebas cuyo decreto y práctica se ha hecho debida y oportunamente en el proceso, así no sean las mismas que la administración recaudó o no hayan sido decretadas en la sede gubernativa, en tanto que, además de desconocer el objeto de la jurisdicción, implicaría restarle efectos a la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, instrumento del que gozan los administrados para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos; por manera que, legalmente no existe ningún impedimento que impida estimar pruebas diferentes a las valoradas por la

⁵ Sección Cuarta, sentencia de 25 de noviembre de 2010, Expediente núm. 16942.



*Administración [...]»*⁶. Concluyó, en ese orden, que no hay impedimento para que el Tribunal tenga en cuenta los soportes de pago de los fletes aportados al introductorio por la demandante, máxime si éstos no fueron tachados de falsos en su oportunidad procesal.

Precisó que para la demandante no se encuentra la certificación de fletes entre los documentos a adjuntar a la declaración de importación en el momento de realizarse la operación de comercio exterior. Y señaló que al respecto, el artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 4 del Decreto 3600 de 2005, prevé como una de las obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera, conservar a disposición de la autoridad aduanera copia de las declaraciones de importación, exportación o tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pago en bancos y de los documentos soporte, durante el término previsto en el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999.

Indicó que el citado artículo 121 del Estatuto Aduanero estableció que el importador tiene la obligación de conservar y colocar a disposición de la autoridad aduanera, cuando ésta así lo requiera, por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración de importación, los siguientes documentos: "a) *Registro o licencia de importación que ampare la mercancía, cuando a ello hubiere lugar; b) Factura comercial, cuando hubiere lugar a ella; c) Documento de transporte; d) Certificado de origen, cuando se requiera para la aplicación de disposiciones especiales; e) Certificado de sanidad y aquellos otros documentos exigidos por normas especiales, cuando hubiere lugar; f) Lista de empaque, cuando hubiere lugar a ella; g) Mandato, cuando no exista endoso aduanero y la Declaración de Importación se presente a través de una Sociedad de Intermediación Aduanera o apoderado; h) Declaración Andina del Valor y los documentos soporte cuando a ello hubiere lugar; i) (adicionado por el Decreto 4431 de 2004) Declaración de exportación o el documento que acredite la operación de exportación ante la autoridad aduanera del país de procedencia de la mercancía, en los eventos en que la Dirección de Impuestos y Aduanas así lo exija; j) (adicionado por el Decreto 2174 de 2007) Las autorizaciones previas establecidas por la DIAN para la importación de determinadas mercancías; y k) (adicionado por el Decreto 2942 de 2007) Documento de constitución del Consorcio o Unión Temporal cuando los documentos de transporte y demás documentos soporte de la operación de comercio exterior se consignen, endosen*

⁶ Folios 795 y 796 del cuaderno principal.



o expidan, según corresponda, a nombre de un Consorcio o de una Unión Temporal”.

Advirtió que el punto álgido de la *litis* se contrae a determinar si es viable la imposición de la sanción a la actora por no encontrarse al momento de la visita efectuada por la DIAN el documento soporte que indicara el valor de los fletes pagados con fundamento en la operación de importación realizada por aquella, hecho que, según la entidad demandada, constituía violación al literal c) del artículo 121 del Decreto 2685 de 1999, esto es, la ausencia de documento de transporte; pues, para la demandante, en tal normativa no se contempló que la certificación de fletes debe acompañarse como soporte de la declaración de importación.

Señaló que, para dilucidar lo anterior, es pertinente precisar que, de acuerdo con lo previsto en Decisión Andina 617 de 2005, por documento de transporte se entiende aquel que prueba la existencia de un contrato de transporte, bajo cualquiera de los modos de transporte; y que, en armonía con la anterior definición, el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999 prevé que el documento de transporte es el documento marítimo, aéreo, terrestre o ferroviario que el transportador respectivo o el agente de carga internacional entrega como certificación del contrato de transporte y recibo de la mercancía que será entregada al consignatario en el lugar de destino. Agregó que los gastos de transporte, según dicha norma, comprenden el flete y todos los gastos conexos a él.

Afirmó que, aunque la definición de flete no aparece en la citada norma, el mismo puede entenderse como la tarifa básica pactada entre el transportador y el usuario del servicio. Por este valor, el primero se compromete a trasladar la mercancía desde un punto de origen hasta el de destino acordado previamente⁷.

Señaló que el artículo 768 del Código de Comercio establece los requisitos que debe contener la carta de porte, entre ellos, *“la indicación de los fletes y demás gastos de transporte”*, y a su turno, el artículo 1601 del Código de Comercio prevé el contenido del documento de recibimiento para embarque, encontrándose dentro de él *“el valor del flete”*.

⁷ Tomado de la página web <http://www.dian.gov.co/descargas/Cartillas-informativas/gastos.pdf>. (cita original)



Precisó que “[d]e lo anterior se colige que el documento de transporte prueba la existencia de un contrato de transporte y el certificado de flete acredita la tarifa pactada entre el transportador y el usuario por trasladar una determinada mercancía desde un punto de origen hasta el lugar de destino acordado entre ellos”, y que “[d]e igual manera, se concluye que el valor de los fletes y demás gastos de transporte, así como la circunstancia de haber sido o no pagados aquellos, es un requisito del documento de transporte, en cuyo contenido debe indicarse el valor cancelado por ese concepto, pero de ninguna manera es posible entender que constituya un soporte de la declaración de importación”⁸.

Concluyó que en tales condiciones, estando acreditado en el expediente que la actora allegó el certificado que demuestra el pago de los fletes, carecen de asidero jurídico los actos a través de los cuales la administración aduanera sancionó con multa por valor de \$159.120.000.00 a la sociedad demandante y ordenó hacer efectiva la póliza de garantía de cumplimiento de disposiciones legales 0521113905 de 15 de diciembre de 2005.

