100208192 – 297

Radicado Virtual No. 100202501003783

Bogotá, D.C., 4 de marzo de 2025

Ref..: Adición al Concepto 032143 – interno 1465 de diciembre 31 de 2019 sobre Procedimientos Administrativos Aduaneros con el descriptor 12.15.

Tema:	Procedimiento Administrativo Aduanero
Descriptores:	Medidas cautelares Causales de aprehensión
Fuentes formales:	Decreto Ley 920 de 2023.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y en concordancia con los artículos 7 y 7-1 de la Resolución No. 91 de 2021, se adiciona el Concepto 032143 - interno 1465 de diciembre 31 de 2019 sobre Procedimientos Administrativos Aduaneros con el Descriptor 12.13 al Capítulo 12 (Recurso de Reconsideración), con el siguiente problema jurídico:

***DESCRIPTOR**: 18.15 Imposición de sanciones por operación o declaración aduanera.*

Cuándo la infracción aduanera establecida en el Decreto Ley 920 de 2023 no señale de forma taxativa que aplica por documento de transporte ¿Se debe interpretar que se impone por declaración de importación y/o declaración de exportación?

En la parte considerativa del Decreto Ley 920 de 2023, el legislador abordó las garantías procesales dentro del nuevo régimen sancionatorio. Como premisa general, estableció que las sanciones derivadas de la comisión de una infracción se determinarían con base en la operación y no mediante declaración, en concordancia con la dinámica logística propia del comercio exterior.

De esta forma, en el **Título 2 - Régimen Sancionatorio** del citado decreto, tenemos que las infracciones administrativas aduaneras serán sancionadas por medio de ***i)*** amonestación, ***ii)*** multas, ***iii)*** suspensión o cancelación de la autorización, inscripción o habilitación para ejercer actividades. (artículo 15 del Decreto Ley 920 de 2023)

En función de estas precisiones, si la redacción de una infracción no establece de manera expresa que la sanción debe imponerse por operación, será necesario analizar las disposiciones sustanciales del Decreto 1165 de 2019. Estas disposiciones definen el

alcance de la obligación aduanera en cada régimen y permiten determinar si la multa debe liquidarse por declaración o por operación.

Dependiendo de las condiciones de la operación, el obligado aduanero deberá cumplir con los requisitos establecidos para importaciones y exportaciones. Esto incluye aspectos como el plazo para presentar la declaración correspondiente, la documentación de respaldo requerida según el tipo de mercancía y las modalidades de importación o exportación, entre otros factores. A partir de estos elementos, se determinará si la multa debe ser aplicada por operación o por declaración.

Obsérvese que, algunos de los aspectos mencionados revisten el cumplimiento de obligaciones relacionadas directamente con la declaración aduanera cuya naturaleza está definida como: *"(…) el acto o documento mediante el cual el declarante indica el régimen aduanero específico aplicable a las mercancías y suministra los elementos e información que la autoridad aduanera requiere."* (artículo 3 del Decreto 1165 de 2019)

La definición mencionada establece como obligación del declarante informar a la autoridad aduanera los elementos específicos requeridos en cada declaración aduanera, el régimen aduanero correspondiente y las condiciones de la operación. A continuación, se presenta un ejemplo:

i) El cumplimiento de los términos establecidos para la presentación de la declaración de importación o de exportación.

ii) La exactitud en los datos consignados en la declaración de importación que incidan en la liquidación de tributos aduaneros, intereses, tasas, recargos y sanciones, a que hubiere lugar.

iii) La exactitud en los datos declarados en las solicitudes de autorización de embarque o declaraciones de exportación presentadas que eviten la sustracción de la mercancía a restricciones, cupos o requisitos especiales.

A partir de lo anterior, es necesario establecer en cada caso si la obligación sustancial está directamente vinculada a las responsabilidades derivadas de la presentación y el diligenciamiento de la declaración aduanera.

¿Las sanciones establecidas en el numeral 2.2. y 3.4. del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023 se aplican por declaración de importación o por documento de transporte?

