

COMISION DE COMPRA – Elementos / AGENTE O COMISIONISTA DE COMPRA – Es un intermediador / CORREDOR – Funciones / LEY CIVIL – Aplicación de sus normas en materia comercial / VOLUNTAD DE LAS PARTES EN EL NEGOCIO – La manifestación debe ser de ambas partes para desvirtuar el escrito en el contrato. Inaplicación del artículo 1618 del Código Civil sobre prevalencia de la intención / PREVALENCIA DE LA INTENCION – Inaplicación

Son elementos constitutivos de la comisión de compra los siguientes: Elemento subjetivo: - Comprador o importador (contratante-representado)- Agente (contratista) Prestación: Del importador o comprador, el pago de una remuneración por la gestión de representación de su agente en el exterior para la compra de mercancías. Del agente, representación en el exterior del importador para la adquisición de mercancías. Se destaca, que si bien es cierto el concepto comisión de compra se define en el estatuto aduanero, no sucede lo mismo con la de agente, aunque su actividad se caracteriza por tener una función de representación del importado. Se concluye que el agente o comisionista de compra presta un servicio de intermediación, para facilitar la concertación de un contrato de compraventa representando al comprador en el exterior. El corredor es un intermediario no vinculado de forma directa al comprador o al vendedor, se encarga de acercarlos o ponerles en relación, y como resultado de la negociación entre las partes, el intermediario desarrollará o ejecutará las transacciones u operaciones resultantes. En consecuencia, no es indebido acudir a las normas que en materia de contratos establece la legislación nacional, en los ramos civil y mercantil, en especial esta última de forma preferencial, por existir sujetos calificados como de comerciantes, con auxilio de la analogía interna de sus normas si a ello hubiere lugar, y la civil, en cuanto el estatuto comercial no regule la materia objeto de estudio. La oposición de la apelante al fallo, parte del hecho que conocida la voluntad de las partes, debe estarse antes que al tenor literal de las palabras es a dicha voluntad. Sin embargo, en este caso se recuerda que la voluntad de las partes ni siquiera se encuentra probada en el proceso, sino que escasamente aparece la manifestación de una de ellas, por cuanto quien rindió declaración jurada en vía gubernativa fue el representante legal de MetroKia S.A. sin que comparecieran los representantes legales de One Three Hill S.A. y Kia Car Maintenance Inc. para establecer la supuesta real voluntad que las partes acordaron y que no fue recogida en las ofertas comerciales. Por tanto, no se pueda dar por demostrada la voluntad de los contratantes con la declaración unilateral de uno de ellos. En este sentido, la regla del artículo 1618 del Código Civil, resulta inaplicable por falta de configuración y probanza del supuesto de hecho normativo requerido para tal fin, por tanto, recobra toda su plenitud el texto escrito del contrato de oferta mercantil.

CONTRATO DE CORRETAJE – Es diferente al de comisión de compra / APLICACION DE DEFINICIONES CONSAGRADAS EN LA LEY – Se aplican aunque estén en leyes diferentes / AGENCIA COMERCIAL – No está definida por la ley aduanera. Aplicación de la ley comercial / CORRETAJE – El corredor actúa con independencia

Tal fue el efecto útil de las reglas del contrato, que centró su atención entre otras, en el numeral 9, para concluir que dichos contratos eran de corretaje y no de comisión de compra, aspecto que comparte la Sala teniendo en cuenta las siguientes características: a. El contrato se ejecuta fuera del territorio nacional. b. El oferente en consideración a sus conocimientos del mercado, ofrece unos servicios de intermediación por lo cuales cobra una remuneración. c. La prestación se realiza por el oferente de forma independiente a Metrokia S.A. sin vínculo

laboral, relación de agencia comercial, representación o mandato y en últimas tanto One Three Hill S.A. y Kia Maintenance Inc. obran por su cuenta y riesgo propios. Sin lugar a dudas, las partes pactaron un grado de autonomía en el servicio de intermediación, que abarcaron las posibles vinculaciones tanto en materia laboral como mercantil, para evitar que el intermediario de negocios actuara a nombre del comprador o importador de las mercancías. Se recuerda, como las normas aduaneras reseñadas no definen, la agencia comercial, la representación, o mandato, de manera que es válido acudir a las definiciones que la Ley tuviera sobre dichos institutos, no por un fenómeno de remisión normativa del Estatuto Aduanero, sino por mandato del artículo 28 del Código Civil, que en cuanto exista definición legal para ciertas materias se le deberá dar el significado contenido en la ley, como efectivamente lo entendió el a quo. Además, no puede pasarse por alto que si el contrato es ley para las partes, para su interpretación ha de acudirse a la herramienta hermenéutica anotada. Las acepciones de agencia comercial, el mandato con representación que se convierte en contrato de representación, la comisión mercantil y la representación en si misma, no están definidas por las normas aduaneras pero sí por las mercantiles. Por el contrario, en el contrato de corretaje el corredor obra con independencia de las partes, es decir, que este tipo de contrato rehúsa como elemento de su esencia la representación, nota característica a las regulaciones aduaneras y del Código del Comercio vistas. Por los argumentos expuestos, el análisis probatorio efectuado al cual se suman las respuestas evasivas del representante legal de la sociedad, se concluye que estos contratos son de intermediación sin representación, siendo en definitiva de corretaje, y en tal virtud el estipendio pagado por el importador o comprador al intermediario corresponden a comisiones de un contrato de corretaje, las cuales debieron sumarse al valor de aduanas de la mercaderías importadas para el cálculo correcto de los tributos aduaneros. En consecuencia, no le asiste razón a la actora para afirmar que la Administración vulneró, las reglas especiales de valoración aduanera y los artículos 1618 a 1620 del Código Civil.

