

Señora Magistrada  
**Dra. GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ**  
**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA**  
**SECCIÓN CUARTA SUBSECCIÓN "A"**  
Bogotá D.C.

**ASUNTO** : Recurso de apelación contra sentencia  
**EXPEDIENTE** : 25000-23-37-000-2020-00188-00  
**DEMANDANTE** : JMALUCELLI TRAVELERS SEGUROS S.A.  
**DEMANDADO** : U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y  
ADUANAS NACIONALES (DIAN)  
**MEDIO DE CONTROL** : Nulidad y Restablecimiento del Derecho  
**TEMA** : Clasificación Arancelaria

**JUAN CARLOS ROJAS FORERO**, residente en ésta ciudad, identificado con cédula de ciudadanía No. 80.833.133 expedida en Bogotá, abogado en ejercicio portador de la tarjeta profesional No. 240.113 del Consejo Superior de la Judicatura, actuando en calidad de apoderado especial de la parte demandada, según poder especial conferido por la Directora Seccional de Aduanas Bogotá, de conformidad con lo previsto en el artículo 243 (modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021) y numeral 1° del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, acudo a su Despacho dentro del término legal, con el fin de interponer **RECURSO DE APELACIÓN** contra la Sentencia de fecha 3 de octubre de 2024 mediante la cual se emitió el fallo de primera instancia, de conformidad con las razones que paso a exponer:

### 1. LA PROVIDENCIA APELADA.

Mediante el proveído objeto del presente recurso, la Sala decidió:

*“**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución No. 1-03-201-241-640-0-005379 de 24 de octubre de 2019, mediante la cual le fue librada Liquidación Oficial de Revisión a la sociedad ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A.S. y se hizo efectiva la póliza expedida por Jmalucelli Travelers Seguros S.A.; y, de la Resolución No. 001.6011 del 4 de octubre de 2020 que confirmó la anterior, al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*”

**SEGUNDO:** *Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE la firmeza de las 40 declaraciones de importación presentadas en agosto de 2016 por la sociedad ABOIT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., que fueron relacionadas en la parte motiva de la presente providencia; que no existe deuda alguna por concepto de tributos aduaneros liquidados, y que no era procedentes las sanciones impuestas, así como tampoco hacer efectivas las pólizas relacionadas en los actos administrativos que se anulan.*

**TERCERO:** *No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.”*

## **2. RAZONES PARA REVOCAR LA SENTENCIA APELADA**

La sentencia apelada debe ser revocada totalmente y en su lugar se deben negar las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes razones:

Defecto fáctico por parte del operador judicial de primera instancia en la medida que no se pronunció sobre la legitimidad por activa de la sociedad Jmalucelli desde la dimensión material, sino que solo evacuó la legitimidad procesal, la cual no está en discusión.

Defecto sustantivo por desconocimiento e inaplicación de la normatividad aduanera respecto del término con el que cuenta la autoridad aduanera para emitir acto administrativo de liquidación oficial.

Defecto fáctico al valorar la respuesta al requerimiento especial aduanero de un destinatario distinto a la sociedad demandante y con ello anular el acto administrativo, vulnerando el principio de congruencia y debido proceso.

Defecto sustantivo al vulnerar el debido proceso de la autoridad aduanera al desconocer el privilegio de la decisión previa de las autoridades administrativas al conocer en sede judicial de pretensiones disímiles a las presentadas en sede administrativa lo que constituye un indebido agotamiento de la sede administrativa y el consecuente rechazo de la demanda.

## **3. FUNDAMENTO DE LA SENTENCIA APELADA.**

**Fundamento relacionado con la legitimación en la causa por activa:**

Cita el operador judicial la Sentencia de Unificación del 14 de noviembre de 2019 proferida por el Consejo de Estado relacionada con la legitimación de los deudores

solidarios, garantes y aseguradoras para solicitar la nulidad de los actos administrativos de determinación tributaria.

*Resalta que “(iii) Los deudores solidarios, garantes y aseguradoras tienen el derecho de controvertir, vía administrativa o judicial, los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro o garan”*

Con esto, advierte que la persona legitimada para demandar los actos administrativos de determinación tributaria es el contribuyente, y que los deudores solidarios, garantes y las aseguradoras tienen legitimación para impugnar administrativa y judicialmente los actos de liquidación oficial de revisión o los que imponen sanciones.

Como la demandante fue vinculada al proceso de fiscalización adelantado contra la sociedad Abbott Laboratories de Colombia S.A., a través de notificación del requerimiento especial aduanero, discutiendo además de las condiciones del seguro, la obligación a cargo de la contribuyente y se adhirió a los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en vía administrativa, lo que, según el a quo, permite concluir que, con la presente demanda la sociedad Jmalucelli insistió en los argumentos de defensa encaminados a que se reconozca y declare que los productos importados por Abbott fueron clasificados por la subpartida arancelaria correspondiente. Por lo que la sociedad se encuentra legitimada para cuestionar vía judicial la validez de los actos que modificaron la carga impositiva a cargo de la importadora al estar demostrado que fue vinculada al proceso de fiscalización desde la notificación del requerimiento especial aduanero.