Al respecto se hace necesario analizar cada una de las infracciones, así:

1. **Numeral 2.2. del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, establece:**

   ARTÍCULO 29. INFRACCIONES ADUANERAS DE LOS DECLARANTES EN EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN Y SANCIONES APLICABLES. Las infracciones aduaneras

en que pueden incurrir los declarantes del régimen de importación y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes: (…)

2.2. Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles.

La sanción aplicable será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los tributos aduaneros dejados de cancelar. (…)

De la lectura de infracción se observa, que no es cualquier tipo de inexactitud o error es el que provoca la reacción del ordenamiento jurídico aduanero con la imposición de una sanción consistente en multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los **tributos aduaneros dejados de cancelar**, sino solo aquellos errores que conllevan a un **menor pago** por dicho concepto.

Sobre la estructura típica de esta infracción, la doctrina de esta Subdirección, mediante Concepto No. 003635 – Int. 424 del 06/06/2024, se pronunció en los siguientes términos:

"(...). Respecto a la estructura típica de la infracción prevista en el numeral 2.2. del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, se observa que contiene taxativamente los elementos objetivos para que se estructure y/o tipifique la infracción y consecuentemente la sanción de multa, en los siguientes términos:

- Sujeto Activo: El Declarante, en el régimen de importación.

- Sujeto Pasivo: El Estado, a través de la UAE-DIAN.

*- Acción u omisión - **Verbo Rector**: 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.*

*"(...). **iv.- Consecuencia jurídica - Sanción:** La sanción aplicable será de multa equivalente al diez (10%) del valor de los tributos aduaneros dejados de cancelar. Fíjese como la norma al usar la expresión "**conlleven**" que es un verbo transitivo que significa implicar o suponer, condiciona la tipificación de la infracción y la imposición de la sanción asociada a la misma, a que la inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación acarreen un menor pago de tributos aduaneros, y no al supuesto de hecho de que se pague antes o dentro del término establecido para el pago consolidado, de suerte que, si dicha inexactitud o error no implica menor pago de tributos aduaneros, se debe concluir que no se estructura típicamente la infracción. (...)".* (Énfasis intencional).

Al respecto, el numeral 4º del artículo 2º del Decreto Ley 920 de 2023, en lo referente al principio de tipicidad, establece que: *"(...). En virtud de este principio, para que un hecho u omisión constituya infracción administrativa aduanera que dé lugar a la aprehensión y decomiso de las mercancías o, en general, a la configuración de cualquier tipo de sanción administrativa, dicha infracción, hecho u omisión deberá: i) Estar descrito de manera específica y precisa en este decreto o ser determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas; ii) Existir una sanción cuyo contenido material esté definido en este decreto, y iii) Existir una correlación entre la conducta y la sanción.*

En tal sentido, se tiene que:

El hecho u omisión se encuentra descrito de manera precisa e inequívoca en la norma aduanera (Numeral 2.2. del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023), lo que, en el contexto de la consulta, se estructura con cada una de las declaraciones de importación presentadas que contengan errores o inexactitudes que conllevaron a liquidar una base gravable más baja y, por ende, a pagar un valor inferior por concepto de tributos aduaneros legalmente exigibles.

Lo anterior se debe a que, aunque varias declaraciones puedan corresponder a una misma operación, los errores identificados en los campos de cada declaración impactan directamente la liquidación de tributos realizada en cada una de ellas.

Para ilustrar la situación, se presenta el siguiente ejemplo:

a. Se presentan 10 declaraciones que amparan mercancía que ingreso con un solo documento de trasporte.

b. Se cometió un error en 2 de las 10 declaraciones al utilizar una tasa de cambio incorrecta, lo que resultó en una liquidación inferior del valor a pagar en dichas declaraciones.

c. En este evento y de acuerdo a la literalidad de la infracción, este error hizó que se liquidará en esas declaraciones especificamente un menor valor. Lo contrario, implicaría que la sanción se apliaría sobre le valor total de las 10 declaraciones que amparan la operación, cuando el error solo se generó en dos de ellas, y solo sobre esos valores registrados en esas dos declaraciones aplica la sanción.

d. En conclusión, la sanción del numeral 2.2. del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023 se aplica por declaración.

Por lo tanto, la sanción correspondiente establecida en la normativa aduanera debe calcularse y pagarse por cada declaración, salvo que se aplique lo dispuesto en el artículo 60 del Decreto 1165 de 2019 en los casos de declaraciones consolidadas de pago.

2. Numeral 3.4. del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023 establece:

> ARTÍCULO 29. INFRACCIONES ADUANERAS DE LOS DECLARANTES EN EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN Y SANCIONES APLICABLES. Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los declarantes del régimen de importación y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes: (…)
>
> **(…) 3.4.** No terminar las modalidades de importación temporal, o suspensiva de tributos aduaneros, salvo la importación temporal para reexportación en el mismo estado, la cual se regirá por lo previsto en el artículo 30 del presente decreto.
>
> La sanción aplicable será de multa equivalente a ciento sesenta y cinco Unidades de Valor Tributario (165 UVT), por cada infracción. (…)
>
> PARÁGRAFO 1o. Las infracciones aduaneras previstas en los numerales 1.4, 1.5 y **3.4 del presente artículo** y las sanciones correspondientes, solo se aplicarán al importador. (…)”

Según el numeral 3.4 del artículo 29 del Decreto Ley 920 de 2023, la infracción se configura cuando no se cumple el plazo establecido para la finalización de las modalidades de importación temporal o suspensiva de tributos aduaneros, excepto en los siguientes casos:

i) Las infracciones correspondientes a la importación temporal para reexportación en el mismo estado, la cual se regirá por lo previsto en el artículo 30 del Decreto Ley 920 de 2023.

ii) Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los titulares de un programa autorizado en desarrollo de la modalidad de importación temporal para perfeccionamiento activo de sistemas especiales de importación-exportación de bienes o de servicios que se aplican según lo dispuesto en el artículo 64 del Decreto Ley 920 de 2023.

Así las cosas, la sanción prevista en el numeral 3.4 resultaría aplicable a las siguientes modalidades:

a) Importación para perfeccionamiento activo de bienes de capital (artículos 223 al 249 del Decreto 1165 de 2019),
b) Importación para procesamiento industrial (artículos 244 al 249 del Decreto 1165 de 2019), y
c) Importación para transformación y/o ensamble (artículos 250 al 252 del Decreto 1165 de 2019).

La normativa aplicable define las distintas formas de terminación para cada una de estas modalidades, entre las cuales se incluyen:

i) Reexportar la mercancía[1] con la presentación de la solicitud de autorización embarque y la declaración de exportación definitiva[2], con embarque único y datos definitivos.

ii) Someter al régimen de importación ordinaria los bienes, partes o insumos y materias primas importadas temporalmente, o de los productos resultantes de su procesamiento industrial, antes del vencimiento del término fijado por DIAN.

En este sentido, una importación temporal pudo haberse realizado con un único documento de transporte y estar amparada por varias declaraciones de importación, lo que permitió que las mercancías finalizaran la modalidad de distintas maneras: ***i)*** una parte mediante importación ordinaria, ***ii)*** otra a través de la exportación del producto final y ***iii)*** otra mediante la reexportación de la mercancía.

[1] ARTÍCULO 380. DEFINICIÓN. Es la modalidad de exportación que regula la salida definitiva del territorio aduanero nacional, de mercancías que estuvieron sometidas a una modalidad de importación temporal o a la modalidad de transformación y/o ensamble. (…)
[2] ARTÍCULO 381. SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN DE EMBARQUE Y DECLARACIÓN CORRESPONDIENTE. La solicitud de autorización embarque y la declaración correspondiente, se tramitarán en la forma prevista en este decreto para la exportación definitiva, con embarque único y datos definitivos (…)

Por lo anterior, la única forma de determinar que se tipificó la infracción prevista en el numeral 3.4, es verificando en cada declaración de importación temporal, que la mercancía amparada en ella, terminó la modalidad con las diferentes figuras previstas para ello, en los términos y condiciones establecidas en la normatividad. En conclusión la infracción 3.4 del artículo 29 del Decreto 920 de 2023, se tipifica por declaración de importación.

¿Cuándo se declare un menor valor por concepto de fletes en cada una de las declaraciones de importación y este error conlleva a un menor pago por concepto de tributos aduaneros legalmente exigibles, cual es la infracción que se tipifica y como se aplica la sanción correspondiente? - ¿Las correcciones y el pago de la sanción se deben realizar por declaración o por operación?

