



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION PRIMERA

Consejero ponente: GUILLERMO VARGAS AYALA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de noviembre de dos mil dieciséis (2016)

Rad. Núm.: 08001 23 31 000 **2010 00727 01**

Actor: **IMPORTADORA AGROAUTOS S.A.**

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN)

Referencia: Alcance de la obligación aduanera – documentos soporte de las operaciones. Procedimiento administrativo Sancionatorio. Régimen probatorio en materia aduanera

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 18 de abril de 2012, mediante la cual el Tribunal

Administrativo del Atlántico accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

I.- COMPETENCIA

De conformidad con lo expuesto en el artículo 237 de la Constitución Política y de lo previsto en los artículos 11, 13, 34, 36, 39 y 49 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, así como de lo expuesto en el artículo 129 del Código Contencioso Administrativo (en adelante CCA), y del artículo 13 del Acuerdo 58 de 1999 expedido por la Sala Plena de esta Corporación, el Consejo de Estado es competente para conocer del asunto de la referencia.

II.- ANTECEDENTES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A. la sociedad IMPORTADORA AGROAUTOS S.A. (en adelante AGROAUTOS), actuando a través de apoderado, solicitó al Tribunal que en proceso de primera instancia accediera a las siguientes

2.2. Pretensiones

“PRIMERA: Declárese la nulidad de las siguientes Resoluciones Aduaneras:

RESOLUCIÓN ADUANERA No.	FECHA	EXPEDIENTE
------------------------------------	--------------	-------------------

051	12/03/2010	AA-2006-2009-00726
010170	27/04/2010	AA-2006-2009-00713
010161	27/04/2010	AA-2006-2009-00693

SEGUNDA: Declárese la nulidad de las siguientes Resoluciones aduaneras:

RESOLUCIÓN ADUANERA No.	FECHA	EXPEDIENTE
081	23/09/2009	AA-2006-2009-00726
093	23/09/2009	AA-2006-2009-00713
072	23/09/2009	AA-2006-2009-00693

TERCERA: Declárese la nulidad de los siguientes Requerimientos Especiales:

REQUERIMIENTO ESPECIAL No.	FECHA	EXPEDIENTE
69	30/06/2009	AA-2006-2009-00726
053	26/06/2009	AA-2006-2009-00713
058	30/06/2009	AA-2006-2009-00693

CUARTA: Declárese la nulidad de los siguientes Requerimientos Ordinarios:

REQUERIMIENTO ESPECIAL No.	FECHA	EXPEDIENTE	VEHÍCULOS
436	25/03/2009	AA-2006-2009-00726	Vehículo Toyota Hilux Vigo 3.0 año 2007, serie chasis MROFZ29G801539134.
453	25/03/2009	AA-2006-2009-00713	Vehículo Toyota Land Cruiser 120 año 2007, serie Chasis JTEBZ29J600100315, Color silver, Motor 1kD 1410232.
457	25/03/2009	AA-2006-2009-00693	Vehículo serie chasis JTEZ29J000081969

QUINTA: Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.

SEXTA: Que se condene a la NACIÓN, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos.”¹.

2.3. Hechos

Como fundamento fáctico de las pretensiones la parte demandante narró, en síntesis, lo siguiente:

- a. El 25 de marzo de 2009 la DIAN profirió los siguientes requerimientos ordinarios mediante los cuales solicitó poner a disposición los vehículos relacionados en el cuadro que a continuación se ilustra:

REQUERIMIENTO ORDINARIO No.	FECHA	EXPEDIENTE	VEHÍCULOS
436	25/03/2009	AA-2006-2009-00726	Vehículo Toyota Hilux Vigo 3.0 año 2007, serie chasis MROFZ29G801539134. Color Black, No de motor 1KD 7194301
453	25/03/2009	AA-2006-2009-00713	Vehículo Toyota Land Cruiser 120 año 2007, serie Chasis JTEBZ29J600100315, Color silver, Motor 1kD 1410232.
457	25/03/2009	AA-2006-2009-00693	Vehículo serie chasis JTEZ29J000081969

- b. El 24 de abril de 2009 AGROAUTOS presentó respuesta a los requerimientos.

¹ Folios 1 y 2 del cuaderno número uno.

- c. El 30 de junio de 2009 la DIAN expidió los siguientes requerimientos especiales aduaneros mediante los cuales propuso la sanción contemplada en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999:

REQUERIMIENTO ESPECIAL No.	FECHA	EXPEDIENTE
69	30/06/2009	AA-2006-2009-00726
053	26/06/2009	AA-2006-2009-00713
058	30/06/2009	AA-2006-2009-00693

- d. El 28 de julio de 2009 AGROAUTOS presentó respuesta a los requerimientos especiales relacionados anteriormente.
- e. La DIAN dictó las siguientes Resoluciones imponiendo la sanción contemplada en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999.