PRUEBAS EN LA VIA GUBERNATIVA ADUANERA – Suspende el término para resolver el recurso de reconsideración / RECURSO DE REPOSICION – No procede contra el auto que decreta pruebas de oficio / FISCALIZACION ADUANERA – Finalidad / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Impide la firmeza de la declaración de importación. Contenido. No impone sanciones / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION DE VALOR – Modifica la declaración e impone sanción / CADUCIDAD EN INFRACCION CONTINUADA – Término

Para el desarrollo del período probatorio se tiene como referencia directa el artículo 511 del mismo decreto, que autoriza la ordenanza de pruebas a solicitud de parte o de oficio, que en este último caso procederán siempre que sean pertinentes y necesarias. La norma en cita, establece únicamente la procedencia del recurso de reposición contra el auto que deniegue las pruebas, pero no contra el que las decreta bien sea a instancia de parte o de oficio. En consecuencia, resulta claro que el auto que ordena la práctica de pruebas de oficio no es recurrible, pues el legislador no consideró su procedencia, con lo cual, resulta inviable pretender introducir un mecanismo de defensa inexistente en vía gubernativa aduanera. Aunado a lo anterior, se recuerda como los artículos 469 y 470 (literal i) del Estatuto Aduanero, prescriben fines y medios específicos para el ejercicio de la fiscalización aduanera, es decir, se busca “el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias”, mediante la verificaciones de rigor que demandan entre otros, “efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a que haya lugar”. De otra parte, previa a la expedición de la Liquidación Oficial, la Administración profiere un requerimiento especial, que tiene

por efecto impedir la firmeza de la declaración de importación, en ella se propone al importador la modificación de las declaraciones de Importación y se le anuncian las sanciones por infracciones al régimen de aduanas, como efectivamente sucedió. El requerimiento, es un acto de trámite que no obliga al importador o declarante, y ante la negativa de aceptar las modificaciones y sanción propuestas por la entidad, se dicta Liquidación Oficial de Revisión de Valor, que representa la voluntad de la Administración que modifica las declaraciones de importación e impone las sanciones del caso. Por tanto, si bien en el requerimiento especial se anuncian sanciones aduaneras, por ello, es que sólo con la expedición de la liquidación oficial de revisión de valor, que modifica el valor declarado en aduanas, y además, ordena una sanción, evento este último que permite afirmar que se ha ejercido la facultad sancionatoria, por cuanto se ha definido que la conducta del declarante o importador es contraria a derecho, siendo el momento de notificación de dicho acto, que se enerva la caducidad de la acción administrativa sancionatoria, y no con la notificación del requerimiento especial que se insiste no fija o impone sanciones aduaneras. La Sala precisa, que no puede incluirse para el conteo del término de los 3 años que trata el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, el tiempo que la Administración tomó para resolver el recurso de reconsideración. Ello, por cuanto el acto que impone la sanción es el inicial (liquidación oficial de revisión de valor), y no el que resuelve el recurso de reconsideración, que por cierto se limitó a reconfirmar la voluntad de la Administración contenida en el primer acto referido. Si bien es cierto, el instrumento de materialización de la importación es independiente por cuanto son 160 declaraciones de importación, ello no sirve de base para desvirtuar una conducta reiterada en el tiempo, donde los intervinientes no cambian, se realiza de la misma forma, con igualdad de medios y fines e infringiendo varias veces la misma regla de derecho, que pretende salvaguardar un interés jurídico, es decir, se configura una conducta continuada porque existe una pluralidad de comportamientos, cohesionados por un designio que vulnera en diferentes oportunidades un interés jurídico tutelado por la norma, los cuales tienden a una misma y única finalidad, que es la no inclusión del valor real del bien en aduanas, con la subsecuente disminución de la base gravable de los tributos aduaneros. Ahora bien, si la infracción se consumó en un sólo momento, con la presentación de cada una de las declaraciones de importación, ello no impide que la conducta se repita en el tiempo como en este caso, motivo por el cual, el término de caducidad debe contarse a partir de la ocurrencia del último hecho lesivo al régimen de aduanas y constitutivo de sanción, como lo ha expresado el legislador en el artículo 478 del Estatuto Aduanero.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO ADUANERO – ARTICULO 478

NOTA DE RELATORIA: Aclaración de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. veintinueve (29) de septiembre dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00048-01(17970)

Actor: METROKIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos de la DIAN que modificaron las declaraciones de importación de los meses de abril a diciembre del año 2004.