Para el análisis de tipificación del supuesto presentado se hace necesario acudir a las disposiciones vigentes tanto internaciones como nacionales, así:

> **Artículo 8 Acuerdo de valoración Aduanera OMC.**
>
> 2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes: a) los **gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación**; b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y c) el costo del seguro.
>
> **Artículo Decisión 571 de la Comunidad Andina.**
>
> **Artículo 6.- Elementos a incluir en el valor en aduana**. Todos los elementos descritos en el **numeral 2 del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, referidos a los gastos de transporte de las mercancías importadas** y gastos conexos al transporte de dichas mercancías hasta el puerto o lugar de importación, los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación y el costo del seguro, formarán parte del valor en aduana. (…)
>
> **Decreto 1165 de 2019.**
>
> **ARTÍCULO 16. BASE GRAVABLE.** Los tributos aduaneros causados por la importación serán liquidados de acuerdo con lo siguiente:
>
> 1. Para los derechos de aduana, se toma **como base gravable el valor en aduana de la mercancía importada**, determinado conforme lo establecen las disposiciones que rigen la valoración aduanera.
>
> 2. Para los demás derechos que conforman los tributos aduaneros, será el valor en aduana de la mercancía importada cuando corresponda y, en casos especiales, será lo que dispongan las normas que regulan la materia.
>
> **ARTÍCULO 320. FUNDAMENTO LEGAL PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA.** Para la correcta determinación del valor en aduana de las mercancías

importadas a efectos de la percepción de los tributos aduaneros y para la liquidación de los demás derechos causados por la importación, cuando corresponda, así como para la aplicación de otras regulaciones que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), se deben tener en cuenta los aspectos técnicos contenidos en las normas citadas en la presente sección y las medidas que se desarrollan en la misma.

Estas normas comprenden lo establecido **en el Acuerdo sobre Valoración de la Organización Mundial del Comercio (OMC) aprobado por Colombia según Ley 170 de 1994, lo normado en la Decisión Andina 571 de 2003** y su Reglamento Comunitario adoptado por la Resolución 1684 de 2014 de la Secretaría General de la Comunidad Andina y demás disposiciones comunitarias relacionadas, y aquellas que las modifiquen o sustituyan, además de las regulaciones nacionales complementarias.

De la lectura de las anteriores disposiciones aplicables, es claro que **el flete** es un elemento que hace parte del **valor en aduanas**, y este valor a su vez se constituye en la base gravable para la determinación de los tributos aduaneros al momento de la importación.

Por lo anterior, cuando se declare **un menor valor por concepto de fletes** en la declaración de importación, este hecho afecta el valor en aduanas y por tanto **la base gravable** para la determinación de los tributos aduaneros. Lo que puede conllevar a un menor pago por concepto de tributos aduaneros legalmente exigibles. Este evento se encuentra tipificado en la infracción prevista en el numeral 1.1. del artículo 52 del Decreto Ley 920 de 2024, que establece:

ARTÍCULO 52. INFRACCIONES ADUANERAS EN MATERIA DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS Y SANCIONES APLICABLES.

1.1. Declarar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponda, de conformidad con las normas aplicables.

La sanción aplicable será del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduana que corresponda de conformidad con las normas aplicables. La sanción prevista en este inciso solo se aplicará cuando se genere un menor pago de tributos. (…)

Ahora bien, de la lectura de la infracción y su sanción se observa que está ultima está determinada por la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable en la declaración y la base correcta que debe ajustarse respecto de la misma declaración.

En este orden de ideas sí, hipotéticamente, el hecho objeto de estudio se concreta en haber liquidado en cada una de las declaraciones de importación un menor valor por concepto **fletes**, rubro que, conforme al artículo 14 del Decreto 1165 de 2019, integra el valor en aduanas y por tanto la base gravable que conllevo a un menor pago por concepto de tributos aduaneros, no queda otro camino diferente a tener que liquidar y pagar por cada una de las declaraciones de importación la sanción en comento.

Sobre el particular, no sobra recordar que, el inciso 5º del artículo 296 del Decreto 1165 de 2019, señala que: *"(...). Siempre que se presente Declaración de Corrección, el declarante deberá* ***liquidar y pagar****, además de los mayores tributos e intereses a que haya lugar,* ***las sanciones***

establecidas en el Título 14 de este decreto[3], según corresponda, pudiendo acogerse a la reducción de la sanción de multa a que se refiere el artículo 610[4] del presente decreto. (...).” (Negrilla y subraya fuera del texto original).

Ahora bien, el artículo 296 del Decreto 1165 de 2019, consagra taxativamente los conceptos que pueden llegar a ser objeto de corrección voluntaria, entre los cuales se encuentran los **fletes**, veamos: *“(...). La Declaración de Importación se podrá corregir voluntariamente sólo para subsanar los siguientes errores: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad, tratamientos preferenciales, valor FOB, **fletes**, seguros, otros gastos, ajustes y valor en aduana, y sólo procederá dentro del término previsto en el artículo 188 del presente decreto. (...)”.* (Énfasis intencional).

Allí mismo, en su inciso 3º ibidem, se consagra la declaración de corrección provocada por la autoridad aduanera, la cual procederá: *“(...). como consecuencia de los resultados de una inspección aduanera, o cuando se notifique requerimiento especial aduanero de corrección o de revisión del valor, en cuyo caso, la base para corregir será la determinada oficialmente por la autoridad aduanera, o a solicitud del declarante o del importador, cuando se pretenda corregir errores en el diligenciamiento de la Declaración de Importación, diferentes a los contemplados en el inciso primero del presente artículo, en cuyo caso, deberá mediar autorización previa por parte de la autoridad aduanera. (...)”.*

Dicha norma se debe interpretar en consonancia con el numeral 3º del artículo 300 de la Resolución DIAN 0046 de 2019, mediante la cual, se reglamentan los diferentes eventos en los que procede la declaración de corrección provocada, los que, en términos generales, se circunscriben a los siguientes aspectos: *“(...). i.- En el proceso de importación (...); ii.- A solicitud del declarante o del importador, cuando se pretenda corregir errores diferentes a los contemplados en el inciso primero del artículo 296 del Decreto 1165 de 2019; iii.- En el procedimiento sancionatorio (...)”.*

Ahora, en los eventos en que se requiera corregir varias declaraciones de importación, como consecuencia de un programa de control o del desarrollo de una investigación, se podrá presentar una declaración de corrección consolidada que recoja las modificaciones al valor en aduana o cualquier de los elementos declarados que lo conforman, lo anterior, en los términos del parágrafo 2º del artículo 296 del Decreto 1165 de 2019.

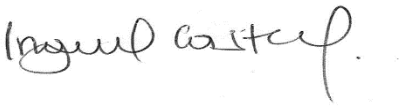
En este contexto legal, la declaración de corrección consolidada permitirá, si es del caso, racionalizar el trámite de corrección ante la autoridad aduanera cuando se trate de múltiples declaraciones de importación en los eventos allí señalados, es decir, como consecuencia de un programa de control o del desarrollo de una investigación, por lo que en cada caso en concreto se deberá determinar por el interesado el escenario en el que se encuentra para evaluar si se acoge o no a este mecanismo de simplificación del trámite de corrección.

De lo discurrido es dable concluir que, en los eventos en que se declare **un menor valor por concepto de fletes** en la declaración de importación, y este hecho afecte el valor en aduanas y por tanto **la base gravable** para la determinación de los tributos aduaneros conllevando a un menor pago por concepto de tributos aduaneros legalmente exigibles, la **sanción** que se deberá liquidar y pagar respecto de cada una de las declaraciones afectadas, será la del numeral 1.1 del artículo 52 del Decreto 920 del 2023, y atendiéndolo previsto para la declaración de corrección en los términos del artículo 296 del Decreto 1165 de 2019.

[3] Régimen Sancionatorio. Hoy consagrado en el Título 2 del Decreto Ley 920 de 2023.
[4] Reducción de la Sanción. Hoy regulada en el artículo 23 del Decreto Ley 920 de 2023.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de «Normatividad» –«Doctrina», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA
Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Ana María Acosta Tabares.
Revisó: Comité Aduanero de Normativa y Doctrina del 14/02/2025

legiscomex