RESOLUCIÓN ADUANERA No.	FECHA	EXPEDIENTE
081	23/09/2009	AA-2006-2009-00726
093	23/09/2009	AA-2006-2009-00713
072	23/09/2009	AA-2006-2009-00693

- f. La parte actora interpuesto recurso de reconsideración, el cual fue resuelto confirmando las citadas decisiones:

RESOLUCIÓN ADUANERA No.	FECHA	EXPEDIENTE
051	12/03/2010	AA-2006-2009-00726
010170	27/04/2010	AA-2006-2009-00713
010161	27/04/2010	AA-2006-2009-00693

2.4.- Normas violadas

La demandante considera que con la expedición del acto acusado fueron violadas las siguientes normas: artículos 2, 29 y 209 de la Constitución Política, 683, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario, artículos 2 y 3 del CCA., artículos 4, 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil (en adelante CPC.), artículos 469, 470, 471, 502 y 504 del Decreto 2685 de 1999.

2.5.- Concepto de Violación

Primer cargo: Violación de la ley. Inexistencia de la causal de aprehensión e improcedencia de la causal establecida en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999

Indicó que la causal de aprehensión invocada por la DIAN carecía de fundamentos fácticos toda vez que los vehículos fueron ingresados al territorio nacional bajo la modalidad de importación ordinaria, quedando en libre disposición de las autoridades aduaneras.

También afirmó que aportó las declaraciones cambiarias que demuestran la legal introducción al país, razón por la cual la situación jurídica de la mercancía se encuentra acorde con el ordenamiento jurídico.

Bajo tal escenario, no había lugar a la imposición de la sanción puesto que no se cumplieron los requisitos establecidos en el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999.

Segundo cargo: Violación al debido proceso. No aplicación del procedimiento para la definición de la situación jurídica e imposición de sanciones aduaneras

Señaló que la DIAN no adelantó el procedimiento de definición de situación jurídica de las mercancías, dado que impuso de plano un requerimiento aduanero ordinario, seguido de las sanciones que ahora se impugnan judicialmente sin que hubiese mediado acta de aprehensión, en contravía de lo establecido en el Estatuto Aduanero.

Tercer cargo: Violación del régimen probatorio aduanero

Para la demostración de un hecho existe un amplio catálogo de medios probatorios en materia aduanera, de tal suerte que siendo todos admisibles, conforme lo dispone el artículo 471 ibídem, quien pretenda probar un hecho o una circunstancia deberá centrarse en los criterios generales de relevancia, pertinencia, aptitud, idoneidad y conducencia de los medios que pretende esgrimir.

No obstante, la DIAN otorgó el carácter de plena prueba solamente a una certificación de un proveedor extranjero y con base en ella inició un proceso sancionatorio contra AGROAUTOS, desconociendo los documentos allegados por la actora en vía gubernativa tales como las declaraciones de importación, las facturas y la constancia de que el

proveedor recibió en su cuenta el valor de la declaración cambiaria, y el examen de correspondencia entre esos dos documentos.

Adujo que la Certificación aludida es un indicio que no reúne los requisitos dispuestos en los artículos 248 y 250 del CPC., para configurar plena prueba.

Estimó que las pruebas solicitadas durante la actuación administrativa eran pertinentes, conducentes y necesarias para establecer el objeto del presente proceso, pues su práctica permitía verificar que la sociedad actora cumplió con los requisitos que establece la ley aduanera y cambiaria para la introducción de los vehículos en el territorio nacional.

A juicio de AGROAUTOS la entidad demandada debió tener certeza de la acusación acerca de la falsedad de la factura de manera previa a iniciar un proceso sancionatorio en su contra. Consideró conveniente precisar que la competencia para declarar la falsedad de un documento no corresponde ni a un proveedor extranjero ni a los funcionarios de la DIAN, sino a las autoridades penales.

En conclusión, las decisiones censuradas carecen de fundamentación jurídica y fáctica puesto que no se acreditó que las facturas no correspondieran con la operación de comercio exterior, configurándose el principio "*in dubio contra fiscum*", esto es, que toda duda proveniente

de vacíos probatorios se resuelve a favor del contribuyente, principio propio del régimen aduanero.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

3.1.- La **DIAN** procedió a contestar la demanda esgrimiendo los siguientes argumentos:

3.1.1.- Sostuvo que la sanción impugnada fue producto de la omisión de AGROAUTOS de poner a disposición de la autoridad aduanera la mercancía importada y no por el correcto o incorrecto ingreso de la misma al territorio nacional. Precisó que para efectuar el proceso de aprehensión no es necesario que se acredite la validez de documentos extranjeros.

Agregó que de conformidad con lo consagrado en el artículo 233 del Decreto 2685 de 1999, "*Garantía en reemplazo de la aprehensión*", AGROAUTOS contaba con la posibilidad de constituir una póliza que garantizara la puesta a disposición de la mercancía, y no lo hizo, lo cual impidió a la DIAN adelantar el proceso de verificación de los documentos.

