



Motivación de los actos administrativos en la búsqueda de la verdad con base en los hechos y la responsabilidad en materia aduanera*

Francia Ines Hernandez Diaz**

Resumen

Este artículo presenta una reflexión sobre el deber de motivar actos administrativos en materia aduanera a partir del análisis de la búsqueda de la verdad en los hechos, la fiscalización y la imposición de sanciones por parte de la administración aduanera. El estudio se enfoca en el concepto de decisión justa, tomando como referente los principios del derecho probatorio, el debido proceso, la buena fe y la seguridad jurídica, elementos que integran el régimen sancionatorio, y además en la necesidad de incorporar al régimen sancionatorio el análisis subjetivo de la conducta, esto es, la culpabilidad, imputabilidad y reprochabilidad. De otro lado, se presenta un análisis de derecho comparado sobre el funcionamiento de tribunales en Argentina, México y Perú, que por su especialidad en temas económicos se denominan tribunales fiscales, establecidos bajo el erario del poder ejecutivo de Hacienda, los cuales gozan de independencia funcional y de poder de decisión; es decir, cuentan con función jurisdiccional para resolver actos de cierre en materia sancionatoria administrativa. Tales tribunales no existen en el ordenamiento jurídico colombiano, por lo que se propone revisar la pertinencia de su instauración, bajo la vigencia de lo contenido en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia.

Palabras clave: Debido proceso, acto administrativo, sanción administrativa aduanera, verdad, justicia, hecho aduanero.

Encouraging administrative acts in the search for truth based on facts and liability in customs matters

Abstract

This article reflects on the duty to motivate administrative acts in customs matters, based on the analysis of the search for the truth in the facts, the inspection, and the imposition of sanctions by the customs administration. The study focuses on the concept of a fair decision, taking as a reference the principles of the law of evidence, due process, good faith, and legal certainty; these elements make up the sanction laws. Moreover, it assesses the need to incorporate the subjective analysis of conduct into the sanction laws, that is, guilt, imputability, and reproach. On the other hand, a comparative law analysis is presented on the operation of courts in Argentina, Mexico, and Peru, which due to their specialty in economic issues are called Tax Courts, established under the treasury of the executive branch of the Treasury. which enjoy functional independence and decision-making power. That is, they have a jurisdictional function to resolve closure acts in administrative sanctioning matters. Such courts do not exist in the Colombian legal system, so it is proposed to review the relevance of their establishment, under the validity of what is contained in Article 29 of the Political Constitution of Colombia.

Keywords: Due process, administrative act, customs administrative sanction, truth, justice, customs fact.

Motivação dos atos administrativos na busca da verdade com base nos fatos e na responsabilidade em matéria aduaneira

Resumo

Este artigo apresenta uma reflexão sobre o dever de motivar atos administrativos em matéria aduaneira a partir da análise da busca da verdade nos fatos, da fiscalização e da imposição de sanções por parte da administração aduaneira. O estudo concentra-se no conceito de decisão justa, tomando como referência os princípios do direito probatório, do devido processo, da boa-fé e da segurança jurídica, elementos que integram o regime sancionatório, bem como na necessidade de incorporar ao regime sancionatório a análise subjetiva da conduta, isto é, a culpabilidade, imputabilidade e reprovabilidade. Por outro lado, apresenta-se uma análise de direito

* Artículo de investigación. Derivado de la investigación doctoral de la autora.

** Abogada de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Colombia; Especialista en Derecho Constitucional - Universidad de Antioquia, Antioquia, Colombia; Magíster en Derecho Procesal - Universidad de Medellín, Medellín, Colombia; Doctorado (PHD) en Derecho Procesal - Universidad de Medellín, Medellín, Colombia. Miembro de número de la Academia Internacional de Derecho Aduanero; Miembro del Instituto Colombiano de Derecho Procesal y Aduanero Colombia; Socia de aduanas y comercio exterior de la firma FORVIS MAZARS Colombia; Miembro de COLBAR COLOMBIAN AMERICAN BAR ASSOCIATION en Miami; Miembro de AMA MEXICO; miembro del Comité Directivo de Operadores Logísticos y Aduaneros de FENALCO ANTIOQUIA; Fundadora y presidente de la Asociación de Mujeres Aduaneras -AMA Colombia. Correo electrónico: francia.hernandez@hernandezabogados.com.co ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-9309-8792>

Cómo citar este artículo: Hernández Díaz, F. I. (2025). Motivación de los actos administrativos en la búsqueda de la verdad con base en los hechos y la responsabilidad en materia aduanera. *Estudios de Derecho*, 82 (180), 29-53.

Doi: 10.17533/udea.esde.v82n180a02

Fecha de recepción: 2/04/2024 | Fecha de aceptación: 19/08/2025



comparado sobre o funcionamento de tribunais na Argentina, México e Peru, que, por sua especialidade em temas econômicos, são denominados tribunais fiscais, estabelecidos sob a estrutura do poder executivo da Fazenda, os quais gozam de independência funcional e poder de decisão; ou seja, contam com função jurisdiccional para resolver atos de fechamento em matéria sancionatória administrativa. Tais tribunais não existem no ordenamento jurídico colombiano, razão pela qual se propõe revisar a pertinência de sua implantação, em consonância com o disposto no artigo 29 da Constituição Política da Colômbia.

Palavras-chave: devido processo, ato administrativo, sanção administrativa aduaneira, verdade, justiça, fato aduaneiro.

Motivación de los actos administrativos en la búsqueda de la verdad con base en los hechos y la responsabilidad en materia aduanera

Introducción

En este artículo se aborda un tema relacionado con la decisión administrativa, en especial que se cumpla el presupuesto de búsqueda de la verdad, y si el funcionario, en este caso aduanero, cumple con este presupuesto en la decisión sancionatoria, en virtud de la aceptación de los criterios de responsabilidad objetiva que hoy se predicen en materia aduanera. El estudio se enfoca en el concepto de decisión justa, tomando como referente los principios del derecho probatorio, el debido proceso, la buena fe y la seguridad jurídica, elementos que integran el régimen sancionatorio.

La gran mayoría de estudios se han concentrado en la problemática procesal en lo jurisdiccional; sin embargo, el asunto que aquí se aborda tiene que ver con la justicia que se ejerce en el ámbito ejecutivo o administrativo, donde pueden verse afectados derechos económicos o patrimoniales y donde, incluso, se abre la puerta a procesos jurisdiccionales paralelos que pueden atentar contra la libertad del individuo.

Se afirma, entonces, que la búsqueda de la verdad en la decisión administrativa aduanera debe aplicar los principios del derecho probatorio, entre ellos, el debido proceso y el del estándar de duda razonable, que contiene la presunción de inocencia, el *in dubio pro reo* —administrado— y la buena fe. Además, el derecho de contradicción, de revisión en segunda instancia y de presentación de recursos.

En la primera parte de este artículo, se hace un compendio de alguna doctrina acerca del proceso jurisdiccional administrativo en el contexto de aduanas. En el acápite dos, se trata el concepto de responsabilidad jurídica en el ámbito ejecutivo o administrativo. En la tercera parte se aborda la propuesta de instaurar en Colombia un Tribunal Fiscal y su pertinencia, para lo cual se presenta una

síntesis de normas administrativas aduaneras en varios países de Latinoamérica. Por último, se presentan las conclusiones con una invitación a reflexionar acerca de la pertinencia de crear un Tribunal Fiscal.

1. La búsqueda de la verdad en la motivación de los actos administrativos aduaneros

Los hechos que debe analizar el operador jurídico al momento de tomar una decisión administrativa tienen que ver con la actuación de los sujetos que, de manera directa o indirecta, están obligados por la ley a cumplir la normativa —aduanera— de un país. Esos hechos deben corresponder con una realidad histórica y son los que se deben vincular directamente con las conductas establecidas como infracciones, sobre las que se impondrían las consecuencias previstas en el código aduanero, como lo define Devis Echandía (1979).

No obstante, en relación con las pruebas para tomar una decisión justa, los hechos son una de las cuestiones que el funcionario aduanero debe vincular con la verdad y la realidad fácticas, en el tráfico internacional, en la declaración de la mercancía, en el cumplimiento de las condiciones de calificación o habilitación de algunos usuarios aduaneros, y en el cumplimiento de los trámites previos, simultáneos o posteriores regulados por la ley para la debida presentación y circulación de las mercaderías en un territorio.

Por estas razones, respecto de los procedimientos administrativos, y de acuerdo con lo contenido en el artículo 29 de la Constitución colombiana, es al funcionario aduanero a quien le son trasladadas las garantías jurisdiccionales. Es decir que, en la causación real del tributo aduanero, en el cumplimiento del hecho generador y en el reconocimiento de la obligación en materia aduanera, la función sancionatoria, como resultado de un proceso administrativo aduanero, no dista de buscar la verdad.

Afirma Taruffo (2013) que “la averiguación de la verdad de los hechos es condición necesaria para la justicia de la decisión (p. 9). Para Gascón Abellán (1999), en el ejercicio de la legitimidad de la decisión, la verdad parte del conocimiento racional de los hechos —este artículo se aleja de la discusión de causalidad o de inducción— a partir de la observación, la fiabilidad de la experiencia y la probabilidad, aceptando tanto el “realismo epistemológico” como el “conocimiento inductivo objetivo o racional”. El operador jurídico, es quien debe apartarse de su mero rol de controlador o recaudador, y buscar la aplicación de un orden justo entre la necesidad de fiscalizar del Estado y la necesidad de garantizar los derechos del administrado. En concreto, se trata de hilar de manera adecuada, concreta y coherente, porque los hechos deben ser razonables y racionalmente evaluados.

El profesor Michel Taruffo (2013) afirma que en el proceso judicial no existen verdades absolutas e incontrovertibles, ello en consideración a que quien toma la decisión e instruye el proceso no es una máquina, sino un ser humano, quien, además, se halla inmerso en sus propias cultura y creencias, y esa independencia e imparcialidad rogadas en su ejercicio profesional no se encuentran del todo contenidas en su esencia de juzgador.

El operador jurídico también debe enfrentarse a la misma búsqueda de la verdad formal o legal y a la verdad empírica o material. En palabras de Taruffo (2013):

En el ámbito del valor jurídico de la verdad, es posible hacer hincapié especialmente en el valor procesal que a la verdad se le debe reconocer. Este es evidente si se piensa en que la finalidad del proceso no sólo es resolver las controversias, sino resolverlas con decisiones justas. (p. 38)

Así, es en la autoridad aduanera en quien recae la responsabilidad de buscar la verdad del hecho aduanero, por lo tanto, a la luz de su función de fiscalización debe adentrarse, por un lado, en la coherencia argumentativa y, por otro, en la correspondencia de los hechos con el derecho, presupuestos que redundan en la debida motivación de sus propios actos (Corte Constitucional, Sentencia C-094 de 2021).

En la adecuada formulación de los hechos, son parte del proceso administrativo sancionatorio el deber de colaboración que se les impone a las partes hasta agotar cada una de las etapas, la confrontación de los hechos relevantes y la aportación de pruebas (Devis Echandía, 1979), a lo cual, debe sumarse el deber de decir la verdad desde la lealtad procesal y la confianza legítima.

Esto quiere decir que tanto los particulares en el ejercicio de sus derechos o en el cumplimiento de sus deberes, como las autoridades en el desarrollo de sus funciones, deben sujetarse a los mandatos de honestidad, lealtad y sinceridad que integran el principio. En el primer caso, estamos ante una barrera frente al abuso del derecho; en el segundo, ante una limitante a los excesos y a la desviación del poder. (Corte Constitucional, Sentencia T-547 de 1993, p. 11)

En ese sentido, la correcta valoración de los hechos económicos debe agotarse en derecho, sin caprichos. El deber de la administración es motivar, lo cual, en materia aduanera, implica un juicioso ejercicio multidisciplinario que le permite obtener conclusiones apropiadas, utilizando además la lógica con el manejo de premisas acertadas. De acuerdo con Taruffo (2013), la decisión justa es aquella que aplica el derecho a hechos probados como verdaderos: “La veracidad y aceptabilidad del juicio sobre los hechos es condición necesaria (obviamente no suficiente) de una decisión justa” (p. 39).

El ejercicio racional que la autoridad aduanera debe otorgar al análisis de los hechos y al miramiento de las pruebas, apartándose de las reacciones subjetivas y precisando su actuación en reglas que lleven a un razonamiento correcto (Taruffo, 2013), acerca a la aplicación del principio de *onus probandi* (Corte Constitucional, Sentencia C-086 de 2016), en virtud del cual le corresponde probar los hechos que invoca —en este caso, fraude o irregularidad—, pues no basta la simple enunciación, sino que debe materializarlos a fin de desvirtuarle al administrado la presunción de inocencia (Laudan, 2005, citado en Bustamante y Palomo, 2018, p. 654).

El operador jurídico aduanero debe enfrentarse a la revisión de la declaración aduanera y los documentos que la soportan y al peritaje a la revisión de la naturaleza de la mercancía misma, y ese camino que debe recorrer lo puede llevar a moverse entre los aspectos sociológicos, psicológicos —con sus emociones e intuiciones—, técnicos y científicos, los cuales influyen en ese concepto de verdad material sobre el hecho contravencional.

La búsqueda de la verdad es el ejercicio propio y la función esencial del proceso administrativo sancionatorio aduanero no se agota por sí misma, por ello, no es una condición accesoria, como lo pretende hacer ver la administración aduanera en Colombia. El hecho, la prueba y el ejercicio probatorio son la esencia de un proceso debido (Carta Magna inglesa del siglo XIII, 1215), la garantía de la debida contradicción a partir de la debida motivación del acto, según lo planteado por Taruffo (2013).

La finalidad de la motivación es tomar decisiones basadas en hechos reales, que sean consecuentes, ya que la verdad que se busca es la que conduce a una decisión justa. Así, el deber de motivar el acto administrativo sancionatorio reviste una responsabilidad *prima facie* para la Administración, no se puede aceptar que se tomen decisiones arbitrarias, porque con ellas se infringen la Constitución, la ley y los derechos fundamentales de la persona, a la libertad, dignidad, justicia, igualdad y presunción de inocencia, por mencionar solo algunos.

Siempre será una sola verdad la que se busca, y los hechos en los que se fundamenta la decisión administrativa se deben constituir en garantías para priorizar el papel y las connotaciones de la verdad, como también su averiguación desde la perspectiva de un proceso administrativo aduanero justo, en coincidencia con los requerimientos procedimentales previstos. Lo que se pretende, entonces, es enmarcar la decisión administrativa aduanera dentro de los componentes del debido proceso y adoptar como referente la teoría del garantismo, sin dejar de reconocer, como lo explica Peña (1997), que existen algunos postulados teóricos según los cuales no se puede hacer un traslado mediático y unívoco de todos esos componentes del ámbito penal al administrativo.

El papel primordial de la autoridad aduanera consiste en conciliar el derecho con la justicia que exigen las partes afectadas, más concretamente, los operadores y usuarios de comercio exterior, y esa conciliación solo se puede lograr si dicha autoridad deja de lado su rol de lector de textos y aplicador de normas para convertirse en intérprete de las mismas, condición que es necesaria, puesto que se requieren una actitud y una lectura normativas más humanas, sin omitir en ningún caso los principios constitucionales como guías garantes de justicia y equidad.

La coherencia y el orden en la motivación del acto conducen a que se atienda no solo la relación de hechos propios del proceso, los valores y principios constitucionalmente consagrados y la ley, sino la integración de estos elementos, sumada a su deber de procurar un orden justo desde este punto de vista; es decir, que se construya un proceso imbuido de garantías. No se trata únicamente de la aplicación acertada de las reglas procedimentales orgánicas del proceso legal, sino, ante todo, del acatamiento necesario de los principios procesales de publicidad, inmediatez y libre apreciación de la prueba y, *más importante aún*, del acatamiento del derecho mismo.

Al ser el Estado juez y parte, tales garantías motivan en el administrado la apremiante necesidad de reconocer que goza de una igualdad procesal ante la Administración, lo que, en el ejercicio real del derecho —o justicia sustancial, para la discusión planteada—, se materializa en la realización efectiva del valor *justicia*, sin el temor por la represalia o la inseguridad jurídica.

La debida motivación de los actos administrativos garantiza la protección efectiva de los derechos e intereses de los administrados y se convalida como interdicción efectiva de la arbitrariedad¹, al tiempo que responde a unas razones provistas de contenido formal y material que permitan el legítimo ejercicio de la democracia. Al respecto, son oportunos los planteamientos de Ruíz Lancina (2022) cuando afirma:

El sentido que se atribuye al precepto constitucional de motivar determinados actos (las sentencias) se inserta en el sistema de garantías que las constituciones democráticas crean para la tutela de los individuos frente al poder estatal. Pero, además de esta garantía se apunta también a un principio jurídico político que expresa la exigencia de controlabilidad a cargo del mismo pueblo, depositario de la soberanía y en cuyo nombre se ejercen los poderes públicos.

1 Convenio Europeo para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales (Roma, 4 de noviembre de 1950). Vigencia desde el 1.º de noviembre de 1998. Revisión vigente desde el 1 de agosto de 2021. Véase: https://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/dudh.html

Por esa razón, la insuficiencia o superficialidad son, en esencia, los aspectos que se deben evitar con suprema inmediatez, porque “la valoración de los hechos e interpretación de las normas que se mueven en el ámbito de la potestad punitiva del Estado está[n] sujeta[s] a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las sanciones” (Ibarra Pardo, 2022, P.301).

De modo que la motivación del acto es el elemento que otorga validez a la actuación de la Administración, tal como lo ha entendido el Consejo de Estado en Colombia:

Todos los actos administrativos que no sean expresamente excluidos por norma legal deben ser motivados, al menos sumariamente, por lo cual no se entiende que puedan existir actos de tal naturaleza sin motivación alguna. Y, si los hubiere, carecen de validez, según declaración que en cada evento hará la autoridad judicial competente, sin perjuicio de la sanción aplicable al funcionario. (Consejo de Estado, Expediente D-2250 de 1999)

Motivar es entonces un elemento esencial, y no meramente formal, pues es la construcción e integración entre la causa, los motivos y el fin del acto. En la construcción del acto administrativo sancionatorio cobran especial relevancia la razonabilidad, la valoración de los hechos desde un reconocimiento de la verdad efectiva y la adecuación normativa.

Para llegar a la imposición de la sanción, el tratadista Bernal Pulido (2006, como se citó en López, 2006) habla sobre cómo debe allanarse un camino en el que la formación del conocimiento del cuerpo administrativo fiscalizador sea firme en el acogimiento de los hechos, aplicando, además, elementos de comprobación a los que hoy se exige que se llegue, en el presente caso, desde un adecuado ejercicio de la gestión del riesgo, el reconocimiento de los sujetos que hacen parte de la cadena logística y la verificación previa del cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

En el denominado procedimiento administrativo es donde, en la práctica, se materializa la relación entre el derecho y el poder político; es decir, la acepción más cercana al principio de legalidad que, de acuerdo con Salazar (1998), se enuncia así: “todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado en el derecho en vigor” (p. 194). Más aun, con el fin de lograr procedimientos judiciales y administrativos cada vez más ajustados al debido proceso, todo procedimiento debe soportar la efectividad de los derechos de los administrados y no basarse en el concepto clásico de legalidad (Alexy, 1993), por ello se debe acudir a la aplicación de principios jurídicos que les ofrezcan a los ciudadanos garantías como independencia, imparcialidad y objetividad; es decir, no basta con un ordenamiento jurídico que establezca procedimientos, si tales formalismos no permiten acercarse al concepto de justicia.

Si hoy se acepta por parte de los tribunales de cierre en Colombia una teoría garantista en el procedimiento administrativo sancionatorio, lo que debe estructurarse de manera concreta es un concepto de sanción administrativa y un sistema procesal que legitime su actividad. Lejos ha quedado el concepto tradicional de acto administrativo como acto de soberanía carente de toda formalidad procesal para su producción.

No todos los elementos que integran el debido proceso tendrán plena aplicación en el proceso administrativo y los que resulten predicables deben de ser matizados adecuadamente para adaptarlos a la naturaleza propia de gestión administrativa y hacerla compatible —mediante correcta ponderación— con los principios constitucionales de la Administración y las necesidades sociales que ella busca satisfacer. (Chinchilla, 2000, p. 30)

Para el caso aduanero en Colombia, la entidad que posee la función sancionatoria administrativa y es la encargada de la investigación y de la imposición de sanciones es la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y esta función no se puede entender en la misma sintonía que los principios de sostenibilidad fiscal y de regulación económica, o ser utilizada como instrumento de medición de recaudo o control aduaneros, ya que, con base en la noción de justicia, se debe diferenciar entre las competencias administrativas en la recaudación de los tributos y las que fijan la competencia en la imposición de sanciones; unas y otras deben estar delimitadas por reserva de ley.

La DIAN, a través de la Dirección de Gestión Jurídica, atiende los recursos que por decreto proceden contra los actos sancionatorios emitidos por ella misma. Esta dependencia está obligada a acatar la doctrina interna respecto de la interpretación de las normas fiscales (Congreso de la República, Ley 2010 de 2019, art. 131) y no es ella el superior jerárquico de las áreas de fiscalización y liquidación; por tanto, se asume que no existe una garantía plena de independencia y objetividad, lo que hace a un lado la confianza legítima que debe estar presente en la relación administrado-administración, ya que el acto de recurrir no cumple con su función sustancial de garantizar el derecho a una verdadera revisión del acto sancionatorio y se convierte en un simple trámite obligatorio para poder acudir a la revisión de legalidad ante un juez.

En el procedimiento administrativo la decisión debe estar rodeada de las condiciones procesales que permitan una decisión con criterios de verdad y legalidad, de modo que otorgarle al operador jurídico las condiciones de independencia, imparcialidad y objetividad constituye un deber ser para un ejercicio sancionatorio imbuido de verdaderas garantías.

2. Aproximación al concepto de responsabilidad en materia aduanera

Las relaciones de poder siempre han estado presentes en la historia de la humanidad, una de las más relevantes es la relación Estado-administrado, y en ella, en algunas circunstancias, pueden presentarse choques de intereses que requieren la preexistencia de reglas claras para lograr soluciones que permitan restablecer el orden (Hernández, 2011). El establecimiento de estas reglas evita precisamente que el conflicto se solucione por vías de hecho o mediante la confrontación directa —que se traduce en el ejercicio de la fuerza—, lo cual, significaría la manifestación del caos en la comunidad —o en cualquier figura que represente una actividad organizada de la especie humana—. Tal confrontación no es ajena en el manejo de las relaciones económicas, financieras o aduaneras, cuya movilidad conlleva cambios permanentes que hacen obligatoria la actualización de las reglas y, por tanto, su permanente discusión.

La gran mayoría de estudios se han concentrado en la problemática procesal en sede jurisdiccional; sin embargo, la problemática que aquí se aborda tiene que ver con la justicia que se ejerce en el ámbito ejecutivo o administrativo, donde se ven afectados derechos económicos o patrimoniales y donde, incluso, se abre la puerta a procesos jurisdiccionales paralelos que pueden atentar contra la libertad del individuo.

De ahí que el acto administrativo como instrumento para exteriorizar la decisión debe ser: i) Completo: que involucre todos los hechos esenciales con vistas a una decisión ajustada al derecho aplicable; ii) Legítimo: apoyado en pruebas válidas, sin omitir las que pudieran ser esenciales; iii) Lógico: consecuente con los procesos normales del pensamiento y con la experiencia común; iv) Motivado: razonablemente ajustado al derecho aplicable y a la normatividad vigente, en lo relativo a la pretensión esgrimida y en función de hechos que hayan sido debidamente probados en el transcurso del proceso; y v) Congruente: no puede sobrepasar el límite de lo expresamente pretendido y defendido en su momento por el administrado.

Lo que se busca es garantizar la seguridad jurídica para los contribuyentes y usuarios aduaneros, ya que el régimen sancionatorio puede carecer de los elementos necesarios para materializar los derechos del administrado. El operador jurídico no puede ser ajeno al cumplimiento de los mismos principios de independencia e imparcialidad que se le exigen al juez, ya que sus decisiones deben buscar la protección y efectividad de los derechos, las libertades y garantías del ciudadano en aras del acatamiento de la supremacía de la ley y la responsabilidad de su cumplimiento, no solo para el administrado, sino también para los funcionarios aduaneros, en tanto la descripción de los hechos en los actos administrativos sancionatorios debe obedecer a la verdad verdadera; es decir, los hechos

deben ser *racionalmente* confirmados por los elementos de prueba que consten en el expediente administrativo, lo que, de manera consecuente, deriva en una motivación fuerte, consistente y veraz del acto administrativo, a lo que se suma la real exigencia en la aplicación de la tipicidad, la cual se traduce en materializar: i) la responsabilidad del administrado, que debe estar contenida en la ley; ii) el concepto de daño; y iii) el carácter volitivo; o sea, la intencionalidad del usuario aduanero de infringir la ley. Para las autoridades aduaneras, se ha entendido que la responsabilidad administrativa es de pleno derecho, por tanto, no admite juicio de culpabilidad.

Precisamente, el análisis de la conducta es lo que brinda al operador jurídico la posibilidad de “moverse” dentro de un marco para adoptar una posición determinada. No necesariamente se trata de una posición objetiva que nace del carácter abstracto y universal de la infracción administrativa aduanera (Pardo, 2024) con base en la cual el fallador debe adecuar los comportamientos humanos a la norma previendo un análisis de responsabilidad, seguramente movido por la causalidad fáctica y la posibilidad de admitir un análisis de la culpa o la intencionalidad. En el campo administrativo, la responsabilidad es el punto de partida para acoplar la dupla *decisión e infracción* administrativas aduaneras.

El catálogo de obligaciones, que puede ser utilizado de manera general o común en los diferentes regímenes aduaneros y legislaciones internacionales, como la declaración inexacta, los requisitos de registro o autorización de los usuarios aduaneros, entre otras muchas obligaciones que se encuentran tipificadas en la normativa aduanera de cada Estado, acarrea consecuencias a modo de multas o castigos que pueden llegar hasta la pérdida de las licencias concedidas para el desarrollo de una actividad, o incluso la imputación de delitos.

Desde la óptica del derecho administrativo, la responsabilidad del usuario aduanero en Colombia se predica respecto de condiciones de legalidad (causa-efecto), lo que supone que, tanto la conducta asociada a un deber aduanero —registro, presentación de declaración— como las consecuencias de su incumplimiento, deben estar previamente descritas en una norma, ya que las obligaciones jurídico-administrativas y sus respectivas consecuencias se establecen a partir de la condición del deber hacer por parte de la administración y del administrado, lo que se conoce como responsabilidad objetiva.

Para Ibarra Pardo (2022), al prescindir de la exigencia de la culpabilidad, en aras de una pretendida eficiencia administrativa, se sacrifica el debido proceso y las garantías fundamentales del administrado. La garantía se define como “toda obligación correspondiente a un derecho subjetivo, entendiendo por ‘derecho subjetivo’ toda expectativa jurídica positiva (de prestaciones) o negativa (de no lesiones)” (Ferrajoli, 2006, p. 29). En todos los casos, las garantías se deben configurar como referentes normativos destinados a priorizar el papel y las con-

notaciones de la verdad como también su averiguación, desde la perspectiva de un proceso justo que coincide con los requerimientos procedimentales previstos.

La administración aduanera, por lo menos en Colombia, en determinados casos impone sanciones de plano y sin fórmula de juicio; su accionar se limita a la observancia de derechos expresamente consagrados en la ley, pero omite la aplicación de los principios del derecho, que son parte de una decisión garante de un proceso debido.

Sobre el tema específico resulta significativo el criterio de la española Juli Ponce Solé (2001), cuyos planteamientos son aplicables en el caso colombiano. En efecto, dice la citada autora:

Es posible distinguir tres etapas, a través de las que el procedimiento pasa de ser un puro elemento interno del actuar administrativo (a) a constituir un elemento del acto administrativo definitivo con finalidades prácticamente exclusivas de defensa de los interesados, lo que curiosamente ha conducido a una relativización acusada del papel del procedimiento administrativo, en teoría fácilmente sustituible en sede contencioso-administrativa (b). (Ponce Solé, 2001, p. 51)

[...] como desarrollo más reciente, surge la inquietud por el procedimiento como instrumento para el logro de decisiones administrativas acertadas, aspecto que, si bien ya puede hallarse plasmado en diversas formulaciones, especialmente por parte de autores foráneos, todavía no ha sido interiorizado plenamente [...]. (Ponce Solé, 2001, pp. 114-115)

En Colombia, la posición del Consejo de Estado coincide con la de Ponce Solé, en el sentido de que, en el ámbito de la Administración, el debido proceso garantiza dos cosas, la primera, son mejores fundamentos para adoptar las decisiones, puesto que:

Facilita a priori la investigación y toma en consideración los datos e intereses relativos a un caso concreto [...] a fin de proceder a la ponderación para la adopción de las futuras decisiones adecuadas en su servicio de interés general. (Ponce Solé, 2001, p. 123)

Y, la segunda, es que promueve la legitimación de la administración pública, ya que en el modelo de Estado vigente lo esencial es el cómo de las cosas por sobre el qué o el cuánto, y esta condición se garantiza con un debido procedimiento administrativo apoyado en la racionalidad procedimental, en el análisis de intereses involucrados en cada caso y en establecer adecuadamente las razones que sustentan la decisión final. Todo lo cual, como es apenas lógico, habrá de facilitar que se satisfaga el cumplimiento del deber respecto de una buena

administración pública. Por lo demás, al tenor del artículo 29 de la Constitución Política, el proceso no supone una aplicación indiscriminada, sino que para cada caso concreto se deberá establecer el espacio de cada uno de los derechos propios del debido proceso que resulten aplicables en materia administrativa, entre ellos, el de acreditar el elemento subjetivo al momento de valorar la conducta del presunto infractor desde el juicio de culpabilidad (imputabilidad-reprochabilidad) (Cotter, 2018).

No es este el espacio para profundizar sobre la materialidad de la infracción, sino sobre la pertinencia de la aceptación del análisis de culpabilidad como instrumento para garantizar el procedimiento debido por parte del funcionario aduanero, al momento de tomar una decisión que conlleve la imposición de una sanción.

El dolo, la culpa, la negligencia y la impericia son elementos que deben integrar el análisis en relación con la conducta que se examina como opuesta al deber de cumplimiento de la obligación, pues es sobre sujetos, no sobre máquinas, que recae la verificación del hecho infractor. Las relaciones económicas no provienen, fenomenológicamente, de juicios categóricos a los hechos económicos, y a los sujetos que se relacionan con ellos se les atribuyen condiciones sociológicas, psicológicas, culturales, políticas y sociales ante las obligaciones. Por ejemplo, el agente de aduana debe estar presente en representación del importador y/o exportador durante la verificación de una mercancía en el control simultáneo ante la autoridad aduanera, y por su inasistencia o simplemente no llegar a tiempo a la diligencia ante la aduana será sancionado, sin que medie un análisis de condiciones de tiempo, modo y lugar para que la inasistencia pueda ser justificada por el usuario.

Es así que el operador jurídico aduanero debe ajustarse a un mandato de orden superior consagrado a su vez en el artículo 4° de la Constitución, cuyo inciso primero dice a la letra seguida: “La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”. Dicho de otro modo, cualquier actuación desplegada por el operador aduanero en torno al cumplimiento de su función administrativa —control a la operación aduanera de ingreso y salida de mercancías, función fiscalizadora, función sancionatoria, función de cobro— debe fundarse en el respeto al debido proceso, en el acatamiento de los principios de legalidad, publicidad, juez natural, favorabilidad, presunción de inocencia y defensa —contenido en el principio de contradicción, defensa técnica, impugnación y valoración probatoria—, de modo que apegarse de manera única y exclusiva al criterio de responsabilidad objetiva desdibuja la función administrativa de garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, cuyo propósito, establecido en el artículo 2°, no es otro que procurar un orden justo.

3. Sobre la pertinencia de la instauración de un Tribunal Fiscal en Colombia

Ahora bien, en materia aduanera, no es menos importante dirimir las controversias que se causan en razón de los procedimientos relacionados con el origen de las mercancías, la correcta declaración aduanera, la valoración y el correcto amparo de las mercancías, por citar algunos de los momentos en los que se originan “las funciones asignadas a la Aduana”: control en el tráfico internacional, aplicación de prohibiciones a las importaciones y exportaciones, control del tributo a la importación y a la exportación, y control del tráfico internacional de mercaderías como bien jurídico tutelado por el ilícito aduanero denominado, por antonomasia, “contrabando” (Basaldúa, 1988).

Esta relación usuario-aduana trae consigo en la práctica el reconocimiento de las siguientes funciones: administrativa aduanera reguladora y reglamentaria; administrativa aduanera fiscalizadora; administrativa aduanera liquidadora y sancionadora, y, en algunas legislaciones, como la colombiana, la función coactiva administrativa aduanera.

No dista de esta posición reconocer que la función administrativa debe ser congruente con su origen constitucional y, en su resultado, ser garante de los derechos que a su vez protege. De allí que los procedimientos previstos en la ley para dotar de legalidad sus actos deben estar enmarcados en la rigurosidad del derecho, en procura de la función social de satisfacer las necesidades colectivas.

Cuando se agota la actividad administrativa, llámese fiscalizadora, sancionadora o recaudadora, la administración aduanera puede exceder sus facultades, y este exceso o extralimitación puede entenderse como una falla en la prestación del servicio o un error o vicio en el acto administrativo, todo ello visto desde el análisis de la intencionalidad-culpa. En otros eventos, puede entenderse que no existe un cuestionamiento a la actuación ilegal de la administración, sino la insatisfacción del administrado por el acto de la administración, y surge, para el profesor E. Sayagués Laso, “una cuestión contenciosa para resolver [sobre] la cual es necesario obtener un pronunciamiento de los órganos jurisdiccionales, deduciendo al efecto la acción que corresponda” (Sayagués Laso, 2002, pagina 419).

En el caso de Colombia, como parte de la estructura jurisdiccional se encuentra la denominada jurisdicción de lo contencioso administrativo, que no funciona propiamente como un órgano para resolver recursos frente al órgano ejecutivo, sino como instancia para resolver los asuntos respecto de los cuales el administrado reclama un control de legalidad frente a la actuación del ente ejecutivo; es decir que se debaten hechos y derechos, se reclama justicia frente a la posible arbitrariedad en el cumplimiento de las funciones asignadas a los órganos de la rama ejecutiva (Constitución Política de Colombia, título VIII, De la rama judicial).

Por otra parte, al tomar como criterio de referencia el principio de bilateralidad de la audiencia, según el cual la igualdad entre las partes actúa a modo de factor legitimador del proceso como mecanismo para la solución pacífica de conflictos, el debido proceso no es otra cosa que el proceso legal lógicamente concebido, en cuyo transcurso el juez de la causa está obligado a respetar la posibilidad real de que la imposición de la sanción administrativa se constituya en garantía de orden, justicia y seguridad; es decir, que la seguridad propuesta como intangible para el ciudadano no se lesione indebidamente en el marco del Estado democrático.

3.1. Antecedentes para Colombia, Argentina, México y Perú

a. Colombia

Para el caso de Colombia, frente a la revisión de actos emitidos por la administración aduanera, se citarán algunas de las normas y figuras que bien pueden orientar el establecimiento de un órgano que permita garantizar un criterio de alteridad que, para este caso, brinde un primer acercamiento a lo que ha sido la intervención de jueces penales con funciones aduaneras y en derecho comparado, lo cual se ha instaurado en otros países como Tribunal Fiscal.

El Congreso de la República de Colombia sancionó la Ley 106 de 1873, mediante la cual se adoptó el Código Fiscal, dicha norma contenía, entre otras resoluciones, las siguientes:

1. Competencia de las ramas Ejecutiva y Judicial para conocer acerca de los casos de fraude, aprehensión o decomisos de mercancías y de las infracciones aduaneras contenidas en la ley.
2. La conformación de un jurado de aduanas para resolver reformas o revocatorias, el cual estaba conformado:

Por un jurado compuesto del secretario de hacienda que lo presidirá, del contador de la oficina general de cuentas a cuyo cargo se halle el examen de las aduanas y de un comerciante que nombrará cada año la Cámara de Representantes.

El secretario del jurado de aduanas será el jefe de la sección encargada de este ramo en la Secretaría de Hacienda y Fomento. (Congreso de la República, Ley 106 de 1873)

3. El tipo de actos administrativos que debían ser puestos bajo revisión del jurado.
4. La condición de competencia exclusiva del ejecutivo para resolver recursos que no impusieran pena.

Mediante el Decreto 1315 de 1936, se “fija la jurisdicción y atribuciones de los jueces nacionales de ejecuciones fiscales y rentas e impuestos creados por el decreto 1135 de 1936” (Presidencia de la República, 27 de julio de 1936).

Entre algunos de los decretos y leyes que recogieron procedimientos aduaneros directamente relacionados con el procedimiento administrativo para el decomiso de mercancías y con aspectos de decisión sustancial aduanera, se encuentran: El Decreto 3134 de 1932 (procedimiento probatorio y facultad de apelación ante el Tribunal Supremo de aduanas); Decreto 2543 de 1956; Ley 107 de 1943 (principio de reserva de sumario); Decreto 3134 de 1952 (captura por delito de contrabando y procedimiento para agotamiento de indagatoria); Decreto 2187 de 1953 (prohibición de excarcelación por delito de contrabando o renta nacional y procedimiento para reabrir pruebas por parte del juez por fallas en la instrucción y trámite de la segunda instancia), y Decreto 188 de 1958 (trámite de apelaciones y consultas y casación).

En la legislación colombiana se tipificó en algún momento la jurisdicción penal aduanera como una rama del derecho público, con una orientación hacia la especialidad en el trámite y reconocimiento del delito de contrabando y sus delitos conexos, y con la creación del Tribunal Superior de Aduanas y los fiscales especializados en los distritos.

Para las décadas de 1950 y 1960, las principales discusiones en materia administrativa aduanera se centraron en suprimir las funciones de instrucción y fallo de negocios por contrabando a los comandantes de resguardos, elevar el número de plazas de jueces auxiliares de la instrucción penal aduanera y limitar las funciones de los administradores y de los inspectores generales de aduanas, las cuales se concretaron únicamente en la gestión administrativa para evitar el conflicto de competencia administrativa y judicial.

La estructura constitucional, desde la Constitución de 1886, en su artículo 52, define como ramas del poder público el Legislativo, el Ejecutivo y Judicial, con funciones separadas, pero bajo un ejercicio de colaboración armónica para el cumplimiento de los fines del Estado; y, actualmente en la Constitución de 1991 su artículo 113, mantiene la misma colaboración cuando su precepto dispone:

Son Ramas del Poder Público, la legislativa, la ejecutiva, y la judicial.

Además de los órganos que las integran existen otros, autónomos e independientes, para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas, pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines.

En materia de decisión aduanera, se conforma una estructura bajo normas especializadas —que nacen en leyes marco—, las que contienen la definición de

situaciones jurídicas para los sujetos obligados ante las operaciones aduaneras y respecto de la legalidad de la mercancía, todo lo anterior contenido en lo que se conoce como reglamentos generales de aduana, así lo han contenido la Ley 79 de 1931; Ley 6 de 1971; Ley 1609 de 2013, parcialmente declarada inexecutable en su numeral 4° artículo 5° respecto de la facultad que le otorgaba al ejecutivo para expedir el régimen sancionatorio y de decomiso de mercancía, Sentencia C-441 de 2021, emitida por la Corte Constitucional, la que frente al principio de reserva legal se pronunció advirtiendo que la competencia para expedir el régimen sancionatorio aduanero y de decomiso de las mercancías le correspondía al órgano legislativo, en cabeza del Congreso de la República.

La Ley Estatutaria de la Administración de Justicia en Colombia, Ley 270 de 1996, modificada por la Ley 2430 de 2024, estructura la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo donde los jueces administrativos, Tribunales Administrativos y el Consejo de Estado son los encargados de realizar los análisis de legalidad de aquellos actos emitidos por la autoridades y organismos que integran el poder público, hoy la Ley 1437 de 2011, es la que contiene el Código de lo Contencioso Administrativo y el Decreto 920 de 2023, es el que regula el régimen sancionatorio de procedimientos y de decomiso de mercancía, el que es aplicado por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, bajo las competencias atribuidas por el Decreto 1742 de 2020.

Se ha hablado acerca de la necesidad de llegar a la verdad en la decisión aduanera, en ese sentido, se recalca que no se encuentra establecida en la legislación colombiana, ni en el siglo pasado ni en el actual, la figura de un tribunal que garantice la independencia, imparcialidad y objetividad respecto de los recursos que se surtan contra actos sancionatorios y de decomiso de mercancías que expide la administración aduanera, pues, en materia de decisión sancionatoria aduanera, no existe una estructura que garantice una decisión que no se vea afectada por la subordinación o la superioridad jerárquica, que tiene una influencia directa sobre el operador jurídico.

b. Argentina

En el ordenamiento jurídico argentino se encuentra prevista la facultad que le permite elegir al administrado entre dos opciones al momento de agotar la etapa de impugnación: un recurso de reconsideración ante el superior administrativo o un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

En materia aduanera, el Tribunal Fiscal será competente para conocer en los recursos y demandas contra las resoluciones de la AFIP que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios, o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen

sanciones —excepto en las causas de contrabando—; en los recursos de amparo de los contribuyentes y terceros; y en los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por organismo fiscal, como también de los recursos a que ellos den lugar. (Presidencia de la República, Ley n.º 11683 de 1998)

Se cita como órganos con función jurisdiccional en Argentina, al Tribunal Fiscal de la Nación, los juzgados de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, que se constituyen como verdaderos instrumentos de revisión para garantizar el proceso debido, en una verdadera coexistencia de un juez natural respecto del cual se predica su especialidad y el conocimiento técnico de la materia que se encuentra bajo su revisión, mediante un procedimiento del que se espera celeridad y certeza en la búsqueda de la verdad tributaria y aduanera. Una de las limitaciones legales para los miembros del Tribunal Fiscal es la declaratoria de inconstitucionalidad y el efecto declarativo de sus decisiones en caso de que resulten contrarias a los intereses de la autoridad fiscal, por lo que se debe acudir a la vía jurisdiccional para lograr el cobro; es decir, la ejecución de sus decisiones.

De acuerdo con el análisis realizado por el profesor Ricardo Xavier Basaldúa, expresidente del Tribunal Fiscal Argentino, si bien existe una jurisdicción especializada en materia aduanera al nivel del Tribunal Fiscal de la Nación, no se encuentra así reflejada en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, ya que “los integrantes de sus cinco Salas no se hallan necesariamente especializados en Derecho aduanero, pues son elegidos, básicamente, por sus antecedentes y conocimientos en Derecho administrativo” (Basaldúa, 2011, p.. Esto, como consecuencia de la proliferación de normas y la diversidad de materias objeto de regulación jurídica, se remonta inicialmente a la obligatoriedad de acoger normativas de orden multilateral, como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y el Comercio de 1947 (Organización Mundial del Comercio [OMC], 1987).

c. México

En México, el Tribunal Fiscal tiene como fecha de inicio el 31 de agosto de 1936. En sus comienzos se llamó Tribunal Fiscal de la Federación, y su naturaleza jurídica fue como órgano jurisdiccional administrativo, situado por fuera del poder judicial de la Federación, pero a su vez, con independencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Sin embargo, esta concepción como tribunal de anulación de decisiones administrativas riñó en sus inicios con la estructura constitucional mexicana, que entrañaba una división material de los poderes Judicial, Legislativo y Ejecutivo.

Posteriormente, hubo varias reformas en 1978, 1995, 2006 y la reforma del año 2016, hoy vigente. De acuerdo con la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA), su naturaleza jurídica y objeto corresponden a “un órgano jurisdiccional con autonomía para emitir sus fallos y con la jurisdicción plena”, que se rige por “los principios de legalidad, máxima publicidad, respeto a los derechos humanos, verdad material, razonabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, tipicidad y debido proceso”. Además, tiene autonomía presupuestal, ya que su presupuesto es:

Aprobado por la Cámara de Diputados para el Tribunal Federal de Justicia Administrativa [TFJA], se ejercerá con autonomía [...], bajo los principios de legalidad, certeza, independencia, honestidad, responsabilidad y transparencia [...] sin sujetarse a las disposiciones emitidas por las secretarías de Hacienda y Crédito Público y de la Función Pública [y] realizará los pagos, llevará la contabilidad y elaborará sus informes, a través de su propia tesorería. (Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, 2016, título I, capítulo I, art. 1)

En la legislación mexicana existen, además, salas especializadas en comercio exterior, responsabilidades administrativas, propiedad intelectual, juicios en línea, y en materia ambiental y de regulación, bajo el procedimiento de resolver recursos de revocación ordinarios y el recurso de revocación exclusivo de fondo, con la finalidad de revisar los agravios causados al administrado, los cuales pueden entenderse bajo cuatro elementos: “la ley violada; la identificación de la parte de la resolución en que se comete la violación; el razonamiento que justifique que se cometió la violación; la demostración de que la violación es reparable por esa vía”. Estas decisiones, bajo la reforma 2016, dejan de ser meramente declarativas o de simple determinación de derecho, de reconocimiento de la pretensión del demandante o de simple afirmación y juicio lógico de derecho, ya que, según lo contenido en el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), la sentencia tiene la facultad de:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III. Derogada.

d. Perú

En el Perú, en el año 1964 se modificó la Constitución y se promulgó la Ley n.º 14920, que les otorgaba atribuciones y funcionamiento al Consejo Superior de Contribuciones y al Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas, de donde emergen dos tribunales administrativos independientes: el Tribunal Fiscal y el Tribunal de

Aduanas, para resolver en última instancia administrativa las reclamaciones respecto a dichas materias. Estos tribunales adquirieron una función jurisdiccional para dirimir controversias en áreas complejas como la aduanera y la tributaria, haciendo efectivas sus decisiones mediante verdaderas sentencias, pues estas especialidades son de muy escaso o nulo manejo por parte de jueces que tienen bajo su conocimiento una generalidad de materias en las que se controvierte la responsabilidad del Estado.

El Tribunal Fiscal en Perú es un órgano de resolución en última instancia administrativa tributaria y aduanera, se encuentra organizado por salas especializadas, entre las cuales la Sala n.º 6 estudia y resuelve controversias sobre tributos aduaneros, según lo contenido en el artículo 18 del reglamento publicado por el Ministerio de Economía y Finanzas en 2014. La estructura jurídica del Tribunal Fiscal en Perú, como órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas, aunque depende administrativamente para asuntos de presupuesto, goza de autonomía funcional para conocer asuntos de los ámbitos nacional, regional y municipal.

Esta estructura jurídica del Tribunal Fiscal peruano bien puede servir de criterio orientador para instaurar en Colombia este modelo garantista del derecho a una doble instancia.

3.2. Segunda instancia aduanera en Colombia

Mediante la Ley 170 de 1994, el Congreso de la República de Colombia aprobó el instrumento fundacional de la OMC y, posteriormente, con la Ley 1879 de 2018, el Acuerdo de Facilitación al Comercio, el “Protocolo de Enmienda del Acuerdo de Marrakech”, que en el artículo 4.º prevé el derecho a un recurso administrativo ante una autoridad superior al funcionario que haya emitido la decisión

Asimismo, según la Decisión 618 de 2005, emitida por la Comunidad Andina de Naciones, se incorporará de manera progresiva “en las normas comunitarias sobre armonización en materia aduanera”, el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros (Convenio de Kioto Revisado —CKR—). En el mismo sentido, bajo la normativa de orden regional que previó la incorporación progresiva del CKR-OMA, en la Decisión 848 de 2019, se resalta que el mencionado Convenio (capítulo 10 Anexo General), hace referencia a los recursos en materia aduanera (Organización Mundial de Aduanas [OMA], 2008).

Los derechos de los usuarios aduaneros que se buscan proteger con la instauración y la labor de un Tribunal Fiscal en Colombia tienen relación directa con los derechos y garantías que consagra el artículo 29 de la Constitución Política en relación con el debido proceso, tanto en vía administrativa como judicial, y es el principio mediante el cual se garantiza la justicia en aplicación de los principios de legalidad y seguridad jurídica.

La seguridad jurídica que se pretende en materia de revisión de actos administrativos de cierre(aquellos que resuelven los recursos presentados contra los denominados actos administrativos de fondo) es que sea un ente diferente al que investiga, quien resuelva los recursos interpuestos, que las providencias o resoluciones se ajusten a derecho y que no se incurra en omisiones o dilaciones injustificadas, todo lo cual conforma, integralmente, los derechos del administrado aduanero que busca una decisión justa y que no se falle solo a partir de la doctrina emitida por la misma entidad.

Otro aspecto, es el carácter vinculante de los conceptos, según lo regulado por el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, en la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se faculta a la Dirección Jurídica para resolver los recursos que se interpongan contra los actos administrativos emitidos por la misma entidad en sus funciones de fiscalización y sanción (Ministerio de Hacienda, Decreto 1742 de 2020, art. 55). Sin embargo, existen condiciones y antecedentes legales y estadísticos para que la decisión de los recursos que se presenten sea tomada por un órgano diferente a la entidad que investiga y sanciona, que permita apropiarse en sus procedimientos los principios probatorios del derecho que garanticen una decisión administrativa justa.

Por lo tanto, se resalta que la búsqueda de la verdad en el hecho aduanero conlleva la conexión directa entre el operador jurídico y la prueba, y esta relación, racional y razonable, debe encontrarse lejos de una apreciación meramente subjetiva, pues no debe obedecer de manera única y terminada a apreciaciones culturales, sociales, políticas, académicas o, incluso, de índole institucional, por cuanto el funcionario administrativo que ejerce la función fiscalizadora, debe acoger como un todo en su decisión la doctrina o las directrices dictadas por la corporación pública, pues, como ya se dijo, está en la obligación de acatar la doctrina interna en relación con la interpretación de las normas fiscales.

La estructura de decisión administrativa, o el llamado procedimiento administrativo, contenido a su vez en la Ley 1437 de 2011 (Congreso de la República, 2011)², vulnera el debido proceso en la medida en que desconoce el derecho constitucional que tiene el administrado de controvertir las decisiones tomadas por la entidad administrativa que lo investiga, ya que no se puede pretender que los criterios emitidos por esta sean los únicos que tengan validez, lo cual quiere decir que no será suficiente otorgarle al administrado el derecho de presentar objeciones o interponer recursos, sino que se puede exigir que se materialice el deber de motivar, de un ejercicio material de alteridad y de un debate contradictorio entre las partes, lo cual implica hacer corresponder la verdad, los hechos,

2 Modificada por la Ley 2080 de 2021, entre otras normas expedidas con posterioridad.

las pruebas y la ley, así como la imparcialidad e independencia de quien resuelve la situación jurídica.

Conclusiones

La responsabilidad aduanera, en el caso presente, alude a la posesión de las mercancías y los sujetos que se vinculan con ellas en relación con una determinada norma aplicable en cada evento concreto. Las situaciones jurídicas presentan dos etapas o fases: dinámica y estática, la primera tiene que ver con la constitución y extinción de una situación jurídica; la segunda se refiere a los efectos de la situación durante un determinado tiempo. Se trata, en todo caso, de una relación jurídica compleja, ya que abarca todos los derechos y deberes que se involucran en las distintas fases del procedimiento. Lo que allí ocurre es el despliegue del conjunto de actividades vinculadas entre sí por una idea común y objetiva a la que están adheridas las diversas voluntades particulares de los sujetos inscritos en tales actividades. En consecuencia, el juicio de responsabilidad administrativa aduanera, a la luz del derecho procesal contemporáneo, no se agota de manera exclusiva en la valoración objetiva de la falta, sino en el juicio de reprochabilidad e imputabilidad.

Por eso, la búsqueda de la verdad en la decisión administrativa aduanera debe agotar la aplicación de los principios del derecho probatorio, entre ellos el de estándar de duda razonable, que contiene la presunción de inocencia, *in dubio pro reo* —administrado— y la buena fe.

La motivación del acto administrativo sancionatorio en materia aduanera debe superar el ejercicio básico narrativo de la norma y de los hechos. O sea, se trata de un ejercicio epistémico que conduce al descubrimiento de la verdad y que tiene como efecto la expedición de un acto administrativo consecuente y coherente con los enunciados relativos a los hechos relevantes de la causa.

La decisión justa en materia aduanera es aquella que se construye a partir de una adecuada valoración de las pruebas, que son las que se deben asociar de manera directa con los hechos que se pretenden catalogar como correspondencia material de la infracción; es decir, que la prueba no es solamente el elemento de disuasión, sino también el elemento de conocimiento que conduce al descubrimiento de la verdad —coherencia y correspondencia— en el procedimiento administrativo.

El régimen sancionatorio aduanero se debe apropiar de los principios del derecho, como el debido proceso, donde tiene lugar la contradicción entre las partes en condiciones de igualdad procesal, y cuya solución se somete a la decisión imparcial de los órganos judiciales o jurisdiccionales facultados para ello, representados,

en tal evento, por los jueces y los respectivos funcionarios de la administración aduanera, unos y otros, precisamente, como administradores de justicia.

El derecho aduanero en Colombia (Congreso de la República, Ley 1609 de 2013, art. 4.º) se funda, a su vez, en principios constitucionales que abren el camino a la discusión administrativa, al establecimiento del ejercicio de la potestad del Estado para el recaudo, así como a las relaciones entre el Estado y el sector público y del Estado con los particulares en sus diferentes calidades: usuarios aduaneros, operadores de comercio exterior, declarantes y no declarantes, entre otros (Cusguen Olarte, 1998).

Es relevante revisar qué tan conveniente es que, en Colombia, en el procedimiento sancionatorio aduanero, el órgano administrativo que realiza la investigación del cumplimiento de obligaciones aduaneras sea el mismo que resuelva la situación jurídica en materia administrativa, para que tal ritualidad permita, en últimas, garantizar el respeto a los derechos de los usuarios en el alcance del concepto del juez natural.

Igualmente, es importante examinar si los procedimientos administrativos (artículo 29 de la Constitución Política Colombiana) involucran las formas propias de cada juicio, entre ellos, el juicio material de la doble instancia —con la revisión y la posibilidad de presentar recursos— en manos de una autoridad imparcial, independiente y objetiva, que garantice una decisión justa y no se doblegue ante una estructura administrativa con vocación policiva, fiscalizadora y de recaudo, que sacrifica el valor social de la verdad, de darle a cada quien lo que le corresponde y de la confianza legítima.

Conforme a ello, surge la recomendación de explorar la pertinencia de instaurar en Colombia un tribunal fiscal que tenga, entre otras competencias y materias de decisión, la de revisar los actos aduaneros, sancionatorios y de decomiso de mercancías en aras de garantizar el acogimiento a los preceptos constitucionales que se refieren al debido proceso, reserva legal, las funciones del Estado y la separación de poderes, así como el respeto al *pacta sunt servanda* respecto a lo convenido en los acuerdos internacionales y multilaterales celebrados por Colombia.

Referencias bibliográficas

- Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Argentina, Presidencia de la República. Ley N.º 11683 de 1998 Ley de Procedimiento Tributario. (13 de julio), apruébase el texto ordenado de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones. <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/ley-11683-18771/texto>

Basaldúa, R. X. (2011). **Importancia De La Jurisdicción Especializada En Materia Aduanera. Situación En Argentina** Buenos Aires: ICLA .

Bustamante, M. M. y Palomo, D. (2018). La presunción de inocencia como regla de juicio y el estándar de prueba de la duda razonable en el proceso penal. Una lectura desde Colombia y Chile. *Ius et Praxis*, 24(3), 651-692. <https://www.redalyc.org/journal/197/19758439019/19758439019.pdf>

Carta Magna inglesa del siglo XIII. (1215). London: Due process of law.

Chinchilla, T. E. (2000). El debido proceso administrativo. *Revista Letras Jurídicas*, 5(1), 23-45.

Colombia, Congreso de la República de Colombia. Ley 106 de 1873. (24 de junio). *Diario Oficial*, n.º 2.887.

Colombia, Congreso de la República. Ley 170 de 1994. (16 de diciembre), por medio de la cual se aprueba el Acuerdo por el que se establece la “Organización Mundial de Comercio (OMC)”, suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, sus acuerdos multilaterales anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la Carne de Bovino”. *Diario Oficial*, n.º 41.637. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=37805>

Colombia, Congreso de la República. Ley 1437 de 2011. (18 de enero), por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. *Diario Oficial*, n.º 47.956. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41249>

Colombia, Congreso de la República. Ley 1609 de 2013. (2 de enero), por la cual se dictan normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas. *Diario Oficial*, n.º 48.661. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51146>

Colombia, Congreso de la República. Ley 1943 de 2018. (28 de diciembre). *Diario Oficial*, n.º 50.820.

Colombia, Congreso de la República. Ley 1879 de 2018. (9 de enero), por medio de la cual se aprueba el “Protocolo de Enmienda del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio”, adoptado por el Consejo General de la OMC en Ginebra, Suiza, el 27 de noviembre de 2014. *Diario Oficial*, n.º 50.471. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/30034435>

Colombia, Congreso de la República. Ley 2010 de 2019. (27 de diciembre), por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, n.º 51.179. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=159687>

- Colombia, Congreso de la República. Ley 2080 de 2021. (25 de enero), por medio de la cual se reforma el Código de procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -ley 1437 de 2011- y se dictan otras disposiciones en materia de descongestión en los procesos que se tramitan ante la jurisdicción. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=156590>
- Colombia, Consejo de Estado. (3 de mayo de 1999). Expediente D-2250. [MP José Gregorio Hernández Galindo].
- Colombia, Corte Constitucional de Colombia. (26 de noviembre de 1993). Sentencia T-547/93. [MP Alejandro Martínez Caballero]. corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/t-547-93
- Colombia, Corte Constitucional de Colombia. (24 de febrero de 2016). Sentencia C-086/16. [MP Jorge Iván Palacio Palacio]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/c-086-16.htm>
- Colombia, Corte Constitucional de Colombia. (11 de abril de 2021). Sentencia C-094/21. [MP Paola Andrea Meneses Mosquera]. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2021/c-094-21.htm>
- Colombia, Corte Constitucional de Colombia. (9 de diciembre de 2021). Sentencia C-441/21. [MP Jorge Enrique Ibáñez Najar]. <https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=143725>
- Colombia, Presidencia de la República. Decreto 1315 de 1936. (27 de julio), por el cual se fija la jurisdicción y atribuciones de los Jueces Nacionales de Ejecuciones Fiscales y de rentas e impuestos, creados por el Decreto número 1135 de 1936. *Diario Oficial*, n.º 23.242.
- Colombia, Presidencia de la República. Decreto 1742 de 2020. (22 de diciembre), por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Diario Oficial*, n.º 51.536. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=153986>
- Constitución Política de Colombia [Const]. Art. 4. 7 de julio de 1991 (Colombia).
- Cotter, J. P. (2018). Las infracciones aduaneras. En torno a la responsabilidad, la culpa y el error excusable. En G. Pardo Carrero (dir.), *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá: Editorial Tirant Lo Blanch.
- Cusguen Olarte, E. (1998). *Manual de derecho tributario: elementos sustanciales y procedimentales: doctrina, jurisprudencia y modelos prácticos*. Bogotá D.C.: Leyer.
- Devis Echandía, H. (1979). Principio de la Comunidad de la Prueba. En *Compendio de Derecho Procesal* (pp. 1-5). Bogotá D.C.: Temis.
- Ferrajoli, L. (2006). *Sobre los derechos fundamentales y sus garantías*. (M. Carbonell, A. de Cabo y G. Pisarello, trad.). México D.C.: CNDH.
- Gascón Abellán, M. (1999). *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba*. Madrid: Marcial Pons.

- Gobierno de Perú. Ministerio de Economía y Finanzas. (s. f.). Tribunal Fiscal. https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=100878&view=article&catid=686&id=4624&lang=es-ES
- Hernández D. F. (2011). Garantías procesales en la decisión administrativa. *Revista Derecho Aduanero*, (2), 39-44.
- Ibarra Pardo, G. (2022). La responsabilidad, la culpa y el error excusable en las infracciones aduaneras. En G. Pardo Carrero (dir.), *Ilícitos aduaneros y sanciones* (pp. 281-310). Bogotá D. C.: Tirant Lo Blanch.
- López, D. E. (2006). *El derecho de los jueces*. (2.ª ed.). Bogotá D. C.: Legis.
- México, Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos. (18 de julio de 2016). Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. *Diario Oficial de la Federación*.
- Organización Mundial de Aduanas. (17 de abril de 2008). *Protocolo de enmienda del Convenio Internacional sobre la simplificación y armonización de los regímenes aduaneros* (Convenio de Kyoto Revisado). <https://www.wcoomd.org/en/topics/fa> <https://www.wcoomd.org>
- Organización Mundial del Comercio. (6 de noviembre de 1987). *Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio* (GATT de 1947). https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/gatt47_01_s.htm
- Pardo, G. (2024). *Ilícitos aduaneros y sanciones*. Bogotá D. C.: Tirant Lo Blanch.
- Peña, A. M. (1997). *La garantía en el Estado Constitucional de Derecho*. Madrid: Trotta.
- Ponce Solé, J. (2001). *Deber de buena Administración y derecho al procedimiento administrativo debido. Las bases constitucionales del procedimiento administrativo y del ejercicio de la discrecionalidad*. Barcelona: Lex Nova.
- Ruíz Lancina, M. J. (16 de diciembre de 2022). La motivación de las sentencias en la nueva Ley de Enjuiciamiento Civil española. *Citada por Gozaini Osvaldo en Las Sentencias Constitucionales en la Teoría General del Proceso Autonomía Científica y Técnica de Construcción* , 2024. <https://archivos.juridicas.unam.mx>
- Salazar, P. (1998). Una aproximación al concepto de legalidad y su vigencia en México. *Isonomía. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, (9), 193-206. <https://www.isonomia.itam.mx/index.php/revista-cientifica/article/view/601/2315>
- Sayagués Laso, E. (2002). *Tratado de derecho administrativo*. (7.ª ed.). Montevideo: Editorial Fundación de Cultura Universitaria.
- Taruffo, M. (2013). *Cuadernos de Divulgación de la Justicia*. Mexico D.F.: Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.