### **Fundamento relacionado con la configuración de silencio administrativo positivo:**

Indica el a quo que la liquidación oficial de revisión fue expedida por fuera del término previsto en el artículo 588 del Decreto 390 de 2016, por cuanto al responderse el requerimiento especial aduanero se renunció al término que faltare para el vencimiento del 21 de agosto de 2019, razón por la cual los 45 días para la expedición del acto vencieron el 23 de octubre de 2019 y el acto fue expedido el 24 del mismo mes y año.

Cita el artículo 588, 609 y 657 del Decreto 390 de 2016, así mismo, tiene en cuenta que el acto administrativo demandado también fue notificado, además de Jmalucelli, a las sociedades Abbott, Fianzas S.A. y Agecoldex el 29 de julio de 2019. Manifiesta que en principio el término para emitir la liquidación oficial feneció el 24 de octubre de 2019.

No obstante, indica que la demandante sostiene que Abbott Laboratories de Colombia S.A., presentó respuesta al requerimiento especial aduanero el 20 de agosto de 2019, y en dicho escrito renunció al término restante para dar respuesta a dicho acto administrativo, es decir, renunció al día adicional que tenía la importadora, por lo que en el presente caso, aplicando la regla del artículo 588 del Decreto 390 de 2016, el término con el que contaba la administración para expedir la liquidación oficial vencía el 23 de octubre de 2019 y como quiera que la Resolución 5379 fue expedida el 24 de octubre, considera que operó el silencio administrativo.

Manifiesta el a quo que la administración debió considerar la fecha en que se presentó la respuesta de cada destinatario del requerimiento especial aduanero para determinar la competencia de la autoridad aduanera para expedir la liquidación oficial, máxime que, en aplicación del artículo 27 del CC, las reglas previstas en el artículo 588 del Decreto 390 de 2016 implican que cualquiera de los vinculados presente la respuesta al requerimiento especial aduanero y renuncie al término faltante para el vencimiento de la presentación.

Concluye que los 45 días establecidos en el Decreto 390 de 2016 para que se profiera liquidación oficial se contabiliza individualmente para cada uno de sus interesados, pues, además, cada destinatario presentó respuesta al requerimiento especial en fechas diferentes, por lo que la Dian no podía aplicar un término único para responder cada una de las respuestas presentadas.

En estos términos, valora la respuesta emitida por Abbott Laboratories de Colombia S.A., advirtiendo que fue presentada el 20 de agosto de 2019 y que se renunció al término que faltare para el vencimiento del día 21 de agosto de 2019. Lo que en el entender del a quo, significa que, para la contabilización del término para expedir la liquidación oficial se debe tener en cuenta la regla prevista en el artículo 588 del Decreto 390 de 2016, según la cual, cuando se renuncia al término restante del que faltare para presentar la respuesta al acto preparatorio aduanero, el término para expedir la liquidación oficial empieza a correr a partir el día siguiente al de la presentación de la respuesta y como quiera que la importador dio respuesta a dicho acto el 20 de agosto de 2019, renunciando al término restante, el término para expedir la liquidación demandada empezaba a

correr el 21 de agosto de 2019 y vencía el 23 de octubre de 2019, por lo tanto, para la Sala se configuró la falta de competencia temporal de la entidad demandada para expedir la liquidación oficial, pues el acto fue expedido el 24 de octubre de 2019 cuando tenía hasta el 23 de octubre de 2019, esto es, por fuera del término previsto en la ley.

#### **4. PROBLEMAS JURÍDICOS A RESOLVER.**

De acuerdo con las conclusiones del operador judicial de primera instancia el problema jurídico a resolver se centra en determinar si la sociedad Jmalucelli goza de legitimidad en la causa por activa dese una dimensión material, si tiene facultades para representar los intereses de la sociedad Abbott Laboratories y si fue expedido por fuera de la oportunidad legal el acto administrativo de liquidación oficial.

#### **5. TESIS DE DEFENSA.**

La sociedad Jmalucelli no tiene legitimidad en la causa por activa para discutir la legalidad de los actos administrativo en lo que se refiere a la liquidación oficial porque no es un obligado directo del impuesto.

La sociedad Jmalucelli no agotó en debida forma la vía administrativa dado que solicito la desvinculación del procedimiento administrativo y ahora en sede judicial pretende la nulidad total del acto administrativo, situación que vulneró el privilegio de la decisión previa de la administración y carece del requisito de procedencia del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

La sociedad Jmalucelli no tiene facultades para discutir asuntos propios de la sociedad Abbott Laboratories como es la configuración de silencio administrativo a partir de la situación factica de Abbott. El a quo declaró la aocurrencia del silencio a partir del escrito de respuesta de Abbott y no de Jmalucelli, lo que vulnera el principio de congruencia y vulnera el debido proceso de la autoridad administrativa.

