

Cartagena de Indias D. T. y C., once (11) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Medio de control	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado	13001-23-33-000-2015-00597-00
Demandante	IYETECA S.A.S.
Demandado	DIAN
Tema	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN
Magistrado Ponente	LUÍS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede la Sala a dictar Sentencia de Primera Instancia dentro del proceso que en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, promueve la sociedad IYETECA SAS en contra de la DIAN.

III.- ANTECEDENTES

1. DEMANDA

1.1 Pretensiones

En síntesis, solicita la demandante se declare nulidad de las Resoluciones Nos 0920 de 27 de junio de 2014 y 1622 de octubre de 2014, expedidas dentro de la investigación llevada a cabo por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE CARTAGENA – DIVISION DE GESTION LIQUIDACION ADUANERA, dentro del expediente No. RA-2011-2012-00738.

Que, como consecuencia de lo anterior, se ordene devolver lo pagado por valor de la sanción pecuniaria impuesta, junto con los intereses legales y las indemnizaciones correspondientes.

1.2 Hechos

Los hechos de la demanda son los siguientes:

El jefe del GIT Importaciones de la de la Operación Aduanera remite a la División de Gestión de Fiscalización el insumo correspondiente a la Declaración de Importación Nos. 23830015471973 del 12/05/2011, a nombre del importador UAP IYETECA S. A. S., por cuanto en el control previo el funcionario Inspector generó controversia de valor de acuerdo con el numeral 5.1 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, lo que consideraron con la factura No. 46108 de 10 de febrero de 2011.

La División de Gestión de Fiscalización profirió Requerimiento Especial Aduanero Nro. 00081 del 7 de mayo de 2014, mediante el cual se propuso a la División de Gestión de Liquidación, Liquidación Oficial de Corrección del Valor sobre las declaraciones precitadas, contra el importador IYETECA SAS, ajustando el valor en aduana declarado en cuanto al valor de la base gravable correspondiente, liquidándose el valor de los tributos aduaneros con base en el ajuste propuesto, más la sanción a que se refiere el numeral 3º del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

Mediante Resolución No. 00920 de fecha 27 de junio de 2014, la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena – División de Gestión de Liquidación Aduanera, profirió liquidación oficial de revisión de valor, ordenando como suma liquida a pagar por parte de la demandante, el valor de \$89.802.000, correspondiente a la diferencia de los tributos dejados de percibir y una sanción del 50% de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduanas.

La anterior decisión fue objeto de recurso de reconsideración, siendo resuelto mediante Resolución No. 01622 de 16 de octubre de 2014, por la cual la jefe la Dirección de Gestión Jurídica UAE DIAN, confirmó la resolución recurrida.

Afirma que se configuró la caducidad de la acción administrativa sancionatoria de que trata el artículo 478 del Estatuto Aduanero, por cuanto el hecho materia de infracción ocurrió 13 de mayo de 2011 cuando quedó en firme la declaración de importación, debiendo quedar ejecutoriada la resolución sancionatoria, a más tardar el 13 de mayo de 2014, lo que no ocurrió en el presente asunto, por cuanto el acto que resuelve el recurso de

reconsideración, se expidió el 16 de octubre de 2014, es decir 3 años y 7 meses después de haber operado el fenómeno de la caducidad.

Expone la parte demandante que, la DIAN violó el procedimiento establecido al aplicar el método del último recurso, descartando el primer método de valoración o valor de transacción, desplazando hacia el importador la obligación de aportar las pruebas necesarias para verificar el precio realmente pagado o por pagar declarado, olvidando que para sancionar es necesario tener certeza de la ocurrencia del hecho.

1.3 Normas Violadas y Concepto de la Violación

Como cargos de nulidad, expone la parte demandante que, al expedirse los actos cuestionados se desconoció el justo equilibrio previsto entre los derechos del particular y los intereses de la administración, pues se ordena corregir las declaraciones de importación, las cuales fueron reembolsadas de acuerdo a la declaración de cambio, al estar plenamente demostrado su estudio de valor con el pago en el exterior del total del valor de la transacción, cumpliendo con lo establecido en el primer método del valor de transacción; resolviendo la administración, cobrar una excesiva sanción.

Así mismo, indica que en el presente asunto operó el fenómeno de la caducidad de 3 años previsto en el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, para la facultad sancionatoria de la administración.