Indicó que ante las inconsistencias encontradas en la factura comercial, había lugar a aprehender las mercancías, pero que al no ser posible tal actuación por que la actora no las puso a su disposición, procedió a imponer la sanción que ahora se controvierte.

3.1.2.- Afirmó que el proceso que se llevó a cabo sobre las mercancías de la sociedad actora no fue el de definición de la situación jurídica o decomiso, y que el trámite efectuado atendió las disposiciones legales y reglamentarias aplicables al caso concreto.

3.1.3.- Expuso que la valoración probatoria que reposa en el expediente administrativo es clara al indicar que la sanción obedeció al hecho de que AGROAUTOS no puso a disposición de la DIAN la mercancía exigida mediante requerimientos ordinarios y especiales.

Se refirió al argumento expuesto por la demandante relacionado con la negativa al decreto de unas pruebas solicitadas en la actuación administrativa afirmando que en ese momento se consideraron impertinentes, pero que no obstante, cuando resolvieron el recurso de reconsideración, se decidió abrir a pruebas el expediente a fin de verificar la información cambiaria de las operaciones de comercio para lo cual se libraron requerimientos que fueron imposibles de notificar a la actora, pues las comunicaciones fueron devueltas con la anotación: "*destinatario desconocido*".

Señaló que constató directamente con el proveedor de las mercancías en el exterior las inconsistencias en las facturas, lo cual originó la alerta que obligó a adelantar el procedimiento de definición de la situación jurídica de esas mercancías, circunstancia que no se pudo llevar a cabo por cuanto no se pusieron a disposición de la Autoridad Aduanera, lo cual le significó a AGROAUTOS la sanción que impugna.

3.2.- El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** contestó la demanda oponiéndose a la prosperidad de las pretensiones de la demandante y formulando la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, en consideración a que no expidió los actos que se censuran.

IV. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El agente del Ministerio Público delegado ante esta Corporación guardó silencio.

V. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El **Tribunal Administrativo del Atlántico** se declaró inhibido para pronunciarse respecto de los requerimientos ordinarios números 436, 453 y 547 del 25 de marzo de 2009 y en relación con los requerimientos especiales números 069, 056 y 058 del 30 de junio de ese mismo año en atención a que son actos de trámite que no son susceptibles de control por vía jurisdiccional.

En lo que hace a las demás resoluciones enjuiciadas el *a quo* declaró la nulidad por violación al debido proceso, toda vez que la DIAN limitó su juicio de valor a la declaración rendida por el proveedor de los vehículos importados por la actora, esto es, a la respuesta de la sociedad domiciliada en Bruselas (Bélgica) TRANS AUTOMOBILE, allegada al expediente administrativo a través de la respectiva diligencia ante el Cónsul de Colombia en Bruselas.

Para el Juzgador de Primera Instancia se le dio plena validez a la información suministrada por un tercero, que según la Legislación Tributaria, es considerado como un testimonio, cuando existían pruebas documentales que podían determinar de manera directa la ocurrencia de la infracción. Lo anterior significó además el desconocimiento del artículo 752 del Estatuto Tributario que dispone la inadmisibilidad de la prueba testimonial cuando el hecho que se pretende probar puede acreditarse por medios documentales.

Como consecuencia de la anterior decisión, se ordenó el restablecimiento de derecho en el sentido de retrotraer los procesos identificados con los números AA-2006-2009-00726, AA-2006-2009-00713 y AA-2006-2009-00693 al periodo probatorio, y ordenar la práctica de la prueba solicitada por AGROAUTOS que le fue negada por la DIAN en sede administrativa.

VI. EL RECURSO DE APELACION

6.1.- La **DIAN** interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal aduciendo que se equivocaba al fundar su decisión en el Estatuto Tributario, pues lo que se discute en ésta sede es el proceso de imposición de una sanción aduanera, proceso éste que está tipificado de manera precisa en el Decreto 2685 de 1999, cuyas normas aplicables de manera supletoria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 471 del citado Decreto, son el Código de Procedimiento

Civil, el Código de Procedimiento Penal, el Código Nacional de Policía y los artículos 742 a 749 del Estatuto Tributario.

6.2.- Estimó que no correspondía a la realidad la afirmación del *a quo* relacionada con que sólo se tuvo en cuenta las pruebas allegadas vía exhorto para expedir los actos impugnados, toda vez que en las decisiones que resolvieron el recurso de reconsideración se advierte que la sociedad AGROAUTOS fue requerida para que aportara las declaraciones de cambio y los documentos soporte sin que al efecto hubiese comparecido para ello.

Al respecto trajo a colación la sentencia del 5 de julio de 2002 dictada en el proceso 25000 23 24 000 2000 00022 01 (7150), para concluir que las pruebas negadas en vía gubernativa debían pedirse en la jurisdiccional para ponderar su incidencia en la decisión administrativa que se acusaba, y que no obstante, la demandante no las pidió en ésta sede, e incluso, se obvió el periodo probatorio por cuanto no hubo ninguna petición en ese sentido.