ANTECEDENTES

La sociedad METROKIA S.A. dedicada a la importación y venta de vehículos automotores, con el objeto de desarrollar su objeto social buscó los servicios de las empresas panameñas ONE THREE HILL S.A. y KIA -CAR MAINTENANCE INC. para que contactaran proveedores de vehículos en el exterior, concretamente en Corea del Sur y Ecuador, en los términos de las ofertas mercantiles recibidas el 5 y 25 de enero de 2004 y aceptadas por la actora.

Durante el año 2004, la actora efectuó importaciones de vehículos entre los meses de abril y diciembre de 2004 y pagó a las empresas ONE THREE HILL S.A. y KIA -CAR MAINTENANCE INC. las cuentas de cobro presentadas el 12 y 22 de diciembre de 2004¹.

La División de Fiscalización de la Aduana de Bogotá profirió el Requerimiento Especial Aduanero a 160 declaraciones de importación, porque consideró que los importes pagados por la actora a las empresas debían formar parte de la base gravable e incluirlos en el valor en aduana de las mercancías importadas. En consecuencia, propuso la formulación de una liquidación oficial de valor por \$709.973.319 por concepto de arancel; \$661.490.066 por concepto de IVA y \$1.309.600.657 por concepto de sanción².

Previa respuesta al requerimiento especial, la Administración de Aduanas de Bogotá expidió la Resolución N° 03- 064-1024 del 10 de mayo de 2007, por medio de la cual profirió Liquidación Oficial de Revisión de Valor a las declaraciones señaladas en el requerimiento especial, por los mismos valores allí propuestos, que totalizaron la suma de \$2.681.064.042³.

Contra la anterior resolución, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido, previa práctica de pruebas, el 30 de octubre de 2007, mediante Resolución N° 03-072-193-601-1343, que modificó la liquidación de revisión de valor con base en las pruebas recaudadas y determinó una diferencia de arancel

¹ Fls. 54-62 c.a.3

² Folio 244 c.ppal.

³ Folio 277 c.ppal.

de \$380.564.831; una diferencia de IVA por \$334.130.488 y por concepto de sanción la suma de \$673.548.184, para un total de \$1.388.333.503⁴.

DEMANDA

La sociedad METROKIA S.A. solicitó la nulidad de las resoluciones expedidas por la Administración de Aduanas de Bogotá que practicaron liquidación oficial de revisión de valor a las declaraciones de importación presentadas entre los meses de abril y diciembre de 2004. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declarara la firmeza de todas las declaraciones de importación que fueron objeto de formulación de liquidación oficial y que no está obligada a pagar las sumas liquidadas en los actos acusados que ascienden a \$1.388.333.503.

Como pretensión subsidiaria, solicitó la nulidad de las resoluciones que modificaron las declaraciones de importación por caducidad de la acción administrativa sancionatoria, para aplicar la sanción prevista en el numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999 en relación con las declaraciones de importación presentadas en los meses de abril a octubre de 2004 en cuantía de \$504.321.067,47, según la relación efectuada en la demanda.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 28, 35 y 46 del Código Contencioso Administrativo; 1618 a 1624 del Código Civil, 22 y 23 de la Resolución 846 de de la Secretaría General de la CAN (reglamento comunitario de la decisión 571 valor en aduana de las mercancías importadas); la Nota explicativa 2.1. del Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas (OMA); el Comentario 17.1 adoptado por el Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas(OMA); los artículos 251, 259, 478, 499 y 514 del Decreto 2685 de 1999; 184, 186, 224 y 440[7] de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN; 10 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República; el numeral 10.2 de la Circular Reglamentaria y las Instrucciones para el diligenciamiento del formulario 5 de la Circular Reglamentaria DCIN-83 del Banco de la República. Los cargos de la demanda se resumen así:

1. Los pagos hechos por Metrokia S.A. por comisiones de compra a las sociedades ONE THREE HILL S.A. y KIA -CAR MAINTENANCE INC., por contactar proveedores de vehículos que fueron objeto de importación a Colombia, no hacen parte de la base gravable de los tributos aduaneros. Dijo que según la DIAN la sociedad no había incluido en la base gravable esos pagos, que no eran comisión de compra sino corretajes; en tal sentido aumentó artificialmente la base gravable respecto de las mercancías importadas, incurriendo en falsa motivación.

