

**JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO ORAL  
DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ  
SECCIÓN PRIMERA**



Bogotá D. C., doce (12) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Sentencia Número 18/2022

<b>NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO</b>
<b>RADICACIÓN NÚMERO: 11001333400120160028800</b>
<b>ACCIONANTE: GPCARS S.A.S.</b>
<b>ACCIONADA: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN</b>

Agotado el trámite de ley, sin que se observe causal de nulidad que invalide lo actuado, procede el Despacho a proferir sentencia dentro del medio de control de **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO** incoado a través de apoderado judicial por la sociedad **GPCARS S.A.S.**, en contra de la unidad administrativa especial **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN** en los términos establecidos en el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

**I. ANTECEDENTES.**

**1. SÍNTESIS DEL CASO**

La sociedad GPCARS SAS como importadora del vehículo de marca Maserati con Chasis ZAMHL45A390048331 presentó declaración de legalización No. 0905 10405 28711 de 17 de mayo de 2012 ante requerimiento con fines de aprehensión del ente aduanero, cancelando el valor de la diferencia en el tributo calculado y la correspondiente sanción, lo cual dio lugar a que la autoridad aceptara la legalización y ordenara el archivo del expediente IO 2010 2012 1489, mediante Auto No. 1-03-238-420-135-01-0002838 de 4 de junio de 2012.

Mediante auto número 0056 del 23 de enero de 2013, la División de Gestión de Control Cambiario de la DIAN formuló pliego de cargos contra la sociedad GPCARS S.A.S., por aparentemente no canalizar a través del mercado cambiario el valor correspondiente a la mercancía nacionalizada (vehículo de marca Maserati con Chasis ZAMHL45A390048331) conforme a la factura comercial (No. 3492)

relacionada con la Declaración de importación No. 23224014628472 de 15 de septiembre de 2009.

El 22 de marzo de 2013, la investigada presentó los respectivos descargos a las acusaciones formuladas, alegando la inexistencia de la infracción cambiaria dado que sí se canalizó correctamente el valor de la mercancía importada, pues la “proforma” No. 3492 de 31 de julio de 2009 utilizada para ingresar el vehículo Maserati a la Zona Franca no podía servir de sustento en la investigación para fundamentar una omisión, pues la Factura comercial en que constataba realmente la operación correspondía a la Número 030 de 31 de julio de 2009, que fuera objeto de requerimiento por la División de Fiscalización de manera equivocada.

Mediante Resolución No. 1-03-241-433-601-222-1615 de 26 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, resolvió sancionar a la empresa GPCARS S.A.S., con multa de \$64.871.286,00; frente a lo cual se interpuso el recurso de reconsideración, el 30 de enero de 2014.

Por medio de la Resolución No. 03-236-408-610-887 de 19 de diciembre de 2014, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá resolvió confirmar el acto recurrido.

## **2. DEMANDA.**

En escrito presentado el 31 de agosto de 2016<sup>1</sup>, ante la Oficina de Apoyo Judicial para los Juzgados Administrativos del Circuito de Bogotá, la sociedad GP CARS S.A.S., promovió el medio de control de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, contra la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a través del cual solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. 1-03-241-433-601-222-1615 de 26 de diciembre de 2013, y 03-236-408-610-887 de 19 de diciembre de 2014 (fl. 4).

Como restablecimiento del derecho, solicitó que se declarara que la empresa no se encontraba obligada a cancelar el valor de la multa impuesta.

---

<sup>1</sup> La demanda fue inicialmente radicada el 4 de junio de 2015 ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, conforme a Acta de Reparto que obra a folio 113 del cuaderno principal del expediente.

### 3. NORMAS JURÍDICAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN.

El apoderado de la demandante expuso como preceptos normativos vulnerados, los artículos 29, 83 y 209 de la Constitución, los artículos 3 (Incisos 1, 2, 4, 11, 12 y 13), 42, 44 y 176 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Artículo 6 de la Ley 383 de 1997 modificado por el Artículo 72 de la Ley 448 de 1998, Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, Artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011, Artículo 2 de la Resolución Externa No. 2 de 2010, e incluso, la interpretación de la Sentencia C-564 de 2000 con ponencia del Magistrado Alfredo Beltrán Sierra (Tema: principio de legalidad).

El eje central del concepto de violación formulado en el escrito de la demanda, se enmarca en el supuesto equívoco de la Administración Aduanera de acusar a la sociedad GPCARS S.A.S. de infringir el ordenamiento jurídico por efectuar pagos en divisas a través de otros medios diferentes del mercado cambiario, sin tener en cuenta que se encontraba acreditado la efectiva canalización de los mismos, mediante un anticipo girado al proveedor extranjero conforme a las regulaciones de cambios.

A juicio del apoderado de la accionante existió una incorrecta apreciación de los hechos que dieron lugar a la investigación de responsabilidad cambiaria, pues la autoridad de aduanas tomó como valor para calcular la congruencia entre la mercancía importada y el valor de lo pagado por la canalización, la suma de dinero indicada en la “factura” proforma 3492 que se utilizó para ingresar el vehículo a la zona franca, sin tener en cuenta que este documento no soportaba la operación al ser un mero instrumento temporal de transporte.

En ese sentido, consideró que la “Proforma” no reúne los requisitos dispuestos en la legislación comercial para ser considerada como una factura de venta que constate la realidad de la operación, la cual se da una vez el producto se encuentre en desembarque en la zona franca, y se expide cuando se traslada la propiedad al consumidor final; entonces, la proforma únicamente se utiliza como soporte de transporte sin que la suma indicada sea la que realmente se canalice por los medios autorizados.

En adición, formuló como punto de censura la “*Indebida tipificación de la sanción cambiaria en relación con los hechos acaecidos*” encauzada en que el ente de

control dio inicio a una investigación sancionatoria bajo el Numeral 2 del artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011 relacionada con la infracción de “pagar o recibir pagos a través del mercado no cambiario”, cuando de los hechos del caso nunca se verificó que el importador hubiese cancelado suma de dinero por otro medio diferente o a través de un tercero.

Para el representante judicial de GPCARS S.A.S, la DIAN fue imprecisa en el fundamento normativo para imponer la sanción, pues la disposición citada hace referencia a la canalización de divisas por otros medios no autorizados, mientras que el hecho investigado correspondió a la incoherencia o a la diferencia, entre el valor de la mercancía reportado en la declaración de legalización que se presentó para evitar la aprehensión y la suma registrada como giro por anticipo pagado al proveedor; esta última en menor valor.

Aclaró al despacho que el valor de la mercancía consignado en la Declaración de Legalización de 17 de mayo de 2012 y que correspondió a la fuente de la investigación cambiaria, en realidad se trató de una imposición al declarante, en vista que la DIAN (en trámite previo) se encontraba solicitando con fines de aprehensión el Vehículo Maserati Chasis ZAMHL45A390048331, el cual se encontraba a la fecha enajenado y entregado al cliente final.

Insistió en que la presentación de la declaración de legalización citada, con pago del 20% de la sanción propuesta, no tuvo lugar por una “confesión” de la sociedad investigada en dicho evento, sino, en la “persecución de la DIAN” que insistió en fiscalizar un bien que no podía ya entregarse; en ese sentido, se les dio la razón para evitar un perjuicio adicional y no por existir una real infracción al régimen de tránsito aduanero que se pudiera investigar en dicha oportunidad.

Finalizando el punto, indicó que la autoridad sancionadora no podría entonces aplicar de manera amplia un tipo infractor de canalización de divisas por medios no autorizados, cuando de los mismos hechos endilgados si acaso podrían encuadrarse en “canalizar valores inferiores a los consignados en documentos de aduanas”, por lo que existiría a todas luces una indebida tipificación de la conducta investigada, al igual que inexistente, pues ratificó que la operación se encontraba válidamente soportada en un Giro por Anticipo legalizado oportunamente mediante Formulario No. 28.

Por el mismo derrotero formuló el cargo de (...) *Exclusión de responsabilidad por no estar obligado a girar lo no debido* en el cual expuso un cuadro explicativo de los documentos de facturación que soportaron la operación de comercio exterior indagada por el ente de control, y que se diferencian en: 1- proforma, que se emitió como documento preliminar que cumple todos los requisitos de una factura pero que tiene una vigencia limitada y solo para efectos de cumplir con las condiciones aduaneras de los diferentes países de entrada, y, 2- factura comercial, que implica el pago por venta del vehículo, movimiento contable para la empresa importadora y canalización por el mercado cambiario del valor.

Citó como soporte de sus argumentos, el Concepto 46115 de 19 de julio de 2012 emitido por la DIAN, de cuya interpretación asume en cuanto a las proformas, que si bien no se encuentran reguladas en el ordenamiento jurídico nacional son documentos de aceptación general en los estados que participan de operaciones de comercio exterior.

En igual sentido, razonó que, al no existir reglamentación legal de la proforma, el ente de control tampoco puede crearle requisitos adicionales por cuanto dicha competencia únicamente la tiene el legislador; por lo que ordenar a los importadores que se describa como “factura proforma” en el interior del documento que se presente ante la autoridad de aduanas, es una atribución arbitraria.