III.- EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN interpuso en forma oportuna recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, en orden a que sea revocada.

En sustento de la impugnación señaló que el marco jurídico de la sanción impuesta por la DIAN está previsto en el artículo 26 literal f) del Decreto 2685 de 1999, modificado por el Decreto 3600 de 2005, que señala como obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera (SIA) “*Conservar a disposición de la autoridad aduanera copia de las declaraciones de importación, exportación o tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pago en banco y de los documentos soportes, durante el término previsto en el artículo 121 del presente decreto*”, en concordancia con el artículo 121 Ibídem, a cuyo tenor “*Para efectos aduaneros, el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la Declaración y a conservar por un periodo de cinco (5) años contados a partir de dicha fecha, el original de los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la autoridad aduanera, cuando así requiera*”.

⁸ Folio 798 del cuaderno principal.



Apuntó que las SIA asumen la obligación, no solamente de obtener, sino también de conservar por el término establecido en la norma los documentos soportes de la Declaración de Importación; que la Administración Aduanera, en desarrollo de sus competencias y en ejercicio de la actividad de control, desarrolló visita a las instalaciones de la sociedad demandante, en la que se estableció, respecto de algunas declaraciones de importación, que no contaban con el documento soporte que indicara el valor de los fletes pagados por concepto de la operación de importación; y que lo que se reprocha no es que falte la liquidación de fletes en la Declaración de Importación, sino no conservar el documento soporte prueba de dicho valor liquidado y declarado, documento que no fue aportado por la sociedad en sede administrativa.

Reiteró que la imposición de las sanciones demandadas no es una actitud caprichosa de la DIAN y que, para garantizar el cumplimiento del régimen de importación, el Estado estableció unas sanciones por infracciones al mismo; entre éstas, la prevista en el numeral 2.4 del artículo 482 del Estatuto Aduanero, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, consistente en el pago de una multa equivalente a treinta (30) salarios mínimos vigentes por cada infracción relativa a no conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales o las copias, según corresponda, de las Declaraciones de Importación, de Valor y de los documentos soportes, durante el término previsto legalmente.

Así mismo, reafirmó, de un lado, que en el acta de visita se dejó constancia que los funcionarios de la DIAN comisionados comprobaron que las declaraciones de importación que originaron las actuaciones administrativas no poseen ningún tipo de documentos soporte en los que se certifique el valor de los fletes pagados por el importador exigidos por la ley, hecho que no fue desvirtuado por el administrado dentro del proceso administrativo; y de otro, que la sanción fue impuesta por la DIAN en cumplimiento de sus facultades de verificación y control, de suerte que no se trata de una decisión arbitraria ni desprovista de fundamento legal.

Destacó que “[...] los documentos requeridos deben estar anexos a la declaración de importación a disposición de la autoridad aduanera para cuando se exija su verificación y cumplimiento dentro de las facultades de control posterior que enerva la demanda”⁹.

⁹ Folio 806 del cuaderno principal.



IV.- ALEGATOS DE CONCLUSION EN LA SEGUNDA INSTANCIA Y POSICIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

La **parte actora** no intervino en esta etapa del proceso.

La **parte demandada**¹⁰ puso de presente la importancia del control posterior de las operaciones de importación, el cual permite, dentro de los tres (3) años siguientes a la presentación de la declaración de importación, realizar verificaciones en torno a la mercancía y/o los documentos soporte de la declaración, las cuales le permiten establecer la correspondencia en cuanto a cantidades, peso, valor, fletes, seguros, origen y procedencia de la mercancía, unidad de medida, entre otros, y lo consignado en la declaración de importación y la declaración andina de valor.

Resaltó que “[d]e lo concluido por el Tribunal Administrativo del Atlántico se evidencia una errónea interpretación de la norma consagrada en el artículo 121 del decreto 2685 de 1999 que enumera en forma taxativa los documentos soporte de la declaración de importación y desconoce el contenido del numeral 2.4 del artículo 482 ibídem que consagra como infracción de los declarantes no conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales o las copias, según corresponda, de las Declaraciones de importación, de valor y de los documentos soporte ... Errónea interpretación porque es de esos tan mencionados documentos soportes, de donde se toma la información y es en los mismos donde se puede verificar su correspondencia y en cuanto a valor se prueba la erogación, por lo que no corresponde concluir que la certificación de los fletes no es un documento soporte de la operación”¹¹.

Precisó que dentro del procedimiento administrativo quedó probado que en la oportunidad requerida el declarante no aportó la certificación del pago por concepto de fletes, incumplimiento que generó la imposición de la sanción al intermediario aduanero, quien tenía la obligación de conservar y poner a disposición de la autoridad aduanera tal documento en la oportunidad requerida, por cuanto es de esa información consignada en cada uno de los documentos que la DIAN puede hacer las verificaciones que le corresponden en ejercicio de su labor de control.

¹⁰ Folios 11 a 13 del cuaderno de segunda instancia.

¹¹ Folio 12 del cuaderno de segunda instancia.



Concluyó que los actos acusados estuvieron debidamente motivados y que era procedente imponer la sanción por la no presentación dentro de la oportunidad en vía gubernativa del documento que acredita el pago por concepto de fletes y seguros.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

V.- CONSIDERACIONES

5.1. Los actos acusados y su fundamento

En este proceso se pretende la nulidad de las Resoluciones número 007, 0011, 0013, 0014, 0015, 0025, 0026, 0027, 0028, 0053 y 0054 de 11 de julio de 2018 y 001 de 4 de noviembre de 2008, que impusieron una sanción a la sociedad F.B. LOGISTIC SIA S.A. y ordenaron la efectividad de una póliza de seguro, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por incurrir, como declarante en el régimen de importación, en la infracción aduanera prevista en el numeral 2.4. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, consistente en *“No conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales o las copias, según corresponda, de las Declaraciones de Importación, de Valor y de los documentos soporte, durante el término previsto legalmente”*, en relación con un total de 15 declaraciones de importación de las sociedades C.I. Tejecol S.A., C.I. Beacon Productos y Servicios S.A., y C.I. Cititex de Colombia Ltda., de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de dichos actos.