Indicó que, según el artículo 19 de la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, "se entenderá por comisionista o agente a la persona que actúa por cuenta de un comitente o mandante y facilita la concertación del contrato de compraventa, representando al vendedor o al comprador[...]" Dijo que esa figura tenía unas previsiones especiales en materia de valoración aduanera, como era la de no hacer parte de la base gravable o valor en aduana para efectos de liquidar los tributos aduaneros en la importación de una mercancía, conforme con el artículo 251 del Decreto 2685 de 1999.

⁴ Folio 344 c.ppal.

Señaló que durante el año 2004, la sociedad contrató con las mencionadas sociedades extranjeras para contactar y buscar proveedores de vehículos en Corea del Sur, a cambio de una remuneración sobre el valor FOB de los vehículos importados.

Se refirió a los aspectos de identificación que consagra el artículo 186 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN para reconocer una comisión de compra y a la definición de comisión de compra del artículo 22 de la Resolución 846 de la CAN, lo cual corresponde a los negocios celebrados por la sociedad, como se evidencia con las ofertas comerciales recibidas de ONE THREE S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC.

En cuanto al objeto de los contratos celebrados por la demandante, señaló que se trata de contactar clientes en el exterior en el ramo de vehículos para la importación a Colombia de los bienes o automotores requeridos por METROKIA; es decir, que por encargo y solicitud de la actora, las sociedades ONE THREE S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC, conocedoras del mercado, se comprometían directamente a contactar y buscar proveedores de vehículos en Corea del Sur y Ecuador para las importaciones de su cliente en Colombia. La remuneración se causaba cuando el intermediario obtuviera unos valores FOB específicos de importación de vehículos, en un cierto término, como efectivamente se produjo.

Consideró que si bien el comisionista podía encargarse del seguro, del transporte y almacenamiento de las mercancías, eran actividades que no constituían una condición indispensable para tener esa calidad, sino una posibilidad, según el numeral 6o del artículo 186 citado.

En cuanto al elemento subjetivo, se exige que exista un comitente y un intermediario o comisionista, señaló que en este caso estaban dados, pues las sociedades extranjeras eran intermediarios, agentes o comisionistas, a cambio de una retribución, llamada comisión. Además, que el hecho de que a las empresas se les hubiera llamado en el contrato como intermediarios y no como agentes, no significaba que se tratara de la misma figura.

Anotó que, de conformidad con los numerales 1o y 2o del artículo 186 de la Resolución 4240 de 2000, era posible ostentar la calidad de comisionista de compra, así no existiera la relación de dependencia, vinculación o exclusividad con el comprador, ni que trabajara por cuenta de este, sin que por esa situación se convirtiera en "corredor". En consecuencia, esas empresas eran comisionistas de compra de la actora, así no tuvieran ningún vínculo laboral, relación de agencia comercial o representación o mandato.

Señaló que el pago realizado por la actora correspondió a la remuneración a título de comisión y no de corretaje, como consta en cada uno de los contratos (numeral 2) y de acuerdo con este tipo de pagos, según lo indicado en la Nota Explicativa 2.1 del Comité técnico de Valoración en Aduana, los cuales toman la forma de un porcentaje sobre el precio de las mercancías importadas, así: 5% para ONE THREE HILL S.A. y del 4.62% en el caso de KIA CAR MAINTENANCE INC. Indicó que estos porcentajes se habían ajustado al nivel de responsabilidad asignado a cada empresa de acuerdo con la meta puntual de la actora.

Consideró que la DIAN había cambiado el objeto y el alcance de los contratos celebrados por la demandante para encuadrarlos en la definición de corretaje, que

está prevista en el artículo 23 de la Resolución 846 de la Secretaría General de la CAN, Decisión 571, sin que tales contratos pudieran enmarcarse en tal definición, pues el objeto no era aproximar y facilitar las transacciones o suministrar información sobre el mercado internacional de vehículos, sino contactar proveedores del ramo de vehículos ubicados en Corea del Sur. En los actos acusados se podía observar como la DIAN cambió el objeto de las ofertas comerciales aceptadas por la actora.

Señaló, que otra característica de la figura del corredor es que es un intermediario que no actúa por su propia cuenta, interviene tanto a favor del vendedor como del comprador y su papel se limita generalmente a poner en relación a ambas partes en la transacción, mientras que en este caso, esas sociedades actuaron por su propia cuenta e intervinieron sólo a favor de METROKIA S.A. (importadora), como se podía advertir en el numeral 9 de las ofertas comerciales. Aclaró que el hecho de que en las 160 declaraciones de importación apareciera un solo proveedor, demuestra que precisamente esa era la gestión encomendada por la actora y que fue objeto de remuneración: obtener para la sociedad que proveedores de vehículos ubicados en Corea del Sur, como lo es, por ejemplo, KIA MOTOR CORPORATION, accedieran a vender y facturar un número importante de vehículos, de acuerdo con su valor FOB, para que fueran importados por la actora.

Por lo tanto, el hecho de que se trate de un solo proveedor no desvirtuaba la naturaleza y clase de contrato celebrado.