En el cargo denominado como *desviación de las atribuciones propias de la DIAN* (...) el apoderado de la sociedad demandante insistió en que la DIAN incurrió en una violación de sus garantías pues se negó a efectuar un análisis y estudio riguroso al caso desde la primera indagación por el estado de la mercancía importada, lo cual llevó a la sociedad investigada a someterse a una declaración de legalización de manera forzosa.

A su entender, el ente de control omitió el análisis probatorio en conjunto de la proforma, la factura de venta y el valor canalizado a través de un giro anticipado de divisas, que impidió verificar la operación real ocurrida, de suerte que ante la amenaza manifestada en el Requerimiento Ordinario No. 03-238-420-403-000-307 de 31 de enero de 2012 con orden de aprehensión del vehículo importado, la sociedad decidió amparar la mercancía con la declaración de legalización posterior y el pago parcial de una sanción aduanera, antes de afectar la operación y los derechos de un tercero.

En cuanto al punto de (...) *cumplimiento del régimen cambiario colombiano*, el mandatario judicial de la parte actora relató los pormenores de la operación comercial internacional llevada a cabo frente al vehículo Maserati (Chasis ZAMHL45A390048331), para demostrar que sí se canalizó correctamente el pago del bien nacionalizado, a través del mercado cambiario.

Explicó que la compra al proveedor extranjero correspondió a un valor de USD \$82.300 (dólares de Estados Unidos de América) los cuales fueron pagados en las divisas mencionadas, i) a través de Declaración de Cambio por Importación de Bienes No. 34765 de 21 de mayo de 2009 por la cual se canalizó un anticipo por USD \$123.038, de los cuales, la suma de USD \$56.235 se destinaron al pago del vehículo; y en la misma fecha, ii) mediante Declaración de Cambio por Importación de Bienes No. 34766 de 21 de mayo de 2009 en que se canalizó un anticipo por valor de USD \$100.000, de los cuales, USD \$26.065 correspondieron al pago del saldo restante relacionado con la mercancía, para un total de USD \$82.300 del valor real.

De otro lado, en el cargo que denominó *Indebida valoración probatoria* el apoderado de la accionante insistió en que el ente de control no se pronunció respecto a las pruebas allegadas conforme a la regla de valoración en conjunto, pues no se refirió a los formularios No. 1 de Declaración de cambio nominados como 34765 y 34766 como soporte de la importación de bienes pagada en divisas, dispuestos para ello por el Banco de la República, como tampoco de los Formularios No. 28 de legalización en los que se aclaraba o actualizaba la información de los anticipos mencionados en los formularios citados, y que daban prueba de la realidad de la operación.

Sostuvo que tampoco se valoraron debidamente, i) los registros contables de la sociedad investigada en donde se acreditaba la operación real y la factura emitida en consonancia, 2) la certificación de pago recibido emitida por el proveedor internacional Maranello Motosport, y la Factura Comercial emitida al cliente, en donde se exhibía claramente el valor real de la mercancía vendida.

Finalmente, en los puntos de *cumplimiento por parte de la actora de los fines perseguidos por el Régimen Cambiario* la parte actora insiste en que no incurrió en afectación o infracción alguna, por lo que la decisión sancionatoria implicaría

enriquecimiento sin causa a favor del Estado; en cuanto a la alegada *violación del principio de Buena Fe*, advirtió que la DIAN no logró probar el ánimo defraudatorio de la sociedad importadora en la operación de cambios, y en cuanto al supuesto *desconocimiento de los principios de legalidad y proporcionalidad establecidos en la Ley 1607 de 2012*, declaró que se le sancionó exclusivamente por un yerro de no nominar en la factura proforma su naturaleza, creando en esencia, una infracción de un error.

#### **4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.**

La defensa judicial de la DIAN se opuso a la totalidad de pretensiones, al considerar que los actos administrativos demandados fueron emitidos cumpliendo las normas sustantivas del artículo 10 de la Resolución Externa 8 del 2000, el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, artículo 6 de la Ley 383 de 1997, dentro de un procedimiento previsto en el decreto 2245 de 2011, que una vez concluido acreditó la existencia de una infracción cambiaria en cabeza de la actual sociedad accionante.

Con relación a los cargos de la demanda que aducen la existencia de una violación al debido proceso, al principio de legalidad e indebida tipificación, el representante del ente accionado efectuó un relato de los hechos previos que consideró relevantes, relacionados con la actuación administrativa de transporte aduanero (PR 828 /2010) que se adelantó previamente a la apertura de investigación del expediente dirigido por la División de Gestión de Control Cambiario, que finalmente dieron con la expedición de los actos acá censurados.

Indicó que la División de Fiscalización Aduanera inició investigación ante ciertas incongruencias en los documentos de soporte del vehículo importado MASERATI con chasis ZAMHL45A390048331, por lo que al solicitar a la sociedad de intermediación cambiaria TRANSBORDER S.A. que enviara copia de los documentos soporte de la operación de comercio exterior, se verificó que las facturas expedidas por el proveedor contenían un valor superior al registrado en las declaraciones de importación, lo que dio lugar a remitir el expediente a investigaciones aduaneras.

Afirmó que precisamente la División gestión de fiscalización profirió el Requerimiento Ordinario de información No.03-238-420-403-000-307 del 31 de enero de 2012 a fin de establecer el estado jurídico de la mercancía, encontrando en adición en la

práctica de pruebas, comunicados del país de Venezuela (11 de mayo de 2022) en el cual se informó que dicho territorio aduanero no ubicaba declaraciones de exportación de la sociedad venezolana Maranello Motorsport CA; en la misma línea presentó informes la autoridad aduanera panameña (5 junio de 2012) comunicando que el proveedor extranjero no pudo ser ubicado en la dirección comercial registrada y la única empleada encontrada informó que los ejercicios contables de compraventas nunca se registraban.

Para el mandatario de la entidad accionada dichos medios de prueba dejaban claro la existencia de una falta de exactitud en la operación y el pago de tributos; asimismo, la sociedad importadora en ese trámite investigativo no contradijo los hallazgos, sino que decidió amparar la mercancía a través del pago de los tributos dejados de cancelar con ocasión a la inexactitud del valor facturado y con rescate de 20% del valor de la mercancía.

A su juicio, no se trató entonces de un simple error debido a la existencia de una factura “proforma” dado que una vez expedido el acto por el cual se archivó el procedimiento de fiscalización aduanera (Resolución 03-238-420-135-01-0002838 de 4 de junio de 2012), la investigada no interpuso recurso de reconsideración contra la decisión de aceptar el pago de rescate, ni tampoco impugnó esta situación ante un juez contencioso administrativo, de ser verdadera la justificación esgrimida.

Finalmente, aseguró que no es cierto que incurrió en una indebida interpretación de los hechos del caso por no tener en cuenta la existencia de una factura “proforma”, pues si bien es cierto que este tipo de documentos comerciales con aceptados en operaciones internacionales, deben reunir los requisitos que indiquen claramente esta naturaleza, en el contenido de los mismos.

A su juicio se acreditó que en el caso no se verificó la existencia de la factura proforma, sino, de dos facturas comerciales que trataron de justificar una misma mercancía, en diferentes etapas de tránsito aduanero, por lo que no debía aceptarse su liberación; llama la atención del despacho que tanto la Factura 3492 como la Factura 0030, tienen la misma fecha de emisión, por lo que se hace patente que se trataron de dos facturas frente a un mismo bien y no de una factura proforma.

## **5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.**

En providencia del día tres (3) de julio de dos mil diecinueve (2019), se procedió a dar aplicación a lo dispuesto en el inciso final del artículo 181 del C.P.A.C.A., esto es, se les otorgó a las partes del proceso la oportunidad de presentar alegatos de conclusión por escrito.

Tanto la parte demandante como la entidad accionada presentaron sus alegaciones finales en oportunidad (fls. 348-353 y 354-358), reiterando respectivamente, la argumentación contenida en su escrito de contestación de la demanda en relación a la inexistencia o no, de vulneraciones al principio de legalidad, tipicidad y debido proceso, dentro del procedimiento administrativo sancionatorio que culminó con los actos objeto de demanda.

## **II. EL PROCESO**

### **1. LAS PARTES**

**A. Entidad demandada:** UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

**B. Demandante:** GPCARS S.A.S.

### **2. ACTUACIÓN PROCESAL DEL DESPACHO**

Mediante providencia del día veintiuno (21) de mayo de dos mil diecinueve (2019), se fijó fecha para la celebración audiencia inicial, la cual tuvo lugar posteriormente el 3 de julio de 2019 en la cual se surtieron las etapas contempladas en el artículo 180 del C.P.A.C.A., se corrió traslado de las documentales allegadas, se ordenó el decreto de las pendientes por recaudar; y se otorgó a las partes la oportunidad de presentar sus alegatos de conclusión por escrito.

No se observa causal de nulidad que pudiese invalidar el proceso y, en consecuencia, procede el Despacho a proferir decisión de fondo, previas las siguientes:

## **III. CONSIDERACIONES DEL DESPACHO**

### **1. COMPETENCIA**

El Despacho es competente para conocer en primera instancia la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho puesta a consideración, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 155 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>2</sup>.