En estas consideraciones se lee que, de acuerdo con el artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 4 del Decreto 3600 de 2005, una de las obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera consiste en *“f) Conservar a disposición de la autoridad aduanera copia de las declaraciones de importación, exportación o tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pago en bancos y de los documentos soporte, durante el término previsto en el artículo 121 del presente decreto”*, y que conforme a esta última norma [titulada “Documentos soporte de la declaración de Importación”], *“Para efectos aduaneros, el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la Declaración y a conservar por un período de cinco (5) años contados a partir de dicha fecha, el*



original de los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la autoridad aduanera, cuando ésta así lo requiera: [...].”

Así mismo, consta en los actos acusados que las Sociedades de Intermediación Aduanera asumen la obligación no solamente de obtener sino adicionalmente de conservar por el término establecido, los documentos soporte de la Declaración de Importación, y que en el caso *sub-lite* la Administración Seccional de Aduanas de Barranquilla, en ejercicio de sus competencias y en desarrollo de su actividad de control, adelantó visita a las instalaciones de la sociedad F.B. LOGISTIC SIA S.A., de la que se levantó el Acta de Vista 0145 de 16 de marzo de 2007, en la que se constató que “[...] *las declaraciones allí relacionadas no poseen ningún tipo de documento soporte donde certifique el valor de los fletes pagados por el importador exigidos por la ley*”.

En los antecedentes administrativos de los actos acusados aparece la citada Acta 00145 de 16 de marzo de 2007 y en efecto está consignado en ella que como soporte de las declaraciones de importación de las sociedades atrás referidas no figuraba ni en el conocimiento de embarque BL, ni en documento independiente, la certificación de fletes internacionales que amparara o demostrara el valor de los fletes pagados por el importador, lo que supondría que la sociedad FB Logistic SIA S.A. estaría incurriendo en incumplimiento de la obligación establecida en el literal c) del artículo 121 del Decreto 2685 de 1999¹².

5.2. Análisis del asunto

5.2.1. En la sentencia apelada se planteó como cuestión jurídica la de determinar si era viable la sanción impuesta a la parte actora por no conservar a disposición de la DIAN al momento de la visita efectuada por ésta, en ejercicio de su función de control aduanero, el documento soporte que indicara el valor de los fletes pagados por concepto de las operaciones de importación realizadas por aquella.

A efectos de resolver dicha cuestión, el Tribunal Administrativo del Atlántico citó, entre otros, el contenido de los artículos 1º, 26 y 121 del Decreto 2685 de 1999 y 768 y 1601 del Código de Comercio, precisando, luego de ello, que el documento de transporte prueba la existencia de un contrato de transporte y el certificado de flete acredita la tarifa pactada entre el transportador y el usuario por trasladar una

¹² Folios 648 a 666 del expediente.



determinada mercancía desde un punto de origen hasta el lugar de destino acordado entre ellos. Así mismo, estimó que el valor de los fletes y demás gastos de transporte, así como la circunstancia de haber sido o no pagados aquellos, es un requisito del documento de transporte, en cuyo contenido debe indicarse el valor cancelado por ese concepto, pero de ninguna manera es posible entender que constituya un soporte de la declaración de importación. Adicionalmente, consideró que al estar acreditado en el expediente que la actora allegó el certificado que demuestra el pago de los fletes, carecen de asidero jurídico los actos a través de los cuales la administración aduanera sancionó a la demandante con multa.

Como consecuencia del anterior razonamiento, el Tribunal declaró la nulidad de las resoluciones demandadas y ordenó como restablecimiento del derecho que la demandada no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en aquellas.

La DIAN se muestra en desacuerdo con la decisión del *a quo* e insiste en que la infracción motivo de la sanción impuesta en los actos acusados no fue la falta de liquidación de los fletes en la declaración de importación sino el hecho de no conservar el documento en el que se certifique el valor de los fletes pagados, el cual, a su juicio, sí constituye un documento soporte de dicha declaración.

Aduce que el Tribunal erró al interpretar el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 y desconoció lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 483 ibídem, que prevé como infracción de los declarantes no conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales o las copias, según corresponda, de las Declaraciones de Importación, de Valor y de los documentos soportes, afirmando al respecto que es errónea tal interpretación “[...] porque es de esos tan mencionados documentos soportes, de donde se toma la información y es en los mismos donde se puede verificar su correspondencia y en cuanto a valor se prueba la erogación, por lo que no corresponde concluir que la certificación de los fletes no es un documento soporte de la operación”.

De conformidad con lo anterior, corresponde en esta instancia definir si era procedente o no la sanción impuesta en los actos acusados a la sociedad de intermediación aduanera demandante, por incurrir en la infracción prevista en el numeral 2.4 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, para lo cual es necesario



determinar si legalmente es exigible o no requerir como documento soporte de la declaración de importación aquél en que se certifique el valor de los fletes pagados por el importador.

5.2.2. Para efectos de decidir lo que corresponda, la Sala estima pertinente efectuar las siguientes consideraciones acerca del régimen de importación, de conformidad con las disposiciones vigentes para la fecha de expedición de los actos acusados del Decreto 2685 de 1999, *“Por el cual se modifica la Legislación Aduanera”*.