2. Contestación

La DIAN se opuso a la prosperidad de las pretensiones, en atención a lo siguiente:

No existe caducidad por cuanto la conducta que conlleva a que se profiera liquidación oficial de revisión de valor, es la misma que en últimas da lugar a la imposición de la sanción, y a la DIAN le es imposible advertir su ocurrencia en el momento de la presentación de la Declaración de Importación por parte del usuario aduanero, a tal punto, que existe un procedimiento reglado que le permite conocer el acaecimiento de la

misma, consagrado en el artículo 514 del Estatuto Aduanero, de lo que solo puede tener conocimiento la DIAN cuando expide el requerimiento especial aduanero en el proceso de revisión de valor.

Por otro lado, la controversia de valor que dio origen a los actos acusados, se generó debido a que los precios declarados se encontraban por debajo de los precios de referencia; no fue posible dar aplicación al método 1 de valoración como lo solicitó el actor, o al de valor de transacción, por cuanto no se contaba con los elementos probatorios necesarios que ayudaran a demostrar que el precio declarado por el importador fue el real de negociación, sea pagado o por pagar.

Para la Administración, la Factura Comercial no debe valorarse de manera aislada y considerarse por sí misma como la única prueba del precio pagado o por pagar, pues la misma debe estar soportada en documentos cambiarios que en el presente caso dan cuenta de un giro anticipado por una cuantía superior al valor declarado de la mercancía importada, sin que se individualizaran en los mismos la operación de comercio exterior declarada.

Debido a que no era posible la aplicación del Método 1, la Administración procedió a dar aplicación a los demás métodos de valoración de manera sucesiva, en consideración a lo dispuesto en el artículo 248 del Decreto 2685 de 1999, encontrando que el método aplicable era el del último recurso, razón por la cual se procedió a calcular el valor en aduanas de la mercancía.

Además de lo anterior, y de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999, en el presente caso era procedente la aplicación de una sanción por haberse declarado una base gravable inferior al valor en aduanas aplicable, la cual corresponde al 50% de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduana que corresponda de conformidad con las normas correspondientes. (Fls. 212 - 234)

3. ACTUACION PROCESAL

En el desarrollo del proceso, se cumplieron todas las etapas procesales, tales como: admisión de la demanda (fls. 166 - 168), notificación a las partes (fls. 172).

En curso de la audiencia inicial, se desarrollaron las etapas previstas en el artículo 180 del CPACA, se prescindió por innecesaria de la audiencia de pruebas y se corrió traslado por escrito a las partes para que alegaran de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto (Fls. 264 - 266).

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

De la parte demandante

El apoderado de la DIAN reiteró lo expuesto en la de contestación de la demanda. (Fls. 269 - 272)

IV.- CONTROL DE LEGALIDAD

De conformidad con lo previsto en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el desarrollo de las etapas procesales se ejerció control de legalidad de las mismas, sin presentarse manifestación alguna de las partes u observarse por el Tribunal vicios procesales que acarreen la nulidad del proceso.

V.- CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en primera instancia, por disposición del numeral 3º del artículo 152 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dispone que los Tribunales Administrativos conocen en primera instancia de los asuntos de nulidad y restablecimiento del derecho en que se controvertan actos administrativos de cualquier autoridad, cuando la

cuantía exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes, situación que se evidencia en el sub-lite.

2. PROBLEMA JURIDICO

De conformidad con los planteamientos expuestos en la demanda y lo probado en el proceso, la Sala considera que el problema jurídico a resolver se contrae a determinar:

¿Si son nulos los actos acusados, estos son: i. Resolución No. 0920 del 27 de junio de 2014, por la cual la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena – División de Gestión de Liquidación Aduanera, profirió liquidación oficial de revisión de valor; y ii. Resolución No. 01622 de 16 de octubre de 2014, por la cual la Jefe de la Dirección de Gestión Jurídica, resolvió un recurso de reconsideración; en razón a presuntamente existir caducidad de la acción administrativa sancionatoria, violación del debido proceso y del principio de legalidad?

3. TESIS

La Sala de Decisión negará las pretensiones de la demanda, en razón a que los actos acusados se encuentran ajustados a derecho, al no encontrarse probada la caducidad de la acción sancionatoria en los términos del artículo 478 del Estatuto Aduanero; igualmente, la accionante no demostró que el valor registrado en la factura comercial, fuera el valor legalizado con la declaración de cambio No. 46108 de 10 de febrero de 2011, teniendo la carga probatoria de hacerlo.