En relación con las pruebas contables, aseguró que no tenían incidencia en la cuestión, dado que esa información no tiene la calidad de documentación aduanera y por lo tanto no servía para amparar la importación de mercancías ni la canalización del valor de las mismas.

Aseguro que la DIAN practicó las pruebas que eran pertinentes, conducentes y útiles y en otros casos las negó con fundamentos jurídicos, sin embargo, a juicio del Juzgador de Primera Instancia debía

“...adivinar el número de las declaraciones de cambio y el intermediario del mercado de cambio donde la actora supuestamente hizo la canalización”² para resolver el asunto bajo examen.

6.3.- Finalizó manifestando que el Tribunal no hizo pronunciamiento alguno sobre los supuestos fácticos y jurídicos que dieron lugar a la imposición de la sanción, y que aplicó normas de tipo tributario a un procedimiento aduanero.

VII. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

7.1.- La apoderada de la **actora** presentó alegatos de conclusión señalando que con la respuesta a los requerimientos ordinarios señalados en los hechos de la demanda se entregó la documentación tendiente a demostrar la legal situación jurídica de la mercancía en el territorio colombiano.

Que con la respuesta a los requerimientos especiales se solicitaron pruebas que no fueron practicadas

7.2.- El apoderado de la **DIAN** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

VIII.- CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Agente del Ministerio Público no rindió concepto en el asunto.

² Folio 260 ibídem.

IX.- LA DECISION

No observándose causal de nulidad que invalide lo actuado, procede la Sala a decidir el asunto *sub lite*, previas las siguientes

X.- CONSIDERACIONES

Advierte la Sala que el problema jurídico gira en torno a dilucidar los siguientes aspectos: (i) determinar si el procedimiento llevado a cabo por la DIAN para la imposición de la multa respondió a los lineamientos que el ordenamiento jurídico prevé para esos casos, (ii) precisar cuál es el régimen probatorio en las actuaciones administrativas aduaneras, y (iii) establecer si la prueba documental relacionada con la declaración del proveedor de la mercancía allegada al proceso administrativo es suficiente para imponer la sanción que ahora se cuestiona.

10.1.- La obligación aduanera

De manera previa y a modo de consideraciones generales estima la Sala pertinente referirse al contenido y alcance de la obligación aduanera en el régimen de importación y a las facultades de fiscalización y control aduanero asignadas legalmente a la DIAN, en particular, tratándose de la verificación de los documentos soporte de las declaraciones de importación, en razón a que en este asunto el debate gira en torno a la validez de uno de tales documentos, esto es, de las facturas comerciales.

La DIAN, a través de los actos acusados, impuso a AGROAUTOS una sanción por la imposibilidad de aprehender una mercancía incurso en la causal de aprehensión y decomiso consistente en que los documentos soporte de la declaración de importación no correspondían con la operación de comercio declarada (Decreto 2685 de 1999, artículos 502 numerales 1.6. y 1.25. y 503³).

³ Decreto 2685 de 1999 "Por el cual se modifica la Legislación Aduanera".

"Artículo 502. Causales de aprehensión y decomiso de mercancías. Dará lugar a la aprehensión y decomiso de mercancías la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

1. En el Régimen de Importación:

(...)

1.6 Cuando la mercancía no se encuentre amparada en una Planilla de Envío, Factura de Nacionalización o Declaración de Importación, o no corresponda con la descripción declarada, o se encuentre una cantidad superior a la señalada en la Declaración de Importación, o se haya incurrido en errores u omisiones en su descripción, salvo que estos últimos se hayan subsanado en la forma prevista en los numerales 4 y 7 del artículo 128 y en los párrafos primero y segundo del artículo 231 del presente decreto, en cuyo caso no habrá lugar a la aprehensión.

(...)

1.25. Cuando dentro de los términos a que se refiere el numeral 9 del artículo 128 del presente Decreto, o dentro de los procesos de control posterior se determine que los documentos soporte presentados no corresponden con la operación de comercio exterior declarada o, cuando vencidos los términos señalados en los numerales 6 y 9 del mismo artículo no se presentaron en debida forma los documentos soporte que acreditan que no se encuentra incurso en restricción legal o administrativa.

(...)"

"Artículo 503. Sanción a aplicar cuando no sea posible aprehender la mercancía.