5.2.2.1. El Régimen Aduanero es el tratamiento aplicable a las mercancías sometidas al control y vigilancia de la autoridad aduanera, mediante el cual se les asigna un destino aduanero específico de acuerdo con las normas vigentes. Dentro de tal régimen se encuentra la *importación*, la cual es definida en esta norma como la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional; también se considera importación la introducción de mercancías procedentes de Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios al resto del territorio aduanero nacional, en los términos previstos en el citado Decreto. El proceso de importación inicia con el aviso de llegada del medio de transporte y finaliza con la autorización del levante de la mercancía (acto por el cual la autoridad aduanera permite a los interesados la disposición de ésta), previo el pago de los tributos y sanciones, cuando haya lugar a ello; igualmente finaliza con el vencimiento de los términos establecidos para que se autorice su levante¹³.

De acuerdo con el Estatuto Aduanero Nacional, son responsables de las obligaciones aduaneras, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía, e igualmente, son responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, intermediario y el declarante¹⁴. La obligación aduanera en el *régimen de importación* nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional y comprende: - la presentación de la Declaración de Importación, - el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, - así como 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

¹³ Artículo 1º.

¹⁴ Artículo 3º.



pruebas y, - en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes¹⁵.

5.2.2.2. El citado Decreto 2685 de 1999 regula distintas modalidades de importación, entre ellas la importación ordinaria, utilizada en las operaciones de comercio exterior de que tratan los actos acusados. Se entiende por esta clase de importación, la introducción de mercancías de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional con el fin de permanecer en él de manera indefinida, en libre disposición, con el pago de los tributos aduaneros a que hubiere lugar, y siguiendo el procedimiento establecido en dicha norma¹⁶.

5.2.2.3. De acuerdo con esta normativa el obligado a declarar es el importador, entendido éste como quien realiza la operación de importación *o aquella persona por cuya cuenta se realiza*. La Declaración de Importación deberá presentarse ante la Administración de Aduana con jurisdicción en el lugar donde se encuentre la mercancía, a través del sistema informático aduanero, en la forma que determine la DIAN, dentro del mes siguiente a la fecha de llegada de la mercancía al territorio aduanero nacional, término prorrogable por otro mes adicional, o en forma anticipada a la llegada de la mercancía, con una antelación no superior a quince (15) días calendario¹⁷.

5.2.2.4. El artículo 121 del decreto comentado prevé que, para efectos aduaneros, el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la Declaración de Importación y a conservar por un período de cinco (5) años contados a partir de dicha fecha, el original de los siguientes documentos soporte que deberá poner a disposición de la autoridad aduanera, cuando esta así lo requiera: a) Registro o licencia de importación que ampare la mercancía, cuando a ello hubiere lugar; b) Factura comercial, cuando hubiere lugar a ella; c) Documento de transporte; d) Certificado de origen, cuando se requiera para la aplicación de disposiciones especiales; e) Certificado de sanidad y aquellos otros documentos exigidos por normas especiales, cuando hubiere lugar; f) Lista de empaque, cuando hubiere lugar a ella; g) Mandato, cuando no exista endoso aduanero y la Declaración de Importación se presente a través de una Sociedad de Intermediación Aduanera o apoderado; h) Declaración Andina del Valor y los documentos soporte cuando a ello hubiere lugar; i) (adicionado por el Decreto

¹⁵ Artículo 87.

¹⁶ Artículo 117.

¹⁷ Artículos 115 y 119.



4431 de 2004) Declaración de exportación o el documento que acredite la operación de exportación ante la autoridad aduanera del país de procedencia de la mercancía, en los eventos en que la Dirección de Impuestos y Aduanas así lo exija; j) (adicionado por el Decreto 2174 de 2007) Las autorizaciones previas establecidas por la Dian para la importación de determinadas mercancías; y k) (adicionado por el Decreto 2174 de 2007) Documento de constitución del Consorcio o Unión Temporal cuando los documentos de transporte y demás documentos soporte de la operación de comercio exterior se consignen, endosen o expidan, según corresponda, a nombre de un Consorcio o de una Unión Temporal.

Las Sociedades de Intermediación Aduanera, como declarantes, igualmente tienen la obligación, de acuerdo con el literal f) del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el Decreto 3600 de 2005, de *“conservar a disposición de la autoridad aduanera copia de las declaraciones de importación, exportación o tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pago en bancos y de los documentos soporte, durante el término previsto en el artículo 121 del presente decreto”*.

5.2.2.5. En lo que interesa a este asunto, debe resaltarse que, de acuerdo con el artículo 1º del Estatuto Aduanero, que señala el significado de las expresiones utilizadas en dicha norma para efectos de su aplicación, la expresión documento de transporte se refiere a *“un término genérico que comprende el documento marítimo, aéreo, terrestre o ferroviario que el transportador respectivo o el agente de carga internacional, entrega como certificación del contrato de transporte y recibo de la mercancía que será entregada al consignatario en el lugar de destino y puede ser objeto de endoso”*. Esta misma disposición señala el significado de dos documentos de transporte en particular, como son la carta de porte y el conocimiento de embarque, en los siguientes términos: *“CARTA DE PORTE: Documento de transporte por vía férrea o por vía terrestre que expide el transportador y que tiene los mismos efectos del conocimiento de embarque”, y “CONOCIMIENTO DE EMBARQUE: Es el documento que el transportador marítimo expide como certificación de que ha tomado a su cargo la mercancía para entregarla, contra la presentación del mismo en el punto de destino, a quien figure como consignatario de ésta o a quien la haya adquirido por endoso total o parcial, como constancia del flete convenido y como representativo del contrato de fletamento en ciertos casos. Los conocimientos de embarque de la carga consolidada los expide el agente de carga internacional”*.