La anterior tesis se fundamenta en los siguientes argumentos.

4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

4.1. De la responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera.

Frente a este punto, acorde con la jurisprudencia del Consejo de Estado, de conformidad con lo establecido en el Decreto 2685 de 1999, dichas



sociedades cumplen una actividad auxiliar de la función pública, y en sus obligaciones establecidas en el artículo 22 del mismo estatuto se establece estas *“serán responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes.”* y que responderán *“por las multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados.”*

Bajo tal marco, es claro que tales sociedades, son responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban ante la DIAN; además que deben, entre otras, responder directamente por las multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados¹.

4.2 De la valoración aduanera

El Honorable Consejo de Estado en lo referente a la motivación adecuada para aplicar los métodos de determinación del valor en aduana ha dispuesto lo siguiente:

PRINCIPIOS GENERALES DE VALORACIÓN ADUANERA

“[...] La Decisión 571 de la Comunidad Andina remite, para todos los efectos legales de la valoración aduanera, a la aplicación del Acuerdo de Valoración de la OMC por parte de los Países Miembros (...) De las disposiciones anteriores (Artículos 1 a 4, 14 y 15 de la decisión 571) se colige, que la Comunidad Andina remitió al Acuerdo de Valor de la OMC, para efectos de la valoración aduanera y lo incluyó como anexo de la citada Decisión 571 de 2003. Luego la norma Comunitaria, en relación con la valoración en Aduana, es la misma internacional, porque aquella remite a ésta; y el margen de los precios estimados e indicativos a que se alude en los actos acusados, corresponde a unos métodos de valoración que, a su vez, tienen soporte en la normativa internacional y comunitaria a que se refiere la Decisión 571 de 2003 (...) Conforme puede observarse a folio 29, el artículo 7° del Acuerdo de Valor, indica que “si el valor en aduana de las mercancías importadas no puede determinarse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 1° a 6° inclusive (se refieren a los 6 métodos de valoración de la OMC y de la Comunidad Andina, antes expuestos), dicho valor se determinará según criterios razonables, compatibles con los principios y las disposiciones generales de este Acuerdo y el artículo VII del GATT de 1994, sobre la base de datos disponibles en el país de importación”. (...) Así las cosas, los precios

¹ Ver sentencia del Consejo de Estado – Sección Quinta de fecha veintiuno (21) de mayo de dos mil dieciocho (2018) Radicación número: 25000-23-24-000-2009-00282-01



estimados y los precios indicativos regulados por las normas acusadas, son mecanismos de referencia, para el control de la declaración de las mercancías que se importan al país, para inducir a los declarantes para que ésta sea correcta y no constituyen métodos adicionales o mecanismos que contradigan las normas internacionales. (...) para la Sala, de la Metodología (...) que usa la Dirección de Aduanas se observa que con los precios estimativos e indicativos de valor en aduana, lo que se busca es que los mismos no sean ficticios, en perjuicio de la economía y la competencia nacional e internacional, sino que reflejen la realidad, que es lo consagrado en las normas internacionales. En consecuencia, en la medida en que la creación de los precios estimativos y los indicativos, no contrarían la normativa nacional e internacional, como ya se observó, es apenas lógico que las demás normas del Decreto núm. 2685 de 1999 se adecuaron a este cambio, como en efecto se hizo con los actos que los actores consideraron ilegales²"

Métodos de valoración

"La Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina, vigente desde el 1º de enero de 2004, establece que los países miembros realizarán la valoración de aduanas conforme con los artículos 1 a 7 del Acuerdo relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (también denominado Acuerdo sobre Valoración de la OMC14), suscrito por Colombia e incorporado al ordenamiento interno mediante la Ley 170 de 1994.

Los artículos 14 y 15 de la Decisión 571 prevén que, conforme con el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la administración aduanera de los países miembros puede realizar las investigaciones necesarias para garantizar que los valores de aduanas¹⁷ declarados como base imponible sean correctos.

La norma señalada prevé que cuando la autoridad aduanera tenga dudas sobre la veracidad del valor de aduana, requerirá al importador para que suministre las explicaciones pertinentes, quien tiene la carga de demostrar la veracidad de los valores declarados; además advierte que no se aceptará el valor declarado ante la falta de respuesta del importador a tales requerimientos, o cuando las pruebas aportadas no sean idóneas o suficientes.