La normatividad aduanera establece una regla especial para la administración para proferir liquidaciones oficiales de revisión en el penúltimo inciso del artículo 588 del Decreto 390 de 2016, 45 días desde el vencimiento para responder al requerimiento especial aduanero.

La normatividad aduanera prevé en el artículo 657 del Decreto 390 de 2016 que, cuando se notifica un acto administrativo a varios destinatarios, el término para

proferir liquidación oficial inicia desde la última notificación, desde el término en que debió responder al requerimiento especial aduanero.

## **6. ARGUMENTOS DE INCONFORMIDAD FRENTE A LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA.**

En este acápite desarrollaremos los argumentos expuestos en el acápite denominado tesis de defensa, donde explicaremos los motivos de inconformidad y los argumentos en relación con el análisis y la decisión que tuvo el *a quo* al cargo de nulidad, y que en su consideración, tuvo vocación de prosperidad por la supuesta falta de competencia temporal de la Dian en el procedimiento administrativo de liquidación oficial.

De igual forma insistimos en las excepciones propuestas como quiera que la legitimidad en la causa por activa desde una dimensión material no fue analizada y porque se dejó de analizar la insuficiencia de poder y la inepta demanda por indebido agotamiento de la sede administrativa, las cuales, se evidencia en la sentencia que su indebido análisis conlleva vulneración al principio de congruencia y principio del derecho de defensa, que desarrollamos de la siguiente manera:

### **6.1. LA PROPOSICIÓN DE EXCEPCIÓN DE FALTA DE LEGITIMIDAD EN LA CAUSA POR ACTIVA DE LA SOCIEDAD JMALUCELLI PARA DISCUTIR LA LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO EN LO RELACIONADO CON LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN POR EL MENOR PAGO DE TRIBUTOS ADUANEROS EN LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS.**

Este extremo pasivo con ocasión de la contestación de demanda, propuso la excepción de falta de legitimidad en la causa por activa de la sociedad Jmalucelli Travelers Seguros S.A., para cuestionar la legalidad del acto administrativo en lo que tiene que ver con la clasificación arancelaria de la mercadería, debido a que dicha discusión versa sobre el importador Abbott Laboratories de Colombia S.A., y que el alcance de la actuación del garante solo puede corresponder a los asuntos relacionados con el contrato de seguro.

Mediante Auto de fecha 26 de octubre de 2022 el Despacho Judicial decidió sobre la proposición de excepciones, cuyo numeral segundo de la parte resolutive dispuso declarar no probadas las excepciones de falta de competencia, falta de legitimidad en la causa por activa, indebida representación de la parte demandante, inepta demanda por falta del requisito del trámite de la

conciliación extrajudicial e inepta demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa.

Frente a la legitimación en la causa por activa de la sociedad Jmalucelli Travelers Seguros S.A., el Operador Judicial consideró:

*“De acuerdo con lo anterior, se resalta que la demandante si se encuentra legitimada por activa, pues la causa de hecho alude a la relación procesal existente entre las partes, en la medida que los actos acusados se dirigen en su contra y le definen una situación jurídica particular, **ahora bien en lo que corresponde a la legitimación material y la procedencia de sus pretensiones se destaca que esto debe ser definido es al momento de proferirse la sentencia a que haya lugar en el marco de la fijación del litigio.**”*

El operador judicial de primera instancia definió la legitimación en la causa de Jmalucelli desde la dimensión procesal, debido a que fue vinculada al procedimiento administrativo, sin embargo, indicó que la legitimación desde la dimensión material sería resuelta en el momento de proferir sentencia. Sin embargo, no se realizó tal pronunciamiento, sino que se limitó en indicar la legitimidad que tiene la sociedad desde la dimensión procesal pero nunca realizó el análisis de legitimación material para que de esa forma se defina el alcance de las pretensiones.

Así las cosas, esta defensa considera que el a quo incurre en defecto fáctico al no valorar y desarrollar los argumentos propuestos por este extremo pasivo, de igual manera, niega el acceso a la administración de justicia al no desarrollar el argumento de falta de legitimación en la causa de la demandante.

Sobre la falta de legitimidad material de la demandante resultan varios cuestionamientos sobre el alcance de su actuar desde la perspectiva del derecho administrativo, que procedemos a vislumbrar:

I. Si bien el medio de control escogido por la actora es el de nulidad y restablecimiento del derecho definido en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, según el cual tiene como propósito que *“Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo (...) y se le restablezca el derecho”*, en principio, está dirigida a proteger los derechos de quien resulta directamente afectado por el acto administrativo.

En este caso, la aseguradora no es la parte directamente afectada por el acto administrativo (la reclasificación arancelaria y las sanciones), el principal

afectado sería la sociedad Abbott Laboratories, como importador y sujeto del procedimiento aduanero. Jmalucelli se ve involucrada por su obligación de responder ante el incumplimiento de disposiciones legales, pero en su posición contractual, que limita su legitimidad para cuestionar directamente la legalidad de un acto administrativo que afecta a su asegurado.