2. Las ofertas comerciales, recibidas de ONE THREE S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC y aceptadas por la actora, son propias de un comisionista de compra y no de un corredor. Dijo que no era cierto como lo decía la DIAN que existiera ambigüedad e imprecisión con el alcance y objeto de las estipulaciones acordadas, por lo tanto, no tenía soporte legal que la DIAN hubiera recurrido al artículo 1618 del Código Civil, relativo a la interpretación de los contratos, todo con el afán de acomodar el objeto de las ofertas comerciales a las características propias de la figura de corretaje.

Adujo que el objeto y la intención contractual era clara, como lo acreditaba la declaración juramentada del representante legal de Metrokia S.A. en la que respondió que las actividades de ONE THREE S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC, eran ayudar en la gestión de compra con Kia Motors. Lo anterior evidencia que la función esencial de las citadas empresas no era la de aproximar comercialmente a las partes, como lo dijo la DIAN, sino buscar y contactar proveedores de vehículos en Corea del Sur para la actora, actividad propia de la comisión por compra.

3. Violación de las normas cambiarias. Señaló que las resoluciones demandadas eran incoherentes, pues aceptan que se dio cumplimiento al régimen cambiario al momento de girar los pagos por concepto de comisiones a las empresas extranjeras, por concepto de servicios, pero, de otra parte, pretenden que dichos pagos formen parte de la base gravable sobre la cual se determinó el monto de los tributos aduaneros aplicables, que tiene un canal cambiario diferente, ya que corresponde al pago de importaciones, operación de obligatoria canalización a través del mercado cambiario.

Dijo que, en efecto, la sociedad canalizó el pago de las comisiones de compra con el formulario N° 5 numeral cambiario 2906, como lo ha señalado el Banco de la República para servicios, mientras que el valor de las mercancías importadas fue girado al exterior en el formulario N° 1 "Declaración de cambio de importación de

bienes". Que era la DIAN la que violaba las normas cambiarias al señalar que era viable haber girado la exterior esos pagos, utilizando indistintamente para el efecto, el formulario 1 o el formulario 5, pues era contrario a la regulación del Banco de la República.

4. Violación de los artículos 29 y 83 de Constitución Política. Manifestó que la DIAN violó el debido proceso y el derecho de defensa al haber decretado de oficio la práctica de pruebas con posterioridad a la interposición del recurso de reconsideración, entre ellas, el traslado de un pronunciamiento técnico aduanero emitido por la Subdirección Técnica Aduanera dentro de otro expediente, que se refería a otro tipo de contrato y entre diferentes partes y sin que la sociedad tuviera la oportunidad de controvertir la pertinencia y conducencia de la prueba, ni el derecho a pronunciarse sobre la misma, pues, el auto que decretó la prueba no concedió recursos ni explicó las razones que justificaban dicho traslado. Además, indicó que esa prueba había sido el fundamento de la decisión final en la resolución del recurso de reconsideración.

Adicionalmente, se refirió al objeto del contrato relacionado con el pronunciamiento técnico, el cual era completamente diferente al del presente proceso, pues en aquel se trataba de obtener una línea de crédito que le permitiera financiar la compra de los vehículos objeto de importación y no contactar proveedores.

5. Violación de los artículos 478 y 499, numeral 3o del Decreto 2685 de 1999. Señaló que la actora no incurrió en infracción aduanera en ninguna de las 160 declaraciones de importación. Además, para la fecha en que la DIAN resolvió el recurso de reconsideración ya había caducado la acción administrativa sancionatoria para imponer la sanción, prevista en el numeral 3o del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999 del Estatuto Aduanero, respecto de las declaraciones de importación tramitadas en los meses de abril a octubre de 2004.

Afirmó que la sociedad no declaró una base gravable inferior al valor en aduana que correspondía, ya que los pagos efectuados a ONE THREE HILL S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC, fueron comisiones de compra y no corretajes.

Expresó que, conforme al artículo 478 del Estatuto Aduanero, operó el fenómeno de caducidad de la acción administrativa sancionatoria, por cuanto entre la supuesta comisión del hecho o infracción de declarar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponde y a la fecha de resolver el recurso de reconsideración, transcurrieron más de tres años previstos en esa disposición, es decir, que para el 30 de octubre de 2007, fecha en que fue resuelto el recurso de reconsideración, ya había caducado la facultad sancionatoria de la DIAN para las declaraciones de importación presentadas entre el 30 de abril de 2004 y el 28 de octubre de ese mismo año, conforme con el cuadro que elaboró en la demanda.

Consideró que, contrario a lo afirmado por la DIAN, la supuesta infracción no era continuada sino instantánea y la caducidad se debía contar desde la comisión de la infracción, que era dejar de incluir en la base gravable de cada declaración de importación los supuestos pagos de corretaje, y no a partir del giro del dinero a los comisionistas, que ocurrió los días 21 y 22 de diciembre de 2004, como inicialmente lo plasmó en la liquidación de revisión de valor.