Para determinar el valor de las mercancías, el artículo 1 de la citada Decisión 571 adopta los métodos de valoración, los cuales fueron establecidos en los artículos 2 y 3 ejusdem junto con su orden de aplicación, de acuerdo con lo preceptuado en el Anexo I del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMC.

El método base para establecer el valor de la mercancía en aduana es el de valor de transacción, y prevalecerá siempre que se cumplan los requisitos establecidos en los artículos 1 y 8 del Acuerdo de Valoración, en concordancia con los artículos 247 del Decreto 2685 de 1999 y 174 de la Resolución 4240 de 2000.

Si no es posible aplicar el método de valor de transacción, se deben aplicar de forma ordenada los demás métodos que establece el Acuerdo, esto es: método de valor de transacción de mercancías idénticas, método del valor de transacción de mercancías similares, método de valor deductivo, método del valor reconstruido, y método del último recurso.

² CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION PRIMERA Consejera ponente: MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ Bogotá, D.C., cuatro (4) de mayo de dos mil once (2011) Radicación número: 11001-03-24-000-2005-00107-01 Actor: PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PEREZ Y OTRO Demandado: GOBIERNO NACIONAL Referencia: ACCION DE NULIDAD.

Para aplicar el método de valor de transacción, que según el artículo 1 del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994²³ es el precio realmente pagado o por pagar, se requiere que: i) no exista restricción a la utilización de las mercancías por el comprador, ii) no dependa de una condición cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías; iii) no se revierta al comprador parte del producto de la venta y, iv) no exista vinculación entre el comprador y vendedor o, que en caso de existir, sea aceptable a efectos aduaneros²⁴.

En armonía con el citado artículo 1, el artículo 8 ib. establece los ajustes que se deben añadir al precio realmente pagado o por pagar, en relación con conceptos a cargo del comprador o suministrados por este, y los que cada Estado considere en su legislación interna, siempre que sean objetivos y cuantificables³."

Se extrae de lo antes citado que, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina contempla los métodos de determinación del valor en aduana que deben ser aplicados en ese orden, salvo por las excepciones previstas en la misma norma, a saber: (i) valor de transacción de las mercancías importadas, (ii) valor de transacción de las mercancías idénticas, (iii) valor de transacción de las mercancías similares, (iv) método de valor deductivo, (v) método de valor reconstruido, y (vi) método del último recurso.

Lo anterior indica que se debe aplicar uno a uno en el orden establecido por la norma hasta que se pueda determinar el valor, siempre y cuando se cumpla con los requisitos o parámetros establecido para la aplicación del método utilizado para determinar el valor aduanero.

4.3 Procedimiento administrativo sancionatorio aduanero.

En los actos acusados se sanciona a IYETECA S.A.S. con la sanción establecida en el art. 499 numeral 3 del Decreto 2685 de 1999, norma cuyo tenor literal es el siguiente:

"ARTÍCULO 499. INFRACCIONES ADUANERAS EN MATERIA DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS Y SANCIONES APLICABLES.

(...)

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

³ CONSEJO DE ESTADO - SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO. Bogotá D.C., quince (15) de mayo de dos mil diecinueve (2019). Radicación número: 76001-23-31-000-2011-00814-01(21585). Actor: SHAOFEN CHEN. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

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

Esta norma consagra una sanción administrativa en los casos de que el importador declare un valor inferior al que corresponda a la mercancía, correspondiente al 50% de la diferencia que resulte entre el valor declarado y el valor en aduanas.

De acuerdo con lo establecido en el art. 514 ibídem la sanción es una medida que tiene la DIAN para recuperar el dinero no recaudado por la importación. Consagra como causal de liquidación oficial de revisión de valor lo siguiente:

“ARTICULO 514. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN DE VALOR. La autoridad aduanera podrá formular Liquidación Oficial de Revisión de Valor cuando se presenten los siguientes errores en la Declaración de Importación: valor FOB, fletes, seguros, otros gastos, ajustes y valor en aduana, o cuando el valor declarado no corresponda al valor aduanero de la mercancía establecido por la autoridad aduanera, de conformidad con las normas que rijan la materia, sin perjuicio de las demás sanciones que procedan según las disposiciones en materia de valoración aduanera.”