Jmalucelli ni siquiera ostenta la calidad de usuario aduanero, su objeto social tampoco se relaciona con situaciones del comercio exterior y la Dirección de Impuesto y Aduanas tampoco tiene competencias de inspección, vigilancia y control de esa clase de entidades.

II. De otro lado, la relación entre Jmalucelli y Abbott está gobernada por el contrato de seguro, que es de carácter privado y bilateral. En este caso, la póliza de cumplimiento emitida por la demandante cubre los posibles incumplimientos de Abbott por el impago de obligaciones aduaneras. Nótese que la aseguradora está en la posición de asumir el pago si se concreta una obligación aduanera y si el usuario aduanero no realizó el respectivo pago.

III. Los argumentos de nulidad de Jmalucelli se centran en el hecho de que la reclasificación arancelaria de los productos y la imposición de la sanción activan la obligación de cumplir con la garantía. Sin embargo, el argumento de que no hay incumplimiento por parte de Abbott y que por tanto no debe aplicarse la póliza, corresponde a una defensa contractual en lugar de una afectación directa por el acto administrativo.

IV. Jmalucelli no es sujeto directo de las consecuencias jurídicas del acto administrativo y si bien puede argumentar legitimación, solo puede ser de manera indirecta. Bajo el entendido de que puede resultar un perjuicio patrimonial que surgiría, si es que se llega a afectar la póliza, es decir, si Abbott no realiza el pago que le es impuesto en razón de la mercadería que importó.

El Decreto 390 de 2016, definió los obligados aduaneros en el artículo 33, que es de la siguiente manera:

*“Artículo 33. Obligados aduaneros. los obligados aduaneros son:*

*1. Directos: Los importadores, los exportadores, los declarantes de un régimen aduanero y los operadores de comercio exterior;*

*2. Indirectos: Toda persona que en desarrollo de su actividad haya intervenido de manera indirecta en el cumplimiento de cualquier formalidad, trámite u operación aduanera. Serán responsables por su intervención, según*

*corresponda, y por el suministro de toda documentación e información exigida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*Cualquier referencia a "usuarios aduaneros" en otras normas, debe entenderse como los obligados aduaneros directos."*

De acuerdo con el artículo en cita, solo son obligados directos el importador, el declarante de un régimen aduanero y el operador de comercio exterior, lo que permite precisar que el garante o la aseguradora no son obligados directos, y esto, por la sencilla razón de que no participan en ningún proceso aduanero, de ahí que, no es el que realiza el hecho generador de tributo, que en este caso es el importador. La vinculación del garante es indirecta debido al contrato de seguro con un usuario aduanero.

V. Esta defensa citó un par de providencias donde se ha indicado que las aseguradoras no tienen legitimidad para discutir la legalidad de los actos administrativos y mucho menos cuestionar una liquidación oficial al encontrarse un menor pago de tributos al tesoro público.

Manifestó el a quo, en el auto que negó la excepción que, las providencias no resultaban aplicables porque se trataban de asuntos sancionatorios, sin embargo, una de ellas corresponde a un asunto de liquidación oficial, por esto, queremos traerlas en cita nuevamente y luego hacer una observación, así:

Frente a la legitimidad en la causa por activa, el Consejo de Estado Sección Tercera en Sentencia del 23 de abril de 2008, expediente No. 16.271, M.P. Dra. Ruth Stella Correa Palacio., ha considerado:

*“(…) La legitimación en la causa -legitimatío ad causam- se refiere a la posición sustancial que tiene uno de los sujetos en la situación fáctica o relación jurídica de la que surge la controversia o litigio que se plantea en el proceso y de la cual según la ley se desprenden o no derechos u obligaciones o se les desconocen los primeros o se les exonera de las segundas. Es decir, tener legitimación en la causa consiste en ser la persona que, de conformidad con la ley sustancial, se encuentra autorizada para intervenir en el proceso y formular o contradecir las pretensiones contenidas en la demanda por ser sujeto activo o pasivo de la relación jurídica sustancial debatida objeto de la decisión del juez, en el supuesto de que aquélla exista. Es un elemento de mérito de la litis y no un presupuesto procesal. (…)”*

El Consejo de Estado. Sección Cuarta en Sentencia del 19 de agosto de 2010. Expediente No. 13001-23-31-000-2000-00082- 01(17018). C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez., en proceso de la misma índole señaló:

*“(…) Si bien es cierto en la liquidación de revisión la DIAN ordenó hacer efectivo el amparo contratado por la demandante, es decir, adelantó la acción derivada del contrato de seguros como consecuencia de la declaratoria de la ocurrencia del siniestro, también lo es que cada proceso, el de revisión de valor y el de efectividad de las garantías tienen supuestos, motivos y objetos diferentes. Por lo tanto, los trámites que en cada uno deban surtir se deben atender a la naturaleza correspondiente. Así las cosas, no era obligación legal de la DIAN notificar a la actora el requerimiento especial que se surtió válidamente frente al importador, porque no le correspondía a la aseguradora, en virtud del contrato de seguros, probar cuál era el valor en aduana de las mercancías importadas, labor que sí correspondía al importador. En el mismo sentido, tampoco le corresponde a la aseguradora, ante la jurisdicción, cuestionar la legalidad de los métodos de valoración de aduanas aplicados por la DIAN, pues este no es el objeto del contrato de seguros que suscribió con el tomador (importador) y, por ende, no tiene legitimación para ello. (…)”*