Señaló que, en la resolución del recurso, la DIAN cambió de argumento y consideró que la caducidad se contaba a partir del último hecho u omisión constitutivo de la infracción, es decir a partir de la última declaración de importación presentada en bancos lo cual tuvo ocurrencia el 30 de diciembre de

2004. Dijo que además de ser un argumento nuevo el cual la actora no pudo controvertirlo, no era correcto hacer esa consideración, pues el término de caducidad se debía contar a partir de cada declaración, por ser un hecho instantáneo; además que la presentación de la declaración de importación no se realizaba en bancos, como erradamente lo señalaba la DIAN, sino a través del sistema informático aduanero donde eran aceptadas. Cuando el declarante se desplazaba a pagar los tributos aduaneros ya las declaraciones de importación habían sido presentadas y aceptadas.

OPOSICIÓN

La DIAN solicitó desestimar las súplicas de la demandante, para lo cual expuso, en síntesis, los siguientes argumentos:

1. Pagos efectuados a intermediarios no corresponden a comisiones de compra

Señaló que de las pruebas recaudadas en sede administrativa, como eran las cartas de oferta comercial, contratos, cuentas de cobro y pagos, se encontró que las sociedades comisionistas tuvieron como función la prestación de servicios de intermediación para la importación de vehículos a Colombia, requeridos por METROKIA S.A. por lo que se infirió que los pagos efectuados a estas sociedades, no correspondían a comisiones de compra, pues estas sociedades no eran intermediarios que tuvieran la representación de la sociedad actora en el extranjero, conforme lo exigía el artículo 251 del Decreto 2685 de 1999 y artículo 22 [numeral 1] de la Resolución 846 de la CAN.

Así mismo, las actividades del intermediario consistían en suministrar información sobre el mercado internacional de vehículos, es decir, relacionar comercialmente a METROKIA S.A. con sus proveedores, que para el caso no fue otro que KIA MOTORS CORPORATION, y facilitar la realización de las transacciones u operaciones, razón por la cual las actividades eran propias de un corredor y los valores generados por este servicio no se podían considerar como comisión de compra sino como un servicio de corretaje.

Se refirió a los elementos que se debían tener en cuenta para definir la naturaleza del contrato y transcribió el análisis que efectuó la DIAN en la resolución que decidió el recurso sobre las “cartas de oferta comercial”

Que por tanto, las comisiones percibidas por las sociedades ONE THREE HILL S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC, no constituían una comisión de compra, habida cuenta que estas sociedades no eran agentes de compra de METROKIA S.A. en el extranjero.

Del procedimiento administrativo y que culminó con la expedición de los actos demandados, se demostró que la verdad real de los contratos celebrados entre la sociedad demandante y las sociedades ONE THREE HILL S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC. corresponde a un corretaje, aún cuando formalmente se haya querido ajustar a otra figura, y con ello disminuir la base gravable para el pago de los tributos aduaneros, que en estos casos se debe acudir a lo previsto en los artículos 1618 y 1624 del Código Civil, cuando se pretende buscar la verdad en un contrato ambiguo.

En cuanto a la ejecución práctica de los contratos es claro que estos se interpretan, entre otros, por la aplicación práctica que hayan hecho de ellas ambas partes, o una de las partes con aprobación de la otra parte, según el artículo 1622

en concordancia con el 1618 del Código Civil, lo cual llama la atención que ninguna de las partes durante el año de existencia ni aplicaron ni demostraron la literalidad del mismo.

Tampoco se probó que la sociedad haya acreditado que la remuneración percibida por las sociedades, la haya hecho como una comisión de compra y por el contrario, de las pruebas recaudadas se infirió que el pago realizado a estas se hizo como gastos de corretaje.

Los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho, y no existió falsa motivación, pues esta no puede atribuirse al descubrir la verdad real frente a la verdad formal, por ello la demandante mal podía señalar que se pretendía actuar artificioosamente, ya que la Administración actuó con base en las pruebas recaudadas.

2. De la violación de los artículos 1618 a 1620 del Código Civil

El cargo no tiene vocación de prosperidad, pues, no es cierto que se hayan violado dichas normas, con el procedimiento administrativo adelantado por la DIAN y que culminó con la expedición de los actos administrativos demandados, pues lo que se pretendió probar fue la existencia de una comisión de compra, que no estaba incluida dentro del valor en aduanas de la mercancía, cuando en realidad se trataba era de un corretaje que sí hacía parte del valor en aduanas y que como consecuencia de ello aumentaría el pago de los tributos a cancelar por parte del importador.

Que de las pruebas recaudadas en vía gubernativa, la Administración demostró que se pretendía “disfrazar” la realidad, tratando de demostrar la existencia de un supuesto contacto de proveedores que nunca lo hubo, además de que la sociedad no lo probó, mientras que si demostró de que las sociedades fueron intermediarias en la transacción sin que estuvieran ligados expresamente al comprador o al vendedor.