De acuerdo con los parámetros legales y jurisprudenciales, es obligación del importador declarar la mercancía proveniente del extranjero y el pago de los tributos y sanciones a que haya lugar y que es obligación de la DIAN vigilar y controlar que los importadores lo hagan y podrán sancionar por su incumpliendo y que es deber del declarante probar la legalidad de sus obligaciones.

Conforme lo expuesto, procederá la Sala a resolver el problema jurídico planteado.

5. CASO CONCRETO

5.1 Hechos probados

- Con Oficio No. 1-48-245-453-01067 e insumo No. 01246 del 17 de mayo de 2011, el jefe del GIT Importaciones de la de la Operación Aduanera remite a la División de Gestión de Fiscalización el insumo correspondiente a la Declaración de Importación Nos. 23830015471973 del 12/05/2011, a nombre del importador UAP IYETECA S. A. S., por cuanto en el control previo el funcionario Inspector generó controversia de valor de acuerdo con el numeral 5.1 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999.

- La División de Fiscalización, mediante requerimiento ordinario No. 0826 de 30 de junio de 2011 solicitó al importador IYETECA S.A.S. los documentos soporte del valor en aduanas, registrado en las declaraciones de importación y andinas de valor objeto de controversia, con el objeto de comprobar el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas; en igual sentido, la información pertinente para demostrar las circunstancias de la negociación; en atención a lo cual el importador IYETECA S.A.S. mediante oficios del 27 de febrero de 2012, anexó los documentos soporte.

- Mediante Requerimiento No. 0824 del 30/06/2011, se solicitó a la empresa de transporte Caribbean American Shipping Agency Ltda., copia de los documentos relacionados con el transporte de la mercancía. Dicho requerimiento fue atendido según oficio radicado en el GIT Documentación de esta Seccional con No. 026571 del 21/07/2011 por el cual se aporta la documentación solicitada.

- Por Oficio No. 1599 del 3 de noviembre de 2011, se solicitó a la Compañía Seguros Comerciales Bolívar S.A. certificación de la póliza de transporte de mercancía suscrita con el importador IYETECA S.A.S., el cual fue atendido según oficio radicado en el GIT Documentación de esta Seccional con No. 043684 del 25/11/2011 por el cual se aporta la documentación solicitada.

- El 17 de enero de 2014 se solicitó al BANCO CORPBANCA copia de los instrumentos de pago relacionados con el pago al exterior de la operación de compraventa internacional relacionada con la Declaración de Cambio No. 08550 del 25 de marzo de 2011; siendo atendido dicho requerimiento el 6 de febrero de 2014 aportando la información solicitada.

- Surtida la respectiva investigación, la División de Gestión de Fiscalización profirió Requerimiento Especial Aduanero Nro. 00081 del 7 de mayo de 2014, mediante el cual se propuso a la División de Gestión de Liquidación, Liquidación Oficial de Corrección del Valor sobre las declaraciones precitadas, contra el importador IYETECA SAS, ajustando el valor en aduana declarado en cuanto al valor de la base gravable correspondiente, liquidándose el valor de los tributos aduaneros con base en el ajuste propuesto, más la sanción a que se refiere el numeral 3° del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

- Mediante Resolución No. 00920 de fecha 27 de junio de 2014, la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena – División de Gestión de Liquidación Aduanera, profirió liquidación oficial de revisión de valor, ordenando como suma líquida a pagar por parte de la demandante, el valor de \$89.802.000, correspondiente a la diferencia de los tributos dejados de percibir por la suma de \$35.964.000 y una sanción del 50% de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduanas de \$53.838.000.

- La anterior decisión fue objeto de recurso de reconsideración, siendo resuelto mediante Resolución No. 01622 de 16 de octubre de 2014, por la cual la jefe la Dirección de Gestión Jurídica UAE DIAN, confirmó la resolución recurrida.

5.2 Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico

En el sub examine, pretende la parte demandante se declare la nulidad de la **i.** Resolución No. 0920 del 27 de junio de 2014, por la cual la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena – División de Gestión de Liquidación Aduanera, profirió liquidación oficial de revisión de valor; y **ii.** Resolución No. 1622 de 16 de octubre de 2014, por la cual la Jefe de la Dirección de Gestión Jurídica, resolvió un recurso de reconsideración; en razón a presuntamente existir caducidad de la acción administrativa sancionatoria, violación del debido proceso y del principio de legalidad.

