



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA

Consejera Ponente, MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO

Bogotá, D.C., veintidós (22) de octubre de dos mil quince (2015).

Ref.: Expediente 2004-01725-01
AUTORIDADES NACIONALES
Actora: FARAILDA DAZA PITRE

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander de 16 de septiembre de 2010, que declaró la nulidad de los actos acusados, ordenó el restablecimiento del derecho y negó las demás pretensiones de la demanda.

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

FARAILDA DAZA PITRE por medio de apoderado y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, presentó el 2 de julio de 2004 la siguiente demanda:

1.1. Pretensiones



1.1.1. Que se declare nula la Resolución 00587 de 14 de agosto de 2003, por la cual el Jefe de la División de Liquidación de la DIAN –Administración Bucaramanga- impuso a la actora una sanción por valor de treinta y cuatro millones veintiséis mil pesos (\$34.026.000,00), por infringir los artículos 7 y 10 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, en concordancia con el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de la mercancía aprehendida mediante Acta No. 0551 de 13 de septiembre de 2000.

1.1.2. Que se declare nula la Resolución 000011 de 24 de febrero de 2004, por la cual el Jefe de la División Jurídica de la DIAN –Administración Bucaramanga- decidió el recurso de reposición interpuesto por la actora contra la resolución anterior, confirmándola en todas sus partes.

1.1.3. Que a título de restablecimiento del derecho, se le ordene a la DIAN exonerar a la actora a pagar la sanción de multa impuesta en los actos acusados, ni a pagar mayores valores derivados de esa decisión; que se condene a la demandada a pagar las costas del proceso y las agencias en derecho.

1.2. Hechos

Mediante Resolución 0266 de 12 de febrero de 2001, la Jefe de la División de Liquidación de la DIAN –Administración de Bucaramanga- ordenó el decomiso a favor de la Nación, de la mercancía relacionada en el Acta de



Aprehensión No. 0551 de 13 de septiembre de 2000, por valor de diecisiete millones trece mil cincuenta pesos (\$17.013.050,00), por no estar presentada o no estar declarada ante la autoridad aduanera, de conformidad con el artículo 232 del Decreto 2685 de 1999.

El 24 de abril de 2003, el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la DIAN -Administración de Bucaramanga-, requirió a la actora con el fin de enviar los documentos aduaneros y cambiarios relacionados con la mercancía de procedencia extranjera y decomisada mediante Resolución 001297 de 26 de junio de 2001.

Con auto No. 00311 de 24 de abril de 2003, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la DIAN –Administración Bucaramanga-, formuló pliego de cargos a la actora, por la posible violación de los artículos 7 y 10 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, con fundamento en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de la mercancía decomisada, de acuerdo con la Resolución No. 0266 de 12 de febrero de 2001 y se propuso una multa por la suma de treinta y cuatro millones veintiséis mil cien pesos (\$34.026.100,00).

Por Resolución 00587 de 14 de agosto de 2003, la Jefe de la División de Liquidación de la DIAN –Administración Bucaramanga- impuso a la actora una sanción por valor de treinta y cuatro millones veintiséis mil pesos (\$34.026.000,00), por infringir los artículos 7 y 10 (inciso 1º) de la Resolución



Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, en concordancia con el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de la mercancía aprehendida mediante Acta No. 0551 de 13 de septiembre de 2000 y decomisada mediante Resolución 001297 de 26 de junio de 2001.

Mediante Resolución 000011 de 24 de febrero de 2004, la Jefe de la División Jurídica de la DIAN –Administración de Bucaramanga-, decidió el recurso de reposición interpuesto por la actora contra la decisión anterior, confirmándola en todas sus partes.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la actora los actos acusados violan los artículos 29 y 89 de la Constitución Política; 3 del Decreto Ley 1092 de 1996; 72 de la Ley 488 de 1998; 1, 2, 4 y 10 de la Resolución Externa 8 de 2000 y 4 de la Resolución Externa 21 de 1993 de la Junta Directiva del Banco de la República.

Manifestó que los actos acusados sancionaron a la actora con fundamento en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, el cual establece que se presume que existe violación al régimen cambiario cuando se introduce mercancía al territorio nacional, sin declararla ante las autoridades aduaneras.

Sostuvo que la DIAN aplicó la presunción contenida en dicha norma como si fuera de derecho y no admitió prueba en contrario, es decir, la DIAN



presumió que la actora había ingresado la mercancía al territorio nacional sin declararla, cuando en realidad ella no fue quien realizó la operación de importación.

Estimó que la obligación consistente en canalizar divisas a través del mercado cambiario es del importador de los bienes, por lo que se debe concluir que una persona que no tiene la calidad de importador sino de comprador de buena fe, no tiene la obligación de hacer pagos al exterior por medio del mercado cambiario.

Manifestó que como el proceso aduanero es distinto al proceso cambiario, la DIAN no puede concluir que a quien se le decomisó la mercancía, tenga la obligación de canalizar el valor de la importación a través del mercado cambiario, pues la mercancía pudo haberla adquirido en el territorio nacional a quien realmente la importó, circunstancia que impide que la DIAN imponga la sanción cambiaria, dado que no tiene la calidad de importador, requisito indispensable para poder aplicarla.