Las dos providencias que se llevaron al análisis en la proposición de la excepción de falta de legitimidad en la causa por activa de Jmalucelli, ninguna corresponde a un asunto sancionatorio, una se llevó para distinguir la legitimidad material de la procesal, y la otra providencia si es de un asunto similar de liquidación oficial.

No obstante, el a quo para resolver la excepción, en el sentido de declararla no probada, así como, los fundamentos en sentencia de fondo, analizó una sentencia de unificación de asuntos regulados por el Estatuto Tributario, por lo que nos preguntamos si los asuntos regulados en el Estatuto Tributario se asemejan o no a los asuntos aduaneros.

Consideramos que existen diferencias importantes, por ejemplo, los usuarios aduaneros son personas que deben ser habilitadas por las autoridades administrativas para el ejercicio de operaciones de comercio exterior, ya sea en calidad de importadores, agencias de aduana, depósitos, transportadores, entre otros, cuya actividad en su mayoría está sujeta a la constitución de una garantía, de ahí que, el Decreto 390 de 2016 prevea un objeto “de condiciones uniformes” para garantizar el pago de tributos, sanciones e intereses a que haya lugar.

Nótese que los hechos generadores son previsibles en la normatividad aduanera y por esto, dentro de las obligaciones de habilitación de usuarios se impone la de constituir una garantía que puede ser global o específica, mientras que en el

Estatuto Tributario no todos los hechos generadores pueden ser previsibles, sino que dependerá de la situación de cada persona, según su actividad económica o comercial, sin que haya lugar a la constitución de garantía.

Lo anterior, se resalta, porque el a quo ha definido la situación referida a la legitimidad con base en precedente judicial de carácter netamente tributario, aspecto que no compartimos dado el carácter disímil entre un régimen y otro. En el estatuto tributario se habla de solidaridad precisamente por la ausencia de garante en la obligación tributaria, aspecto que en el régimen de aduanas no suele suceder ya que la constitución de garantía es una obligación para obtener la habilitación.

Retomando la falta de legitimación que esta defensa discute, traemos dos providencias judiciales, en los siguientes términos:

La primera, emitida por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Dr., Milton Chaves Garcia, No, Interno 23289, Sentencia del 25 de abril de 2018, donde consideró:

*“Si bien es cierto que los actos liquidatorios son el fundamento para dictar los actos sancionatorios por devolución improcedente, esa circunstancia por sí sola no permite que se debe notificar al garante, por cuanto el artículo 860 ib, solo exige que se notifique la liquidación oficial de revisión al contribuyente, en razón a que este es un acto de determinación tributaria.*

*Cuestión diferente ocurre cuando "los actos que se demandan son los que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, puesto que si a la solicitud de devolución se acompañó la garantía a favor de la Nación, es procedente aceptar que la garante interponga directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>36</sup>, pues en esos casos la entidad que expide la correspondiente póliza de cumplimiento deberá garantizar el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente"<sup>37</sup>,*

*3.3. De acuerdo con dicho precedente, las aseguradoras no estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos, en la medida en que no asumen la obligación de pagar ese mayor impuesto”*

La segunda, la que trae en cita el a quo proferida por el Consejo de estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P., Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia de Unificación de fecha 14 de noviembre de 2018, No. interno 23018, donde resolvió:

## “FALLA

*1. De acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia, unificar la jurisprudencia del Consejo de Estado en el sentido de precisar lo siguiente:*

*(i) La obligación de los garantes y aseguradoras de pagar la suma devuelta por la administración tributaria surge cuando se configura el siniestro.*

*(ii) El siniestro ocurre cuando se tiene determinada, mediante liquidación oficial o resolución sanción independiente, la suma a favor de la administración tributaria que puede ser cobrada al asegurador o garante.*

*(iii) Los deudores solidarios, garantes y aseguradoras tienen el derecho de controvertir, vía administrativa o judicial, los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra, por lo que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA o 28 del CCA, está en la obligación de vincularlos al procedimiento de determinación tributaria que se le inicie al contribuyente, responsable o deudor principal, siempre que estén amparados esos riesgos en el respectivo seguro o garantía. En ese sentido, en virtud del artículo 29 de la Constitución, es deber de la administración tributaria notificar el requerimiento especial y el pliego de cargos al deudor solidario, garante o asegurador, en los términos expuestos en esta sentencia. Radicado: 25000-23-37-000-2013-00452-01(23018)SU Demandante: SEGUROS COLPATRIA S.A.*

*(iv) En el procedimiento de fiscalización de la obligación tributaria, en sentido amplio, que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los sujetos que resultan ser solidariamente responsables –deudores solidarios, garantes y aseguradoras y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T.*

*(v) De conformidad con el artículo 29 constitucional, los artículos 828-1 y 860 del Estatuto Tributario, el título ejecutivo contra el deudor principal lo será también contra el deudor solidario, garante o asegurador, siempre que se le vincule al procedimiento administrativo de liquidación oficial del gravamen y al proceso de imposición de la sanción.*

Según las providencias en cita y como se ha venido precisando, no se discute si las aseguradoras puedan o no controvertir vía administrativa o judicial los actos donde se afectan las garantías, en lo que no estamos de acuerdo, es el alcance de las pretensiones que, inclusive la jurisprudencia de carácter tributario, así lo prevé, por una parte, en la providencia emitida por el M.P. Milton Chavez García se indica que las aseguradoras “no estarían legitimadas para controvertir los actos de liquidación oficial de impuestos” mientras que de otro lado, la sentencia de unificación precisa que las “aseguradoras tienen el derecho de controvertir, vía

administrativa o judicial, los documentos que conforman un título ejecutivo en su contra”, lo que permite concluir que las aseguradoras solo están facultadas para controvertir la constitución del título ejecutivo en su contra, es decir, aquellos aspectos propios de contrato de seguro y su afectación.

VI. Finalmente queremos llamar la atención de que la afectación de la garantía no es una sanción y tampoco es un procedimiento de liquidación oficial, sino que se trata de un presupuesto legal en caso de realización del riesgo asegurado, es la consecuencia de la relación contractual entre las partes y de la aplicación normativa que la regula.

Al respecto, el Profesor Manuel Rebollo Puig citando la STS de 23 de julio de 2022 (rec 240/1998) manifestó<sup>1</sup>:

*“la fianza tiene su origen en un acuerdo contractual, y lo que determina la responsabilidad que es inherente a ella, no es la realización de una conducta reprochable en términos de una culpabilidad de naturaleza punitiva, sino que haya tenido lugar el hecho estipulado para que proceda la exigibilidad de dicha responsabilidad”*

Con base en lo dicho, consideramos que no puede extenderse las garantías del artículo 29 de la Constitución Política a la aseguradora cuando no ha sido el sujeto investigado, sino que su vinculación solo corresponde a la realización de una situación contractual con uno de los investigados y que de realizarse el riesgo asegurado habrá lugar a la recuperación de dinero dejados de pagar con ocasión de una operación de comercio exterior.

## **6.2. LA PROPOSICIÓN DE EXCEPCIÓN DE INEPTA DEMANDA POR INDEBIDO AGOTAMIENTO DE LA SEDE ADMINISTRATIVA.**

Consideramos la vulneración al debido proceso de la administración aduanera como quiera que la sociedad Jmalucelli con ocasión del recurso de reconsideración solicitó la desvinculación del proceso administrativo. No discutimos que en sede judicial se puedan traer nuevos argumentos y mejorados, sino que se trae una pretensión distinta que la demandante no discutía en sede administrativa.

---

<sup>1</sup> **REBOLLO PUIG, Manuel** y otros. *Derecho administrativo sancionador*. España: Editorial Lex Nova, 2010. p. 90.

Se vulneró el privilegio de la decisión previa de las autoridades administrativas de conocer en sede administrativa los argumentos de inconformidad de los actos administrativos para reconsiderar la decisión.

Sobre el particular, el análisis en sede administrativa se realiza con base en la petición y si la petición del usuario era su desvinculación, el análisis se circunscribe en determinar si debe o no ser desvinculado, pero de ninguna manera esa solicitud tiene por objeto que se revoque las situaciones relacionadas con la liquidación oficial y tampoco la sanción impuesta al importador, si no que la administración se limitó en analizar si había lugar o no a desvincular a la sociedad Jmalucelli.

Ahora en sede judicial Jmalucelli trae unos argumentos de nulidad total del acto administrativo que no fueron analizados en sede administrativa, como quiera que la pretensión en sede administrativa, es distinta a la pretendida en sede judicial, aspecto que vulnera el debido proceso de la entidad demanda por desconocerse el privilegio de la decisión previa, aspecto al que tiene derecho de acuerdo con el artículo 161 de la Ley 1437 de 2011 cuando se establece el agotamiento de recursos en sede administrativa como requisito de procedibilidad.

### **6.3. LA PROPOSICIÓN DE EXCEPCION DE INSUFICIENCIA DE PODER, VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA Y DEBIDO PROCESO.**

Desde el escrito de excepciones esta defensa presentó inconformidad con los argumento de la demandante porque no le fue conferido poder por parte de la sociedad Abbott Laboratories para representar los intereses de dicha empresa en el presente proceso judicial, no obstante, el a quo analizó la situación de fáctica de Abbott Laboratories con la cual encontró prosperidad del cargo de configuración de silencio administrativo, aspecto que no compartimos dado que, si bien Abbott fue vinculado como litis consorte necesario, dicha empresa en ningún momento presentó escrito con argumentación alguna que permitiera inferir sus intereses.

Si bien es cierto que el operador judicial notificó de la providencia de admisión a la sociedad Abbott Laboratories, esta no tuvo la intención de presentar los argumentos que considerare pertinentes y por esto solo podrá tenerse como coadyuvante de la demandante, pero de ninguna manera Jmalucelli puede adoptar la representación de Abbott Laboratories.

La vulneración al principio de congruencia y al debido proceso consideramos se configura cuando el a quo anula los actos administrativos con base en la

respuesta que otorgo Abbott al requerimiento especial aduanero, estimó que la resolución por medio de la cual se profirió liquidación oficial fue expedida por fuera de la oportunidad legal, teniendo en cuenta el escrito presentado por la sociedad Abbott y no el escrito de la sociedad Jmalucelli es decir que, Jmalucelli no solo presenta los argumentos que le son propios en calidad de garante, sino que se extiende al punto de personificar a la sociedad Abbott y lo que resulta desconcertante es que el a quo anule el acto bajo fundamento facticos que no son propios de la demandante.

#### **6.4. LA RESOLUCIÓN POR MEDIO DE LA CUAL SE FORMULÓ LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN FUE EXPEDIDA DENTRO DE LA OPORTUNIDAD LEGAL.**

El a quo consideró que la autoridad aduanera no aplicó el artículo 588 del Decreto 390 de 2016 conforme el artículo 27 del Código Civil al momento de determinar el término con el que contaba la autoridad aduanera para proferir liquidación oficial.

Llama la atención de esta defensa la aplicación de dicha norma en sentido exegético, pues, no se entiende porque el operador judicial opto por esta clase de interpretación cuando no se está frente a un tipo sancionatorio o, mejor dicho, de cara a una norma de reserva legal.

Recordamos que los fundamentos jurídicos de la normatividad aduanera no se encuentran sujetos a reserva legal, esto es, no es el Congreso de la República a quien le fue conferido facultades para dictar las normas sobre aduanas, sino que el Constituyente facultó al Gobierno Nacional, para tal efecto, en el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, tal como se menciona en el propio Decreto 390 de 2016 que citamos: *“EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, en uso de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política, con sujeción a las Leyes 1609 de 2013 y 7 de 1991”*

Si la norma no se encuentra sujeta a reserva legal, porque se optó por una interpretación gramatical del artículo 27 del Código Civil, pensamos que debió darse una interpretación sistemática, máxime cuando se trata de normas de procedimiento y que existe tensión en su contenido como pasamos a vislumbrar.

Para desarrollar el cargo citamos el artículo 588 y 657 del Decreto 390 de 2016 que son del siguiente tenor literal:

*“Artículo 588. Acto administrativo que decide de fondo. La autoridad aduanera dispondrá de cuarenta y cinco (45) días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la imposición de la sanción, la formulación de la liquidación oficial o el archivo del expediente, si a ello hubiere lugar, término que se contará así:*

*1. A partir del día siguiente al vencimiento del término para responder el requerimiento especial aduanero, cuando no hubieren pruebas que decretar, ni a petición de parte ni de oficio.*

*2. A partir del día siguiente al de la presentación de la respuesta al requerimiento especial aduanero, donde el interesado renuncie al resto del término que faltare, siempre y cuando no hubieren nuevas pruebas que decretar, ni a petición de parte, ni de oficio.*

*3. A partir del día siguiente a la notificación del auto que cierra el periodo probatorio.*

*El acto administrativo que decide de fondo será motivado y resolverá sobre los demás aspectos a que hubiere lugar, tales como la efectividad de la garantía y la finalización del régimen aduanero, si esto fuere procedente.*

*Dentro de los términos para decidir de fondo no se incluyen los requeridos para efectuar la notificación de dicho acto administrativo.*

*El término para expedir la liquidación oficial de corrección correrá a partir del vencimiento del término para responder el requerimiento especial.*

*En firme el acto administrativo, se incorporarán los datos a los sistemas de información dispuestos para el efecto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”*

*(...)*

*Artículo 657. Formas de notificación. Los requerimientos especiales aduaneros, los actos administrativos que deciden fondo y, en general, los actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa, notificarse personalmente o por correo.*

*La autoridad aduanera podrá notificar sus actos a través de medios electrónicos, siempre que el administrado haya aceptado este medio de notificación.*

*Los actos que impulsen el trámite de los procesos se notificarán por estado.*

*Los autos comisorios y las resoluciones que ordenan un registro se notificarán por el funcionario que practica la diligencia.*

***Cuando, dentro de un proceso administrativo, el acto administrativo deba notificarse a varias personas, los términos comenzarán a correr a partir de la última notificación efectuada.***

*También se notificarán personalmente o por correo los actos administrativos que resuelvan una solicitud de revocatoria directa o los recursos de reposición y apelación.*

*Cuando el acto administrativo resultado de un procedimiento de una verificación de origen en la importación deba notificarse a varias personas, los términos correrán de manera independiente a partir de su notificación a cada uno de los interesados.”*

De la lectura de las normas, se puede discernir lo siguiente:

El artículo 588 establece el término que dispone la autoridad administrativa para proferir tres actuaciones específicamente: (i) la imposición de una sanción, (ii) una liquidación oficial o (iii) el archivo del expediente. Por lo que nos hacemos la pregunta, cual es el término para cada una de estas o si la norma definió un término para las sanciones y otro para liquidaciones oficiales. Por lo que analizamos las disposiciones de la siguiente manera:

#### **Reglas que determinan el término para proferir sanciones administrativas:**

- a) La regla del numeral 1 del artículo 588 indica que el término para iniciar el conteo de los 45 días inicia a partir del día siguiente al vencimiento del término para responder el requerimiento especial aduanero.
- b) La regla del numeral 2 del artículo 588 indica que el término para iniciar el conteo de 45 días inicia a partir del día siguiente a la respuesta del interesado donde renuncie al resto del término que faltare.

#### **Regla especial que define el término para proferir liquidación oficial de revisión:**

- c) El inciso penúltimo del artículo 588 dispone que el termino para expedir la liquidación oficial de corrección correrá a partir del vencimiento del término para responder el requerimiento especial.

**Regla para definir el momento en que se inicia el conteo de términos cuando dentro de un proceso administrativo aduanero deba notificarse a varias personas:**

- d) El inciso quinto del artículo 657 define que cuando dentro de un proceso administrativo deba notificarse a varias personas, los términos comenzaran a correr a partir de la última notificación.

Si bien es cierto que el artículo 588 estableció el término con el que contaba la administración para proferir sanciones, liquidaciones oficiales o archivos de expedientes, también es cierto que en el penúltimo inciso del artículo 588 estableció de forma taxativa que, en el procedimiento para proferir liquidaciones oficiales, el término correrá a contar a partir del vencimiento del término para responder el requerimiento especial aduanero.

En ese sentido, no resulta aplicable la regla del numeral 2 para el presente caso como quiera que la misma solo puede aplicarse a las sanciones o archivo de expediente, dado que fue definida una regla especial para las liquidaciones oficiales en el penúltimo inciso y ya que el presente asunto versa sobre una liquidación oficial, el término con el que contaba la administración para proferir la liquidación oficial debe ser a partir del día de vencimiento.

Así mismo, el artículo 657 del Decreto 390 de 2016 define una regla especial para iniciar el conteo de término en los eventos donde el acto administrativo haya sido notificado a más de un destinatario, caso en el cual, los términos deberán contarse a partir de la última notificación.

Como en este asunto se notificó el requerimiento especial aduanero a todos los destinatarios el mismo día, según el artículo 657, ese día se considerará para determinar el plazo con el que contaba la administración aduanera para proferir la liquidación oficial de revisión del caso.

Sobre el particular, mediante Requerimiento Especial Aduanero No. 959 del 26 de julio de 2019 se propuso: en el numeral primero, formular liquidación oficial de revisión por error en la subpartida arancelaria a las declaraciones de importación del cuadro 1 de dicho acto, presentadas a nombre del importador Abbott Laboratories de Colombia S.A. El acto fue notificado el 29 de julio de 2014 a cinco (5) personas como lo son (i) Abbott Laboratories de Colombia, (ii) Agecoldex, (iii) Andrés Castro Rojas, (iv) Jmalucelli y (v) Fianzas.

Como el requerimiento especial aduanero propuso formular una liquidación oficial de revisión, el termino con el que contaba la administración para proferir el acto administrativo es el definido en el penúltimo inciso del artículo 588 del Decreto 390 de 2016 que feneció el 24 de octubre de 2019 y como quiera que la liquidación oficial fue proferida ese mismo día mediante Resolución 5379 no operó el silencio administrativo en el presente caso.

De igual forma, bajo la regla del artículo 657 del Decreto 390 de 2016, como el acto administrativo se notificó a varios destinatarios el término para la administración solo puede iniciarse a partir de la última notificación y como todos los destinatarios se notificó el 29 de julio el plazo feneció el 24 de octubre de 2019 y al expedir la liquidación oficial el mismo 24 de octubre concluye que el acto se profirió dentro de la oportunidad legal.

## 7. PETICION.

Según estas consideraciones y en las que el Despacho considere, en forma comedida, solicito desestimar la decisión de la sentencia apelada y en su lugar determine negar todas las pretensiones invocadas por el extremo activo.

## 8. NOTIFICACIONES.

informo al Despacho que recibiré notificaciones en el buzón electrónico:

**notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co** y a mi dirección de correo electrónico institucional: **jrojasf@dian.gov.co**

De la señora Magistrada con respeto,



**JUAN CARLOS ROJAS FORERO**

C.C. 80.833.133 de Bogotá

T.P. 240.113 del Consejo Superior de la Judicatura

*Aprobado en el Comité Jurídico de la DSAB el 21/10/2024.*