La accionada, manifestó en su contestación, en síntesis, que no existe caducidad por cuanto la conducta que conlleva a que se profiera liquidación oficial de revisión de valor, es la misma que en últimas da lugar a la imposición de la sanción, y a la DIAN le es imposible advertir su ocurrencia en el momento de la presentación de la Declaración de Importación por parte del usuario aduanero, a tal punto, que existe un procedimiento reglado que le permite conocer el acaecimiento de la misma, consagrado en el artículo 514 del Estatuto Aduanero, de lo que solo puede tener conocimiento la DIAN cuando expide el requerimiento especial aduanero en el proceso de revisión de valor.

Igualmente señala la accionada, que la controversia de valor que dio origen a los actos acusados, se generó debido a que los precios declarados se encontraban por debajo de los precios de referencia; no fue posible dar aplicación al método 1 de valoración como lo solicitó el actor, o al de valor de transacción, por cuanto no se contaba con los elementos probatorios necesarios que ayudaran a demostrar que el precio declarado por el importador fue el real de negociación, sea pagado o por pagar.

Así mismo señala la demandada, que la Factura Comercial no debe valorarse de manera aislada y considerarse por sí misma como la única prueba del precio pagado o por pagar, pues la misma debe estar soportada en documentos cambiarios que en el presente caso dan cuenta de un giro anticipado por una cuantía superior al valor declarado de la mercancía importada, sin que se individualizaran en los mismos la operación de comercio exterior declarada.

También señaló la accionada, que debido a que no era posible la aplicación del Método 1, la Administración procedió a dar aplicación a los demás métodos de valoración de manera sucesiva, en consideración a lo dispuesto en el artículo 248 del Decreto 2685 de 1999, encontrando que el método aplicable era el del último recurso, razón por la cual se procedió a calcular el valor en aduanas de la mercancía.

Además de lo anterior, también indicó la DIAN, que de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999, en el

presente caso era procedente la aplicación de una sanción por haberse declarado una base gravable inferior al valor en aduanas aplicable, la cual corresponde al 50% de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduana que corresponda de conformidad con las normas correspondientes.

En este contexto procede la Sala a resolver el problema jurídico planteado, teniendo en cuenta el marco normativo expuesto, así como los hechos probados.

5.2.1 Caducidad de la acción administrativa sancionatoria

Afirma la parte demandante que se configuró la caducidad de la acción administrativa sancionatoria de que trata el artículo 478 del Estatuto Aduanero, por cuanto el hecho materia de infracción ocurrió el 13 de mayo de 2011 cuando quedó en firme la declaración de importación, debiendo quedar ejecutoriada la resolución sancionatoria, a más tardar el 13 de mayo de 2014, lo que no ocurrió en el presente asunto, por cuanto el acto que resuelve el recurso de reconsideración, se expidió el 16 de octubre de 2014, es decir 3 años y 7 meses después de haber operado el fenómeno de la caducidad.

Es menester dilucidar la fecha a partir de la cual se debe dar inicio al cómputo del término de caducidad de la acción sancionatoria, y cuál ha de ser el acto administrativo, por medio del cual, se determina si la Administración la ejerció oportunamente.

El artículo 478 del Estatuto Aduanero, dispone que *“La acción administrativa sancionatoria prevista en este Decreto, caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera. Cuando no fuere posible determinar la fecha de ocurrencia del hecho, se tomará como tal la fecha en que las autoridades aduaneras hubieren tenido conocimiento del mismo...”*.

La Sala no comparte lo expuesto por la demandante, en cuanto a que la fecha que debe tomarse como de ocurrencia del hecho, sea la firmeza de la declaración de importación; pues en ese momento no era inferible para la Administración, la comisión de la infracción.

De los hechos probados relacionados en precedencia, así como de las consideraciones plasmadas en los actos acusados, se observa que, a fin de identificar la presunta falta, fue menester que la Administración efectuara una serie de gestiones administrativas para colegir, finalmente que la infracción pudo tener lugar y ejercer la correspondiente acción sancionatoria.

Reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado ha sostenido que el acto que da inicio al cómputo del término de caducidad previsto en la norma es el de la formulación del Requerimiento Especial Aduanero, toda vez que es a partir de este que es posible identificar la infracción y ejercer la respectiva acción. Se trae a colación la sentencia de la Sección Primera, de 1º de noviembre de 2007, proferida dentro del expediente con Radicación No. 2003-00803-01, en la que se precisó:

"...Por lo tanto, de conformidad con las normas y la jurisprudencia transcritas, se infiere que el acto que da inicio al procedimiento dirigido a imponer una sanción por infracción a la legislación aduanera, es la formulación del requerimiento especial, pues a partir de ese momento la Administración identifica o tiene conocimiento de la conducta constitutiva de la infracción..."