## 2. CUESTIÓN PREVIA

Antes de entrar al estudio de los cargos formulados en el escrito de la demanda, el despacho considera necesario aclarar que en diligencia celebrada el 3 de julio de 2019, el despacho agotó la etapa de pruebas en audiencia inicial, denegando unas solicitudes periciales elevadas por el apoderado de la sociedad accionante.

Interpuesto el correspondiente recurso de apelación contra dicha decisión, este estrado judicial lo concedió en el efecto devolutivo, informándole al interesado que en todo caso, debería cancelar las expensas y presentar los comprobantes a fin de dar cumplimiento a lo establecido en el Artículo 324 del Código General del Proceso, so pena de declararse desierto el recurso<sup>3</sup>.

No obstante, no se encuentra registro en el Sistema Siglo XXI, en los buzones del despacho o en el cuaderno principal del plenario (en documental física en dicha época) de comprobante de pago alguno efectuado en el término concedido por este despacho, lo cual dio lugar a que el recurso no se remitiera en alzada.

Se concluye entonces, que el recurso de apelación interpuesto por el mandatario judicial de la sociedad GPCARS SAS no cumplió con las condiciones previstas por la norma procesal y por lo mismo se encuentra desierto, y en firme la decisión de pruebas proferida por este despacho en audiencia de 3 de julio de 2019.

## 3. FIJACIÓN DEL LITIGIO Y PROBLEMA JURÍDICO

---

<sup>2</sup> **Artículo 155. Competencia de los Jueces Administrativos en primera instancia** “Los Jueces administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:  
(...)”

3. De la nulidad y restablecimiento del derecho en que se controvierten actos de cualquier autoridad cuando la cuantía no exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales vigentes ...”

<sup>3</sup> Ver acta de Audiencia No. 077 específicamente a folio 341 del cuaderno principal en el proveído.

Atendiendo lo dispuesto en el numeral 7º del artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, dentro de la audiencia inicial, se procedió a fijar el litigio, estableciéndose, los siguientes hechos, en lo relevante:

- I. La demandante GP CARS S.A.S. tiene como objeto social la importación de vehículos de alta gama al territorio nacional, a través de la Zona Franca (Marca Ferrari y Maserati entre otros), para su posterior venta.
- II. El acuerdo entre la accionante GP CARS S.A.S., como importador de los vehículos y el proveedor del exterior, consiste en que el primero realiza el giro de anticipos – Banco de la República Circular Reglamentaria DCIN-82 de 2004, que garantice la operación de importación y envío de los vehículos, sumas que son canalizadas mediante formulario cambiario No. 1 de anticipo, posteriormente y una vez son vendidos, la compañía legaliza la operación cambiaria con la presentación de formularios de CORREVAL para la legalización de las declaraciones de cambio por importación de bienes formulario No. 28, de acuerdo con la factura de venta del carro.
- III. En el año 2009 la Compañía introdujo a zona franca de Bogotá el vehículo Maserati, identificado con chasis ZAMHLA5A390048331, lo anterior respaldado en el formulario de movimiento de mercancías No. 919179993 del 28 de agosto de 2009 y fundamentado en la factura proforma No. 3492 del 31 de julio 2009, las cuales son usuales en la importación de vehículos, posteriormente la Compañía importó el vehículo al territorio aduanero nacional soportado en la factura comercial de venta No. 30, por valor EXW, equivalente a USD \$82.300, para lo cual presentó la declaración de importación inicial con sticker No. 23224014628472 del 15 de septiembre de 2009, con declaración de modificación con sticker No. 13494010625981 del 02 de marzo de 2010.
- IV. Mediante requerimiento Ordinario de Información No. 03 .238. 420. 403. 000 .307 del 31 de enero de 2012, la División de Gestión de Fiscalización le solicitó a GPCARS poner a su disposición la mercancía objeto de investigación, para efectos de su aprehensión y definir la situación jurídica, so pena de imponer una sanción del 100% del valor en aduana del mismo.
- V. El 17 de mayo de 2012, con el fin de evitar mayores perjuicios y discusiones con la administración, GP CARS procedió a realizar la declaración de importación, legalización y pago con sticker No. 09051040528711 del 17 de mayo de 2012, en el cual se legalizó el formulario anterior No.

032012000323028-01 el 7 de marzo de 2012, relacionado con el vehículo Maserati, identificado con chasis ZAMHLA45A390048331.

- VI. Mediante acto administrativo No. 03-238-420-135-01-0002838 del 04 de junio de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, ordenó el archivo del expediente aduanero No. OI 2010 2012 1489 a nombre de la Sociedad GP CARS S.A.S., toda vez que respecto de la mercancía amparada en la declaración de importación con sticker No. 23224014628472 del 15 de septiembre de 2009, con declaración de modificación con sticker No. 13494010625981 del 2 de marzo de 2010, la compañía presentó la declaración de legalización No. 09051040528711 del 17 de mayo de 2012 en los términos y condiciones establecidos por la normatividad aduanera y con el fin de subsanar una supuesta infracción que le atribuía la administración.
- VII. El 23 de enero de 2013, la División de Gestión de Control Cambiario formuló pliego de cargos No. 1-03-248-427-301-22-0056 a GP CARS S.A.S., por presunta infracción al régimen cambiario a la parte accionante.
- VIII. A través de escrito de 22 de marzo de 2013, oficio radicado No. 004118, la Sociedad GP CARS, presentó escrito de respuesta al pliego de cargos y allegó documentación con el fin de demostrar el cumplimiento de las obligaciones cambiarias en la importación de los citados vehículos.
- IX. El 26 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuesto de Aduanas Nacionales, profirió la Resolución sancionatoria No. 1-03-241-433-601-222-1615, mediante la cual le impone sanción a la demandante por valor de \$64.871.286, acto administrativo que se notificó el 31 de diciembre de 2013; frente a lo cual la accionante interpuso recurso de reconsideración el 30 de enero de 2014, el cual fue resuelto por la DIAN, el 19 de diciembre de 2014, mediante Resolución No. 03-236-408-610-887, notificada el 06 de enero de 2015, confirmando el acto administrativo recurrido.

Ahora bien, la apoderada de la Dirección de Aduanas y Impuestos Nacionales – DIAN, hizo pronunciamiento sobre los hechos, señalando al respecto que los hechos A Y B, que equivalen a 1 y 2, no le constan; que los hechos C, D, E, F, G, H I y J, que corresponde a los hechos 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9 y 10, son ciertos, sin embargo respecto del hecho C o (3), es cierto lo referente a la introducción de los vehículos relacionados, pero no es cierto que se hayan soportado en facturas proforma para su ingreso a Zona Franca, que es un hecho que se debe precisar que para las declaraciones de importación inicial

pese a tratarse de los mismos vehículos, fueron presentados unas facturas diferentes a las que se tuvieron en cuenta en la autorización del tránsito aduanero.

## **Problema Jurídico**

Enunciados los supuestos fácticos en que se circunscribe el objeto de este medio de control, encuentra el Despacho que la controversia gira en torno a:

*“Verificar si la decisión contenida en los actos administrativos demandados se encuentra viciada de nulidad, i) por vulneración del principio de legalidad y de buena fe, ii) por falsa motivación, iii) por indebida apreciación de las pruebas y datos aportados, por lo cual y para tal fin se examinarán los siguientes interrogantes:*

- a. El hecho generador de la sanción impuesta en el presente asunto se encuentra plenamente probado?*
- b. La entidad demandada al adoptar la decisión contenida en los actos administrativos acusados, incurrió en infracción a las normas que debía fundarse, esto en cuanto al régimen cambiario?<sup>4</sup>”.*

## **4. CASO CONCRETO**

El Despacho procederá a analizar cada uno de los vicios de nulidad alegados por la parte demandante y los cargos expuestos en cada uno de ellos, los cuales se sintetizaron en la fijación del litigio.

Ahora, por encontrarlo necesario y relevante, se abordará en primer lugar lo concerniente a los supuestos yerros en que incurrió la administración aduanera en la tipificación de las conductas investigadas, así como la aparente falta de daño producido a los fines del régimen de control cambiario; posteriormente se analizarán los puntos de concepto de violación referidos a la apreciación de las pruebas y los hechos del caso.

### **3.1 De la tipificación de la conducta**

---

<sup>4</sup> Conforme a la fijación del litigio efectuado en audiencia inicial de 3 de julio de 2019, cuya acta reposa a folio 335 del cuaderno principal del expediente y la grabación audiovisual en medio magnético (CD) a folio 347.

Con el fin de determinar si en los actos administrativos demandados se infringieron las normas señaladas por la demandante, el Despacho citará las disposiciones aplicadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el sustento jurídico de la sanción impuesta.