El Código de Comercio se refiere igualmente a la carta de porte y al conocimiento de embarque. En el artículo 767 que hace parte del Capítulo V “Distintas especies de títulos valores” del Título III “De los títulos valores” del Libro Tercero “De los bienes mercantiles”, prevé que la carta de porte y el conocimiento de embarque tienen el carácter de títulos representativos de las mercancías objeto del transporte. Por su parte, en el artículo 768 ibídem, señala que, sin perjuicio de lo dispuesto en el Libro V de dicho Código sobre transporte marítimo y aéreo, la carta de porte o el conocimiento de embarque, además de los requisitos establecidos en el artículo 621 contendrá, entre otros: “... 7) La indicación de los fletes y demás gastos del transporte, de las tarifas aplicables, y la de haber sido o no pagados los fletes”.

De otro lado, en el artículo 1018 del Capítulo III “Transporte de Cosas” del Título IV “Del contrato de Transporte” del Libro Cuarto “De los contratos y las obligaciones mercantiles” del Código de Comercio, se establece que, cuando el reglamento dictado por el Gobierno así lo exija, el transportador estará obligado a expedir carta de porte, conocimiento o póliza de embarque o remesa terrestre de carga, y que la carta de porte y el conocimiento o póliza de embarque deberán contener las indicaciones previstas en el artículo 768 ibídem. Y, en el artículo 1637 del Capítulo III “Transporte de cosas por mar” del Título IX “Del transporte marítimo” del Libro Quinto “De la navegación” de la citada obra, se prevé que el conocimiento de embarque deberá expresar, entre otros datos, “... 6) El valor del flete”.

En concordancia con esta disposición, en los artículos 1694, 1695 y 1697 del Código de Comercio, disposiciones que hacen parte del Título XII “De las compraventas marítimas” del mismo Libro atrás citado del Código de Comercio, disponen, respectivamente, lo siguiente: En los dos primeros, que cuando se venda F.O.B. -libre a bordo- la transferencia de la propiedad y de los riesgos de la cosa al comprador tendrá lugar al momento de su entrega a bordo del buque o medio de transporte designado por dicho comprador, y que el comprador estará obligado a pagar el flete de la cosa y de los demás gastos desde el momento de la entrega, y podrá reclamar por los defectos de calidad o cantidad dentro de los noventa días siguientes al embarque. Y en el último, que cuando se venda C.I.F. -costo, seguro y flete-, o bajo cualquiera otra expresión equivalente que indique que el precio de la cosa la comprende el valor del seguro y el flete, se seguirán las



siguientes reglas: 1) Serán de cargo del vendedor los costos de acarreo, acondicionamiento, embalaje, licencia e impuestos de exportación, embarque y, en general, todos los gastos necesarios para dejar la cosa debidamente estibada a bordo del medio de transporte elegido; 2) Serán de cargo del vendedor el seguro y el flete de la cosa hasta el puerto de destino; 3) Salvo estipulación en contrario, los riesgos pasarán al comprador a partir del momento en que la cosa haya sido embarcada de conformidad con los usos locales; 4) La propiedad de la cosa se transferirá mediante la entrega del recibo usual o del conocimiento limpio de embarque al comprador o a su representante, y 5) El comprador podrá reclamar por defectos de cantidad o de calidad dentro de los noventa días siguientes al desembarque de la cosa en el lugar de destino.

5.2.2.6. Presentada la Declaración el sistema informático de la Aduana debe validar la consistencia de sus datos antes de aceptarla y debe informar al declarante las discrepancias advertidas que no permitan la aceptación. No se acepta la Declaración de Importación, respecto de la cual se configure, entre otras, alguna de las siguientes situaciones: a) Cuando la liquidación de los tributos aduaneros realizada por el declarante sea diferente a la efectuada por la Aduana a través del sistema informático aduanero, con base en los datos suministrados por el declarante; b) Cuando la Declaración de Importación no contenga alguno de los siguientes datos y sus códigos de identificación: modalidad de la importación, Nit del importador y del declarante, país de origen de las mercancías, subpartida arancelaria, descripción de la mercancía, cantidad, valor, tributos aduaneros y tratamiento preferencial si a éste hubiere lugar; c) Cuando de la información suministrada por el declarante se infiera que la mercancía declarada no está amparada con los documentos soporte a que hace referencia el artículo 121 antes citado; y d) Cuando el valor declarado de la mercancía sea inferior al precio oficial fijado mediante Resolución del Director de Aduanas¹⁸.

La Declaración de Importación, para los efectos previstos en el Estatuto Aduanero, se entiende aceptada cuando la autoridad aduanera, previa validación por el sistema informático aduanero de las causales antes referidas, asigne el número y fecha correspondiente¹⁹.

¹⁸ Artículo 122.

¹⁹ Artículo 123.



5.2.2.7. Presentada y aceptada la Declaración, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, debe efectuarse en los bancos y demás entidades financieras autorizadas por la DIAN, ubicadas en la jurisdicción aduanera donde se encuentre la mercancía, dentro del plazo establecido en el artículo 115 del Decreto 2685 de 1999, o dentro del plazo para presentar la Declaración de Importación, si se trata de Declaración Anticipada²⁰.

Los tributos aduaneros, de acuerdo con el artículo 1º del Estatuto Aduanero, comprenden los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas. A su vez, según esta misma norma, los derechos de aduana son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se tasen respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieren relación con la misma; no se consideran derechos de aduana, el impuesto sobre las ventas, ni los impuestos al consumo causados con la importación, las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados. Por su parte, los gravámenes arancelarios son los derechos contemplados en el Arancel de Aduanas.