Por otro lado, se tiene como fecha oportuna para el ejercicio de la acción sancionatoria por parte de la Administración, aquella con la que se impone la sanción primigenia y no la que resuelve los recursos, como erróneamente lo sostiene la demandante. Al efecto, el Consejo de Estado en Sala Plena, a fin de unificar jurisprudencia sobre la materia, se pronunció mediante sentencia de 29 de septiembre de 2009, expediente 2003-00442-01, aclarando lo siguiente:



“Ante las diferentes posiciones e interpretaciones que se le ha dado al tema de la prescripción de la acción sancionatoria, acerca de cuándo debe entenderse “impuesta la sanción”, la Sala Plena de esta Corporación con el fin de unificar jurisprudencia sostuvo mediante sentencia de 29 de septiembre de 2009, que la sanción se impone de manera oportuna si dentro del término asignado para ejercer esta potestad, se expide y se notifica el acto que concluye la actuación administrativa sancionatoria, que es el acto principal o primigenio y no el que resuelve los recursos de la vía gubernativa. Asimismo, sostuvo que los actos que resuelven los recursos interpuestos en vía gubernativa contra el acto sancionatorio principal no pueden ser considerados como los que imponen la sanción porque corresponden a una etapa posterior cuyo propósito no es ya emitir el pronunciamiento que éste incluye la actuación sino permitir a la administración que éste sea revisado a instancias del administrado...”.

No cabe duda, entonces, de que no hubo caducidad de la acción sancionatoria en los términos del artículo 478 del Estatuto Aduanero, en atención a que el requerimiento especial aduanero en el presente asunto fue proferido el 7 de mayo de 2014 y la notificación de la Resolución sancionatoria No. 0920 de junio 27 de 2014, se dio el 7 de julio de la misma anualidad, luego dicha acción se ejerció oportunamente, por lo que el cargo de nulidad invocado no tiene vocación de prosperar.

5.2.2 Violación del debido proceso y principio de legalidad

Expone la parte demandante que, la DIAN violó el procedimiento establecido al aplicar el método del último recurso, descartando el primer método de valoración o valor de transacción, desplazando hacía el importador la obligación de aportar las pruebas necesarias para verificar el precio realmente pagado o por pagar declarado, olvidando que para sancionar es necesario tener certeza de la ocurrencia del hecho.

Al respecto, encuentra la Sala en el plenario, que el importador IYETECA SAS, mediante declaración de importación No. 23830015471973 del 12 de mayo de 2011, nacionalizó mercancías varias; sobre las que se realizó una

investigación de valor, al encontrarse controversia respecto del mismo, por cuanto los precios declarados están por debajo de los precios de referencia.

Se encuentra probado en el sub examine que la mercancía se adquirió por medio de una venta que consta en la factura Nro. 46108 del 10 de febrero de 2011, emitida por el proveedor en el extranjero REPRESENTACIONES MUNDICARGA S.A., a la sociedad demandante, por valor de US\$ 8.066.00; igualmente, que IYETECA SAS, realizó un pago de las mercancías, lo que evidenció la autoridad aduanera en la declaración de cambio No. 08531 de 13 de abril de 2011, por valor de USD 13.900.24, sin que se individualizara el valor realmente pagado por las mercancías provenientes de Mundicarga S.A.

La Dian hace un requerimiento especial porque el importador incumplió su obligación de declarar los valores y términos reales de la negociación, conclusión que llega debido a que utiliza el método denominado último recurso, luego de la aplicación sucesiva de métodos de valoración, donde halló que el valor declarado resulta bajo frente al precio tenido como base de la valoración y la liquidación oficial expone la misma situación.

En este aspecto, tal como lo expresa la accionada, la parte actora no demostró que las divisas compradas hubieran sido para el pago de la factura Nro. 46108 del 10 de febrero de 2011, debido que como se expresó en párrafos anteriores, la factura de compra a REPRESENTACIONES MUNDICARGA S.A., fue de un valor de USD 8.066.00, y las dividas cambiarias fueron en un total de USD 13.900.24.