Agregó que la DIAN violó el derecho de defensa de la actora, porque en la vía gubernativa negó la práctica de la prueba testimonial de la vendedora de la mercancía, argumentando que con esta prueba no se demostraba la existencia del vínculo comercial entre la compradora y la vendedora de la mercancía. La DIAN consideró que la única forma de demostrar el vínculo comercial entre la vendedora y la compradora de la mercancía es con las facturas correspondientes, sin tener en cuenta que existen personas que



pertenecen al régimen simplificado que no están obligadas a expedir facturas.

2. LA CONTESTACIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y manifestó que la actora edificó su demanda en afirmar que no es responsable de la obligación cambiaria, porque adquirió la mercancía en el territorio nacional, lo cual no fue demostrado en el proceso cambiario.

Afirmó que las pruebas allegadas al proceso demuestran que en el año 2000 fue aprehendida una mercancía de procedencia extranjera, por no estar declarada, lo cual generó su decomiso, acto administrativo contra el cual la actora no ejerció su derecho de defensa, quedando en firme dicho acto y cobijado por la presunción de legalidad.

Con fundamento en lo anterior, la DIAN inició la investigación cambiaria correspondiente, profiriendo el auto de formulación de cargos sin obtener respuesta alguna por parte de la actora y, posteriormente, la Administración impuso la sanción cambiaria porque como propietaria e importadora de la mercancía, incumplió la obligación consistente en canalizar a través del mercado cambiario el valor de la importación.

Sostuvo que la mercancía fue aprehendida y decomisada en un establecimiento comercial de propiedad de la actora y las facturas allegadas



demuestran que ella fue su única e inicial propietaria. La DIAN negó la práctica de la prueba testimonial por considerarla innecesaria e impertinente, pues la supuesta vendedora no figura en las facturas aludidas y los bienes decomisados no corresponden a los descritos en las mismas.

Manifestó que no todas las personas que adquieren bienes en el exterior deben canalizar el pago de la operación, como sería el caso de quienes adquieren los bienes en el territorio nacional, que fue lo que la actora pretendió demostrar pero no lo logró, de modo que la sanción no fue esencialmente por figurar en una resolución de decomiso, sino porque las facturas allegadas describen bienes de naturaleza distinta a la decomisada, respecto de la cual la actora no cumplió la obligación de canalizar a través del mercado cambiario el valor de la importación.

Finalmente, precisó que la DIAN tuvo suficientes fundamentos probatorios para iniciar la acción cambiaria en contra de la actora, como en efecto lo hizo y, que en aras de que no logró desvirtuar su calidad de importadora, como tampoco la manera como fue adquirida la mercancía en el territorio nacional, se consideró como sujeto de la obligación cambiaria consistente en canalizar a través del mercado cambiario el valor de la importación.

II. LA SENTENCIA APELADA



El Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó a la DIAN abstenerse de realizar cualquier clase de cobro derivado de las sanciones consignadas en los actos demandados. Negó las demás pretensiones de la demanda.

Manifestó que la Corte Constitucional ha señalado en términos generales, que las presunciones no son un juicio de valor anticipado con el cual se desconozca la presunción de inocencia, toda vez que se trata de un típico procedimiento de técnica jurídica adoptado por el legislador, en ejercicio de su facultad de configuración de las instituciones procesales, con el fin de convertir en derecho lo que simplemente es una suposición fundada en hechos o circunstancias que generalmente ocurren, ante el riesgo de que la dificultad de la prueba pueda significar la pérdida de ese derecho afectando bienes jurídicos de importancia para la sociedad.

Precisó que en la presunción siempre hay una consecuencia que establece el juez, a partir de la observación de lo que comúnmente sucede y que permite prever unas mismas consecuencias de unos mismos hechos o actitudes semejantes de iguales situaciones. De ahí que se afirme con razón, que la fuerza de la presunción dependa de la certeza del hecho conocido y de su relación con el desconocido.

Afirmó que la Corte Constitucional mediante sentencia C-099 de 2003, al decidir la demanda por inconstitucionalidad del artículo 6º de la Ley 383 de 1997, modificado por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, precisó los tres



eventos en que se presume que existe violación al régimen cambiario, esto es: 1) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado; 2) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras y; 3) cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas.

Asimismo, la Corte Constitucional consideró que el contenido del artículo 72 de la Ley 488 de 1998 no admite dudas frente a la persona a quien va dirigido el precepto legal por incurrir en las actuaciones allí descritas, dado que a partir de la lectura del artículo 6º de la Ley 383 de 1997, es claro que el sujeto activo de la infracción será la persona natural o jurídica destinataria del régimen cambiario que introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado, sin declararla ante las autoridades aduaneras o cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas.

Precisó que de todo lo anterior, se extrae que la presunción contenida en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998 opera siempre y cuando se tenga demostrado dentro de la actuación administrativa que el investigado o sancionado es el sujeto activo de la infracción, es decir, quien haya incurrido en cualquiera de los tres supuesto fácticos descritos en la norma.

Sostuvo que en el caso presente, la señora Farailda Daza Pitre solo podría llegar a ser destinataria de la infracción en los dos primeros eventos señalados anteriormente, se excluye el tercero porque nunca realizó



declaración aduanera sobre la mercancía decomisada, eventos que serán confrontados con los hechos probados dentro de la presente actuación procesal, partiendo de la base que en los dos eventos a analizar se tiene como requisito común para que el administrado sea destinatario de la infracción fiscal, el que éste haya introducido las mercancías al territorio nacional.