La base gravable sobre la cual se liquida el gravamen arancelario está constituida por el valor de la mercancía, determinado según lo establezcan las disposiciones que rijan la valoración aduanera²¹.

Para el impuesto sobre las ventas, la base gravable será la establecida en el Estatuto Tributario y en las demás disposiciones que lo modifiquen o lo complementen²². Este Estatuto, a su turno, prevé en su artículo 459 que *“La base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen”*, y que *“Cuando*

²⁰ Artículo 124.

²¹ El Título VI del Decreto 2685 de 1999 regula lo relativo a la “Valoración Aduanera”. Los artículos 238 y 241, que hacen parte de este título, prevén, respectivamente, que la Declaración Andina de Valor es un documento soporte de la Declaración de Importación, que debe contener la información técnica referida a los elementos de hecho y circunstancias relativos a la transacción comercial de las mercancías importadas, que han determinado el valor aduanero declarado como base gravable; y que cuando el valor FOB total declarado en la Declaración de Importación y contenido en la factura o contrato, sea igual o superior a cinco mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (US\$5.000), el declarante está obligado a diligenciar y firmar el formulario de la Declaración Andina del Valor, por cada factura.

²² Artículo 88.



se trate de mercancías cuyo valor involucre la prestación de un servicio o resulte incrementado por la inclusión del valor de un bien intangible, la base gravable será determinada aplicando las normas sobre valoración aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC).”

Los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación serán los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva Declaración de Importación²³.

La Declaración de Importación debe ser presentada en el Formulario oficial diseñado para el efecto (identificado con el número 500), que contiene las indicaciones para su diligenciamiento, entre las que están las relativas a la “autoliquidación” de los tributos aduaneros. En relación con el “Arancel”, su liquidación resulta de multiplicar la *tarifa de la subpartida arancelaria declarada* por la *base del arancel*, la cual está constituida por el *valor aduana USD*, que corresponde al valor FOB de la mercancía adicionado con el valor de los fletes, seguros y otros gastos y con el valor del ajuste, si lo hubiere, convertido a pesos colombianos con la tasa de cambio representativa del mercado que informe la Superintendencia Financiera para el último día hábil de la semana anterior a la cual se produce la presentación y aceptación de la declaración de importación. Por su parte, respecto del “I.V.A.”, su liquidación resulta de sumar a la *base del IVA* (constituida por el *valor aduana USD*, que comprende el valor FOB de la mercancía adicionado con el valor de los fletes, seguros y otros gastos y con el valor del ajuste, si lo hubiere) el *valor del arancel liquidado* y multiplicar el resultado obtenido por el *porcentaje de IVA* de la subpartida arancelaria declarada.

5.2.2.8. Efectuado y acreditado el pago a través del sistema informático aduanero, la DIAN debe proceder de manera inmediata a determinar una de las siguientes situaciones²⁴: a) Autorizar el levante automático de la mercancía, b) La inspección documental o, c) La inspección física de la mercancía²⁵. El levante también procede igualmente, entre otros casos, cuando practicada la inspección aduanera documental o la inspección aduanera física, se establezca la conformidad entre lo

²³ Artículo 89.

²⁴ Artículo 125.

²⁵ Conforme al artículo 126 del Estatuto Aduanero, la autoridad aduanera, a través del sistema informático aduanero, con fundamento en criterios basados en técnicas de análisis de riesgo o aleatoriamente, podrá determinar la práctica de inspección aduanera documental o física dentro del proceso de importación. También deberá efectuarse la inspección aduanera por solicitud escrita del declarante.



declarado y la información contenida en los documentos soporte, o la conformidad entre lo declarado, la información contenida en los documentos soporte y lo inspeccionado, respectivamente²⁶.

5.2.2.9. Por otro lado, de acuerdo con el artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, los declarantes del régimen de importación pueden incurrir en infracciones graves, dentro de las que se encuentra *“2.4. No conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales o las copias, según corresponda, de las Declaraciones de Importación, de Valor y de los documentos soporte, durante el término previsto legalmente”*. La sanción aplicable en este caso será de multa equivalente a treinta (30) salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción.

5.2.3. Del marco normativo antes expuesto, se advierte por la Sala que el Régimen Aduanero de Importación establece unas obligaciones en el proceso de importación de mercancías a cargo de los importadores y/o declarantes, entendidos éstos como quienes realizan la operación de comercio exterior o las personas por cuya cuenta se realiza, esto es, las sociedades de intermediación aduanera²⁷ (agencias de aduanas), consistentes principalmente en la presentación de la Declaración de Importación ante la Administración de Aduanas con jurisdicción en el lugar donde se encuentre la mercancía, el pago de los tributos aduaneros y las sanciones a que haya lugar, y la obligación de obtener y conservar los documentos que soportan la operación aduanera y ponerlos a disposición de la autoridad aduanera cuando ésta, en ejercicio de sus funciones de control y vigilancia, los requiera.

Igualmente, del citado régimen se advierte que el cumplimiento de cada una de las obligaciones aduaneras en la importación de mercancías se encuentra estrechamente relacionado. En efecto, en la Declaración de Importación, que se presenta ante la autoridad aduanera para efectos de nacionalizar la mercancía introducida al territorio aduanero nacional desde el extranjero, además de señalarse la modalidad de la importación efectuada e identificarse al importador

²⁶ Artículo 128.

²⁷ Las agencias de aduanas, en los términos de los artículo 11 y 26 literal b) del Decreto 2685 de 1999, podrán actuar ante las autoridades aduaneras como declarantes con el objeto de adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero, y en desarrollo de ese encargo, deberán suscribir y presentar las declaraciones y documentos relativos a los regímenes de importación, exportación y tránsito aduanero, en la forma, oportunidad y medios señalados por la DIAN, de conformidad con la normatividad vigente.



y/o declarante y describirse la mercancía, se deben liquidar los tributos aduaneros a que haya lugar.