La norma establece que - *Resolución 4240 de 2000, artículo 176. Precio pagado o por pagar* - El Valor de Transacción será determinado a partir del precio realmente pagado o por pagar, es decir, teniendo en cuenta todos los pagos que de manera directa o indirecta haga el comprador al vendedor de las mercancías objeto de la valoración.

También establece que se entenderá que existe un pago directo, cuando el precio total contenido en la factura comercial es cancelado por el comprador al vendedor, e indirecto, en el caso que el comprador, al asumir

una obligación del vendedor, cancele a un tercero parte del pago de la mercancía, como condición de la venta impuesta por el vendedor, en cuyo caso deben existir los respectivos documentos soporte o justificativos.

En ese orden de ideas tenemos por un lado la factura Nro. 46108 del 10 de febrero de 2011 (USD 8.066.00) y por otro la compra de divisas del día 02 de marzo de 2011 (USD 13.900.24), sin que exista para la Sala prueba alguna que dichas divisas se hayan girado para el pago de esa factura, máxime si el monto de la factura no coincide con el valor de la compra de divisas, sin existir certeza a que operación de comercio exterior soportan estas últimas, así como tampoco se aportaron otros documentos que demuestren eficazmente el precio declarado por la mercancía importada, como el que efectivamente se giró o debía girarse al vendedor (Representaciones Mundicarga S.A.).

En lo que respecta el método de utilización del “ÚLTIMO RECURSO” el cual expone el actor no debió utilizarse, las normas citadas en el marco jurídico disponen que éste se puede utilizar cuando no sea posible determinar con los otros métodos el valor real pagado y declarado; por lo que la utilización de dicho método por la Dian no contrapone ningún derecho, debido a que es deber del actor probar que se podía determinar el valor de la mercancía pagado con otro método, lo cual en el caso sub examine no ocurrió, lo que hace que dicho cargo de nulidad no sea de recibido por esta Sala.

En ese orden del material probatorio obrante en el expediente no queda demostrado que los dineros que giro el importador a la empresa extranjera sea el que se relaciona en la importación debido a que se carece de precisión en los reportes.

Para concluir y como lo ha precisado la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, en relación al deber de probar por la partes de conformidad con el artículo 167 del C.G.P. , la carga de la prueba compete a la parte que alega un hecho o a quien lo excepciona o lo controvierte; por lo tanto, es indispensable demostrar, por los medios legalmente dispuestos para tal fin, los hechos que sirven de fundamento fáctico de la demanda, de modo que la mera afirmación de los mismos no sirve para ello.

Así, era necesario que la parte demandante demostrara que los actos administrativos demandados se encontraban inmerso en las causales expuestas en el libelo demandatorio, situación que en el sub examine no se dio; por lo tanto y como la parte actora no cumplió con la carga probatoria mínima que le era exigible, esto es romper la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos acusados, la Sala de Decisión negará las pretensiones de la demanda.

6. Condena en Costas.

La Sala de Decisión en virtud de lo establecido en el artículo 188 del CPACA, procede a disponer sobre la condena en costas, bajo los términos de liquidación y ejecución previstos en el Código de General del Proceso.

En ese orden de ideas, se tiene que el numeral 1º del artículo 365 del C.G.P., dispone que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, como ocurre en el presente caso, respecto de la parte demandante; para lo cual se tendrán en cuenta los siguientes factores: i) el trámite de la demanda, ii) la naturaleza del proceso y iii) la gestión de la parte demandada.

En ese sentido, se encuentra procedente la condena en costas en la modalidad de gastos del proceso y agencias en derecho a favor de la parte demandada, condena que deberá ser liquidada por la Secretaría General de esta Corporación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 366 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

VI.- FALLA

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda instaurada en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, por IYETECA

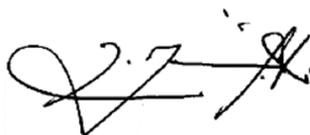
SAS en contra de la DIAN, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte demandante; liquídense por la Secretaría General de esta Corporación conforme lo dispuesto en el artículo 366 del C.G.P., incluyéndose en dicha liquidación las agencias en derecho, según lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

TERCERO: Ejecutoriada la presente sentencia, **ARCHIVAR** el expediente, previa devolución del remanente, si existiere.

NOTIFIQUESE Y CUMPLASE

LOS MAGISTRADOS



LUÍS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ



JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL



OSCAR IVÁN CASTAÑEDA