El Capítulo II del Título I de la Resolución Externa No. 8 del 5 de mayo de 2000, “*por la cual se compendia el régimen de cambios internacionales*”, de la Junta Directiva del Banco de la República, trata sobre la canalización de las divisas relacionadas con las importaciones a través del mercado cambiario en los siguientes términos:

**“Artículo 10. 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**”.* (Resaltado adicional).

Así mismo, el señalado instrumento regulatorio señala en su artículo 7 las actividades sujetas a la canalización obligatoria dentro del mercado de cambios, así:

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

**1. Importación y exportación de bienes. (...)** (Negritas del despacho)

A su vez, la Circular reglamentaria D-CIN 83 del 2008 proferida por el Banco de la República y sus correspondientes modificaciones, en especial la efectuada el 16 de febrero de 2009, “*Asunto: 10. Procedimientos Aplicables a las Operaciones de Cambio*” contenida en el Boletín No. 008 de 17 de febrero de 2009, dispuso lo siguiente:

*“(…) Cuando el importador realice con recursos propios, pagos anticipados sobre futuras importaciones, deberá diligenciar la declaración de cambio por importaciones de bienes (Formulario No. 1) numeral cambiario 2017 y dejar **constancia de las condiciones de pago y de despacho de la mercancía acordadas con el proveedor del exterior.** (...)*

*Cuando el importador no haya pagado la mercancía que resulta averiada, podrá descontar el valor del deterioro de la mercancía anotando en las casillas ‘valor moneda giro’ y ‘valor USD’ de la declaración de cambio por importaciones de bienes (Formulario No. 1) el valor efectivamente pagado. Asimismo, podrá justificar en la casilla de observaciones la diferencia entre el precio consignado en la declaración de importación y el valor efectivamente girado.*

*Los importadores de bienes podrán descontar del valor a girar al exterior, los descuentos que concede el vendedor por defecto de la mercancía, por pronto pago o, por volumen de compras, siempre y cuando se trate del mismo proveedor y de prestaciones periódicas. **En la declaración de cambio por importaciones de***

**bienes (Formulario No. 1), en la casilla de observaciones se dejará constancia de este hecho. (...)**. (Subrayado y resaltado de juzgado).

De otro lado, el ordenamiento jurídico estableció en el sistema de responsabilidad cambiaria algunos tipos de infracción en donde se presume la comisión de la conducta reprochable, en varios cuerpos normativos; entre ellos, la Ley 383 de 1997 en su artículo 6, que fuera modificado por el artículo 72 de la Ley 488 de 1998 que dispone lo siguiente:

**"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".*

En concordancia, en el Memorando 310 de 12 de mayo de 2005 elaborado por el Director de Aduanas de la DIAN, se establecieron algunos eventos en los cuales podrían evidenciarse conductas que se presumen como infracciones cambiarias:

"(...)

1. *Resoluciones de Decomiso, cuando las mismas afectan a quien introdujo la mercancía al territorio nacional o al importador de la misma.*
2. *Resoluciones de Rescate y Entrega por Legalización. (...)*"

Ahora, debe destacarse que el régimen de infracción cambiaria hace parte del ejercicio del *ius puniendi* radicado en cabeza del Estado, ámbito de esta función que a diferencia del derecho penal, se enmarca en la protección de bienes jurídicos que interesan a la Administración Pública y al correcto funcionamiento del ordenamiento nacional.

Este despliegue de potestad sancionatoria en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene como finalidad principal la protección y sostenimiento de la soberanía económica del Estado, de ahí que la Carta Política haya dispuesto

un control restrictivo a las operaciones en donde intervienen particulares en materia de cambios y divisas en razón a la importancia nacional y al interés público.

De ahí que, si bien el **principio de tipicidad**<sup>5</sup> (relacionado estrechamente con el de legalidad), se extiende a este ámbito sancionatorio como una de las garantías del estado de derecho, que hace referencia a la obligación estatal de definir con claridad y especificidad el acto, hecho u omisión constitutivo de la conducta reprochada por el ordenamiento, existe una opacidad que le diferencia en comparación al sistema penal, pues aquí se establecieron por el legislador unos elementos de **responsabilidad objetiva** que han sido aceptados en el orden legal, como fue analizado por la Corte Constitucional en Sentencias C-010 de 2003 y C-599 de 1992.

Así que no resulta extraño a este despacho, que la Administración aduanera haya sustentado normativamente la apertura de una investigación en régimen de cambios bajo unas disposiciones que presumen la existencia de una infracción ante la existencia de unos eventos puntuales, pues el legislador cuenta con la competencia para delimitar las sanciones, procedimientos y penas en los diferentes regímenes sancionatorios, siempre y cuando respete el núcleo de la garantías debidas a los administrados; en palabras del Alto Tribunal de lo Contencioso:

*“(…) en relación con la posible vulneración de la presunción de inocencia en el citado pronunciamiento se dijo que la misma es una presunción iuris tantum que admite prueba en contrario, de modo que ocurrido el hecho constitutivo de la infracción al régimen cambiario no opera ipso iure la imposición de la respectiva sanción, sino que es necesario que la administración formule previamente cargos a los infractores por los hechos investigados si se considera que efectivamente se ha presentado tal violación, para lo cual de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto 1092 de 1996 debe expedir un acto administrativo motivado en el cual se haga una relación de los hechos constitutivos de las posibles infracciones cambiarias, las pruebas allegadas, las normas que se estiman trasgredidas, el análisis de las operaciones investigadas frente a disposiciones aplicables y una liquidación en moneda legal colombiana de las operaciones objeto de los cargos, a la tasa de cambio representativa del mercado vigente en la fecha de ocurrencia de los hechos. (…)*

*(…) esta Corporación ha aceptado la responsabilidad objetiva de manera excepcional para el régimen cambiario y así lo ha venido reiterando, tal como se verá a continuación.*

*A partir de la Sentencia C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero, si bien se aceptó la aplicación del principio de culpabilidad en materia tributaria cuando se ha incumplido con el deber de presentar personalmente la declaración de impuestos, también se reconoció la excepcionalidad de la responsabilidad objetiva en ciertos campos del derecho administrativo como el régimen de cambios, reiterándose la doctrina contenida en la Sentencia C-599 de 1992 y*

---

<sup>5</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-219 de 2017, magistrado ponente Iván Humberto Escrucera Mayolo.

*advirtiendo que los principios del derecho penal se aplican con ciertos matices a todas las formas de actividad sancionadora del Estado.*

*En Sentencia C-506 de 2002, M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra, la Corte si bien toleró la disminución de la actividad probatoria de la administración encaminada a probar la culpa del sancionado que en materia de aplicación de sanciones tributarias y sin llegar a aceptar la responsabilidad objetiva, nuevamente reiteró la aceptación excepcional de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria cambiaria. (...)*<sup>6</sup>.

En concordancia, la corporación judicial mantuvo su posición respecto a la validez de las presunciones legales en las tipificaciones enunciadas en el régimen cambiario, al examinar el contenido del artículo 6º de la Ley 383, en Sentencia de 14 de junio de 2018, las cuales no lesionan el principio de legalidad y el debido proceso de los administrados, teniendo en cuenta que admiten prueba en contrario y es deber del interesado aportarlas para contradecir estas ficciones jurídicas:

*“(...) De acuerdo con las normas reseñadas y la jurisprudencia citada, se presume que existe violación al régimen cambiario en los siguientes casos: Cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado o; Cuando se introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras o; 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 la sentencia del 14 de agosto de 2013, en la que se 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:*

*‘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”<sup>1</sup> 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 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)<sup>3</sup>. Las presunciones iuris et de iure no admiten prueba en contrario. En cambio las presunciones iuris tantum, sí. La presunción consagrada*

<sup>6</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Sentencia de segunda instancia de 26 de octubre de 2009. Radicación 25000-23-27-000-2004-00142-01(16371). Actor: Empresa de Licores de Cundinamarca. Demandado: DIAN.

*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 indicador 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.’*

*(...) 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. (...)’<sup>7</sup> (Resaltado adicional).*

De lo referido se puede colegir que es postura constante la aceptación de las presunciones legales establecidas en materia cambiaria que dan lugar a la tipificación de conductas infractoras, siempre y cuando se permita que el investigado en ejercicio de sus garantías de contradicción pueda refutarlas a través de pruebas suficientes.

En el caso *sub–lite* se encuentra que la División de Gestión de Control Cambiario de la DIAN formuló pliego de cargos contra la sociedad GPCARS S.A.S., por aparentemente no canalizar a través del mercado cambiario el valor total correspondiente a la mercancía nacionalizada (vehículo de marca Maserati con Chasis ZAMHL45A390048331) conforme a la factura comercial 3492 relacionada

---

<sup>7</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Consejera ponente: Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez. Sentencia de segunda instancia de 14 de junio de 2018. Radicación número: 13001-23-31-000-2008-00361-01. Actor: SOCIEDAD AREDA MARINE FUEL C.I. S.A. Demandado: DIAN

con la Declaración de importación No. 23224014628472 de 15 de septiembre de 2009.

El ente de control efectuó la adecuación típica de la conducta de acuerdo a la presunción establecida en el Inciso Tercero del Artículo 6 de la Ley 383 de 1997 (modificado por el Artículo 72 Ley 488 de 1998) que indica la existencia de violación al régimen cambiario *cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas*, basado en la existencia de una declaración de legalización en la que se reconoció y pago frente al valor de la mercancía registrada en Factura 3492 de 17 de mayo de 2012, por valor de USD \$113.000, pero con legalización de movimientos canalizados, únicamente en USD \$82.300.

En consonancia, aplicó lo previsto en el Memorando 310 de 12 de mayo de 2005 respecto a los posibles insumos de las presunciones de la disposición citada en párrafo anterior, para concluir que el caso se enmarcaba en las investigaciones aduaneras originadas en Decomiso o entrega por legalización de mercancías introducidas al país; finalmente concluyó que existían méritos suficientes para sancionar a la importadora conforme al Numeral 2 del Artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011, al pagar a través del mercado no cambiario el valor total de la operación de importación que era objeto de canalización obligatoria.

Para el despacho entonces, resulta claro que la Autoridad de Aduanas aplicó correctamente los tipos de infracción al caso, pues haciendo uso de las presunciones legales establecidas por la misma Ley, y en apoyo de los hallazgos evidenciados en la investigación de fiscalización aduanera (exp. IO201020121489), determinó la existencia de una declaración de legalización en que se reconoció una factura comercial (3492) con un valor de la mercancía mayor al canalizado, conforme a los formatos de declaraciones de cambio suministradas por el Intermediario del Mercado Cambiario (IMC) Correval SAS.

Dicha presunción no desvirtuada -a juicio de la autoridad aduanera- dio lugar a la aplicación de la sanción prevista en el ordenamiento jurídico, en la Resolución 1-03-241-433-601-222-1615 de 26 de diciembre de 2013, que en su parte decisoria dispuso:

*(...)*

*Artículo-Primero: Imponer a la sociedad GPCARS S.A.S. con NIT No. 900.273.463-2 una multa a favor de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por la suma de SESENTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS SETENTA Y*

*UN MIL DOSCIENTOS OCHENTA Y SEIS PESOS M/CTE (\$64.871.286), por violación al artículo 10 de la Resolución Externa 8 de 5 de mayo de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, **con fundamento en el Artículo 6 de la Ley 383 de 1997 modificado por el Artículo 72 de la Ley 488 de 1998 por no canalizar a través del mercado cambiario el valor total correspondiente a la mercancía legalizada con la Declaración No. 09051040528711 del 17 de mayo de 2012 y sobre la cual la División de Gestión de Fiscalización expidió el Auto de Archivo No. 03-238-420-135-01-0002838 del 4 de junio de 2012, según lo expuesto en la parte motiva de esta Resolución. (...)**<sup>8</sup>. (Negritas del juzgado).*

En ese sentido, no habría lugar a la indebida adecuación típica de la conducta como lo adujo la parte actora en la sustentación del cargo, pues el ente de control no investigó la infracción como si se tratase de la canalización de un valor inferior al declarado en los documentos de aduanas, como se indica en el Numeral 4 artículo 3 del Decreto 2245 de 2011, sino al pago parcial a través de medios no autorizados del valor restante de lo importado, dado que el existir la factura 3492 y una declaración de legalización que buscaba el rescate de la mercancía con pago de sanción aduanera, se presumía que el valor de USD \$113.000 fue pagado pero no canalizada la diferencia, conforme a la información suministrada por el IMC.

Independiente de la suficiencia de la valoración probatoria llevada a cabo para asumir si no se desvirtuaba la presunción normativa que dio lugar a la imposición de la multa, la subsunción típica de la conducta que fuera realizada por la DIAN en el procedimiento de responsabilidad cambiaria cumplió los mínimos contemplados por la jurisprudencia citada, en razón a que las conductas indicadas en las tipificaciones fueron preestablecidas, al igual que la sanción imponible, con lo cual se respetó el principio de legalidad y tipicidad en este caso.

Por la misma línea, no habría lugar a la declaración de nulidad bajo el argumento de la accionante de la falta de materialización de un daño real a los fines del régimen de control en materia cambiaria, pues tratándose de un régimen con elementos objetivos, el daño al bien jurídico protegido nace con el mero incumplimiento de las obligaciones, en razón de las presunciones legales establecidas.

Evidenciado entonces que la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá efectuó una adecuación de tipo infractor a los hechos que consideró como lesivos en el régimen de mercado cambiario, de manera suficiente y completa, el despacho encuentra que no se acredita el vicio de nulidad endilgado, y por lo mismo **declara los puntos del cargo como no probados.**

---

<sup>8</sup> Específicamente visible a folio 38 del cuaderno principal del expediente judicial.

### 3.2 Del debido proceso

Ahora, en relación a los cargos referidos a *“Exclusión de responsabilidad por no estar obligado a girar lo no debido”, “desviación de las atribuciones propias de la DIAN”, “cumplimiento del régimen cambiario colombiano”, “Indebida valoración probatoria”, “cumplimiento por parte de la actora de los fines perseguidos por el Régimen Cambiario, “violación del principio de Buena Fe”, y “desconocimiento de los principios de legalidad y proporcionalidad establecidos en la Ley 1607 de 2012”*, el despacho advierte que se relacionan directamente con la motivación del acto sancionatorio, el análisis probatorio efectuado por la Administración y las garantías del debido proceso, lo que da lugar a su estudio en conjunto a fin de resolver las inquietudes en la demanda.

Bajo dicho marco de referencia debe decirse que esta Sede Judicial desde antaño ha sostenido respecto al debido proceso, que no cualquier irregularidad en el trámite de una actuación administrativa es suficiente para que se declare la nulidad de una decisión de la administración, puesto que para que ello ocurra es necesario que tal situación afecte de manera sustancial el núcleo esencial del mencionado derecho, el cual está compuesto por tres garantías a saber:

- i)** El derecho al juez natural o funcionario competente.
- ii)** El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa.
- iii)** Las garantías de audiencia y defensa.

Debe aclararse, que si bien las protecciones procesales cimentadas en el artículo 29 constitucional fueron prolongadas por regla general a todas las actuaciones del Estado frente al individuo, -y por lo mismo, a los procedimientos administrativos- con la finalidad de establecer un orden normativo al ejercicio de las funciones de las autoridades públicas frente a los ciudadanos, lo cierto es que se establecieron algunas salvedades a la integración del principio del debido proceso en lo administrativo, en razón a los diferentes fines perseguidos y los medios coercitivos de otros ámbitos del derecho punitivo, tales como el derecho penal:

*“En este sentido, debe advertirse que lo que supone el artículo 29 de la Carta, en su primer inciso, no es que las reglas del debido proceso penal se apliquen a todas las*

*actuaciones judiciales o administrativas o de carácter sancionatorio; en verdad, lo que se propone el Constituyente es que en todo caso de actuación administrativa exista un proceso debido, que impida y erradique la arbitrariedad y el autoritarismo, que haga prevalecer los principios de legalidad y de justicia social, así como los demás fines del Estado, y que asegure los derechos constitucionales, los intereses legítimos y los derechos de origen legal y convencional de todas las personas<sup>9</sup>.*

Así, dentro del marco de aplicación al derecho administrativo, conforme se expresó en líneas antecedentes, no todas las garantías derivadas del principio al debido proceso del ámbito penal pueden trasladarse de manera inmutable a las actuaciones de autoridades con funciones públicas, con lo cual, solamente las que componen el núcleo esencial de dicho postulado constitucional, son las llamadas a ser instituidas y aplicadas, de acuerdo a la norma que las establezcan en cada procedimiento o trámite creado.

Es de destacar que este Despacho en anteriores oportunidades ha establecido que la obligación de la Administración de realizar un adecuado recaudo y análisis de las pruebas se encuentra intrínsecamente ligado al derecho de los administrados al debido proceso, por cuanto del mismo se elabora la motivación del acto administrativo, con lo cual, el estudio de los medios de convicción se constituye en otra garantía de rango constitucional, derivada del principio de legalidad, erigida como un límite al ejercicio del poder público y, este caso, al *ius puniendi* del Estado.

Por ello, el respeto al debido proceso en líneas generales incluye la obligación por parte del operador jurídico de evaluar y valorar las pruebas debidamente aportadas, decretadas y practicadas, con el fin de dar un sustento probatorio a las decisiones que profiera:

*(...) Aun cuando el artículo 29 de la Constitución confiere al legislador la facultad de diseñar las reglas del debido proceso y, por consiguiente, la estructura probatoria de los procesos, no es menos cierto que dicha norma impone a aquél la necesidad de observar y regular ciertas garantías mínimas en materia probatoria. En efecto, como algo consustancial al derecho de defensa, debe el legislador prever que en los procesos judiciales se reconozcan a las partes los siguientes derechos: i) el derecho para presentarlas y solicitarlas; ii) el derecho para controvertir las pruebas que se presenten en su contra; iii) el derecho a la publicidad de la prueba, pues de esta manera se asegura el derecho de contradicción; iv) el derecho a la regularidad de la prueba, esto es, observando las reglas del debido proceso, siendo nula de pleno derecho la obtenida con violación de éste; v) el derecho a que de oficio se practiquen las pruebas que resulten necesarias para asegurar el principio de realización y efectividad de los derechos (arts. 2 y 228); y vi) el derecho a que se evalúen por el juzgador las pruebas incorporadas al proceso<sup>10</sup>.* (Negritas fuera de texto).

<sup>9</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-599 de 10 de diciembre de 1992. Magistrado Ponente Fabio Morón Díaz.

<sup>10</sup> Corte Constitucional. Sentencia T-916 de 18 de septiembre de 2008. Clara Inés Vargas Hernández.

Dichas garantías contempladas para los procesos judiciales pueden ser extendidas a los procedimientos administrativos, pues como se indicó anteriormente, es congruente con la obligación de motivar los actos administrativos sancionatorios, señalando las razones jurídicas que los fundamentan y las pruebas que acreditaron las infracciones cometidas, pues supone la base para ejercer debidamente la contradicción y defensa:

*“(...) La sentencia SU-917 recogió los preceptos fijados por la jurisprudencia de esta Corporación al identificar los elementos constitucionales que sostienen el deber de motivar los actos administrativos. En síntesis, se relacionan los siguientes:*

*(...) Debido proceso. Igualmente, el artículo 29 superior plantea como presupuesto para hacer efectivo el derecho de contradicción y de defensa, que los administrados tengan argumentos que puedan ser controvertidos cuando no están de acuerdo con las actuaciones de las autoridades. De esta forma, cuando en el acto no se expresan las razones que han dado sustento a la decisión, el particular se encuentra en un estado de indefinición derivado de la imposibilidad de expresar los motivos por los que disiente de la decisión tomada, vulnerando así su derecho a controvertir la actuación con la que no está de acuerdo. (...)”<sup>11</sup> (Subrayas fuera de texto).*

En consonancia, el ordenamiento jurídico ha considerado que el funcionario competente goza de autonomía dentro de la valoración probatoria para apreciar libremente los medios de probanza y determinar cuáles son idóneos para acreditar unos supuestos en concreto; no obstante, ello no se transforma en una autorización para que dentro de la discrecionalidad con que cuenta pueda emitir decisiones arbitrarias sin mencionar las pruebas en que basa sus decisiones, o de los razonamientos que dieron lugar a dicha apreciación, o de los argumentos por los cuales considera que los medios allegados por el interesado no tienen el valor o la suficiencia para cambiar el sentido de su resolución.

De ahí que se haya señalado por la doctrina moderna que la valoración de las pruebas debe realizarse en conjunto conforme a las reglas de la sana crítica, como lo ha dispuesto el Código General del Proceso en su artículo 176, y en su momento, el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil (derogado); frente al análisis del conjunto de las pruebas, ha considerado el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo lo siguiente:

*“(...)”*  
**3.2.4. Del principio de la unidad de la prueba.**

---

<sup>11</sup> Corte Constitucional. Sala Quinta de Revisión. Sentencia T-204 de 14 de marzo de 2012. Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio.

*El tratadista Hernando Devis Echandía respecto de este principio, manifiesta que ‘(...) significa [...] que el conjunto probatorio del proceso forma una unidad, y que, como tal, debe ser examinado y apreciado por el juez, **para confrontar las diversas pruebas**, puntualizar su concordancia o discordancia y concluir sobre el convencimiento que de ellas globalmente se forme<sup>12</sup>.*

*En similar sentido, el tratadista Hernán Fabio López Blanco<sup>13</sup>, explica que ‘consiste en que **las pruebas deben ser analizadas en su conjunto**, buscando precisar lo que de su análisis integral puede extraerse para llevar la certeza sobre los hechos cuya comprobación se pretende’.*

*También precisa, que el artículo 187 del C.P.C. acoge esta regla al resaltar que ‘las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos’. Dice el tratadista que con esta disposición queda claro que ‘del estudio integral, <<en conjunto>>, de las diversas pruebas practicadas o aportadas es que el juez debe fundar su determinación tomando de todas y cada una de ellas las bases necesarias para formar su convencimiento’.*

*La Sala comparte las anteriores reflexiones doctrinales, toda vez que, en efecto, de conformidad con el artículo 187 del C.P.C. las pruebas deben ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el juez debe exponer, siempre y de manera razonada, el mérito que se asigne a cada una. (...)’<sup>14</sup>” (Negritas fuera de texto)*

Bajo estas premisas, se concluye que en el presente asunto es necesario verificar si existió una omisión probatoria por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el trámite sancionatorio adelantado, y además que la misma haya afectado de manera sustancial la actuación al ser relevante en la apreciación en conjunto de las pruebas, pues se entiende que no cualquier medio fútil o inconducente podría acarrear la nulidad de los actos administrativos que decidieron de fondo la investigación de infracción cambiaria.

En el caso *sub judice*, se encuentra que la Resolución No. 1-03-241-433-601-222 de 26 de diciembre de 2013 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, acto por medio del cual se decidió de fondo un procedimiento sancionatorio cambiario, mencionó expresamente las pruebas allegadas a la actuación, tanto por los funcionarios de la entidad como los remitidos por la sociedad investigada, incluso los que tuvieron lugar en el trámite administrativo aduanero anterior al expediente cambiario:

---

<sup>12</sup> "Hernando Devis Echandía. *Compendio de Derecho Procesal. Tomo II. Pruebas Judiciales. Octava Edición. Editorial ABC- Bogotá 1984. Págs. 16 y 17*".

<sup>13</sup> "Hernán Fabio López Blanco. *Procedimiento Civil. Tomo 3 Pruebas. Dupré Editores. Segunda Edición 2008. Págs. 39 y 41*".

<sup>14</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 13 de noviembre de 2014. Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01895-02 (17108). Actor: CROWN COLOMBIANA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

*“(…) Una vez analizadas las normas aplicables, el acervo probatorio que obra en el expediente y los argumentos presentados por la sociedad investigada, este despacho hace el respectivo análisis.*

*El GIT de Investigaciones Aduaneras I de la División de Gestión de Fiscalización inició investigación respecto a unas declaraciones de importación dentro de la preliminar PR 828 de 2010 y solicitó a la sociedad TRANSBORDER S.A. enviar copia de los documentos soporte de la operación de comercio exterior, encontrando que las facturas expedidas por el proveedor del exterior soporte de las operaciones de comercio exterior realizadas, contienen un valor superior al registrado en las declaraciones de importación, motivo por el cual las diligencias son remitidas al GIT Investigaciones Aduaneras II para que determine la legalidad de la mercancía y la posible aplicación del artículo 503 del Decreto 2685 de 1999.*

*Como consecuencia de lo anterior la División Gestión de Fiscalización profirió Requerimiento Ordinario de Información No.03-238-420-403-000-307 del 31 de enero de 2012 mediante el cual le solicitó a la sociedad GP CARS S.A. poner a disposición de esta Seccional la mercancía objeto de investigación y que se detallarán más adelante, a efectos de aprehenderla y definir su situación jurídica de acuerdo con lo establecido en el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999 por encontrarse dos facturas diferentes para cada operación.*

*En respuesta al requerimiento ordinario antes señalado, la sociedad investigada radica escrito mediante el cual manifiesta la voluntad de presentar ocho (8) declaraciones de legalización, teniendo en cuenta que el vehículo Ferrari chasis ZFFEX63X000165873 fue reexportado.*

*La mercancía correspondiente al vehículo MASERATI CHASIS ZAMHL-45A390048331 obtuvo levante No. 1882012M310000281 del 22/05/2012 con declaración de legalización número de aceptación No. 1882012M001118 del 17/05/2012 y autoadhesivo 09051040528711 de la misma fecha. Legalización que permitió subsanar la situación de ilegalidad de la mercancía objeto de estudio.*

*Una vez verificada la legalización de las mercancías que se encontraban en situación de ilegalidad, la División de Gestión de Fiscalización profirió el Auto de Archivo No. 03-238-420-135-01-0002838 del 4 de Junio de 2012 por presentación de la Declaración de Legalización No. 09051040528711 del 17/05/2012. La División de Gestión de Fiscalización de esta Seccional, aceptó el pago de los tributos dejados de pagar, así como el pago del rescate del 20% sobre el valor en aduana de la mercancía cuya descripción corresponde a MASERATI CHASIS ZAMHL45A390048331, realizado por la sociedad GPCARS S.A.S., que según la parte considerativa del mencionado acto administrativo presentó para este casos dos facturas con la misma descripción de mercancía y valor diferente.*

*La División de Gestión de Fiscalización remitió a la División de Gestión de Control Cambiario copia del Auto No. 03-238-420-135-01-0002838 del 4 de Junio de 2012, mediante la cual procedió al archivo de la investigación aduanera por presentación de la declaración de legalización (...). (Subrayas adicionales)*

Igualmente, en el contenido del acto sancionatorio (folios 34 a 37 del cuaderno principal) se puede encontrar el análisis en conjunto de las pruebas elaborado por la Administración Cambiaria, donde evalúa los hallazgos que apoyaron la ratificación de la presunción legal de infracción que fuera imputada en el acto de formulación de cargos, en contraposición a los medios de convicción aportados por la investigada:

*“(...) Manifiesta el Representante Legal de la investigada que procedieron a presentar declaración de legalización del vehículo con el fin de evitar controversias de valor y con base en el valor indicado en la factura proforma que difiere de la factura con la cual nacionalizó inicialmente la mercancía, a pesar de ser este el valor correspondiente al valor en aduanas del vehículo.*

*Al respecto este despacho observa que si bien es cierto dentro de lo acostumbrado en el ámbito de las negociaciones del comercio internacional, se expiden facturas comerciales proforma dentro de las diligencias previas y preparatorias de una operación de exportación, (como requisito comercial necesario para el diligenciamiento de la carta de crédito por parte del comprador del exterior), estas deben cumplir con ciertos requisitos entre ellos que en el cuerpo de la factura en el encabezado debe plasmarse la expresión "FACTURA PROFORMA".*

*Así las cosas, este despacho encuentra que las facturas presentadas como documento soporte al momento de presentar la declaración de legalización, en ninguna parte señala por parte del proveedor que corresponden a FACTURAS PROFORMA, requisito indispensable para evitar cualquier tipo de confusión con la factura comercial.*

*(...)  
Ahora bien, la característica importante de las presunciones legales a diferencia de las presunciones de derecho es que admiten prueba en contrario y sus efectos reales se remiten al ámbito probatorio, especialmente a la carga de la prueba. Las presunciones por estar determinadas previamente por el legislador traen como consecuencia que se libera de la carga de la prueba a quién la alega pues se entiende que por la ocurrencia de los hechos y circunstancias previos previstos en la ley se produce el hecho o la situación presumida, aunque es lógico que en algunas oportunidades sea necesario demostrar que los hechos o circunstancias previas que dan origen a la presunción, si sucedieron.*

*Luego, el efecto que se deriva de las presunciones legales es específicamente de carácter probatorio y procesal y se refleja en que la carga de la prueba se invierte, permitiéndole al investigado presentar prueba en contrario.*

*Siendo claro que el cargo propuesto por la División de Gestión de Control Cambiario hace alusión a la presunción legal prevista en el artículo 72 de la Ley 488 de 1998, como consecuencia de la legalización de la mercancía, una vez verificadas las pruebas obrantes dentro del expediente, este Despacho hace las siguientes precisiones:*

*Que la sociedad GPCARS realizó giros anticipados (numeral 2017) con el fin de cancelar el valor de las mercancías introducidas al territorio nacional (folios 62, 65).*

*Que analizado el valor que se encuentra relacionado en las facturas aportadas con ocasión a la presentación de la declaración de legalización, existe diferencia entre el valor que aparece en la factura No. 3492 que obra a folio 88 del expediente y el valor realmente canalizado.*

*Este despacho observa que la División de Gestión de Control Cambiario formuló cargos a la sociedad GPCARS S.A.S. por ser el importador y en consecuencia ser el obligado cambiario.*

*Del análisis de los documentos aportados y validados ante el IMC que para el vehículo descrito en la declaración de importación y legalización motivo de estudio, la canalización del valor de la mercancía se efectuó inicialmente por la sociedad GPCARS S.A.S. mediante declaraciones de Cambio F-1 Nos. 34765*

*del 21 de mayo de 2009 y 34766 (folios 62, 65) de la misma fecha bajo el numeral 2017, es decir, GIRO ANTICIPADO, cuya legalización presentó dicha sociedad ante el IMC CORREVAL el día 3/03/2011, relacionando la declaración de importación(modificación) formulario 032010000161337-4 del 2/03/2010 (folios 64 y 66).*

*(...)*

*Observa el Despacho que comparado, el valor canalizado respecto del valor que legalmente corresponde canalizar al importador, existe una diferencia (...)*  
(Subrayado adicional).

De los fragmentos transcritos del acto que definió el fondo del asunto, el despacho no advierte que la entidad accionada haya analizado con ligereza los documentos aportados a la investigación administrativa o que haya negado su valor probatorio de manera arbitraria por no permitir la contradicción a la presunción legal de ocurrencia de infracción endilgada.

En efecto se puede apreciar que el ente de control se refirió expresamente a las documentales con las que la investigada intentó demostrar que desde el trámite aduanero la Dirección de fiscalización erró en la interpretación de los hechos del caso, al considerar que la Factura “Proforma” numerada como 3492 de 31 de julio de 2009 correspondía a la que identificaba la operación comercial de importación y por lo mismo el valor descrito de USD \$118.468.

Contrario a lo declarado en el escrito de demanda, no es cierto que la DIAN se haya limitado a transformar las presunciones de infracción previstas en el artículo 6 de la Ley 383 de 1997 como “presunciones de derecho” para no admitir pruebas o justificaciones de la sociedad importadora, pues como se puede observar en lo reseñado del acto sancionatorio, la autoridad elaboró una ponderación de valor de los medios de convicción para concluir que no tenían la suficiencia para revocar los cargos formulados.

Precisamente la Dirección de Aduanas de Bogotá se refirió a las pruebas y los argumentos principales del escrito de descargos, manifestando que la Factura 3492 de 31 de julio de 2009 no podría tratarse de una PROFORMA, pues en el mismo documento no se identificaba como tal; de suerte que dicho soporte era el que realmente mostraba la realidad del valor de la operación por ser una FACTURA COMERCIAL y sobre la misma suma debían canalizarse las divisas a través del mercado cambiario.

Para el despacho resulta lógica y razonable la inferencia del ente de control, sin que se pueda afirmar -como en la demanda- que excedió su competencia ni que hubiese establecido requisitos de un documento que no ha sido regulado por la legislación interna: la PROFORMA es un documento de aceptación internacional como carta de intención del negocio a celebrar entre proveedor e importador, pero no reemplaza la obligación de expedir factura comercial; por ello debe **individualizarse e identificarse** ante la autoridad aduanera como documento proforma sin que deje lugar a dudas su naturaleza, características y alcance.

Por ello, sin entrar a examinar la legalidad del trámite aduanero de importación (pues el acto que cerró el expediente IO 2010 2012 1489 no fue objeto de demanda en este medio de control) este juzgado tampoco encuentra que las justificaciones de la sociedad GPCARS S.A.S. en la investigación cambiaria puedan rebatir los hechos demostrados en un procedimiento anterior, cuando en el mismo no se efectuaron las salvedades que hubiesen demostrado posteriormente la carencia de una actuación sancionatoria en materia cambiaria.

Le asiste razón entonces al apoderado de la parte accionada cuando manifiesta que este despacho no puede objetar las decisiones tomadas en el proceso de fiscalización de importación relacionado con el vehículo Maserati con Chasis ZAMHL-45A-390048331, cuando el mismo fue cerrado ante la declaración de legalización presentada por la misma sociedad investigada, sin que presentase algún recurso contra la decisión de archivo por pago, ni tampoco se haya acreditado que interpuso demanda de nulidad frente a los hechos que ahora ventila en este proceso judicial, en relación a la obligación cambiaria.

En ese sentido no reviste arbitrariedad alguna que la Dirección de Gestión de Control Cambiario haya formulado cargos a través del acto 1-03-248-427-301-22-0056 del 23 de enero de 2013, basada en una presunción legal de incumplimiento a las obligaciones cambiarias por parte de GPCARS S.A.S., al evidenciar que la investigada en trámite de fiscalización no presentó la mercancía para ser aprehendida, sino que a modo de rescate legalizó su nacionalización con el pago de la diferencia de los tributos y la correspondiente sanción, conforme al valor determinado en la factura 3492.

Tampoco es irrazonable que hubiese desestimado la manifestación de la sociedad importadora de mencionar que la factura presentada en la operación de comercio

internacional en realidad se trataba de una proforma que no obligaba a canalizar su valor, pues revisados los folios 92 y 97 del cuaderno principal, en donde reposan las facturas 3492 y 030 expedidas por el proveedor extranjero Maranello Motosport SA, no se advierten elementos que diferencien a la una de otra, como factura proforma y factura comercial, respectivamente.

Tampoco se evidenció que la resolución sancionatoria hubiese incurrido en violación al principio de buena fe por no aceptar que la Factura 3492 se tratase de una proforma en virtud de las certificaciones emitidas por el vendedor extranjero frente a la mercancía: precisamente ante las dudas suscitadas en ambas facturas por cuanto fueron emitidas en la misma fecha (31 de julio de 2009), en el ente de control juiciosamente decidió ordenar unas pesquisas que apoyaron su decisión de no aceptar los descargos de la importadora.

En efecto, luego de ordenar oficiar a las autoridades aduaneras de los países de Venezuela y Panamá en donde se ubica la zona de negocios del proveedor extranjero, las respuestas de los estados homólogos no permitieron verificar la información recibida de manos de la sociedad importadora: mientras el Estado Bolivariano de Venezuela (fl. 307) indicó que no se tenía registro de las operaciones de exportación realizadas por la empresa vendedora de la mercancía bajo seguimiento, la República de Panamá dio cuenta de una entrevista con una de sus funcionarias que mencionó la falta de control contable a los negocios realizados y al registro de facturas por ventas de las mercancías (fl. 170 – 174).

De ello se colige que existían suficientes indicios que apoyaban la presunción de infracción cambiaria imputada a la sociedad investigada, sin que fuera necesario como lo manifestó el apoderado de la actora, ordenar y efectuar una inspección a sus registros y asientos contables, pues como se indicó en la parte introductoria de este proveído, correspondía a la interesada aportar dichos medios probatorio en la oportunidad procesal correspondiente ante una formulación de cargos donde se presume la falta.

Téngase en cuenta que le compete la carga de la prueba, a quien alega un supuesto de hecho para conseguir el efecto jurídico que pretende, pues ha manifestado en reiteradas providencias el Máximo Órgano Jurisdiccional en lo Contencioso Administrativo, que dicho principio obliga tanto al juez, como a las partes:

“(...)