Así mismo, la aceptación de la Declaración de Importación tiene como presupuesto que tal liquidación sea incluida en este documento y que la misma, al ser validada por la autoridad competente, se ajuste a la realizada por el Sistema Informático de la Aduana. De esta forma, como se refirió previamente, cuando no se presentan las causales que impiden admitir la Declaración de Importación ésta es aceptada, situación que da lugar a que el importador proceda al cumplimiento de la obligación aduanera referida al pago de los tributos aduaneros, el cual, a su turno, permite que la DIAN autorice el levante de la mercancía y ésta quede en libre disposición de los interesados.

De otro lado, según se deduce de la normativa antes examinada, para efectos de la presentación y aceptación de la Declaración de Importación el importador y/o declarante deben obtener unos documentos, que son los que soportan la información registrada en dicha declaración, documentos éstos que, además, debe conservar por el término señalado en la ley y **ponerlos a disposición de la autoridad aduanera cuando ésta así se lo solicite.**

Precisamente uno de los documentos soporte de la Declaración de Importación exigidos por el Estatuto Aduanero es el "**documento de transporte**", el cual corresponde, en términos generales, al documento marítimo, aéreo, terrestre o ferroviario que el transportador respectivo o el agente de carga internacional entrega como certificación del contrato de transporte. En particular, cuando el transporte se efectúa por un medio marítimo, el transportador expide un documento de transporte denominado "conocimiento de embarque", cuya finalidad es certificar que éste ha tomado a su cargo la mercancía para entregarla y dejar constancia del flete convenido, concepto éste que hace referencia a la tarifa o el valor por el cual el transportador está obligado a trasladar una mercancía desde un punto de origen hasta uno de destino; tratándose de transporte efectuado por vía férrea o terrestre, el transportador debe expedir el documento denominado "carta de porte", cuya finalidad es la misma de la del conocimiento de embarque (artículo 1º del Decreto 2685 de 1999).

Estos documentos de transporte, conforme a la legislación comercial, deben contener unos requisitos, entre otros, los relativos a la indicación del valor del flete



y de su pago (artículos 768, 1018 y 1637 del Código de Comercio), éste último a cargo del comprador o del vendedor de la mercancía, atendiendo a la modalidad del contrato de compraventa celebrado [F.O.B *“Free On Board”*, *“Libre a bordo, puerto de carga entregado”*, en el primer caso; y C.I.F. *“Cost, Insurance and Freight, “Coste, seguro y flete, puerto de destino convenido”*, en el segundo]. En la modalidad C.I.F. en el precio de la cosa está comprendido el valor del seguro y el flete, el cual, en todo caso, debe estar debidamente individualizado en el documento respectivo (artículos 1694, 1695 y 1697 *ibídem*).

El Tribunal en la sentencia apelada, como se refirió en los antecedentes, estimó que, si bien la constancia acerca del valor del flete y de su pago es un requisito del documento de transporte, no constituye en sí mismo un documento soporte de la declaración de importación.

La Sala considera que el *a quo* parte del supuesto equivocado de escindir el documento de transporte y los requisitos legales de éste, lo cual no es posible conceptualmente, pues no es lógico entender que cuando el Estatuto Aduanero en su artículo 121 enlista el documento de transporte como uno de los documentos soporte de la declaración de importación se refiera a uno que no cumpla con las exigencias previstas en el ordenamiento jurídico. En este orden, es claro que el documento de transporte, que constituye el documento soporte de la Declaración de Importación, debe contener, entre otros requisitos, el valor del flete convenido y/o pagado para efectos del transporte de la mercancía objeto de la operación de comercio exterior, de tal suerte que si dicha información no aparece registrada en el documento respectivo, llámese conocimiento de embarque o carta de porte, o en documento independiente, debe tenerse como no presentado o no presentado debidamente ante la autoridad aduanera encargada de valorar la citada declaración.

Ahora bien, la Sala debe poner de presente que la constancia sobre el valor del flete pagado por el transporte de la mercancía importada no es exigible solamente por ser uno de los requisitos del documento de transporte, o por el hecho de que formalmente aparezca en la Declaración de Importación una casilla para indicar dicho *ítem*, sino porque la misma tiene relevancia precisamente en la evaluación de tal Declaración por parte del Sistema Informático de la Aduana en lo relacionado con la liquidación de los tributos aduaneros, pues, como se anotó previamente, en la determinación de éstos (derechos de aduana -entre ellos, los



gravámenes arancelarios- e impuesto sobre las ventas) se tiene en cuenta el valor de la mercancía en aduana, y en éste se incluye el valor del flete, del seguro y de otros gastos.

En este sentido, no es cierto que el documento echado de menos por la DIAN en los actos acusados no sea uno de aquellos exigibles legalmente como soporte de la Declaración de Importación.

5.2.4. En el presente asunto, al revisar la actuación administrativa que dio lugar a la expedición de los actos acusados, encuentra la Sala que la DIAN interpretó y aplicó el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 con el alcance que antes se precisó. A este respecto, debe tenerse en cuenta en efecto, de un lado, que en los antecedentes administrativos de las resoluciones demandadas obra copia del Acta de Visita número 00145 de 16 de marzo de 2007 y en ella se consigna que para el momento de la diligencia no figuraba como soporte de las declaraciones de importación presentadas por la agencia de aduanas demandante, ni en el conocimiento de embarque BL, ni en documento independiente, la certificación de fletes internacionales que amparara o demostrara el valor de los fletes pagados por el importador. Y de otro, que es con fundamento en lo anterior que en las resoluciones demandadas se concluyó que *“[...] las declaraciones allí relacionadas no poseen ningún tipo de documento soporte donde certifique el valor de los fletes pagados por el importador exigidos por la ley”*.