Puso de presente que los actos acusados refieren que a la señora Farailda Daza Pitre le fue incautada, en su poder, una mercancía de origen extranjero, respecto de la cual no probó que hubiera sido adquirida o comprada dentro del territorio nacional; sin embargo, del hecho anterior no es posible inferir que la actora fue quien introdujo la mercancía al país, pues si bien es cierto que la actividad comercial de aquella fue demostrada y que la mercancía se encontraba dentro de su establecimiento de comercio, esto conforma un escenario de sospecha en su contra, pero nunca indica que efectivamente fue ella quien introdujo la mercancía al país y, en aplicación del principio de la presunción de inocencia, la duda opera a favor del investigado, en esta oportunidad a favor de la actora.

Afirmó que la DIAN no demostró la existencia de los supuestos de hecho de la presunción legal que le favorecía (artículo 72 de la Ley 488 de 1998), es decir, no demostró que la sancionada hubiera introducido mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado, o sin declararla ante las autoridades aduaneras, o por declararlas por un valor inferior a las mismas; por lo tanto,



la mencionada presunción no podía ser aplicada a la investigada so pena de violar la presunción de inocencia que la Constitución Política ha establecido.

Finalmente, el *a quo* consideró que es condición *sine qua non* para que opere la presunción del artículo 72 de la Ley 488 de 1998, que estén plenamente demostrados los antecedentes en que se funda dicha presunción, por lo tanto, en el evento en que no estén demostrados los mencionados antecedentes, las autoridades no pueden invertir la carga probatoria abandonando su actividad investigativa.

III. EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN solicita se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se denieguen las pretensiones de la demanda, por considerar que los actos demandados fueron proferidos en legal forma, por violar el régimen cambiario.

Pone de presente que la señora Farailda Daza Pitre incumplió la obligación cambiaria consistente en canalizar a través del mercado cambiario el valor de la importación de la mercancía, haciéndose acreedora a la sanción impuesta en los actos acusados.

Sostiene que la actora allegó unas facturas con las que pretendía demostrar que no había sido la importadora sino la compradora de la mercancía, pero al verificar la información allí contenida, se constató que las facturas no fueron



expedidas por la señora Martha Fuentes Morales (supuesta vendedora) sino por el señor Saúl Mercado Romero y que la mercancía no corresponde con la que había sido decomisada.

Agrega que la actora afirmó haber comprado la mercancía en un establecimiento de comercio abierto al público y que las facturas habían sido expedidas por la señora Martha Fuentes Morales, quien realmente no fue quien las expidió, situación que llevó a la Administración a concluir que la actora no adquirió la mercancía en el territorio nacional y, por ende, tampoco demostró no haber sido la importadora de la misma.

Por las razones anteriores, la DIAN negó la práctica del testimonio de la señora Martha Fuentes Morales por considerarla impertinente, pues con ella se pretendía demostrar el vínculo o la relación comercial que existía entre la actora como compradora de la mercancía decomisada y la señora Fuentes como vendedora de la misma; sin embargo, las inconsistencias en el nombre del vendedor y la descripción de la mercancía llevó a la DIAN a negar dicha prueba.

Finalmente, afirma que la presunción legal de que trata el artículo 6º de la Ley 383 de 1997, modificado por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, no fue desvirtuada por la actora ni en sede gubernativa ni en vía judicial, siendo plenamente aplicable la sanción prevista en el artículo 3º del Decreto 1092 de 1996 y, por ende, los actos administrativos demandados.



IV. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN LA SEGUNDA INSTANCIA

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La actora no alegó de conclusión.

El Ministerio Público no rindió concepto.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Para dilucidar el asunto sometido al estudio de la Sala, es menester hacer un recuento de los hechos que dieron origen a la expedición de los actos acusados.

Mediante Resolución 0266 de 12 de febrero de 2001, la Jefe de la División de Liquidación de la DIAN –Administración de Bucaramanga- decomisó a favor de la Nación, la mercancía relacionada en el Acta de Aprehensión No. 0551 de 13 de septiembre de 2000, por valor de diecisiete millones trece mil cincuenta pesos (\$17.013.050,00), por no estar presentada o no estar declarada ante la autoridad aduanera, de conformidad con el artículo 232 del Decreto 2685 de 1999.

El 24 de abril de 2003, el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la DIAN -Administración de Bucaramanga-, requirió a la actora



con el fin de enviar los documentos aduaneros y cambiarios relacionados con la mercancía de procedencia extranjera y decomisada mediante Resolución 001297 de 26 de junio de 2001.

Con auto No. 00311 de 24 de abril de 2003, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la DIAN –Administración Bucaramanga-, formuló pliego de cargos a la actora, por la posible violación de los artículos 7 y 10 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, con fundamento en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor correspondiente al pago de las mercancías decomisadas de acuerdo con la Resolución No. 0266 de 12 de febrero de 2001 y se propuso una multa por la suma de treinta y cuatro millones veintiséis mil cien pesos (\$34.026.100,00).

La Jefe de la División de Liquidación de la DIAN –Administración Bucaramanga- mediante Resolución 00587 de 14 de agosto de 2003, impuso a la actora una sanción por valor de treinta y cuatro millones veintiséis mil pesos (\$34.026.000,00), por infringir los artículos 7 y 10 (inciso 1º) de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta del Banco de la República, en concordancia con el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de la mercancía aprehendida mediante Acta No. 0551 de 13 de septiembre de 2000 y decomisada mediante Resolución 001297 de 26 de junio de 2001.

Antes de proceder a analizar la legalidad de la sanción impuesta por la DIAN,



la Sala precisa que el régimen cambiario es totalmente distinto al régimen aduanero, pues mientras que el primero regula todo lo relacionado con los cambios internacionales, es decir, todas las transacciones con el exterior que impliquen pago o transferencia de divisas¹; el segundo, se refiere a las normas que regulan el tráfico internacional de las mercancías que se encuentran sometidas a la fiscalización de la Aduana².

Corresponde a la Sala determinar si a la actora le correspondía cumplir con la obligación consistente en canalizar a través del mercado cambiario el valor de la mercancía que le fue decomisada, por haberla ingresado al territorio nacional sin declararla ante la autoridad aduanera.

Para resolver es necesario hacer alusión a las siguientes normas:

La Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República “*por la cual se compendia el régimen de cambios internacionales*”, en su artículo 1º dispone que “*los residentes y no residentes que efectúen en Colombia una **operación de cambio**, deberán presentar una declaración de cambio en los términos y condiciones que disponga el Banco de la República*”. (negrilla fuera de texto)

¹ Sobre las competencias en materia cambiaria, del Banco de la República y de la DIAN, ver la sentencia de la Sección Primera, de 20 de mayo de 2010, Radicación número: 2005-00090-01, M.P. Dr. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta.

² Artículo 470 del Decreto 2685 de 1999. Sobre las competencias en materia aduanera de la DIAN, ver la sentencia de la Sección Primera, de 18 de julio de 2012, Expediente: 2002-02027, M.P. Dra. María Claudia Rojas Lasso; entre otras.



El mercado cambiario "*está constituido por la totalidad de las divisas que deben canalizarse obligatoriamente por conducto de los intermediarios autorizados para el efecto o a través del mecanismo de compensación*". (Artículo 6º ibidem)

De conformidad con los artículos 7 y 10 (inciso 1º) de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, **la importación de bienes corresponde a una de las operaciones de cambio que deben canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario**. El tenor de estas normas es el siguiente:

RESOLUCIÓN EXTERNA 8 de 2000

"Artículo 7º. OPERACIONES. **Las siguientes operaciones de cambio deberán canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario:**

1. Importación y exportación de bienes.

(...)

Parágrafo. El Banco de la República mediante reglamentación de carácter general podrá establecer excepciones a la canalización de estas operaciones."

"Artículo 10º. CANALIZACIÓN. **Los residentes deberán canalizar a través del mercado cambiario los pagos para cancelar el valor de sus importaciones**. Las importaciones podrán estar financiadas por los intermediarios del mercado cambiario, el proveedor de la mercancía y otros no residentes."

Asimismo, el artículo 4º ibídem dispone que "*quien incumpla cualquier obligación establecida en el régimen cambiario, en especial la de presentar correctamente la declaración de cambio por las operaciones de cambio que*



realice, se hará acreedor a las sanciones previstas en las normas legales pertinentes, sin perjuicio de las sanciones tributarias, aduaneras y penales aplicables”.

En efecto, el Decreto 1092 de 1996, modificado por el Decreto 1074 de 1999, vigente para la época en que ocurrieron los hechos del presente caso, reguló el régimen sancionatorio aplicable a las infracciones al régimen cambiario, cuya vigilancia y control le corresponde a la DIAN (artículo 5º ibídem).

Según el artículo 2º del Decreto 1092 de 1996, la infracción cambiaria “es una contravención administrativa de las disposiciones constitutivas del régimen de cambios, vigentes al momento de la transgresión, a la cual corresponde una sanción cuyas finalidades son el cumplimiento de tales disposiciones y la protección del orden público económico”.

El artículo 3º ibídem consagró, entre otras, las infracciones administrativas por violación al régimen de cambios. Se destaca la prevista en el literal e) que dispone textualmente:

“ARTICULO 3o. SANCION. <Decreto derogado por el artículo [43](#) del Decreto 2245 de 2011> <Artículo modificado por el artículo [1](#) del Decreto 1074 de 1999. El nuevo texto es el siguiente:> **Las personas naturales** o jurídicas y entidades **que infrinjan el Régimen Cambiario** en operaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, **serán sancionadas con la imposición de multa** que se liquidará de la siguiente forma:

Operaciones canalizables a través del mercado cambiario.



e) Por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de las operaciones obligatoriamente canalizadas definidas en el Régimen Cambiario y cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se impondrá una multa del doscientos por ciento (200%) del monto dejado de canalizar; (negrilla fuera de texto)

(...)"

No canalizar a través del mercado cambiario el valor de las importaciones, constituye una infracción al régimen de cambios, la cual es sancionada con multa.

Ahora bien, el 72 de la Ley 488 de 1998 *"por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales"*, fundamento de los actos acusados, contiene una presunción de violación al régimen cambiario en la introducción de mercancías al territorio nacional. Esta norma dispone:

LEY 488 DE 1998

"Artículo 72. Control cambiario en la introducción de mercancías.

El artículo 6o. de la Ley 383 de 1997 quedará así:

"Artículo 6. **Se presume que existe violación al régimen cambiario cuando se introduzca mercancía al territorio nacional** por lugar no habilitado, o **sin declararla ante las autoridades aduaneras**. En estos eventos el término de prescripción de la acción sancionatoria se contará a partir de la notificación del acto administrativo de decomiso.

La sanción cambiaria se aplicará sobre el monto que corresponda al avalúo de la mercancía, establecido por la DIAN en el proceso de definición de la situación jurídica.

Igualmente se presume que existe violación al régimen cambiario cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en



aduanas. En estos eventos, el término de prescripción de la acción sancionatoria se contará a partir de la notificación del acto administrativo de liquidación oficial de revisión de valor.

La sanción cambiaria se aplicará sobre el monto de la diferencia entre el valor declarado y el valor en aduana de la mercancía establecido por la DIAN en la liquidación oficial de revisión de valor". (negrilla fuera de texto)

Respecto al sujeto activo de la infracción descrita en el artículo 6º de la Ley 383 de 1997, modificado por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, la Corte Constitucional mediante sentencia C-099 de 2003 consideró que del contenido de la norma no existe dudas frente a la persona a quien va dirigido el precepto legal por incurrir en las actuaciones allí descritas, pues es claro que el sujeto activo de la infracción será la persona natural o jurídica destinataria del régimen cambiario que "introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado", o que "introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras" o que "declare las mercancías por un valor inferior al valor de las mismas en aduanas. Dijo la Corte:

"El artículo 6º de la Ley 383 de 1997, modificado por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, establece tres eventos en que se presume existe violación al régimen cambiario, esto es: 1) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado; 2) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras, y 3) cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas.

En torno a la sanción cambiaria aplicable en estos casos, el inciso segundo del artículo demandado dispone, para las dos primeras infracciones, que ella se aplicará sobre el monto que corresponda al avalúo de la mercancía, establecido por la DIAN en el proceso de definición de la situación jurídica; por su parte, para la tercera infracción, el inciso cuarto dispone que la



sanción se aplicará sobre el monto de la diferencia entre el valor declarado y el valor en aduana de la mercancía establecido por la DIAN en la liquidación oficial de revisión del valor.

El actor estima que la norma impugnada omite la referencia al sujeto activo de la infracción cambiaria, lo cual lo lleva a formular este interrogante: ¿Si no se determina en el proceso administrativo aduanero el responsable de la introducción de la mercancía, contra quién se inicia el proceso sancionatorio cambiario?. Por ello, concluye, el artículo demandado vulnera el artículo 29 de la Constitución, que consagra el principio de tipicidad como uno de los componentes del debido proceso.

Al revisar el contenido del artículo acusado se observa que en éste, en efecto, el legislador no alude, de manera expresa, al sujeto activo de la infracción cambiaria. Sin embargo, el contenido de la norma en cuestión no admite dudas frente a la persona a quien va dirigido el precepto legal por incurrir en las actuaciones allí descritas, dado que a partir de la lectura del artículo 6º de la Ley 383, es claro que el sujeto activo de la infracción será la persona natural o jurídica destinataria del régimen cambiario que "introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado", que "introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras" o que "declare las mercancías por un valor inferior al valor de las mismas en aduanas".

Así entonces, comparte plenamente la Corte los argumentos expuestos por el Procurador General de la Nación y que desestiman las acusaciones de inconstitucionalidad formuladas contra esta norma²², puesto que, como se señaló en el acápite anterior, la ausencia de la mención expresa al sujeto activo de la infracción no se traduce automática e indefectiblemente en una omisión del legislador que vulnere el principio de tipicidad. Sólo lo sería en aquellos eventos en que fuera imposible determinar o inferir sin equívocos los elementos del precepto legal y, en el presente caso, la norma acusada permite deducir claramente quién es el destinatario de la infracción al régimen de cambios.”

Se presume entonces que existe violación al régimen cambiario en los siguientes casos:



- (i) Cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado o;
- (ii) Cuando se introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras o;
- (iii) Cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 66 del C.C. y 176 del C.P.C., **la presunción** es un juicio lógico del legislador o del juez, que **consiste en tener como cierto o probable un hecho, partiendo de hechos debidamente probados**. Así lo precisó esta Corporación en sentencia de 14 de agosto de 2013³ y afirmó que la presunción contenida en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998 es una presunción *iuris tantum* porque admite prueba en contrario. En la referida sentencia se dice lo siguiente:

“Como se puede apreciar, el artículo 72 de la Ley 488 de 1998 dispone que, entre otros casos, se presume que el importador ha violado el régimen cambiario cuando el valor que declaró por las mercancías importadas resulta ser inferior al valor en aduanas, determinado en la liquidación oficial de revisión de valor. La presunción “es un juicio lógico del legislador o del juez, que consiste en tener como cierto o probable un hecho, partiendo de hechos debidamente probados”¹ De conformidad con el artículo 66 del C.C.: “Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama

³ Expediente: 2006-03566, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias. Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.”

En concordancia con lo anterior, el artículo 176 del C.P.C.2 dispone: “Artículo 176. Las presunciones establecidas por la ley serán procedentes, siempre que los hechos en que se funden estén debidamente probados. El hecho legalmente presumido se tendrá por cierto, pero admitirá prueba en contrario cuando la ley lo autorice. A partir de las normas transcritas, la doctrina ha clasificado las presunciones en iuris et de iure (de derecho y por derecho) e iuris tantum (tan solo de derecho)³. Las presunciones iuris et de iure no admiten prueba en contrario. En cambio las presunciones iuris tantum, sí. La presunción consagrada en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998 es una presunción iuris tantum porque admite prueba en contrario.”

Por tratarse de una presunción, la aplicación de la misma no determina obligatoriamente la imposición de la sanción por violación al régimen cambiario, toda vez que solo constituye un elemento indiciario para determinar la eventual responsabilidad del presunto infractor, que obviamente admite prueba en contrario dentro del proceso adelantado por responsabilidad cambiaria.

La infracción cambiaria endilgada a la actora en los actos acusados, corresponde al segundo supuesto fáctico descrito en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, por introducir mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras.



Se entiende que la **mercancía no ha sido declarada** ante la autoridad aduanera, cuando se presenta alguna de las situaciones descritas en el artículo 232-1 del Decreto 2685 de 1999, cuyo tenor es el siguiente:

“ARTÍCULO 232-1. MERCANCÍA NO DECLARADA A LA AUTORIDAD ADUANERA. **Se entenderá que la mercancía no ha sido declarada a la autoridad aduanera cuando:** a) **No se encuentre amparada por una Declaración de Importación;** b) No corresponda con la descripción declarada; c) En la Declaración de Importación se haya incurrido en errores u omisiones en la descripción de la mercancía, o d) La cantidad encontrada sea superior a la señalada en la Declaración de Importación. Sin perjuicio de lo establecido en los numerales 4 y 7 del artículo 128 del presente decreto, siempre que se configure cualquiera de los eventos señalados en el presente artículo, procederá la aprehensión y decomiso de las mercancías. Cuando la cantidad encontrada sea superior a la señalada en la declaración, la aprehensión procederá sólo respecto de las mercancías encontradas en exceso.” (negrilla fuera de texto)

Así las cosas y de conformidad con el artículo 502 (numeral 1.6.) del Decreto 2685 de 1999⁴, cuando la mercancía no ha sido declarada ante la autoridad aduanera por no encontrarse amparada por una Declaración de Importación,

⁴ “ARTICULO 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:

<Numeral 1. modificado por el artículo 48 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:>

1. En el Régimen de Importación:

(...)

1.6. Cuando la mercancía no se encuentre amparada en una 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, (...).”



hay lugar a que la Administración proceda a la correspondiente aprehensión y decomiso de la mercancía.

De las normas citadas se infiere entonces, que en el evento de determinarse el decomiso de una mercancía como consecuencia de no considerarse declarada ante la autoridad aduanera, por no encontrarse amparada en una Declaración de Importación, habrá lugar a aplicar la presunción descrita en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998.

El punto de partida del proceso sancionatorio cambiario cuya finalidad perseguida es establecer el responsable de la violación al régimen de cambios, necesariamente, debe ser la conclusión del proceso aduanero que determine el decomiso de la mercancía por no haber sido declarada ante la autoridad aduanera por no encontrarse amparada en una Declaración de Importación, independientemente de cómo ocurrieron los hechos, del responsable de los mismos y de las sanciones a que haya lugar, pues se reitera que el proceso sancionatorio aduanero es totalmente distinto al proceso sancionatorio cambiario.

En ese orden de ideas, la DIAN debe iniciar la investigación correspondiente, que le permita establecer con certeza la conducta constitutiva de la infracción cambiaria y al infractor cambiario correspondiente, el cual no necesariamente debe coincidir con aquel a quien se le aprehendió y decomisó la mercancía, ni a quien se le haya sancionado en el proceso aduanero, sino que en el proceso cambiario responde quien tenía la obligación cambiaria consistente



en canalizar a través del mercado cambiario el valor de la mercancía importada y la incumplió.

Cabe advertir que pese a contar con un hecho cierto a partir del cual puede iniciarse la investigación cambiaria, es decir, el decomiso de la mercancía; para poderle proferir cargos a una persona por violación al régimen cambiario, deben existir pruebas que comprometan su responsabilidad, pues no puede la Administración imputarle a una persona determinada infracción cambiaria, sin sustentar los fundamentos de hecho y de derecho que motivan dicha responsabilidad.

Está probado en el expediente que la DIAN mediante Resolución 0266 de 12 de febrero de 2001, ordenó el decomiso de la mercancía relacionada en el Acta No. 0551 de 13 de septiembre de 2000 consistente en ropa para dama de diferentes marcas y referencias, por tratarse de mercancía no presentada o no declarada de conformidad con el artículo 502, numeral 1,6, del Decreto 2685 de 1999. (folio 65-81 cuaderno 1)

También está probado que mediante auto No. 00005 de 3 de enero de 2003, la DIAN ordenó iniciar investigación en contra de la actora, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor de la importación de la mercancía que fue decomisada. (folio 118 cuaderno 1)

Desde el momento de la aprehensión de la mercancía, la actora allegó cuatro facturas de venta expedidas por Saul Mercado Romero –SAMER- el 16 y 18



de mayo de 2000, las cuales describen mercancía consistente en prendas de mujer de diferentes clases y referencias (folios 93-96 cuaderno 1).

La DIAN mediante la Resolución 00587 de 14 de agosto de 2003 (folio 130-134 cuaderno 1) sancionó a la actora con multa, por no canalizar a través del mercado cambiario el valor correspondiente al pago de las mercancías decomisadas.

El 16 de septiembre de 2003, la actora interpuso recurso de reposición contra la resolución anterior, negando haber sido la persona que introdujo al territorio nacional la mercancía decomisada y, para desvirtuar la presunción contenida en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, allegó la copia de las facturas de venta aducidas anteriormente y solicitó la práctica de la prueba testimonial de la señora Sara Martha Fuentes Morales, por tratarse de una de las personas que le vendió la mercancía decomisada. El escrito del recurso de reposición dice lo siguiente:

“Adicionalmente, la mercancía fue adquirida a la señora SARA MARTHA FUENTES MORALES, identificada con la C.C. 40.978.583 de Maicao, quien puede ser ubicada en el carrera 13 No. 18-43 de esa ciudad (...). La señora Fuentes es una persona ampliamente conocida en el medio comercial de la ciudad, teniendo en cuenta que nos provee de mercancías de procedencia extranjera, para lo cual desde este momento solicito su comparecencia a declarar sobre los hechos materia de investigación para que bajo la gravedad de juramento manifieste a este despacho si efectivamente fue la persona que vendió esa mercancía aprehendida a mi representada y si la vendió en Valledupar, es decir, puesta en el establecimiento de comercio de esa ciudad o si la vendió puesta en el exterior⁵. Esta prueba es fundamental para el proceso que nos ocupa, teniendo en cuenta que la DIAN manifiesta que no se canalizaron las



divisas por el mercado cambiario, lo cual era un imposible, porque la mercancía fue vendida por la señora Fuentes Morales en el mismo establecimiento de comercio de la señora DAZA. (...)" (folio 135-139 cuaderno 1)

Por auto No. 00011 de 24 de diciembre de 2003 (folio 146-150 cuaderno 1), la DIAN negó la práctica de la prueba testimonial solicitada por la actora, por considerarla impertinente *"ya que de acuerdo con el objeto pretendido por el recurrente con el decreto y práctica del mismo, en el sentido de reforzar el valor probatorio de las facturas aportadas, no se ha demostrado ningún vínculo ni relación comercial de este tercero con la recurrente y en relación con la compraventa de los bienes decomisados, de tal manera que la pretendida declarante no puede aportar conocimiento ni realidad procesal de los hechos materia de la presente investigación; razón por la cual se considera procedente denegar la práctica de dicha prueba."*

De las pruebas allegadas, la Sala observa que en efecto la mercancía decomisada no corresponde a la descrita en las facturas allegadas por la actora, pues si bien es cierto que las facturas fueron expedidas a favor de la actora, también es cierto que éstas no relacionan los bienes o la mercancía objeto de decomiso.

También es cierto como lo afirma la DIAN en los actos acusados, que existe contradicción en los argumentos expuestos por la actora cuando sostiene que las facturas prueban la relación comercial de compraventa de la mercancía decomisada y, con el ánimo de reforzar esta transacción

comercial, pretenda demostrarlo con el testimonio de la señora Sara Fuentes Morales, quien no tienen ninguna relación comercial con los bienes decomisados.

La Sala en sentencia de 24 de septiembre de 2015 (M.P. Dra. María Claudia Rojas Lasso, Expediente: 2010-0515) prohió una sentencia proferida por la Sección Primera el 4 de septiembre de 2014 (M.P. Dr. Marco Antonio Velilla Moreno), en la que se revocó el fallo de primera instancia y denegó las pretensiones de la demanda, por encontrar que la factura presentada por el importador, para la operación de comercio exterior, resultaba diferente a la allegada por el proveedor en cuanto al número, la fecha y el valor. En efecto, en la citada sentencia se precisó:

“...Por su parte, obran en el expediente dos facturas de cuyo contenido se infiere que soportan la venta del mismo vehículo, pues una de ellas, en principio, corresponde a la contemplada en la declaración de importación, al coincidir el número, valor y la descripción del automóvil allí expuestos [5]; mientras que la otra, pese a describir el mismo automotor, con serial No. WBAVB33506KR73463 expresa un número de factura, valor y fecha diferentes a lo indicado en la declaración de importación, por responder esta última al No. 21149, su valor es de \$43.200, y la fecha es de 20 de mayo de 2005[6].

Nótese, entonces, que la anterior disparidad documental con respecto a la factura soporte del automotor importado, constituye fundamento más que suficiente para que la Administración procediere a solicitar la entrega del mismo con miras a su aprehensión, pues era dicho requerimiento el paso a seguir para iniciar el procedimiento tendiente a verificar la legalidad de la importación y definir la situación jurídica de la mercancía, de acuerdo con los

[5] Folio 159 *ibídem*.

[6] Folio 151 *ibídem*.



artículos 504 y siguientes del E.A. Igualmente, de la documentación obrante en el expediente, es dable colegir que en el presente caso se configuró la causal de aprehensión endilgada por la DIAN, dada, se recalca, la ausencia de soporte valedero en lo que hace a la factura que dio origen a la operación de comercio exterior.

Así las cosas, es claro que ante la imposibilidad del importador de entregar la mercancía a la Administración cuando le fue requerida, se materializó la infracción y su consecuente sanción, preceptuada en el artículo 503 del E.A., al observarse los supuestos necesarios para su procedencia cuales son, según se anotó, la existencia de una causal de aprehensión y la no entrega de la mercadería a la DIAN.

Al respecto, vale la pena traer a colación lo señalado reiterativamente por esta Sección en Sentencia de 20 de junio de 2012, Expediente No. 2008-00171, M.P. Dra. María Elizabeth García González, así:

“El artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, prevé como sanción aduanera una multa cuando no puede aprehenderse la mercancía, por haber sido consumida, destruida, transformada o porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera. La Administración, en el caso particular, procedió a aplicar la sanción, una vez corroborado que los documentos soporte presentados no corresponden con la operación de comercio exterior declarada, (...) y ante la imposibilidad de aprehender la mercancía, por no haber sido puesta a su disposición. Así las cosas, la Sala encuentra acertada la sanción aplicada por la DIAN ante la imposibilidad de aprehender la mercancía que se encontraba en situación de ilegalidad en el territorio aduanero...” (Subrayado fuera de texto).

Lo anotado permite entrever lo irrelevante de la prueba solicitada por la parte actora en la vía gubernativa, consistente en que se oficie a la empresa Cedar Motors para que certifique si se realizó la venta del vehículo objeto de investigación, y si para tal efecto, expidió la factura No. 21005 del 26 de mayo de 2005. Ello, puesto que dicha factura es tan sólo una de las que refleja la venta del automotor y corresponde, de manera conveniente a sus intereses, a la señalada en la declaración de importación, de forma tal que su aporte por parte del proveedor del exterior con las formalidades reclamadas por la actora, en nada tiende a despejar la duda que genera la existencia de otra factura por concepto de la venta del mismo automotor, pero con un valor, número y fecha distintas.

Ahora, diferente sería la práctica de una prueba tendiente a examinar las dos facturas obrantes en el expediente frente la realidad de la operación, como para desvirtuar la causal de aprehensión encontrada, pero con respecto a ello no obra actuación probatoria alguna por parte de la demandante.

Asimismo, la Sala no ha de pasar por alto el hecho de que la actora estaba en la obligación de conservar los documentos soporte de la declaración de importación en los términos del artículo 121 del E.A.^[7], por lo que se advierte, además, una evidente negligencia frente al cumplimiento de los deberes que le asistían a aquella como importadora, los cuales de haber sido observados, hubieren eventualmente permitido esclarecer la existencia del soporte documental de la operación.

Finalmente, es de resaltar lo señalado por la Administración en el sentido que la demandante no presentó los recursos pertinentes contra el auto por el cual se ordenó el cierre del período probatorio, en los términos del artículo 511 del E.A.^[8], ni solicitó la prueba correspondiente en la vía judicial; pues ello permite a la Sala advertir que la negligencia procesal del interesado en modo alguno ha de admitirse como sustento para enervar la legalidad de los actos administrativos; y menos aún, cuando se constató que la parte actora incumplió los deberes mínimos que correspondían a su condición de importadora referentes a la conservación de los documentos respectivos. ...⁹.

[7] Documentos soporte de la Declaración de Importación.

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 partir de dicha fecha, el original de los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la autoridad aduanera, cuando ésta así lo requiera:

(...)

b) Factura comercial, cuando hubiere lugar a ella... (Subrayado fuera de texto).

[8] *“...Cuando se denieguen pruebas procederá el recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro de los tres (3) días siguientes a su notificación y resolverse dentro de los tres (3) días siguientes a su interposición...”*

⁹ Consejo de Estado, Sección Primera. Sentencia de 4 de septiembre de 2014, Rad.: 08001233100020100064801, Actora: M.V. AUTOMOVILES & CIA LTDA, M.P. Marco Antonio Velilla Moreno



De igual modo y como se analizó en la sentencia transcrita, en el presente caso se observa que para justificar la compraventa de la mercancía importada, FARAILDA DAZA PITRE presentó las facturas Nos. 011 de 16 de mayo de 2000 (fl. 93), 0019 de 18 de mayo de 2000 (fl. 94), 0017 de 16 de mayo de 2000 (fl. 95) y la de 18 de mayo de 2000 (fl. 96); pero, asimismo, obra en el expediente las Declaraciones de Importación 04770000134, 04770000133, 04770000132, 04770000131, 04770000130, 04770000129, 04770000128, 04770000127, 04770000126, 04770000125 y 02000110607 (fls. 83-92), referente a mercancía distinta a las relacionadas en la facturas de compraventa y que no coinciden con la mercancía decomisada.

Dicha inconsistencia motivó a la DIAN a decomisar la mercancía y a proferirle cargos a la actora, por haber sido la persona que introdujo la mercancía al territorio nacional, sin canalizar su valor a través del mercado cambiario de conformidad con el artículo 72 de la Ley 488 de 1998.

En este orden de ideas, se encuentra plenamente justificada la sanción impuesta por la DIAN a FARAILDA DAZA PITRE, pues se verificó que la mercancía decomisada no coincidía con la relacionada en las facturas ni en las declaraciones de importación y, como tal, fue introducida al país sin canalizar el valor de la importación a través del mercado cambiario.

Justamente, por lo expuesto, en la parte resolutive del presente fallo se revocará la sentencia impugnada y, en su lugar, se denegarán las pretensiones de la demanda.



En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

F A L L A :

REVÓCASE la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Santander de 16 de septiembre de 2010 y, en su lugar, **DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese y, en firme esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia de que la anterior sentencia fue discutida y aprobada por la Sala en la sesión de la fecha.

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO
GONZÁLEZ
Presidente

MARÍA ELIZABETH GARCÍA

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

GUILLERMO VARGAS AYALA