*En ese orden de ideas, el concepto de carga de la prueba se convierte en (i) una regla de conducta para el juez, en virtud de la cual se encontrará en condiciones de proferir fallo de fondo incluso cuando falte en el encuadramiento la prueba del hecho que sirve de presupuesto a la norma jurídica que debe aplicar y, al mismo tiempo, (ii) en un principio de autorresponsabilidad para las partes, derivado de la actividad probatoria que despliegan en el proceso, pues si bien disponen de libertad para aportar, o no, la prueba de los hechos que las benefician y/o la contraprueba de aquellos que, habiendo sido acreditados por el adversario en la litis, pueden perjudicarlas, las consecuencias desfavorables derivadas de su eventual inactividad probatoria corren por su cuenta y riesgo.*

*Como fácilmente puede advertirse, el aspecto en últimas más trascendente de las reglas de la carga de la prueba se concreta en las consecuencias que se derivan de su no satisfacción, esto es del no ejercicio de los derechos a la aportación o solicitud de práctica de pruebas o a la formulación de alegaciones dentro del proceso, si se tiene en cuenta que la finalidad de éste, para las partes, es la estimación o desestimación de la(s) pretensión(es) formulada(s) y que, por ello, dentro de él se lleve a cabo una instrucción encaminada a proporcionar al juzgador los elementos necesarios para que pueda efectuar la comparación entre los fundamentos de tal(es) pretensión(es) y el ordenamiento jurídico<sup>15</sup>. Y el de las consecuencias del incumplimiento de la carga de probar o de alegar es el aspecto más relevante, habida cuenta de que la parte que desee obtener un resultado favorable a sus pretensiones necesitará probar y alegar todo aquello que sea útil y pertinente para la defensa de su posición.*

*“En otros términos, «no existe un deber de probar, pero el no probar significa en la mayoría de los casos la derrota»<sup>16</sup>; las reglas de la carga de la prueba sirven para establecer cuál de las partes tendrá que soportar el resultado desfavorable derivado de una actividad probatoria o de la falta de alegación o de una alegación incompleta<sup>17</sup>, pues aunque el juez no disponga de todos los hechos cuyo conocimiento hubiera resultado necesario para fallar en uno u otro sentido, la prohibición de «non liquet» le obliga a resolver, en todo caso. Es entonces cuando las reglas de la carga de la prueba le indicarán en cabeza de cuál de las partes recaía la obligación de haber acreditado un determinado hecho y, por consiguiente, a quién corresponderá adscribir, en la sentencia, las consecuencias desfavorables derivadas de su no demostración, pues dichas reglas, precisamente, permiten al fallador cumplir con su función de resolver el litigio cuando falta la prueba, sin tener que abstenerse de dirimir, de fondo, la cuestión, para no contrariar, con un pronunciamiento inhibitorio, los principios de economía procesal y de eficacia de la función jurisdiccional. (...)»<sup>18</sup>*

En el caso, no se advierte que la sociedad investigada solicitara pruebas adicionales en el escrito de descargos (pág. 50 expd adm) ni tampoco en este medio de control, respecto a una revisión de su contabilidad para la época de los hechos, lo cual hace que su argumento de falta de apreciación probatoria caiga en el vacío.

<sup>15</sup> HINESTROSA, Fernando, *Derecho Civil Obligaciones*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, D.C., 1969, p. 180.

<sup>16</sup> MUÑOZ SABATÉ, Luis, *Técnica probatoria. Estudio sobre las dificultades de la prueba en el proceso*, Praxis, Barcelona, 1967, pp. 48-49.

<sup>17</sup> GUASP, Jaime, *Derecho Procesal Civil*, I., cit., p. 318.

<sup>18</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Subsección 'A'. Sentencia de recurso de Apelación de 10 de marzo de 2011. Consejero Ponente Mauricio Fajardo Gómez. Expediente: 6300123310001998 01. Actor: Samuel Díaz Cortéz. Demandado: Municipio de Armenia.

Para este estrado judicial es claro que el cotejo probatorio realizado por la Autoridad Aduanera cumplió con el principio de unidad de la prueba y el análisis en conjunto, determinando que los medios aportados por la interesada no desvirtuaban los hechos que dieron lugar a la imputación de cargos: la sociedad importadora presentó una declaración de legalización con base en la Factura Comercial 3492 de 31 de julio de 2009, a fin de amparar una mercancía sujeta a procedimiento de aprehensión y posterior decomiso y “evitar mayores discusiones con la administración”; además, no presentó observaciones adicionales al acto que cerró el proceso de fiscalización y no formuló demanda contenciosa por el supuesto yerro del ente de control.

Luego, no resulta conducente que en este medio de control señale que no existía pago pendiente por canalizar a través del mercado cambiario, cuando los mismos formularios de legalización de las declaraciones de cambio No. 28 indicaron que los pagos por anticipos abarcaban una suma de USD \$83.300, cuando lo correspondiente era canalizar el valor USD \$113.000; tampoco resultaba convincente que en sede de investigación cambiaria aportara una facturación comercial diferente con certificaciones del proveedor, cuando de las pesquisas efectuadas por las aduanas extranjeras se observaba que el vendedor no tenía un sistema de registro contable claro de sus ventas; discusiones que debían proponerse en la actuación aduanera y no en esta etapa procedimental.

Entendido entonces que los puntos del concepto de violación que se enmarcaron en afirmar la existencia de una factura proforma, no fueron comprobados, el despacho concluye que los cargos relacionados como “*exclusión de responsabilidad por no estar obligado a girar lo no debido*”, “*desviación de las atribuciones propias de la DIAN*”, “*cumplimiento del régimen cambiario colombiano*”, “*Indebida valoración probatoria*”, “*cumplimiento por parte de la actora de los fines perseguidos por el Régimen Cambiario*”, “*violación del principio de Buena Fe*”, y “*desconocimiento de los principios de legalidad y proporcionalidad establecidos en la Ley 1607 de 2012*”, **no prosperan.**

## **5. CONCLUSIÓN FINAL.**

Conforme con el estudio realizado a cada uno de los cargos y argumentos de la demanda, según las pruebas obrantes en el expediente y a la luz de las normas aplicables al caso, es claro que la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados no fue desvirtuada, habida cuenta que la DIAN actuó

en el marco de su competencia, con aplicación de las normas en que debía fundarse y respetó los derechos de audiencia y defensa, razones suficientes para desestimar las pretensiones elevadas por la parte actora y denegar las súplicas de la demanda, por cuanto no fueron comprobadas las causales de nulidad esgrimidas.

## **6. CONDENAN EN COSTAS.**

Finalmente, el Despacho no impondrá condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo previsto por el numeral 8º del artículo 365 del Código General del Proceso<sup>19</sup>, pues no encuentra que su conducta en este proceso, amerite tal decreto, en tanto, se trató de su ejercicio de acción, sin trámite dilatorio.

Lo anterior, siguiendo la orientación que ha reiterado la Jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>20</sup>, en el sentido que tal condena no es automática en el nuevo ordenamiento procesal administrativo y de lo contencioso administrativo, pues el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, contiene un verbo facultativo – “dispondrá”, máxime cuando no existe prueba de la causación de gastos que funden esa condena.

En mérito de lo expuesto, **JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO DE ORALIDAD DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ– SECCIÓN PRIMERA**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

### **RESUELVE:**

**PRIMERO: NIÉGUENSE** las pretensiones de la demanda, conforme la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO:** Sin condena en Costas.

**TERCERO:** En firme esta sentencia, de mediar solicitud, liquídense los gastos procesales, devuélvase a la parte demandante el remanente de los gastos del proceso si los hubiere y archívese el expediente dejando las constancias del caso.

---

<sup>19</sup> “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

<sup>20</sup> Ver Sentencias del Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Segunda – Subsección “B”, C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez, del 27 de agosto de 2015, radicado 250002342000201301936-01 NI. 2806-14; del 07 de abril de 2016, Subsección “A”, C.P. William Hernández Gómez, radicado 13001233300020130002201 NI 1291-14 y de la Subsección “B”, del 27 de enero de 2017, C.P. Carmelo Perdomo Cuéter, radicado 15001-23-33-000-2013-000872-01 NI 2462-14

**CUARTO:** Esta decisión se notifica de conformidad al artículo 203 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – C.P.A.C.A. (Ley 1437 de 2011).

## **NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

Firmada por

**LUZ MYRIAM ESPEJO RODRÍGUEZ**  
**Jueza**

JLVM

Firmado Por:

**Luz Myriam Espejo Rodriguez**

**Juez Circuito**

**Juzgado Administrativo**

**Sala 001 Contencioso Admsección 1**

**Bogotá, D.C. - Bogotá D.C.,**

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez jurídica,  
conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario 2364/12

Código de verificación: **936143d3364ebc4e36301c6816ebf82777e594165c23efddc528046c29c89b84**

Documento generado en 12/08/2022 04:41:24 PM

**Descargue el archivo y valide éste documento electrónico en la siguiente URL:**  
**<https://procesojudicial.ramajudicial.gov.co/FirmaElectronica>**