En el anterior contexto, al no aparecer consignado en el certificado de embarque o la carta de porte o en documento independiente a éstos la certificación sobre el valor del flete, la DIAN tuvo como no presentado el documento de transporte que respaldara o soportara la operación de importación respectiva, conclusión ésta que, en criterio de la Sala, se ajusta a derecho.

Ahora bien, la demandante aduce que la DIAN omitió abrir a pruebas en las actuaciones administrativas, pese a que en los recursos de reconsideración interpuestos contra las resoluciones sancionatorias solicitó que se hicieran los requerimientos de información ante el transportador para que certificaran el pago de los fletes por las operaciones de importación realizadas, lo cual impidió que se verificara que los intereses del Estado no habían sido afectados. Agrega que por ello aporta en sede judicial los documentos que comprueban que durante el



trámite de la importación se cancelaron todos los tributos a los que por ley estaba obligada, pagando los fletes respectivos, sin causar detrimento alguno al Estado.

Al respecto, al revisar los antecedentes de los actos acusados, se advierte que la sociedad F.B. Logistic SIA S.A. formuló recursos de reconsideración contra cada una de las resoluciones sancionatorias y que en ellos señaló como motivos de inconformidad, entre otros, los siguientes: “[...] *si analizamos detenidamente las mencionadas consideraciones, podemos colegir que cuando se expresa no existir “ningún”, se está haciendo referencia a que definitivamente, analizados todos los documentos soporte, de las operaciones de comercio exterior, por ninguna parte, se puede determinar que los fletes han sido cancelados, pero ello no es correcto, por cuanto, en la casilla 78, de la declaración de importación, cuya copia anexaremos con el presente memorial de recurso de reconsideración está claramente especificado el correspondiente pago y liquidación de los fletes mencionados, luego no es cierto que no exista ninguna forma de determinar dicha obligación [...]*”. En dicho memorial, solicitó que “[...] *una vez decretado el periodo probatorio, la autoridad aduanera, requiera a la transportadora, a efectos de que certifique la cancelación de los fletes; tal documento una vez obtenido, se incorpore al expediente, para que sirva de prueba para definir de fondo el asunto que nos ocupa*”²⁸.

Según se advierte, la demandante dirige sus argumentos, tanto en sede administrativa como judicial, a acreditar que liquidó y canceló los fletes respectivos, con el fin de demostrar que no hubo ninguna afectación a los intereses del Estado en relación con el pago de los tributos aduaneros derivados de las operaciones de comercio exterior realizadas.

No obstante, en criterio de la Sala, la discusión que se plantea en este proceso no se refiere a si se liquidaron y pagaron debidamente o no los tributos aduaneros, lo que también constituye una infracción aduanera en el régimen de importación²⁹, sino al incumplimiento por parte de la agencia de aduanas demandante del deber de conservar y poner a disposición de la autoridad aduanera en la visita de control

²⁸ Folios 717 y 719 del expediente.

²⁹ Decreto 2685 de 1999: “Artículo 482. Infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y sanciones aplicables. <Artículo modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:> Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los declarantes del régimen de importación y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes: [...] 2. Graves. [...] 2.2 Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las Declaraciones de Importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles. || La sanción aplicable será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los tributos dejados de cancelar”.



que le fue practicada los documentos soporte de las declaraciones de importación que le fueron requeridos, que fue la infracción por la cual fue sancionada la parte actora.

En efecto, como antes se dijo, el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 dispone que, para efectos aduaneros, el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la Declaración de Importación y a conservar por un período de cinco (5) años contados a partir de dicha fecha, el original de los documentos soporte que deberá poner a disposición de la autoridad aduanera, cuando esta así lo requiera. Y en concordancia con esta norma, el artículo 482 numeral 2.4.íbidem, prevé como infracción grave en el régimen aduanero, “*No conservar a disposición de la autoridad aduanera los originales o las copias, según corresponda, de las Declaraciones de Importación, de Valor y de los documentos soporte, durante el término previsto legalmente*”.

En el presente asunto la demandante censura que la DIAN la sancionó por no conservar ni poner a su disposición unos documentos que no eran exigibles legalmente, lo cual, como antes se analizó, no es cierto, pues la constancia sobre el valor de los fletes pagados es un requisito que debe hacer parte del documento de transporte soporte de la declaración de importación, y este documento, con tales condiciones, no fue presentado ante la autoridad administrativa demandada cuando ella lo requirió.

De esta forma, no encuentra la Sala que exista vulneración de las normas legales invocadas en la demanda, como quiera que la Administración no le exigió a la accionante más que aquello que la ley pretende, que es la debida atención de las obligaciones aduaneras a su cargo, y la sancionó por incurrir en una infracción prevista por el ordenamiento jurídico, consistente precisamente en el incumplimiento de uno de tales deberes³⁰.

5.3. Conclusión

En las anteriores condiciones, la Sala encuentra que los actos acusados no infringen las normas invocadas en la demanda, razón por la cual revocará la sentencia apelada y, en su lugar, denegará las pretensiones de la demanda.

³⁰ Obligación aduanera prevista en el Estatuto Aduanero desde artículo 87 y reiterada en los artículos 26 literal f) y 121.



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

FALLA:

PRIMERO: REVOCAR la sentencia de 28 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico y, en su lugar, **DENEGAR** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO: Reconocer a la Abogada Tatiana Orozco Cuervo como apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder a ella conferido visto a folio 91 del cuaderno de segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, publíquese y cúmplase.

La anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en su sesión de la fecha.

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ
Presidente

NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN

HERNANDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDEZ