



## Juzgado Sexto Administrativo del Circuito de Medellín

Medellín, tres (3) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

### **SENTENCIA No. 144**

**RADICADO:** 05001-33-33-006-**2022-00545**-00  
**DEMANDANTE:** AGENCIA DE ADUANAS ML SAS NIVEL 1.  
**DEMANDADA:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"  
**LITISCONCORTE:** ZURICH COLOMBIA SEGUROS S.A.  
**MEDIO DE CONTROL:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - ADUANERO  
**TEMA:** *Requisitos de reimportación de mercancías en el mismo estado de la exportación definitiva / Prueba de cancelación de los impuestos internos exonerados con la exportación, para aplicación de la modalidad de importación sin pago de tributos aduaneros / Causación del impuesto IVA por reimporte de mercancía indistintamente de la causal de devolución / Régimen legal de la importación ordinaria / Legalidad de la Resolución de Liquidación Oficial de Corrección.*  
**DECISIÓN:** Niega súplicas de la demanda.

Procede el Despacho a emitir sentencia de mérito en el presente asunto, una vez agotados los trámites propios de la instancia y sin advertir causal de nulidad que invalide lo actuado.

### **1. ANTECEDENTES**

#### **1.1.- La demanda**

La **AGENCIA NACIONAL DE ADUANAS ML S.A.S. NIVEL 1**, a través de apoderado judicial debidamente constituido, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>1</sup>, demanda a la **NACIÓN - UNIDAD**

<sup>1</sup> En adelante, CPACA.

**ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"** y a la compañía **ZURICH COLOMBIA SEGUROS S.A.**, en aras de obtener la nulidad de los actos administrativos expedidos por la DIAN dentro del expediente RA 2019 2021 186.

## **1.2.- Pretensiones**

Se formularon en los siguientes términos<sup>2</sup>:

*"1. Que se declare que son nulos los actos administrativos expedidos por parte de la NACIÓN – UNIDAD ADMINISTRATIVA DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, dentro del expediente RA 2019 2021 186, específicamente los siguientes:*

- Resolución de liquidación Oficial de Corrección N°-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022, por el cual se formula una liquidación oficial de corrección donde sugiere modificar la modalidad de la importación C662 y en su lugar deben declararse por modalidad ordinaria C100 que aumenta el valor de los tributos aduaneros e impone la sanción descrita en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999 y numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 1685 de 1999, ahora el numeral 2.6 del artículo 622 del Decreto 1165 de 2019.*
- Resolución N° 1-90-259-501-001097 del 8 de julio de 2022, por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración y confirma la Resolución de Reliquidación Oficial de Corrección N° 1-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022, donde sugiere modificar la modalidad de la importación C662 y en su lugar deben declararse por modalidad ordinaria C100 que aumenta el valor de los tributos aduaneros e impone la sanción descrita en el numeral 2.6 del artículo 622 del Decreto 1165 de 2019, sobre la declaración de importación con aceptación N° 482019000125163 del 18 de febrero de 2019, autoadhesivo N° 92481910439475 del 18 de febrero de 2019 y levante N° 48219000092646 del 18 de febrero de 2019, a nombre del declarante AGENCIA DE ADUANAS ML SAS NIVEL 1 Nit. 900.081.359-1.*

---

<sup>2</sup> Archivo 05, folios 5 a 7.

2. *Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la procedencia de la modalidad de la importación C662, amparada en la siguiente declaración de importación:*

<b>Aceptación N°</b>	<b>Autoadhesivo N°</b>	<b>Levante N°</b>
482019000127481 del 18 de febrero de 2019	92481910449390 del 18 de febrero de 2019	482019000093763 del 18 de febrero de 2019

3. *Que como restablecimiento del derecho y como consecuencia de lo anterior, se declare que no existe fundamento legal para ordenar hacer efectiva la sanción consagrada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 hoy 2.6 del artículo 622 del Decreto 1165 de 2019, impuesta en la Resolución de liquidación Oficial de Corrección N° 1-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022, confirmada por la Resolución N° 1-90-259-501-001097 del 8 de julio de 2022 a la sociedad AGENCIA DE ADUANAS M S.A.S. NIVEL 1 con Nit. 900.081.359-1.*
4. *Que como restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración de importación citada en el numeral 2 de este acápite, al no haberse incurrido en errores en la aplicación de la modalidad que impliquen la liquidación de mayores valores por concepto de tributos aduaneros.*
5. *Que como restablecimiento del derecho se condene a la NACIÓN – UNIDAD ADMINISTRATIVA DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, a reembolsar a la sociedad AGENCIA DE ADUANAS ML SAS NIVEL 1, los gastos en que hayan incurrido estas últimas para instaurar este proceso judicial, tales como: gastos judiciales, honorarios de abogados, etc.*
6. *Que como restablecimiento del derecho, en caso de iniciarse un proceso de cobro coactivo, ordenarse medidas preventivas y hacerse efectivo el pago de los mayores tributos y las sanciones, se restituyan los dineros efectivamente pagados por este concepto con los intereses causados desde el momento del pago hasta que se materialice dicha devolución.*

7. *Que por haberse iniciado para la AGENCIA DE ADUANAS ML SAS NIVEL 1, el proceso de cobro coactivo mediante mandamiento de pago N° 2022302000158 del 27 de septiembre de 2022, en caso que se ordenen medidas previas o se realice la ejecución, se suspendan dichas diligencias y se archiven; o en caso que se haga efectivo el pago, bien por pago voluntario o por ejecución, se restablezca el derecho de mi representada.*
8. *Que como restablecimiento del derecho, en caso que se vea afectada la calificación del riesgo de mis representados con ocasión de los actos administrativos sancionatorios, se restablezca su derecho retirando dichos reportes de la base de datos de riesgos de la entidad.*
9. *Que se condene en costas y agencias en derecho a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN”.*

### **1.3.- Supuestos fácticos**

La entidad demandante narró –en síntesis- lo siguiente<sup>3</sup>:

- La demandante es una entidad autorizada como agente de aduanas para realizar la intermediación aduanera en operaciones de comercio exterior por la DIAN, con código 513.
- Con ocasión de tales facultades, la empresa BONEM S.A., otorgó mandato especial aduanero a la compañía demandante para realizar todos los trámites relacionados con la exportación de los productos requeridos bajo su objeto social; por lo que la empresa actora suscribió contrato de seguros con Zurich Colombia, para amparar todas sus obligaciones ante la Dian, seguro que contaba con una vigencia de dos años, desde el 7 de noviembre de 2018 al 7 de noviembre de 2020.
- En virtud del mandato conferido a la demandante, la empresa BONEM S.A., en el mes de febrero de 2018, exportó a su cliente

---

<sup>3</sup> Archivo 05, folios 7 a 13.

LARRYS HEAVY EQUIPMEN PARTS & SERVICES, ubicado en Miami – Florida, una cuchilla trozadora para cosechadora de caña referencia C749.

- La mercancía en mención partió desde el puerto de Cartagena – Colombia con destino a Everglades – Miami; exportación que estaba amparada en la factura comercial N° 6190049970 del 19 de febrero de 2018, con documento de transporte y manifiesto de carga N° 11657513366153 del día 24 del mismo mes y anualidad. Esta mercancía contaba con formulario de declaración de exportación DEX N° 6007624783138 del 21 de febrero de 2018 y autorización de embarque de la misma fecha.
- Posteriormente, la empresa BONEM S.A. recibió comunicado por parte del cliente de la Florida, mediante el cual se le informaba la devolución de la mercancía a Colombia, por no cumplir con los requerimientos de la maquinaria utilizada en aquel país.
- Debido a la situación descrita, BONEM S.A., realizó a través de su cliente y por vía marítima, la reimportación de la cuchilla trozadora referencia C749, con la cual la empresa de Florida, LARRY HEAVY EQUIPMENT PART & SERVICES expidió la factura comercial N° 24132 del 31 de enero de 2019, en la que se especificó que se trataba de mercancía de devolución y no de una compraventa; por lo que no era del caso reintegrar divisas, tal como se describe en el siguiente cuadro:

BONEM S.A. MARIA ELENA MOLINA Calle 6 Sur No. 50 C. 104 Nit: 890.901.866-7 MEDELLIN 050024 COLOMBIA		BONEM S.A. MARIA ELENA MOLINA Calle 6 Sur No. 50 C. 104 Nit: 890.901.866-7 MEDELLIN 050024 COLOMBIA				
<b>PO#</b>	<b>Terms</b>	<b>Salesperson ID</b>	<b>Ship Date</b>	<b>Ship Via</b>	<b>FOB</b>	
RETORNO	NET 30	JONNY	01/31/2019	PICK UP	SHOP	
<b>Item Number</b>	<b>Ordered</b>	<b>Shipped</b>	<b>B.D.</b>	<b>Description</b>	<b>Unit Price</b>	<b>Amount</b>
C749	1500.0	1500.0	0.0	CHOPPER BLADE J.D. CH570 mercancía de devolución, las cuchillas no son comerciales en el Mercado Estado Unidense	16.5000	24750.00

- La mercancía en mención fue nacionalizada bajo la modalidad C662: *“Reimportación de mercancías en el mismo estado en el que fueron exportadas definitivamente”*, conforme lo permite la legislación aduanera según la declaración de importación así:

Acceptación Nro.	Autoadhesivo Nro.	Levante Nro.
482019000127481 del 18 de febrero del 2019	92481910449390 del 18 de febrero del 2019	482019000093763 del 18 de febrero del 2019

- En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 140 del Decreto 2685 de 1999, el cual estaba vigente para el momento de la importación, el cliente de La Florida en conjunto con la devolución de la mercancía entregó los siguientes documentos: DEX N° 6007624783138 del 21 de febrero de 2018; factura comercial 24131 del 31 de enero de 2019 y certificado del revisor fiscal que establece que BONEM S.A. no recibió incentivo o beneficio alguno respecto de la exportación.
- Expone la parte actora que el artículo 1 de la Resolución 05 de 2003, que establece unos códigos de modalidades aduaneras en el régimen de importación y reimportación, definió el tratamiento en materia de tributos aduaneros así: C6: para operaciones precedidas de una exportación; C60: para reimportación de mercancías sujetas al pago de tributos aduaneros; C66: reimportación de mercancías en cumplimiento de garantía no sujetas al pago de tributos.
- A su vez, los artículos 420, 479 y 481 del Estatuto Tributario establecen los casos sobre los cuales recae el impuesto a las ventas -IVA, en los que se incluye la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente; así como de aquellos que están exentos de tales impuestos.
- Afirma la entidad actora que, según la normatividad mencionada, la mercancía que fue objeto de exportación estaba exenta de IVA; además que con la reimportación se adjuntó certificado del Revisor

Fiscal que daba constancia que aquella no recibió incentivo alguno y que no hizo devolución del impuesto de venta, por lo que era claro que se cumplían los requisitos para acceder a tal modalidad de no pago de tributos de mercancía nacional o nacionalizada exportada y reimportada al país dentro del plazo previsto para ello.

- Mediante requerimiento del 24 de febrero de 2021, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección de Aduanas de Medellín, solicitó a la empresa BONEM S.A., los documentos soportes de la declaración de importación con autoadhesivo N° 92481910449390 del 18 de febrero de 2019; requerimiento que fue contestado el 16 de marzo de 2021, anexando la documentación exigida.
- Posteriormente, el 22 de noviembre de 2021, la autoridad aduanera propuso a las sociedades BONEM S.A. y AGENCIA DE ADUANAS ML SAS NIVEL 1, formular liquidación oficial de corrección para declarar la importación del producto antes citado, a través de la cual se sugirió modificar la modalidad de la importación C662 y en su lugar declararla por modalidad ordinaria C100, además de liquidar mayores tributos aduaneros. Por tanto, planteó la sanción del 20% del valor de los mayores tributos del importador que está prevista en el numeral 2.2 del artículo 615 del Decreto 2685 de 1999, hoy artículo 622 del Decreto 1165 de 2019, con sustento en que para la modalidad no se dio cumplimiento a lo establecido en el artículo 198 del Decreto 1165 de 2019.
- El 21 de diciembre de 2021, la entidad demandante emitió respuesta a dicho requerimiento, argumentando la vulneración al debido proceso y la falta de adecuación típica.
- El 17 de febrero de 2022, la Jefe de División de Fiscalización y Liquidación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas, emitió Resolución a través de la cual formuló a la empresa BONEM S.A., la

liquidación oficial de corrección sobre la declaración de importación del 18 de febrero de 2019 y además sancionó a la demandante AGENCIA DE ADUANAS ML SAS NIVEL 1, en los términos del artículo 622 del Decreto 1165 de 2019. El 14 de marzo de 2022, la demandante interpuso recurso de reconsideración frente a la anterior decisión, la cual fue confirmada el 8 de julio de 2022 y notificada el día 12 del mismo mes y año.

- El 12 de octubre de 2022, la entidad demandante convocó a conciliación a la demandada ante la Procuraduría 169 Judicial I para Asuntos Administrativos de esta ciudad, y ésta última declaró que por tratarse la controversia de un tema tributario, no era susceptible de arreglo, por lo que se entiende agotado el requisito de procedibilidad.

#### **1.4.- Normas violadas y concepto de violación**

En la demanda se aducen como vulneradas las siguientes disposiciones:

- Decreto 1165 de 2019: numeral 6 del artículo 3; numeral 3 y 7 del artículo 2 del Decreto 1165 de 2019.
- Artículos 2, 4, 6, 29, 53, 83, 94, numeral 9 del 95, 228 y 230 de la Constitución Política.
- Artículo 831 del Código de Comercio.
- Artículos 479 y 777 del Estatuto Tributario.

Sostiene la entidad demandante que con la liquidación oficial de corrección proferida por la Dian para cancelar los tributos a tarifa plena, se desconoce el derecho sustancial que establece la norma aduanera para la reimportación en el mismo estado de la exportación, que permite liquidar las tarifas en cero (0%) y no hacer un pago por mercancía, porque en el asunto bajo examen no se trató de una adquisición de producto del

exterior sino de una devolución de mercancía de fabricación nacional por resolución de la venta con el cliente extranjero.

Por tanto, considera que la decisión de la entidad demandada vulnera el principio de tipicidad contenido en el artículo 3, numeral 6 del Decreto 1165 de 2019, así como el artículo 479 del Estatuto Tributario, al adecuar la conducta de la demandante como si se tratara de un incumplimiento de los requisitos establecidos para la modalidad de "*Reimportación en el mismo estado*" y no es así, máxime cuando existe una certificación expedida por el revisor fiscal que se adjuntó al momento de efectuarse la devolución de la mercancía, que da constancia que la empresa BONEM S.A. no recibió ningún tipo de incentivo o beneficio sobre la exportación, por lo que no es posible certificar devolución de sumas percibidas o pago de impuestos exonerados como lo exigió la DIAN.

Arguye el apoderado demandante, que el certificado expedido por el revisor fiscal no fue desconocido, desvirtuado o tachado de falso por parte de la autoridad aduanera, como tampoco se indicaron las razones de omisión en la valoración del documento, que permitan considerarlo inválido o ineficaz, por lo que resulta diáfano que BONEM S.A. cumplió con los requisitos de ley al usar la modalidad de devolución de mercancía dentro del año siguiente a la exportación, sin aplicación de tributos aduaneros.

También se vulneró el debido proceso, la seguridad jurídica y la justicia consagrados en el Decreto 1165 de 2019, al pretender la entidad demandada modificar de manera intempestiva el asunto, sin tener en cuenta los antecedentes de la reimportación, que obedeció a la resolución de una venta internacional y no a una compra de mercancía. Por tanto, actuar de manera contraria y proceder a cancelar tributos para tal actuación, va más allá de lo consagrado en la normatividad.

Resalta el abogado actor que su representada Agencia de Aduanas, actuó como declarante en la importación materia de estudio, en virtud del mandato especial aduanero que le fue conferido por el importador, el cual está regido por normas civiles, comerciales y aduaneras; siendo su principal obligación, seguir las instrucciones del mandante y declarar lo indicado por el mismo según los documentos soportes de la operación y de acuerdo con las modalidades previstas en la legislación aduanera, como en efecto se hizo en este caso y por ello se probó con la certificación del revisor fiscal que la reimportación no requería pago de tributos aduaneros.

En este sentido, solicita la declaratoria de nulidad de los actos acusados y en su lugar se restablezca el derecho que les asiste, teniendo en cuenta que las decisiones materia de controversia, cuentan con falsa motivación por error de derecho según los presupuestos citados por la jurisprudencia del Consejo de Estado y desconocen de manera flagrante los principios de rango constitucional antes mencionados, al imponer sanciones y pagos de mayor valor por concepto de tributos aduaneros como arancel e IVA, además de los intereses al importador y sanción del 20% del valor de los mayores tributos.

## **1.5.- Traslado de la demanda**

### **1.5.1.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**

Dentro de la oportunidad prevista para el efecto<sup>4</sup>, la apoderada judicial de la entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda con sustento en que los actos administrativos acusados fueron proferidos en uso de las facultades conferidas a la Dian y en acatamiento del procedimiento previsto para tal fin, según la normatividad vigente.

---

<sup>4</sup> Archivo 10.

Frente a los hechos de la demanda, no desconoció que la mercancía fue reimportada y nacionalizada bajo la modalidad C662, la cual está permitida en la norma, pero para ello se prevén unos requisitos que de no cumplirse da lugar al cambio de modalidad de importación, tal como ocurrió en el presente caso y por ello se liquidaron los correspondientes tributos.

Expuso que si bien la empresa BOMEM S.A. a través de su declarante Agencia de Aduanas ML SAS, hoy demandante, exportó una máquina a La Florida- USA y esta fue rechazada por el comprador LARRYS HEAVY EQUIPMENT PARTS SERV INC, por no cumplir con los estándares requeridos y por ello se procedió a realizar su reimportación; también lo es que, para realizar tal actuación bajo la modalidad de *"Reimportación de mercancías en el mismo estado en el que fueron exportadas definitivamente"*, debían cumplirse cuatro (4) requisitos previstos en el Decreto 2685 de 1999, vigente para la época de los hechos, hoy recogidos por el artículo 198 el Decreto 1165 de 2019, consistentes en: **i)** colocar en la casilla de declaración de exportación si la misma es temporal o definitiva; **ii)** que la mercancía no haya sufrido modificación alguna en el exterior y se establezca que se reimporta en las mismas condiciones en que fue exportada; **iii)** que se hayan cancelado los impuestos internos exonerados y reintegrado los beneficios obtenidos con la exportación y, **iv)** que la declaración de importación se presente dentro del año siguiente a la exportación de la mercancía.

Frente a estos presupuestos, afirma la demandada que se incumplió con el tercero de ellos, al no acreditarse ante la autoridad aduanera el pago de los impuestos internos exonerados con motivo de la exportación, esto es, el Impuesto al Valor Agregado –IVA- el cual perdió la empresa Bonem S.A., por reimportar la mercancía, teniendo en cuenta que este se causa con la venta pero se encuentra exento al momento de la exportación; sin embargo, la devolución de la mercancía por una negociación fallida no elimina el hecho generador del impuesto y por ello, se hacía procedente

cambiar la modalidad de importación, es decir, pasar de reimportación sin pago de tributos aduaneros (código C662) a importación ordinaria con el pago de tributos a que hubiere lugar (código C100); sin que sea posible suplir este requisito con el certificado expedido por el revisor fiscal, en el que se indica que la empresa BONEM SA. no ha recibido ningún beneficio o incentivo por la exportación, ya que, si en gracia de discusión se demostrara que contablemente se reversó la cuenta correspondiente a la venta y al IVA relacionado con la producción de las mercancías de exportación, ello no es suficiente si no se realiza el pago del IVA dejado de facturar al tratarse de una exportación definitiva, debiendo este impuesto ser devuelto al momento de la reimportación en el mismo estado, como prueba idónea para desvirtuar el cambio de modalidad de importación a ordinaria con pago de los tributos aduaneros correspondientes, tales como arancel: 0% e IVA: 19%, propuesto por el G.I.T. de Fiscalización con la liquidación oficial de corrección y la sanción correspondiente.

En ese orden de ideas, arguye que al existir el negocio jurídico celebrado entre ambas empresas, es claro que se causó el IVA que debió cobrarse al momento de vender la mercancía conforme lo contempla el artículo 420 del Estatuto Tributario, pero fue gravado a tarifa cero (0) por tratarse de exportación definitiva debido al incentivo especial establecido en la norma aduanera, consistente en la exoneración del impuesto por la exportación de bienes, de conformidad con el artículo 481 del Estatuto Tributario. Sin embargo, al realizarse la devolución, estos impuestos internos exonerados deben cancelarse y por no cumplirse con este requisito por parte de la sociedad importadora al momento de la reimportación en el mismo estado, se tiene que la Resolución de Liquidación Oficial de Corrección se profirió conforme a ley, siendo procedente el pago de los tributos aduaneros.

Sostiene la apoderada de la DIAN, que la demandante Agencia de Aduanas ML S.A.S. Nivel 1 no empleó la diligencia y cuidado requeridos

por la normativa aduanera para orientar a la sociedad de BONEM S.A., frente al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 140 del Decreto 2685 de 1999, hoy recogidos en el artículo 198 del Decreto 1165 de 2019, para someter la mercancía a la modalidad de reimportación en el mismo estado y tal omisión conllevó a la liquidación de un mayor valor a pagar por tributos aduaneros. Por tanto, la agencia de aduana es responsable por hacer incurrir al importador en una infracción aduanera prevista en el artículo 615 del Decreto 1165 de 2019 y en razón de ello, se le impuso una sanción en los términos del numeral 2.2 de la normativa citada.

Finalmente, la entidad convocada se opuso a la condena en costas por no estar acreditada su causación en el proceso, según los presupuestos del artículo 188 del CPACA, adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, así como en los artículos 361 y 366 del Código General del Proceso.

#### **1.5.2.- La compañía Zurich Colombia Seguros S.A<sup>5</sup>.**

Vinculada en calidad de litisconsorte facultativo, se pronunció frente a cada uno de los hechos de la demanda, coadyuvando la mayoría de los mismos así como las pretensiones, por considerar que se cumplen los presupuestos para declarar la nulidad de los actos acusados por falta de adecuación típica, vulneración al debido proceso por desconocimiento del principio de justicia y de analogía consagrado en el numeral 7 del artículo 2 del Decreto 1165 de 2019, por interpretación extensiva de la norma y falsa motivación, conforme fue propuesto por la parte actora.

En relación con la cobertura de la póliza suscrita por la demandante en calidad de tomador, indicó que no hay lugar para endilgar obligación condicional a la aseguradora, por no estar demostrada la responsabilidad de la Agencia de Aduanas, quien actuó conforme al ordenamiento jurídico

---

<sup>5</sup> Archivo 12.

al momento de efectuar la declaración de la importación por la modalidad C662, además que no ocurrió el siniestro a la luz del amparo de “Disposiciones Legales” de la Póliza.

Solicitó, además, que se ordene restituir a dicha aseguradora, el valor que se haya cancelado hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que se dicte en este proceso, o en su defecto, se ordene restituir los valores que hubiere desembolsado con base en la garantía de la Póliza de Cumplimiento Disposiciones Legales No. SDPL 1144480 - 1, con vigencia desde el día 7 de noviembre de 2018 al 7 de noviembre de 2020. Así mismo, que se cancelen los intereses moratorios y en subsidio los comerciales sobre las sumas de dinero que eventualmente hubiere pagado conforme a los actos administrativos demandados en los términos del artículo 1080 del Código de Comercio, modificado por la Ley 510 de 1999.

## **1.6.- Alegatos de conclusión**

### **➤ Demandante<sup>6</sup>**

El apoderado judicial insistió en los argumentos de la demanda para obtener la declaratoria de nulidad de los actos acusados y solicitó despachar de manera desfavorable las excepciones propuestas por la demandada, con sustento en que, es claro que la autoridad aduanera no ha presentado prueba de la presunta devolución del IVA que “imputa” la DIAN y su obligación de reintegro no puede concluirse de forma inequívoca como incumplimiento de los requisitos de la modalidad, máxime cuando existe un certificado del revisor fiscal de la sociedad importadora, que refleja una situación contable de no haber recibido beneficio alguno por la exportación realizada en el mes de febrero de 2018 y dicha prueba nunca fue desvirtuada por la entidad demandada, más allá

---

<sup>6</sup> Archivo 16

de una afirmación genérica que conlleva a la inversión de la carga de la prueba y por ello debe tenerse por cierta dentro del proceso para acceder a la modalidad de importación sin pago de tributos.

Reitera que no hay razón para desconocer la posibilidad de acogerse a la modalidad de importación declarada, toda vez que, al ser resuelta la venta internacional, ello implica reimportar su propia mercancía sin pago de tributos, porque así lo establece la norma y así se dio cumplimiento por parte del importador. En ese orden, las exigencias de la entidad demandada exceden lo previsto en la legislación y con ello se rompe el principio de justicia.

En tal sentido, solicita acceder a las pretensiones que sustentan el medio de control invocado.

➤ **Dian<sup>7</sup>**

La apoderada judicial reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda y enfatizó que la norma es clara cuando la mercancía exportada en forma definitiva es devuelta nuevamente al país, en el entendido que se debe presentar la declaración de importación bajo la modalidad C662 "reimportación en el mismo estado", sin hacer exigible el pago de los tributos aduaneros y dando cumplimiento a los requisitos del artículo 140 del Decreto 2685 1999 hoy artículo 198 del Decreto 1165 de 2019.

Por tanto, en la reimportación de mercancías en el mismo estado sin el pago de tributos aduaneros, es necesario el reintegro del IVA dejado de facturar en la exportación definitiva, debiendo este ser devuelto al momento de la reimportación en el mismo estado, tal como se encuentra establecido en el numeral 3 del artículo en mención y como ello no se cumplió por parte del importador, el contenido de los actos acusados goza

---

<sup>7</sup> Archivo 15

de plena legalidad y guardan relación con el soporte fáctico y jurídico que existe dentro del expediente administrativo, sin que se hubieren exigido requisitos adicionales a los que contempla la legislación vigente para el momento de los hechos.

En virtud de lo expuesto, solicitó denegar las súplicas de la demanda y condenar en costas a la demandante, de acuerdo con el gasto incurrido con las copias expedidas por la División de Gestión Administrativa y Financiera que debieron aportarse con la contestación a la demanda, cuyo valor está contenido en el certificado anexo a dicha respuesta.

➤ **Zurich Colombia Seguros<sup>8</sup>**

Adujo que, respecto de las pretensiones formuladas en la demanda, la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales No. 1144480 – 1 suscrito con dicha aseguradora, no presta cobertura temporal, bajo el entendido que esta no se encontraba vigente para el momento en que se configuró el siniestro.

Lo anterior, con sustento en que el trámite administrativo que finalizó con la imposición de una sanción a la Agencia de Aduanas ML S.A. Nivel 1 por la comisión de una falta administrativa desarrollada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999; corresponde a hechos constituidos como sanción mediante No. 1-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022 y el contrato de seguro tuvo vigencia entre el 7 de noviembre de 2018 al 7 de noviembre de 2020, lo que significa que la obligación asumida por la aseguradora se encuentra delimitada en el tiempo, además de la suma asegurada y las exclusiones pactadas.

Resalta que en las Pólizas de Cumplimiento de Disposiciones Legales, el siniestro se entiende configurado cuando la decisión que impone la multa

---

<sup>8</sup> Archivo 17

adquiere fuerza de ejecutoria, precisamente para garantizar el pago de los tributos y de las sanciones a que hubiere lugar por parte del agente aduanero, tal como se precisó en jurisprudencia de unificación emitida el 14 de noviembre de 2019 por el Consejo de Estado - Sala de lo Contencioso Administrativo-Sección Cuarta, Radicación Número: 25000-23-37-000-201300452-01 (23018) CE-SUJ-4-011, en la que se precisó: *“el siniestro en este tipo de Pólizas de Cumplimiento de Disposiciones Legales, lo configura la resolución sanción”*.

Por lo tanto, antes de la Resolución Sanción, la aseguradora no tiene la capacidad de conocer, sin ningún margen de duda, cuál es el monto al que asciende la multa que se le impone al afianzado en razón al incumplimiento de sus obligaciones en el ejercicio de la actividad del agenciamiento aduanero.

En ese orden, como quiera que el acto demandado cobro ejecutoria el 8 de julio de 2022, fecha en la que se confirmó la Resolución No. 1-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022, es claro que para ese entonces la póliza no se encontraba vigente y no hay razón legal o reglamentaria para endilgar responsabilidad a la compañía aseguradora.

Finalmente, solicitó acoger los argumentos de los alegatos y, en caso de que el despacho acceda a las súplicas de la demanda y sí se llegare a demostrar que la aseguradora efectuó el desembolso de dinero ordenado en la Resolución No. 1-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022, confirmada por medio de la Resolución No. 1-90-259-501-001097 del 8 de julio de 2022, el cual asciende al valor de DOS MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y UN MIL PESOS, (\$2.761.000); se obligue a la DIAN a reembolsar dicha suma debidamente indexada en favor de Zúrich Colombia Seguros S.A.

➤ **Ministerio Público.**

No rindió concepto.

## **1.7. De la prueba**

### **Documental**

-Resolución No. 1-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022 "*Por medio de la cual la Dian profiere una liquidación oficial de corrección*", a nombre del importador BONEM SA. Nit. 890.901.866-7 y sancionó con multa a la Agencia de Aduanas ML SA Nivel 1, por encontrarse incurso en la infracción administrativa contemplada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999<sup>9</sup>.

-Recurso de reconsideración formulado por la empresa demandante frente a la Resolución No. 1-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022<sup>10</sup>.

-Resolución No. 001097 del 8 de julio de 2022 proferida por la Dian, mediante al cual se resuelve el recurso de reconsideración presentado por la sociedad demandante y decide confirmar la decisión atacada, además de la constancia de la notificación del acto.<sup>11</sup>

-Factura de venta N° 6190049970, expedida por la Sociedad Bonem SA el 19 de febrero de 2018, a nombre de la empresa Larrys Heavy Equipmet Parts & Serv INC, ubicada en la Florida EE.UU, en la que se describen como productos de venta los siguientes<sup>12</sup>:

---

<sup>9</sup> Archivo 01, folios 44 a 65.

<sup>10</sup> Archivo 01, folios 154 a 172.

<sup>11</sup> Archivo 01, folios 66 a 90.

<sup>12</sup> Ibid, folio 91.

RADICADO 05001-33-33-006-2022-00545-00  
 DEMANDANTE: AGENCIA DE ADUANAS NACIONALES ML SAS NIVEL 1  
 DEMANDADA: DIAN  
 ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

<b>Bonem</b>		BONEM S.A. NIT: 800901866 CL 6 SUR NO. 50 C 104 MEDELLIN, COLOMBIA Tel:+5743604040 Fax:+5742557279 Oficina de Ventas: BONEM Tel: +5743604040 CALLE 6 SUR NO. 50 C 104 MEDELLIN COLOMBIA	<b>FACTURA DE VENTA / INVOICE</b> N°: 6190049970 Fecha / Date: 02/19/2018 Página / Page 1 de / of 1 Documento Interno: 6190049970					
<b>Facturado a /Sold To</b> Cliente / Customer: 100001570-LARRY'S HEAVY EQUIPMENT PARTS & SERV INC NIT / C.C. / ID: 2380122807773 Dirección /Address: 12630 NW SOUTH RIVER DR.#3 FL.33178 , MEDLEY, Florida, EE.UU. E-mail: aydl90@yahoo.com Tel: +13058841010		<b>Enviado a /Shipped to</b> Cliente / Customer: LARRY'S HEAVY EQUIPMENT PARTS & SERV INC NIT / C.C. / ID: 2380122807773 Dirección /Address: 12630 NW SOUTH RIVER DR.#3 FL.33178 , MEDLEY, Florida, EE.UU. E-mail: aydl90@yahoo.com Tel: +13058841010						
N° Pedido Cliente Customer Order N° EXP. 1807	Asesor Sales Representative Héctor Jaime Palacio Obando	Condiciones de pago Payment Conditions 60 Días Fecha BL	Moneda Negociación Currency United States Dollar					
			Lugar de entrega Incoterms CIF PORT EVERGLADES					
			Fec.Vencimiento Due Date 03/05/2018					
Pos.	Parte N° Part N°	Descripción Description	Cantidad Quantity	Unidad Unit	Descuento Discount	IVA % Sales Tax	Valor Unitario Price	Valor Total Amount
10	C752	Cuchilla Trozadora 843x95x7.5mm.	1,584	UN	0.00	0.00	12.50	19,800.00
20	C725	Cuchilla de Base 185x89x7.5mm.	2,500	UN	0.00	0.00	2.70	6,750.00
30	C749	Cuchilla Trozadora 910x95x7.5mm.	1,500	UN	0.00	0.00	16.50	24,750.00
40	C720	Cuchilla de Base 267x89x6.0mm.	1,000	UN	0.00	0.00	2.85	2,850.00
50	ECC01	Elevador de Caña CASE	70	UN	0.00	0.00	17.00	1,190.00
60	ECC02	Elevador de Caña JOHN DEERE	70	UN	0.00	0.00	17.00	1,190.00
Subtotal / Gross Value								56,530.00
Flete/Freight								950.00
Seguro/Insurance								16.96
Subtotal antes IVA / Sub total w/o Tax								57,496.96
IVA / Tax 0 % ( 57,496.96 )								0.00
<b>Total a Pagar / Total Due</b>								<b>57,496.96</b>

-Remisión N° 24121 del 31 de enero de 2019, expedida por la empresa Larry Heavy Equipment Parts & Services en la que se describe "Mercancía de devolución, las cuchillas no son comerciales en el mercado Estado Unidense"<sup>13</sup>.

-Declaración de exportación de la cuchilla trozadora realizada por Bonem S.A. ante la Dian, con fecha de autorización de embarque del 21 de febrero de 2018<sup>14</sup>.

- Documento de exportación de fecha 24 de febrero de 2018, expedido por la empresa de transporte marítimo King Ocean Services, con salida de la mercancía desde Cartagena-Colombia, con destino a Miami – Florida, USA<sup>15</sup>.

-Trazabilidad de correos electrónicos de fechas 22, 25 y 27 de febrero de 2019, y 15 de diciembre de 2021 remitidos por la empresa Bonem S.A., relacionados con la devolución de la mercancía por parte de la sociedad Larrys de Miami – Florida.<sup>16</sup>

-Documento de importación de una cuchilla trozadora, expedido por la empresa de transporte Carotrans International, de fecha 13 de febrero de 2019, en el que se especifica como remitente a la empresa Larrys Heavi,

<sup>13</sup> Ibid, folio 101

<sup>14</sup> Folios 96 a 100.

<sup>15</sup> Archivo 01, folios 94-95.

<sup>16</sup> Ibid, folios 102 a 110.

con destino a Cartagena – Colombia para la sociedad Bonem S.A.<sup>17</sup>

-Declaración de importación realizada ante la Dian por parte de la empresa Bonem S.A., el 18 de febrero de 2019<sup>18</sup>.

-Informe y certificación de fechas 7 de febrero de 2019 y 16 de diciembre de 2021, respectivamente, expedidas por Wilson Chía en calidad de revisor fiscal de la compañía Bonem S.A., en el que indica que ésta última no recibió incentivo o exoneración de impuestos relacionados con la exportación de la cuchilla trozadora<sup>19</sup>.

-Mandato aduanero con representación de fecha 29 de enero de 2018, suscrito entre la empresa Bonem S.A y la Agencia de Aduanas ML SA Nivel 1<sup>20</sup>.

-Requerimiento de la Dian ante la empresa Bonem S.A. de fecha 22 de noviembre de 2021, dentro del proceso de Fiscalización y Liquidación de control aduanero, mediante el cual se propone formular liquidación oficial de corrección<sup>21</sup>.

-Respuesta al requerimiento Especial Aduanero, por parte de la empresa de aduanas Agencia de Aduanas ML SAS Nivel 1<sup>22</sup>.

-Certificado de existencia y representación legal de la empresa demandante Agencia de Aduanas ML SAS Nivel 1<sup>23</sup>.

-Constancia de conciliación extrajudicial realizada ante la Procuraduría 169 Judicial I para Asuntos Administrativos de fecha 12 de octubre de 2022, en la que se determinó que por tratarse la controversia de un asunto tributario, no era suceptible de conciliación en los términos del

---

<sup>17</sup> Folio 111.

<sup>18</sup> Folio 112.

<sup>19</sup> Folios 114 a 115.

<sup>20</sup> Folios 116 a 123.

<sup>21</sup> Archivo 01, folios 124 a 138.

<sup>22</sup> Ibid, folios 139 a 153.

<sup>23</sup> Folios 174 a 181.

parágrafo 1 del artículo 2.2.4.3.1.1.2 del Decreto 1069 de 2012<sup>24</sup> .

-Antecedentes administrativos aportados por la entidad demandada.<sup>25</sup>

## **2.- CONSIDERACIONES**

### **2.1.- Problema jurídico**

Se contrae a determinar si, conforme a las pruebas aportadas al plenario, hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos cuestionados: **i)** Resolución de liquidación Oficial de Corrección N°-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022, mediante la cual la Dian sugiere modificar la modalidad de la importación C662 para declararse por modalidad ordinaria C100, que aumenta el valor de los tributos aduaneros y **ii)** Resolución N° 1-90-259-501-001097 del 8 de julio de 2022, por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración y se confirma la Resolución de Reliquidación Oficial de Corrección del 17 de febrero de 2022.

### **2.2.- Presupuestos procesales**

En cuanto a los elementos necesarios para que el proceso tenga "*existencia jurídica y validez formal*" como afirma Eduardo J. Couture, y que la jurisprudencia nacional ha dado en llamar "*presupuestos procesales*", que como se sabe son: *i.-* la capacidad para ser parte; *ii.-* la capacidad para comparecer al proceso; *iii.-* la competencia del juzgador y *iv.-* la demanda en forma, se hallan observados a cabalidad en el *sub-lite*, por lo que no cabe reparo alguno.

### **2.3.- Aspectos jurídicos relevantes**

Para la resolución del presente asunto, acudiremos a las normas del

---

<sup>24</sup> Folios 183 a 191.

<sup>25</sup> Carpeta 11.

Estatuto Aduanero y Tributario y, en forma especial, a las disposiciones que regulan el tema arancelario, amén de la jurisprudencia que sobre el particular han emitido las Altas Cortes.

### **2.3.1.- De la obligación tributaria aduanera – entes responsables**

La obligación tributaria aduanera, surge entre el Estado y quienes realizan operaciones de comercio exterior, la cual se encuentra regulada en el Estatuto Aduanero, sobre aquellas relaciones jurídicas que se establecen entre la administración aduanera y quienes intervienen en el ingreso, permanencia, traslado y salida de las mercancías, hacia y desde el Territorio Aduanero Nacional, con sujeción a la Constitución y la ley.

El Estatuto Aduanero aplicable para la resolución de la presente controversia concierne al Decreto 1165 de 2019, modificado parcialmente por el Decreto 360 de 2021, expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante el cual se señala que, para el procedimiento de importación y exportación de mercancías, deben cumplirse ciertos requisitos, además del pago de tributos aduaneros a que hubiere lugar, por parte de los usuarios aduaneros, así como por toda persona que intervenga en el trámite u operación aduanera; los cuales deben ser verificados y controlados en su cumplimiento por parte de la autoridad aduanera competente.

Precisamente, para facilitar el cumplimiento de las normas legales existentes en cualquier operación aduanera, se crearon las sociedades de intermediación o agencias de aduanas previamente autorizadas por la Dian, para ejercer el agenciamiento aduanero, con el fin de garantizar que los usuarios de comercio exterior que utilicen sus servicios cumplan con las normas legales existentes en materia de importación, exportación y tránsito aduanero, así como de cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades conforme lo establece el artículo 34 del Decreto 1165 de 2019.

Dentro de ese contexto de verificación del cumplimiento de los requisitos en la operación aduanera, la única autoridad competente para comprobar la legalidad de las operaciones de comercio exterior y acatamiento de las normas por parte de los usuarios aduaneros, es la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la cual cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación consagradas en el Decreto en cita, además de las señaladas en el Estatuto Tributario y, en caso de advertir alguna acción u omisión tendiente a infringir la norma aduanera, debe adelantar el debido procedimiento administrativo previsto en el Estatuto Aduanero.

Conforme con los parámetros establecidos en el Decreto mencionado, cuando del análisis de la operación de comercio exterior, la autoridad aduanera concluye que ocurrieron infracciones al régimen, o errores en la declaración, ya sea por tarifas, sanciones, modalidad de importación o los tratamientos preferenciales, valor aduanero de la mercancía, entre otros; para ello se autoriza la formulación de liquidación oficial de corrección, prevista en el artículo 679 y siguientes del Decreto 1165 de 2019, modificado en algunos apartes por el Decreto 360 de 2021; el cual inicia con un requerimiento especial aduanero, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se haya establecido la presunta comisión de la infracción administrativa aduanera o identificada la inexactitud de la declaración que da lugar a la expedición de Liquidación Oficial. Con este requerimiento se inicia formalmente el proceso administrativo correspondiente, con el cual surge la obligación de vincular a los usuarios aduaneros, a fin de establecer su responsabilidad e imponer la sanción a que haya lugar.

Una vez evacuada esa etapa previa, la Administración de Aduanas tendrá los elementos de juicio suficientes para abrir el expediente aduanero en el cual habrá de tramitarse la actuación individualizada, dirigida a proferir la liquidación oficial consagrada en el artículo 675 del Decreto 1165 de 2019, que en lo pertinente indica:

**"ARTÍCULO 675. FACULTAD DE CORREGIR.** *Mediante la liquidación oficial de corrección la autoridad aduanera podrá corregir los errores u omisiones en la declaración de importación, exportación o documento que haga sus veces, cuando tales errores u omisiones generen un menor pago de tributos aduaneros y/o sanciones que correspondan, en los siguientes aspectos: tarifa de los tributos aduaneros a que hubiere lugar, tasa o tipo de cambio, rescate, sanciones, intereses, operación aritmética, código del tratamiento preferencial y al régimen o destino aplicable a las mercancías. Igualmente se someterán a la liquidación oficial de corrección las controversias sobre recategorización de los envíos urgentes; o cambio de régimen de mercancías que se hubieren sometido a tráfico postal. La expedición de una liquidación oficial de corrección no impide el ejercicio de la facultad de revisión.*

*También habrá lugar a la liquidación oficial de corrección, cuando previamente se hubiere adelantado el procedimiento de verificación de origen de mercancías importadas, en cuyo caso el proceso tendiente a la liquidación oficial de corrección se adelantará una vez en firme la resolución de determinación de origen contemplada por el artículo 697 del presente Decreto. Dentro de dicho proceso no habrá lugar a controvertir los hechos o las normas relacionadas con el origen de las mercancías, sino las tarifas correspondientes a los tributos aduaneros y la sanción, como consecuencia de haberse negado el trato arancelario preferencial.*

**PARÁGRAFO.** *La liquidación oficial de corrección por parte de la autoridad aduanera también procederá, previa solicitud del declarante, para liquidar un menor valor por concepto de tributos aduaneros, sanciones y/o rescate. La solicitud deberá presentarse dentro del término de firmeza de la declaración aduanera, acompañada de los documentos que justifican la petición. Cuando se trate de correcciones para hacer valer un tratamiento preferencial, conforme con lo dispuesto en el artículo 314 de este Decreto, aplicará el término aquí previsto, salvo que el acuerdo comercial establezca un término diferente".*

Merced a lo anterior, por medio de la liquidación oficial de corrección se pueden corregir errores u omisiones en las declaraciones de importación, exportación o en el documento que haga sus veces, cuando estos generen un menor pago de derechos e impuestos y/o sanciones que correspondan, respecto de los siguientes aspectos:

- Tarifa de los derechos e impuestos a que hubiere lugar
- Tasa o tipo de cambio.
- Rescate.
- Sanciones.

- Intereses
- Operación aritmética.
- Código del tratamiento preferencial y al régimen o destino aplicable a las mercancías.

De igual forma, se prevé la formulación de liquidación oficial de corrección para:

- Controversias sobre recategorización de los envíos de entrega rápida.
- Cambio de régimen de mercancías que se hubieren sometido a tráfico postal.
- Casos en los que previamente se hubiere adelantado el procedimiento de verificación de origen de mercancías importadas.

Ahora bien, como quiera que para la liquidación oficial de corrección se pueden corregir errores u omisiones en las declaraciones de importación, según lo estatuido en el artículo 172 del Decreto 1165 de 2019, en el régimen de importación se pueden dar las siguientes modalidades:

- "1. Importación ordinaria.*
- 2. Importación con franquicia.*
- 3. Reimportación por perfeccionamiento pasivo.*
- 4. **Reimportación en el mismo estado.***
- 5. Importación en cumplimiento de garantía.*
- 6. Importación temporal para reexportación en el mismo estado.*
- 7. Importación temporal para perfeccionamiento activo:*
  - 7.1. Importación temporal para perfeccionamiento activo de bienes de capital*
  - 7.2. Importación temporal en desarrollo de Sistemas Especiales de Importación-Exportación.*
  - 7.3. Importación temporal para procesamiento industrial.*
- 8. Importación para transformación y/o ensamble.*
- 9. Importación por tráfico postal y envíos urgentes.*
- 10. Entregas urgentes.*

11. Viajeros.

12. Muestras sin valor comercial".

Específicamente sobre la *reimportación* de mercancías en el mismo estado, el artículo 198 *ibídem* establece lo siguiente:

**"ARTÍCULO 198. REIMPORTACIÓN EN EL MISMO ESTADO.** Se podrá importar sin el pago de los tributos aduaneros, la mercancía exportada temporal o definitivamente que se encuentre en libre disposición, siempre que no haya sufrido modificación en el extranjero y se establezca plenamente que la mercancía que se reimporta es la misma que fue exportada y que se hayan cancelado los impuestos internos exonerados y reintegrado los beneficios obtenidos con la exportación. La mercancía así importada quedará en libre disposición.

En esta modalidad deberán conservarse los siguientes documentos:

1. Copia de la Declaración de Exportación.

2. Documento de transporte.

3. Cuando se trate de una exportación definitiva, la prueba de la devolución de las sumas percibidas por concepto de incentivos a la exportación, o del pago de impuestos internos exonerados con motivo de la misma, y

4. Mandato, cuando no exista endoso aduanero y la Declaración de Importación se presente a través de una Agencia de Aduanas o apoderado.

La Declaración de Importación deberá presentarse dentro del año siguiente a la exportación de la mercancía, salvo que con anterioridad a esta se haya autorizado un plazo mayor, teniendo en cuenta las condiciones de la operación que se realizará en el exterior o que con anterioridad al vencimiento de la exportación temporal para reimportación en el mismo Estado se hayan concedido por la autoridad aduanera prórrogas de permanencia de la mercancía en el exterior, sin que excedan en su totalidad el término de tres (3) años, debiendo demostrarse la necesidad de la permanencia de la mercancía en el exterior.

**PARÁGRAFO.** En los contratos de exportación de servicios y en los contratos de construcción de obra pública o privada, el Director Seccional de Aduanas o de Impuestos y Aduanas, podrá autorizar prórroga por un término igual al término de la modificación del contrato y seis (6) meses más.

Cuando surgiere un nuevo contrato, el Director Seccional de Aduanas o de Impuestos y Aduanas, podrá otorgar prórroga de permanencia por el término de vigencia del contrato y seis (6) meses más.

*Para estos efectos, se deberá anexar a la solicitud de prórroga: copia del contrato o la resolución de adjudicación o de documento similar expedido por la entidad contratante; certificación suscrita por el Representante Legal en Colombia y el Revisor Fiscal sobre la operación que se realizará, o la certificación de permanencia de la mercancía en el exterior, suscrita por la autoridad competente del país donde se encuentre la mercancía”.*

A su vez, el artículo 241 del mismo Decreto prevé:

**"ARTÍCULO 241. REIMPORTACIÓN EN EL MISMO ESTADO.** *Cuando los bienes exportados en desarrollo de los Sistemas Especiales de Importación-Exportación sean devueltos por el comprador en el exterior, por resultar defectuosos o no cumplir con los requerimientos acordados, procederá su reimportación temporal o definitiva dentro del año siguiente a su exportación.*

*El usuario deberá informar a la Dirección de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, si los bienes exportados fueron abonados a compromisos adquiridos en desarrollo de los programas, la razón por la cual se reimportaron y si se trata de una reimportación para realizarles una actividad o proceso en Colombia o si definitivamente se quedarán en el país.*

*Autorizado el levante de las mercancías, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá remitir a la Dirección de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo la información correspondiente a las reimportaciones realizadas con cargo a los programas de Sistemas Especiales de Importación-Exportación.*

(...)

*Cuando la reimportación sea definitiva la Dirección de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo procederá a ajustar los resultados del estudio de demostración, si a ello hubiere lugar.*

**PARÁGRAFO.** *Toda reimportación definitiva requerirá la demostración de la devolución de los estímulos recibidos con motivo de la exportación ante la entidad competente”.*

Con base en lo anterior, ha quedado establecido el marco que regula la liquidación oficial de corrección y la reimportación de mercancías en el mismo estado en que fue exportada, además del procedimiento administrativo que debe adelantar la DIAN cuando advierta la configuración de algunas de las causales de infracción aduanera establecidas en la normatividad pertinente.

### **2.3.2.- De la causación y exclusión del impuesto sobre las ventas - IVA**

El artículo 428 del Estatuto Tributario menciona las importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas y en el parágrafo 3º dispone:

*"(...) En todos los casos previstos en este artículo, para la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación deberá obtenerse previamente a la importación una certificación requerida expedida por la autoridad competente".*

A su vez, el artículo 429 del mismo Estatuto, define los eventos en los que se causa el impuesto y, al respecto cita:

**"ARTÍCULO 429. MOMENTO DE LA CAUSACIÓN.** *El impuesto se causa:*  
*a. En las ventas, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente y a falta de éstos, en el momento de la entrega, aunque se haya pactado reserva de dominio, pacto de retroventa o condición resolutoria.*

*b. En los retiros a que se refiere el literal b) del artículo 421, en la fecha del retiro.*

*c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.*

*d. En las importaciones, al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de aduana.*

**PARÁGRAFO.** *Cuando el valor convenido sufiere un aumento con posterioridad a la venta, se generará el impuesto sobre ese mayor valor, en la fecha en que éste se cause".*

Finalmente, sobre la liquidación del impuesto sobre las ventas en las operaciones de importación, el artículo 459 del E.T. establece:

**"ARTÍCULO 459. BASE GRAVABLE EN LAS IMPORTACIONES.**

*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.*

**PARÁGRAFO.** *<Parágrafo modificado por el artículo 8 de la Ley 2010 de 2019. (...)*

*Cuando el importador sea el comprador o cliente en territorio aduanero nacional, la base gravable de la declaración de importación será el valor de la factura más los aranceles.*

*Cuando los bienes producidos sean exentos o excluidos de IVA, la salida de zona franca al territorio aduanero nacional se perfeccionará con el Formulario de Movimiento de Mercancías y el certificado de integración. Lo anterior sin perjuicio de presentar declaración de importación cuando haya lugar a pagar derechos de aduana”.*

### **2.3.3.- De la falsa motivación del acto administrativo**

Dicho término hace alusión al elemento de la causa o motivo del acto administrativo, el cual consiste en las circunstancias de hecho y/o de derecho que le sirven de fundamento o determinan la decisión que contiene el acto. Este vicio se presenta cuando la sustentación fáctica del acto falta a la verdad, es decir, carece de veracidad por lo que no existe correspondencia entre lo que se afirma en los hechos y fundamentos jurídicos que se esgrimen para proferir el acto y la realidad fáctica y jurídica, de la cual se desprenden dos tipos de situaciones: la primera de ellas es por falsedad en los hechos, esto significa que se invocan hechos que nunca ocurrieron, o se describen de forma distinta a como ocurrieron. La segunda de ellas se da por una apreciación errónea de los hechos, de tal manera que los hechos aducidos en la realidad ocurrieron, pero no tienen los efectos o el alcance que les da el acto administrativo o no corresponden a los supuestos descritos en las normas que se invocan.

Debe tenerse en cuenta que la falsa motivación tiene la virtud de afectar la validez del acto administrativo, cuando el error es de tal magnitud que afecta el sentido de la decisión.

Al respecto, el Consejo se ha manifestado en el siguiente sentido:

*"La falsa motivación se configura cuando "[...] **para fundamentar el acto se dan razones engañosas, simuladas, contrarias a la realidad.** La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica, y ella debe obedecer a criterios de legalidad, **certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable** [...]"<sup>26</sup>.*

---

<sup>26</sup> Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia de 19 de mayo de 1998, expediente 10051, M.P. Clara Forero de Castro.

*En la misma línea pueden apreciarse las siguientes consideraciones, en las que se ilustra que la falsa motivación también está relacionada con la forma en que se valoran los supuestos de hechos de la decisión enjuiciada:*

*"[...] Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.*

*Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando **los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada**, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.*

*Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuáles son los hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, **en qué consiste la errada interpretación de esos hechos**<sup>27/28</sup> (negritas fuera de texto).*

---

<sup>27</sup> El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto. En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto "debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional"; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener "1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada." Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: "1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental." Manuel María Díez. "El Acto Administrativo". Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

<sup>28</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de octubre de 2017, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Rad. 76001-23-31-000-2011-01859-01(20762).

*Así pues, se observa que la causal de falsa motivación está relacionada con la valoración de los hechos que sirvieron de fundamento para la adopción de la decisión, esto es, en verificar su veracidad, si existió o simulación o engaño, si fueron analizados con ligereza o rigor, de manera sistemática o aislada, razonable o irrazonable”<sup>29</sup>.*

#### **2.3.4. La presunción de legalidad de los actos administrativos**

Es un atributo del acto administrativo y consiste en dar como cierto que todo acto administrativo ha sido expedido de acuerdo con el ordenamiento jurídico, conforme a las reglas para su creación, tanto desde el punto de vista material, es decir, en relación con su contenido, como desde el punto de vista formal, esto es, en lo concerniente a sus elementos, la competencia, requisitos, trámites, oportunidad y demás aspectos adjetivos para su expedición.

El acto administrativo es, entonces, la emisión de la voluntad de la entidad pública con la finalidad de que produzca efectos jurídicos, por lo que la presunción de legalidad del acto equivale a una prerrogativa de la cual gozan los pronunciamientos de la administración, pues se asume que se produjo siguiendo las reglas en las que se enmarca.

Dicha legalidad se inspira en motivos de conveniencia pública, razones de orden formal y material en pro de la ejecutoriedad y estabilidad de esa manifestación de la voluntad.

Lo anterior implica necesariamente, que un acto administrativo siempre debe considerarse acorde con el ordenamiento jurídico en todos los aspectos o elementos que lo conforman, que lo expidió el órgano o funcionario competente o autorizado para ello, con el objeto o contenido previsto en las normas superiores, por las causales o motivos necesarios, con la forma y fines aplicables a cada caso en particular.

---

<sup>29</sup> Consejo de Estado, Sección Primera, sentencia del 20 de junio de 2019, C.P. Roberto Augusto Serrato Valdés. Rad. 11001-03-24-000-2011-00065-00

El fundamento jurídico de la presunción de legalidad se encuentra consagrado en el artículo 88 del CPACA, el cual dispone:

**"Artículo 88. Presunción de legalidad del acto administrativo.** *Los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Cuando fueren suspendidos, no podrán ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar".*

Acorde con la normativa actual, la presunción de legalidad es una presunción de hecho, que *admite prueba en contrario*, es decir, es provisional mientras ella no sea desvirtuada a través de proceso judicial, lo que implica que aquel que alegue la ilegalidad del acto tiene la carga de la prueba, por ende, la entidad pública está relevada de demostrar en cada caso que el acto fue expedido de manera regular.

Sobre la presunción referida, el Consejo de Estado ha sostenido lo siguiente:

*"basta con señalar que los actos adoptados por la administración en ejercicio de sus competencias, gozan en el ordenamiento jurídico nacional de las prerrogativas de presunción de legalidad y ejecutividad, de acuerdo con las cuales, se presumen ajustados al ordenamiento jurídico<sup>30</sup> y son ejecutables<sup>31</sup> en forma inmediata, por manera que si la administración se ha pronunciado y negado la legalización de la explotación minera, no es posible afirmar que gocen de dicho derecho. Así las cosas, mientras no prosperen los cargos de ilegalidad esgrimidos en contra de esos actos, la decisión cuestionada mantiene su carácter ejecutivo y ejecutorio, de donde no puede colegirse que tienen derecho a explotar el subsuelo sin autorización del Estado<sup>32</sup>, que ha regulado la posibilidad de permitirla a los particulares con sujeción estricta a los reglamentos establecidos para el efecto"<sup>33</sup>.*

---

<sup>30</sup> Código Contencioso Administrativo, "Artículo 66. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción de lo contencioso administrativo."

<sup>31</sup> *Ibidem*, "artículo 64. Salvo norma expresa legal en contrario, los actos que queden en firme al concluir el procedimiento administrativo serán suficientes por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento".

<sup>32</sup> Constitución Política de Colombia, Artículo 332. "El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes".

<sup>33</sup> El Código de Minas regula, entre otros aspectos, la forma como el Estado concede a los particulares la explotación de los recursos mineros de propiedad estatal (artículo 1).

Con base en la normatividad y la jurisprudencia referenciada, procederá el Despacho a resolver la controversia planteada.

#### **2.4.- El caso concreto**

A través del presente medio de control, la sociedad demandante pretende que se declare la nulidad de la Resolución que dispuso la liquidación Oficial de Corrección N°-90-201-265-000284 del 17 de febrero de 2022 y del acto administrativo N° 1-90-259-501-001097 del 8 de julio de 2022, mediante los cuales la Dian sugirió modificar la modalidad de importación C662 a ordinaria C100, que aumenta el valor de los tributos aduaneros y además resolvió el recurso de reconsideración formulado por la demandante, confirmando la primera decisión.

En opinión de la parte actora, la reimportación realizada en febrero de 2019 no requería de la cancelación de tributos aduaneros como tampoco a reintegrar el IVA dejado de facturar en la exportación definitiva realizada un año antes (febrero de 2018), por tratarse de una reimportación de mercancía en el mismo estado de la exportación, con ocasión de la resolución de la negociación con el cliente extranjero, máxime que con la operación de devolución se aportó un certificado del revisor fiscal que da cuenta que la empresa Bonem S.A. no recibió beneficio o incentivo alguno por la exportación.

De acuerdo con lo pretendido y según la documental aportada al plenario, referenciada en precedencia, se tiene probado lo siguiente:

En los términos previstos en los artículos 675 y 680 del Decreto 1165 de 2019, la parte demandada cumplió con las diligencias preliminares del procedimiento sancionatorio y de formulación de liquidación oficial frente a la sociedad actora, al realizar el requerimiento especial aduanero previsto en dicha normativa, mediante acto administrativo N° 1-90-265-

259 del 22 de noviembre de 2021, en el que propuso una liquidación oficial de corrección, con sustento en las investigaciones previas adelantadas, por el error evidenciado en la declaración de importación que fue realizada en el año 2019, a nombre de la sociedad Bonem SA bajo la modalidad C662: *"reimportación de mercancías en el mismo estado en el que fueron exportadas definitivamente"*, en la que no se canceló valor alguno por concepto de tributos aduaneros.

En este acto administrativo de requerimiento especial<sup>34</sup>, sostuvo la demandada, que luego de obtener información documental derivada del requerimiento ordinario efectuado a la empresa Bonem SA en el mes de febrero de 2021, concluyó que de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 198 del Decreto 1165 de 2019, al estar precedida la reimportación de febrero de 2019, por una exportación definitiva que se había llevado a cabo en el mes de febrero de 2018 con destino a la Florida -EEUU, operación de la que en su oportunidad no se facturó IVA por estar exenta según lo dispuesto por el artículo 481 del Estatuto Tributario; al momento de reimportarse la mercancía a Colombia, en virtud de la devolución por parte del cliente del exterior, era claro que debían pagarse dichos impuestos exonerados o, de manera contraria, realizar el cambio a modalidad de importación ordinaria, sin que sea posible tener por satisfecha esta exigencia con la certificación expedida por el revisor fiscal de no haber recibido incentivo o exoneración de impuestos.

Al análisis del acto de requerimiento especial aduanero, constata esta dependencia que la Dian citó las normas y jurisprudencia pertinentes para soportar la decisión de formulación de una liquidación oficial de corrección a cargo de Bonem S.A., en la suma de \$13.805.000, más intereses moratorios; adecuando la omisión de pago por parte del importador, a la infracción aduanera contenida en el artículo 615 del Decreto 1165 de 2019.

---

<sup>34</sup> Archivo 01, folios 124 a

En el mismo acto, se sancionó a la Agencia de Aduanas en un 20% del mayor valor a pagar por el importador, por considerar que era responsable del hecho en su calidad de auxiliar de la función pública aduanera, al hacer incurrir al usuario en la transgresión citada con una indebida orientación del cumplimiento de la legislación aduanera. En dicho requerimiento se concedió a la parte vinculada, la posibilidad de impugnar su contenido en sede administrativa o, en caso contrario, responder lo exigido en la forma descrita.

Posterior a dicha diligencia y vencido el término concedido en el requerimiento, la autoridad aduanera procedió a decidir de fondo el asunto mediante acto administrativo del 17 de febrero de 2022, formulando la *liquidación oficial de corrección* en la misma cuantía contenida en el requerimiento especial.

En la decisión en comento, indicó la Dian que la respuesta emitida por el Representante Legal de la Agencia de Aduanas era extemporánea, porque de acuerdo con la fecha de notificación del requerimiento y de las normas que regulan los términos, la investigada tenía plazo para responder hasta el 22 de diciembre de 2021 y el escrito fue radicado el día 23 del mismo mes y año. Sin embargo, tuvo en cuenta los argumentos expuestos, que de manera general se basaron en la falta de comisión de infracción aduanera, por tratarse de una exportación exenta de tributo y que, para la reimportación de la mercancía por la resolución de la venta con el cliente del exterior, no era necesario pagar impuesto, además que se probó que tampoco era posible reintegrar incentivos porque los mismos no fueron percibidos en la exportación, conforme lo certificó el revisor fiscal.

En el acto administrativo referenciado, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN advirtió que, conforme lo prevé el artículo 198 del Estatuto aduanero, para la reimportación de una mercancía en el mismo estado en que fue exportada de manera definitiva, sólo se definen dos (2)

eventos en los que no procede la cancelación de tributos: **i)** que se hayan cancelado los impuestos internos exonerados y, **ii)** que se reintegren los beneficios o incentivos obtenidos con la exportación; presupuestos que no se demostraron por parte de la sociedad Bonem S.A., porque la misma manifestó a través de una certificación expedida por revisoría fiscal, que no recibió ningún tipo de incentivo o exoneración de impuestos relacionados con la exportación, documento que no resulta suficiente para dar por satisfecha dicha exigencia.

Como quiera que la obligación tributaria aduanera es un imperativo legal por parte de los usuarios que acuden a las modalidades previstas en el régimen, al no cumplirse con aquellos requisitos, resulta claro que la declaración de importación realizada en febrero de 2019 no está ajustada a derecho, máxime que en la factura N° 6190049970 del 19 de febrero de 2018, con la cual la empresa Bonem S.A. vendió al cliente del exterior, entre otros productos, una cuchilla trozadora, se evidencia que en tal documento no fue liquidado el impuesto IVA por estar exento, lo cual lleva a concluir que le asistía el deber de pagar al momento de la reimportación ese impuesto que en su momento no le fue cobrado en aplicación del artículo 481 del Estatuto Tributario.

En virtud de lo anterior y atendiendo las facultades que le asisten a la Dian, encausó la omisión de la sociedad Bonem S.A., en la infracción aduanera prevista en el numeral 2.2 del artículo 615 del Decreto 1165 de 2019, consistente en: *"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"*.

Por tanto, dio aplicación al procedimiento administrativo previsto en el artículo 675 del Decreto 1165 de 2019 y profirió resolución sancionatoria de liquidación oficial de corrección a la declaración de importación con autoadhesivo N° 92481910449390 del 18 de febrero de 2019 y determinó

los tributos aduaneros pendientes por cancelar en la suma de \$13.805.000, más intereses legales.

En el mismo sentido, dispuso sancionar a la Agencia de Aduanas ML SAS Nivel 1, en su condición de declarante-mandataria de la empresa Bonem S.A., por considerar que en el ejercicio auxiliar de la función pública que le asiste, es responsable de la falta del deber de cuidado en la orientación que debe brindar a su mandatario, sobre el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, así como de la exactitud de los datos consignados en la declaración de las operaciones de comercio exterior para las cuales fue contratada. Por tanto, como en el asunto materia de controversia no se acataron los presupuestos del pago de los impuestos internos exonerados en la exportación realizada en el mes de febrero de 2018, por Bonem S.A., a través de la agencia declarante y aquella fue sancionada a cancelar un mayor valor por concepto de tributos aduaneros, sobre esta última suma la agencia de aduana deberá pagar una multa equivalente al 20%, según lo previsto en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, liquidada en \$2.761.000.

Posteriormente, con ocasión del recurso de reconsideración formulado por la agencia de aduanas frente a la decisión sancionatoria, la División Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, mediante Resolución 001097 del 8 de julio de 2022, confirmó el acto administrativo acusado<sup>35</sup>, reiterando los argumentos del acto de formulación de liquidación oficial de corrección, por el incumplimiento de la empresa importadora de los requisitos previstos en el artículo 198 del Decreto 1165 de 2019; infracción tipificada en el numeral 2.2 del artículo 615 del Estatuto en cita, según las razones planteadas en el acto administrativo inicial.

En ese orden, precisó que la resolución de la negociación entre las empresas Bonem SA y Larrys Heavy Equipment Parts & Serv INC, que conllevó a la

---

<sup>35</sup> Archivo 01, folios 66 a 86.

devolución de la mercancía por parte del comprador hacia Colombia, no exonera al importador del pago de los tributos aduaneros, como tampoco es posible sustituir los requisitos del artículo 198 del Decreto 1165 de 2019, con el certificado de revisoría fiscal. La decisión en comento fue debidamente notificada a la agencia de aduanas, el 12 de julio de 2022, conforme se constata en el correo electrónico visible a folio 87 del archivo 01 del expediente.

Bajo el contexto descrito, encuentra el despacho que la decisión contenida en los actos acusados se dio como consecuencia de la investigación aduanera realizada por la Dian, por el error evidenciado en la declaración de importación del mes de febrero de 2019; procedimiento que se adelantó conforme a los parámetros del Estatuto Aduanero y Tributario, y de acuerdo con las facultades de fiscalización y control que le conciernen.

Así las cosas, la sanción aplicada por la **DIAN** es acertada, sin que se avizoren vicios en los actos administrativos censurados; más aún cuando la única prueba con la que la demandante pretende desvirtuar la obligación que le asiste es a través del certificado expedido por el Revisor Fiscal, documento respecto del cual el Consejo de Estado ha precisado:

*"Ahora bien, para que la certificación del revisor fiscal o contador público tenga el carácter de prueba contable suficiente (artículo 777 del Estatuto Tributario), debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse.*

*En consecuencia, la "**prueba suficiente**" que otorga la norma tributaria a los certificados del contador o revisor fiscal, no puede versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues 'en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones'<sup>36</sup>.*

---

<sup>36</sup> Cita del original: Sentencia de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

Por lo anterior, no es posible aceptar el argumento de que la certificación del revisor fiscal es prueba suficiente, pues como lo indicó el Consejo de Estado, deben allegarse los soportes o “respaldos” que acrediten lo afirmado en el documento, lo que en este caso no ocurrió.

Por otra parte, se alega la vulneración del derecho al debido proceso que ha de aplicarse dentro del procedimiento administrativo adelantado por la DIAN.

Sobre ese aspecto, el Consejo de Estado<sup>37</sup> ha manifestado lo siguiente:

1. *Visto el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso “[...] se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas [...]”. Asimismo, “[...] [n]adie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio [...]”.*
2. *En términos generales, el Consejo de Estado<sup>38</sup> ha considerado que “[...] el derecho al debido proceso se erige como una garantía a todas las personas según la cual su intervención en una actuación administrativa o judicial está regida por reglas previamente establecidas por el legislador, que a su vez le permiten defenderse y solicitar las pruebas tendientes a demostrar lo que afirma, sin que la voluntad del funcionario público pueda tener alguna injerencia [i.e] en las distintas etapas del proceso [...]”.*
3. *Asimismo, la Corte Constitucional ha considerado que el derecho del debido proceso es “[...] el conjunto de garantías previstas en el ordenamiento jurídico, a través de las cuales se busca la protección del individuo incurso en una actuación judicial o administrativa, para que durante su trámite se respeten sus derechos y se logre la aplicación correcta de la justicia [...]”<sup>39</sup>; se trata de un mecanismo orientado a: i) limitar el poder de las autoridades, “[...] forzando a que sus actuaciones se sometan siempre a las formas preestablecidas por la ley [...]”; ii)*

---

<sup>37</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, Sentencia del 3 de junio de 2021 proceso No. 13001-23-31-000-2001-91592-01. CP. Hernando Sánchez Sánchez.

<sup>38</sup> Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. Sentencia de 21 de agosto de 2014. Proceso identificado con el número único de radicación 680012333000201400413-01. C.P. doctor Guillermo Vargas Ayala.

<sup>39</sup> Corte Constitucional, sentencia C-980 de 1 de diciembre de 2010. M.P. doctor Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

*contribuir “[...] a la garantía y realización de los derechos de los particulares, que deben gozar de posibilidades adecuadas de participación en el proceso de formación de la voluntad de la Administración [...]”; y iii) a mejorar el ejercicio de las funciones públicas y a lograr un mayor estándar de imparcial en la aplicación del derecho, gracias al debate entidad-particular que propicia<sup>40</sup>.*

De las actuaciones adelantadas por la Dian materia de demanda, no se avizora vulneración de las garantías constitucionales propias de los actos administrativos, teniendo en cuenta que las decisiones están debidamente motivadas, con respaldo en los documentos inherentes a la exportación de febrero de 2018 y reimportación de 2019, además de la información suministrada por la agencia de aduanas respecto del requerimiento especial aduanero. Así mismo, se evidencia que los actos fueron debidamente notificados a las partes intervinientes, concediendo los términos de ley para ejercer la defensa; recursos que fueron resueltos conforme a derecho.

El anterior argumento se refuerza, tomando en consideración la calidad de la sociedad demandante, como agencia aduanera que la vincula al régimen con sujeción a los deberes previstos en el Estatuto Aduanero.

Al respecto, el artículo 34 del Decreto 1165 de 2019, vigente para la fecha de la decisión sancionatoria, en lo pertinente dispone:

*“Las agencias de aduanas son las personas jurídicas autorizadas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para ejercer el agenciamiento aduanero, actividad auxiliar de la función pública aduanera de naturaleza mercantil y de servicio, orientada a garantizar que los usuarios de comercio exterior que utilicen sus servicios cumplan con las normas legales existentes en materia de importación, exportación y tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades.*

---

<sup>40</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera; sentencia de 3 de julio de 2014; C.P. doctor Guillermo Vargas

*Las agencias de aduanas tienen como fin esencial colaborar con las autoridades aduaneras en la estricta aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio exterior para el adecuado desarrollo de los regímenes, modalidades aduaneras y demás actividades y procedimientos derivados de los mismos”.*

Luego entonces, no es menor su responsabilidad frente al cumplimiento activo y pasivo de las normas de aduana, en su calidad de auxiliar en la función pública; motivo por el cual no resulta extraño que de estas se espere el más estricto rigor al momento de desarrollar sus actividades, las cuales, desde luego, comprenden la verificación de la información empleada en sus operaciones y de los clientes que acceden a los servicios aduaneros a través de ellas. Por tanto, estas sociedades deberán responder directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados y por la indebida orientación a su mandante, como ocurrió en el caso bajo examen, pasando por alto importantes factores de riesgo en el error de la reimportación en favor de Bonem S.A.

Así las cosas, ninguno de los cargos formulados tiene vocación de prosperidad, pues, por el contrario, se acreditó por parte de la convocada, el cumplimiento del procedimiento aduanero para proferir la decisión sancionatoria de liquidación oficial de corrección, según las disposiciones contenidas en el Estatuto Aduanero - Decreto 1165 de 2019, vigente para la época de la reimportación materia de demanda.

En tal sentido, se denegarán las súplicas de la demanda.

## **2.5.- Costas**

De acuerdo con el artículo 188 del CPACA, es necesario disponer sobre la condena en costas. No obstante, el mismo Consejo de Estado indicó que para su determinación deben seguirse las reglas establecidas en el artículo 365 del Código General del Proceso, cuyo numeral 8º prevé que

"[s]olo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación". De acuerdo con lo anterior, es necesario que "[...] efectivamente se hayan causado y que la parte interesada haya allegado los medios idóneos que acrediten tal hecho"<sup>41</sup>.

Además, dicha condena procede cuando la parte vencida ha actuado de manera temeraria o abusiva, aspecto que no se advierte haya acontecido en este evento.

Por lo anterior, no habrá lugar a condenar en costas a la parte vencida, dejando en claro que los antecedentes administrativos del caso fueron aportados en forma digital.

En mérito de lo expuesto, el **JUZGADO SEXTO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE MEDELLÍN**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

**F A L L A :**

**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, con fundamento en las razones expuestas en esta providencia.

**SEGUNDO:** Sin costas en esta instancia.

**TERCERO:** Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente. Por secretaría, háganse las anotaciones en el sistema SAMAI.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**



**JULIAN EDGARDO MONCALEANO CARDONA**  
Juez

<sup>41</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 05 abril de 2018. Exp. 21.873.