Cuando no sea posible aprehender la mercancía por haber sido consumida, destruida, transformada o porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera, procederá la aplicación de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor en aduana de la misma, que se impondrá al importador o declarante, según sea el caso. // También se podrá imponer la sanción prevista en el inciso anterior, al propietario, tenedor o poseedor, o a quien se haya beneficiado de la operación, o a quien tuvo derecho o disposición sobre las mercancías, o a quien de alguna manera intervino en dicha operación, salvo que se trate de un adquirente con factura de compraventa de los bienes expedida con todos los requisitos legales. Si se trata de un comerciante, la operación deberá estar debidamente registrada en su contabilidad. // En aquellos casos en que no se cuente con elementos suficientes para determinar el valor en aduana de la mercancía que no se haya podido aprehender, para el cálculo de la sanción mencionada se tomará como base el valor comercial, disminuido en el monto de los elementos extraños al valor en aduana, tales como el porcentaje de los tributos aduaneros que correspondan a dicha clase de mercancía. // La imposición de la sanción prevista en este artículo no subsana la situación irregular en que se encuentre la mercancía,

En el régimen de importación, según lo dispone el artículo 87 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero), la obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, y comprende la presentación de la Declaración de Importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requieran las autoridades aduaneras, atender las solicitudes de información y pruebas y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Son responsables de las obligaciones aduaneras, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía. Así mismo, son responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, intermediario y el declarante (art. 3º ibídem).

El artículo 121 del Estatuto Aduanero se refiere en particular a la obligación de obtener y conservar los documentos soporte de la declaración de importación.

De acuerdo con esta disposición, para efectos aduaneros, el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la Declaración y a conservar por un período de cinco (5) años contados a

y en consecuencia, la autoridad aduanera podrá disponer en cualquier tiempo su aprehensión y decomiso.”

partir de dicha fecha el original de distintos documentos que deberá poner a disposición de la autoridad aduanera cuando ésta así lo requiera, entre los que se encuentra la **factura comercial**, cuando hubiere lugar a ella. En el párrafo 1º de esta disposición se precisa que: *“En el original de cada uno de los documentos soporte que deben conservarse de conformidad con el presente artículo, el declarante deberá consignar el número y fecha de la presentación y aceptación de la Declaración de Importación a la cual corresponden”*.

La factura comercial, de conformidad con lo establecido en el artículo 249 del Decreto 2685 de 1999, *“deberá expresar el precio efectivamente pagado o por pagar directamente al vendedor y deberá ser expedida por el vendedor o proveedor de la mercancía”*. Además, *“las facturas y los demás documentos soporte que sean exigibles con motivo de la importación, no podrán presentar borriones, enmendaduras o muestra de alguna adulteración”*.

10.2.- Facultades de fiscalización y control aduanero atribuidas a la DIAN. La verificación de los documentos soporte de las declaraciones de importación.

De otro lado, es preciso anotar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 469 del Estatuto Aduanero, la DIAN tiene competencia para adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior, o mediante la fiscalización posterior que se puede llevar a cabo para

verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad.

Dentro de las facultades de fiscalización y control con que cuenta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá, entre otras cosas, *“Verificar la exactitud de las declaraciones, documentos soporte u otros informes, cuando lo considere necesario para establecer la ocurrencia de hechos que impliquen un menor monto de la obligación tributaria aduanera o la inobservancia de los procedimientos aduaneros”* (Artículo 470 literal c)).

10.3.- Régimen probatorio en materia aduanera

En el marco del proceso de fiscalización y la posterior apertura de investigación aduanera, el artículo 471 del Decreto 2685 de 1999 determina con claridad absoluta que en la actuación administrativa aduanera se permiten todos los medios de prueba. Adicionalmente precisa que le son aplicables los procedimientos y principios establecidos en el Código de Procedimiento Civil, Código de Procedimiento Penal y el Estatuto Tributario especialmente en lo dispuesto en los artículos 742 a 749. La siguiente es la norma:

“ARTICULO 471. PRUEBAS EN LA INVESTIGACIÓN ADUANERA. Para la determinación, práctica y valoración de las pruebas serán admisibles todos los medios de prueba y la aplicación de todos los procedimientos y principios consagrados para el efecto, en el Código de Procedimiento Civil, el Código de Procedimiento Penal, Código Nacional de Policía y especialmente en los artículos 742 a 749 y demás disposiciones concordantes del Estatuto Tributario”. (Subrayadas de la Sala).

Como se observa, el designio del Legislador fue que tanto la DIAN como el administrado objeto de investigación o fiscalización aduanera, contaran con cualquier medio de prueba a efectos de acreditar su dicho. Adicionalmente, indicó a cuáles normas debía remitirse de manera supletoria para dilucidar aspectos relacionados con los principios y el procedimiento.

10.4.- Procedimiento administrativo sancionatorio aduanero

10.4.1.- En los actos acusados se sanciona a AGROAUTOS con la multa establecida en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, norma cuyo tenor literal es el que sigue:

“Artículo 503. Sanción a aplicar cuando no sea posible aprehender la mercancía. Cuando no sea posible aprehender la mercancía por haber sido consumida, destruida, transformada o porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera, procederá la aplicación de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor en aduana de la misma, que se impondrá al importador o declarante, según sea el caso.

También se podrá imponer la sanción prevista en el inciso anterior, al propietario, tenedor o poseedor, o a quien se haya beneficiado de la operación, o a quien tuvo derecho o disposición sobre las mercancías, o a quien de alguna manera intervino en dicha operación, salvo que se trate de un adquirente con factura de compraventa de los bienes expedida con todos los requisitos legales. Si se trata de un comerciante, la operación deberá estar debidamente registrada en su contabilidad.

En aquellos casos en que no se cuente con elementos suficientes para determinar el valor en aduana de la mercancía que no se haya podido aprehender, para el cálculo de la sanción mencionada se tomará como base el valor comercial, disminuido en el monto de los elementos

extraños al valor en aduana, tales como el porcentaje de los tributos aduaneros que correspondan a dicha clase de mercancía.

La imposición de la sanción prevista en este artículo no subsana la situación irregular en que se encuentre la mercancía, y en consecuencia, la autoridad aduanera podrá disponer en cualquier tiempo su aprehensión y decomiso.”

Esta norma consagra una sanción administrativa en los casos en que habiendo lugar a la aprehensión de una mercancía no es posible hacerla. La imposición de esta sanción implica la existencia de una causal de aprehensión de la mercancía y que ésta no pueda hacerse efectiva en consideración a alguno de los siguientes eventos: a) que la mercancía ha sido consumida, destruida o transformada, o b) que el importador o el declarante o los otros sujetos a que se refiere la norma que intervienen en las operaciones de comercio exterior a quienes la autoridad aduanera les solicita poner a su disposición una mercancía respecto de la cual es aplicable la medida de aprehensión incumplen dicha obligación.

La sanción es aplicable, en los términos de la norma comentada, al importador o al declarante, según el caso, o al propietario, tenedor o poseedor, o a quien se haya beneficiado de la operación de comercio exterior, o a quien tuvo derecho o disposición sobre las mercancías, o a quien de alguna manera intervino en dicha operación⁴.

⁴ Según lo ha precisado esta Sala “la norma no le impone a la Administración la carga de determinar la responsabilidad de cada uno de los sujetos que participan en el trámite aduanero en aras de graduar la pena o sancionar únicamente al «culpable»; por el contrario, consagra la posibilidad de aplicar la misma sanción a cada uno de los individuos intervinientes en la operación por la cual se requirieron las mercancías que no fueron puestas a su disposición dentro del término otorgado. Lo anterior, por cuanto el espíritu de la norma no es otro que el de sancionar en forma contundente delitos como el contrabando, lavado de activos y la evasión de impuestos, que afectan en gran medida el patrimonio y el

En relación con estos sujetos debe determinarse, a efectos de imponerles la sanción pecuniaria, que intervinieron en los hechos que dieron lugar a la medida de aprehensión de la mercancía y que no la pusieron a disposición de la autoridad aduanera cuando fueron requeridos para ello. En efecto, no es suficiente que se acredite el hecho objetivo de la no entrega de la mercancía requerida por la autoridad aduanera sino que es necesario determinar además la participación que el importador o declarante o los demás sujetos atrás referidos hayan tenido en la operación de importación (en particular, en los hechos que dieron lugar a la aprehensión), toda vez que la obligación aduanera es de carácter personal y la responsabilidad derivada de ella está delimitada por la intervención del respectivo sujeto⁵.

De otro lado, como se ha precisado por esta Sección⁶, en estos casos no puede alegar la demandante a su favor el hecho de que la mercancía haya obtenido su levante y ésta a su vez haya quedado a libre disposición del importador, pues la norma no contempla ningún eximente de responsabilidad y, por el contrario, incluye dentro de los eventos de imposibilidad de aprehensión haber sido la mercancía *“consumida, destruida o transformada”*.

progreso del país.” (Sentencia de 29 de abril de 2015, proferida en el proceso con radicado núm. 2009-00283-01, C.P. María Elizabeth García González).

⁵ En ese sentido, la Sala reitera el criterio que expuso en las Sentencias de 3 de julio de 2014, proferida en el proceso con radicación número 25000 2324 000 2009 00253 01, y 26 de noviembre de 2015, proferida en el proceso con radicación número 25000 2324 000 2009 00405 01, ambas con ponencia del Consejero de Estado Guillermo Vargas Ayala.

⁶ Al respecto, ver la Sentencia del 20 de junio de 2012, proferida en el proceso con radicado número 25000 2324 000 2008 00171 01, C.P. María Elizabeth García González.

10.4.2.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999, la aprehensión es una medida cautelar consistente en la retención de mercancías respecto de las cuales se configura alguno de los eventos previstos en el artículo 502 ibídem. En el numeral 1.25 de esta disposición (adicionado por el Decreto 4431 de 2004) se consagra como causal de aprehensión de las mercancías:

“Artículo 502. Causales de aprehensión y decomiso de mercancías.
Dará lugar a la aprehensión y decomiso de mercancías la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

1. *En el régimen de importación:*

(...)

1.25. Adicionado Decreto 4431 de 2004, art. 10. Cuando dentro de los términos a que se refiere el numeral 9 del artículo 128 del presente decreto, o dentro de los procesos de control posterior se determine que los documentos soporte presentados no corresponden con la operación de comercio exterior declarada o, cuando vencidos los términos señalados en los numerales 6 y 9 del mismo artículo no se presentaron en debida forma los documentos soporte que acreditan que no se encuentra incurso en restricción legal o administrativa”.

10.5. Caso concreto

10.5.1.- Al analizar el expediente administrativo que dio lugar a la expedición de los actos acusados, encuentra la Sala que sí existen los supuestos establecidos en la legislación aduanera para imponer a la demandante la sanción de que trata el citado artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, en consideración a que actuó en calidad de importadora de los vehículos. En esa calidad es *responsable de la obligación aduanera* de conformidad con lo establecido en el artículo 3º ibídem,

norma que en lo pertinente prevé que: “...serán responsables de las obligaciones aduaneras, **el importador...**”.

En el régimen de importación, según lo dispone el artículo 87 del Estatuto Aduanero, la obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, y comprende la presentación de la Declaración de Importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de **obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requieran las autoridades aduaneras, atender las solicitudes de información y pruebas** y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes.

Como la importadora AGROAUTOS está sujeta a las responsabilidades y obligaciones que consagra el Estatuto Aduanero, entre éstas la de obtener y conservar los documentos que soportan la operación de comercio exterior y presentarlos cuando sean requeridos por las autoridades, entonces, podía serle exigida tal obligación por la DIAN y sancionada por su incumplimiento, como en efecto ocurrió, al no poner a disposición de esa entidad los vehículos que se precisaron en los requerimientos ordinarios y especiales de que fue objeto en la actuación administrativa.

10.5.2.- Ahora bien, se encuentra acreditado que la **DIAN** en uso de la facultad de fiscalización⁷ prevista en el ya citado artículo 502 del Decreto 2685 de 1999 solicitó a TRANS – AUTOMOBILE, proveedor de las mercancías de AGROAUTOS, que certificara si los vehículos importados habían sido vendidos por esa sociedad y si las exportaciones se llevaron a cabo en las condiciones vistas en las facturas que se relacionaban.

10.5.3.- Para tal efecto, la DIAN libró un exhorto al Cónsul de Colombia en Bruselas (Bélgica), ciudad en donde se encontraba ubicado el proveedor de los vehículos.

Tramitado el respectivo exhorto, la respuesta enviada por el Cónsul de Colombia en Bruselas (Bélgica) fue la siguiente: *“los B/L objeto de verificación son con los cuales se despacharon los vehículos hacia Colombia. Pero que las facturas enviadas para verificación NO fueron expedidas por ellos”*⁸.

La respuesta de TRANS AUTOMOBILE fue la siguiente:

“Nosotros confirmamos haber vendido los diferentes vehículos que contiene el cuestionario a la sociedad importadora Agroautos S.A.

Las copias de los conocimientos de embarque corresponden a los vehículos que nosotros hemos despachados.

*Sin embargo, las copias de las facturas que nos remitió no fueron emitidas por nuestra sociedad”*⁹.

⁷ Sobre el tema ver sentencia del 3 de agosto de 2003 proferida en el proceso número 1999-02546-01 por ésta Sección.

⁸ Folio 252 Cuaderno número 1.

⁹ Folio 253 ibídem.

Como consecuencia de tal labor, la demandada encontró que las facturas que utilizó el actor como documento soporte de la importación de unos vehículos no correspondían a la operación de comercio exterior declarada, lo cual daba lugar a la aplicación de la causal de aprehensión del numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999.

Como se observa, la DIAN utilizó los canales que ofrecía el orden jurídico con el fin de determinar si las facturas presentadas como documento soporte de la importación de los vehículos aprehendidos correspondían a los que expidió el proveedor de esas mercancías en el exterior.

Sorprende a la Sala la invocación que hace tanto la parte actora como el Tribunal Administrativo del Atlántico al afirmar que debió remitirse al Estatuto Tributario, pues, se reitera, el procedimiento se encuentra debidamente regulado en el Decreto 2685 de 1999 y el citado Estatuto es solo una de las cuatro normas supletorias allí indicadas.

En lo que hace con el procedimiento en ésta materia, el Estatuto Aduanero en los artículos 510 y siguientes ilustra con claridad los pasos que deben seguirse. A continuación la Sala los abordará en aplicación al asunto que nos ocupa:

El artículo 510 ibídem establece que una vez notificado del requerimiento especial al presunto infractor, éste cuenta con quince

(15) días para presentar objeciones y las pruebas que pretenda hacer valer.

Según consta a folios 71, 115 y 274 del Cuaderno de contestación de la demanda las pruebas solicitadas por la parte actora eran las declaraciones de importación de los vehículos importados y una certificación de la oficina cambiaria donde constaran los valores consignados en las citadas declaraciones.

El artículo 511 ibídem ordena que la DIAN mediante acto motivado debe resolver acerca de las solicitudes de pruebas y entonces decretar las que sean pertinentes, conducentes y necesarias para esclarecer los hechos materia de investigación. Contra la citada decisión procede el recurso de reposición.

En el caso concreto, la demandada expidió el Autos Nos. 221, 233 y 251 del 11 de agosto de 2009 negando la solicitud anotada por inconducente e innecesaria (folios 121 a 127 ibídem)¹⁰. Sin embargo, AGROAUTOS se abstuvo de interponer el citado recurso.

Impuesta la sanción a AGROAUTOS por medio de las Resoluciones números 072, 081 y 093 del 23 de septiembre de 2009, y presentado el recurso de reconsideración contra el requerimiento especial, la

¹⁰ Sobre el particular observa la Sala que las pruebas solicitadas, esto es, las declaraciones de importación y la certificación de la oficina cambiaria sobre el valor pagado por la importación de los vehículos no resultaban conducentes ni pertinentes para controvertir la declaración del proveedor con base en la cual se abrió investigación y se sancionó a la actora, pues aquéllos documentos prueban la legal introducción de los vehículos al país pero no determinan la veracidad de los documentos soportes (facturas) de la operación de comercio exterior.

demandante pidió nuevamente que se practicaran unas pruebas, solicitud que le fue resuelta por medio de Autos Nos. 10038 y 10039 del 30 de noviembre de 2009 y 10050 del 1 de diciembre de 2009 negando la petición y decretando de oficio pruebas en el exterior y en el interior del país tendientes a establecer la legalidad de los documentos soportes de las declaraciones de importación con las cuales se pretendía el ingreso de la mercancía al territorio nacional.

De conformidad con lo establecido en el artículo 515-1 ibídem el interesado tiene derecho a presentar recurso de reposición contra la anotada decisión, no obstante, AGROAUTOS, tampoco utilizó esa herramienta en esta oportunidad.

Observa además la Sala que en las oportunidades procesales correspondientes la actora debió allegar al proceso judicial de la referencia las pruebas que pretendía hacer valer a efectos de que se declarara la nulidad de los actos cuestionados, no siendo procedente que el Juez las decretara de oficio, pues a quien le incumbe controvertir la presunción de legalidad es precisamente a la actora. En otras palabras, resulta desacertado desde todo punto de vista que se traslade al Juez una carga propia de las partes de demostrar su dicho.

10.5.4.- En tal escenario, la DIAN orientó su actuación a lo dispuesto en el numeral 1.25 del artículo 502 ibídem y realizó la visita de aprehensión de las mercancías, sin hallarlas en el lugar de domicilio registrado por AGROAUTOS según consta en el informe visto a folio 55 del Cuaderno de contestación de la demanda, lo que produjo que se

expidieran los requerimientos ordinarios para que se pusieran a órdenes de la DIAN los vehículos importados. El siguiente es el informe:

“DANDO CUMPLIMIENTO AL AUTO COMISORIO No. 00193 NOS HICIMOS PRESENTE EN LA OFICINA 204 DE LA CARRERA 50 # 75-111, DONDE FUIMOS ATENDIDOS POR UN SEÑOR QUE DICE SER PASTOR EVANGÉLICO Y QUE EN ÉSTA OFICINA NO FUNCIONA LA IMPORTADORA AGROAUTOS S.A., SINO LA OFICINA DE SU IGLESIA. CON BASE EN LO ANTERIOR SE DA POR TERMJINADA LA VISITA, PARA DAR INICIO AL PROCEOS ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 503 DEL DECRETO 2685/99 Y SOLICITAR AL IMPORTADOR AGROAUTOS S.A., PONER A DISPOSICIÓN DE ÉSTA DIRECCIÓN SECCIONAL LA M/CIA OBJETO DE APREHENSIÓN Y DECOMISO”.

Lo anterior produjo que la Administración Especial de Aduanas de Barranquilla expidiera las Resoluciones números 081, 072 y 093 del 23 de septiembre de 2009 que sancionaron a la demandante.

La actuación desplegada por la DIAN obedeció a la orden del artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, al encontrar que las facturas presentadas como soporte no correspondían a las que expidió TRANSAUTOMOBILE, proveedor de los vehículos objeto de la investigación aduanera.

De otra parte, la actora no realizó ninguna actuación tendiente a acreditar que la mercancía se nacionalizó de manera oportuna y adecuada o que los documentos soporte contenían una información veraz.

10.6.- Conclusión.

En las anteriores condiciones, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, denegará las pretensiones de la demanda, al estar demostrado que la sanción impuesta a la demandante se encuentra ajustada a derecho.

FALLA:

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada, y en su lugar, **NEGAR** las pretensiones de la demanda de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de ésta providencia.

SEGUNDO: DEVOLVER al Tribunal de origen el proceso de la referencia para lo de su competencia una vez se encuentre en firme ésta providencia.

Cópiese, notifíquese y cúmplase,

La anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en su sesión del 17 de noviembre de 2016.

**ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS
GONZÁLEZ**

Presidente

MARÍA ELIZABETH GARCÍA

GUILLERMO VARGAS AYALA