3. Violación de las normas cambiarias

Que este cargo tampoco puede prosperar, pues tal como se le informó a la sociedad actora través de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, que en nada incidió el hecho de que haya utilizado el mecanismo de girar el valor del servicio por medio del formulario N° 5, toda vez, que por tener esta calidad el medio apropiado fue el ejecutado por esta, pues de una u otra manera estaría reembolsando el valor de la mercancía.

4. Violación artículos 29 y 83 de Constitución Política

Indicó que en aras de salvaguardar el debido proceso, el parágrafo del artículo 515 del Decreto 2685 permitió la apertura a pruebas del expediente, ya sea para ordenar la práctica de las solicitadas por el recurrente o para que la autoridad aduanera de oficio considere se deben solicitar.

Es por ello que la DIAN al decidir el recurso de reconsideración, ordenó de oficio la práctica de algunas pruebas, para lo cual profirió el auto N° 03-072-193-101-001013 del 22 de agosto de 2007, debidamente motivado y ordenó la práctica de pruebas entre ellas la inspección contable a METROKIA S.A. y el traslado de la prueba que reposaba en el expediente N° RV-030602577. Por lo que tiene pleno

sustento legal el traslado de tal prueba, pues precisa cuando es una comisión de compra o cuando un corretaje.

5. Violación de los artículos 478 y numeral 3o del 499 del Decreto 2685 de 1999

Adujo que no le asiste razón a la actora, pues según el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, la acción administrativa sancionatoria caduca en el término de tres años contados a partir del hecho u omisión objeto de infracción, y cuando se trata de hechos de ejecución sucesiva el término de caducidad se contará a partir de la ocurrencia del último hecho u omisión.

Observó que la jurisprudencia contencioso administrativa ha señalado que tratándose de procesos de formulación de liquidación oficial, el término de caducidad de la acción administrativa sancionatoria corresponde con el de la firmeza de la declaración de importación, que es de tres años, contados a partir de la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación, salvo que requerimiento especial aduanero se haya notificado conforme el artículo 131 del mismo decreto, por lo que una vez notificado el requerimiento especial aduanero dentro del término de firmeza de la declaración de importación, se interrumpiría el término de caducidad.

Como en el caso concreto, el requerimiento especial aduanero se profirió el 13 de marzo de 2007 y se notificó el día 15 de marzo de 2007, en esta fecha se interrumpió el término de firmeza de las declaraciones y por ende el término de caducidad de la sanción. El día 03 de abril de 2007 la sociedad presentó respuesta al requerimiento, contando la Administración hasta el 18 de mayo de 2007 para proferir la Resolución de fondo, la cual fue proferida el día 10 de mayo de 2007 y notificada el 14 del mismo mes y año, con lo cual se verifica que la misma se profirió dentro del término señalado en la legislación aduanera, siendo absolutamente claro que no operó el fenómeno de la caducidad, razón por la cual el cargo no está llamado a prosperar.

Como petición especial, solicitó que se ordenará a la demandante constituir caución por el ciento por ciento (100%), del valor de la liquidación oficial de corrección impuesta, en aplicación del artículo 140 del Código Contencioso Administrativo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las pretensiones de la actora, por las siguientes razones:

1. Nulidad de los actos administrativos demandados por falsa motivación y por violación a las normas en que deben fundamentarse y expedición irregular.
2. Para aclarar este cargo, definió lo relacionado con el contrato de comisión y de corretaje, a la luz del Código de Comercio y de las normas aduaneras, que regulan estas dos figuras contractuales.

De las pruebas señaladas, observó que la demandante al celebrar el contrato de prestación de servicios en el exterior y las cartas de oferta con la sociedad panameña One Three Hill S.A. y aceptar las ofertas irrevocables de las empresas One Three Hill S.A. y Kia Car Maintenance INC, convino excluir un vínculo de mandato con ellas.

Que al haber excluido una relación de mandato entre la demandante y las sociedades panameñas, es inexistente un contrato de comisión, puesto que el Código de Comercio, según el artículo 1287 dispone que la comisión es una especie de mandato, y es por ello que dicha figura jurídica está ubicada en el Capítulo IV, del Título XIII, denominado del Mandato.

Que es diferente a lo que sucede con el contrato de corretaje, ya que el Código de Comercio en su artículo 1340 señala que el corredor no está vinculado a las partes, entre otras, por relaciones de mandato.

Que con base en las pruebas recaudadas en el proceso, los acuerdos celebrados de manera independiente, entre Metrokia S.A. con Kia Car Maintenance INC, y One Three Hill S.A. no fueron por comisión, al excluirse expresamente en el clausulado, que entre las partes existiera una relación de mandato, elemento esencial del contrato de comisión, por lo que la operación jurídica realizada entre dichas sociedades debe enmarcarse dentro del contrato de corretaje, puesto que esta figura contractual exige que no haya un vínculo entre el corredor y las partes, bien sea de colaboración, dependencia, mandato o representación.

Que al tener en cuenta que las normas aduaneras, solo excluyen la comisión de compra (especie del contrato de comisión), de la base gravable del valor en aduana de las mercancías, el precio pagado por Metrokia S.A. a las dos sociedades panameñas, referentes a los servicios prestados en el exterior, deben incluirse en ella, por enmarcarse en la figura del corretaje.

Las normas aduaneras, disponen:

“Numeral primero del artículo 184 de la Resolución 4240 de 2000, conceptos no incluidos en el valor en aduana:

El valor de aduana no comprenderá los siguientes gastos o costos:

1. Comisiones de compra.
Artículo 185 de la Resolución 4240 de 2000
Requisitos para que procedan las deducciones

Las deducciones proceden si los gastos que se pretenden deducir cumplen los siguientes requisitos:

1. Tales gastos están relacionados con la mercancía importada.
2. Los importes están incluidos en el precio pagado o por pagar por las mercancías importadas.
3. Los conceptos se pueden distinguir del precio de la mercancía en la factura comercial

Artículo 186 de la Resolución 4240 del 2000.
Deducción de la comisión de compra.
(Modificado por el artículo 56 de la Resolución 7002 de 2001).

Para que una comisión de compra pueda ser deducida del precio pagado o por pagar, además de cumplir con los requisitos señalados en el artículo anterior, debe ser plenamente reconocida a través de la identificación de los siguientes aspectos, de conformidad con lo

establecido en la Nota Explicativa 2.1 y Comentario 17.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana:

1. Entre el comprador y su agente en el exterior no existe relación de exclusividad
2. El agente puede ser independiente del comprador o puede estar vinculado al comprador y trabajar por cuenta de este
3. El agente de compra no es el propietario de la mercancía y en consecuencia su actividad no es la de la reventa
4. El agente de compra no puede fijar el precio de las mercancías
5. El agente de compra no mantiene existencias de mercancías
6. El agente de compra puede encargarse de buscar proveedores según necesidades del importador, recoger muestras, verificar las mercancías, así como del seguro, transporte, almacenamiento, entrega e inclusive del pago de las mercancías, sin que esto último lo convierta en su propietario. Los anteriores aspectos permiten distinguir un agente de compra, de las sociedades de exportación o comercializadoras que actúan de manera independiente.

7. Si el comisionista está vinculado con el vendedor o tiene un interés financiero en las actividades de éste, deberá examinarse con cuidado el papel que desempeña en la transacción a fin de evitar que exista simulación de la comisión de compra

Cuando se deduzca una comisión de compra, porque quien factura es el comisionista de compra, la autoridad aduanera exigirá la factura originalmente expedida por el vendedor de la mercancía y en ausencia de ésta se rechazará la deducción y el valor de transacción declarado".

Que la operación mercantil realizada por la sociedad actora con empresas panameñas se encuentra enmarcada dentro del concepto del contrato de corretaje, donde la comisión del corredor no está excluida de la base gravable para determinar el valor en aduana de las mercancías, razón por la cual el cargo no está llamado a prosperar.

2. Violación de los artículos 1618 a 1620 del Código Civil.

Se remite a transcribir las disposiciones, del Libro Cuarto, Título XIII del Código Civil referente a la interpretación de los contratos, y retomó los argumentos expuestos en el punto anterior, para concluir que no existe violación de la norma civil, ya que la Administración acudió a estas disposiciones sobre la interpretación de los contratos para desentrañar la verdad real sobre la formal de las operaciones mercantiles celebradas entre Metrokia S.A. y One Three Hill S.A. por una parte y con Kia Car Maintenance INC, por otra. Por lo que no advirtió violación de las normas señaladas por la parte actora, luego el cargo resulta infundado.

3. Violación de las normas cambiarias

Que el hecho de que la sociedad hubiese girado los dineros para pagar los servicios a las sociedades One Three Hill S.A. y a Kia Car Maintenance INC por el Formulario N° 5, no es materia de estudio en el presente proceso, ya que lo que se analiza es la legalidad de los actos administrativos demandados, consistentes en una liquidación oficial de revisión de valor y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, en las que se adicionaron a la base gravable de los vehículos importados el valor pagado por concepto del contrato de corretaje a las empresas ONE THREE HILL S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC, más no si la

sociedad incurrió o no en una infracción cambiaria por haber realizado pagos a las sociedades en el exterior en el formulario pertinente.

Que por el hecho de que la Administración en su proceso de fiscalización hubiese modificado la base gravable de las declaraciones de importación presentadas por la sociedad actora, no advierte que tal actuación ocasionara perjuicios a la misma por infracción de normas cambiarlas, ya que son procesos completamente independientes. No prosperó el cargo.

4. Violación de los artículos 29 y 83 de la Constitución Política

Consideró improcedente el cargo, porque es viable decretar la práctica de pruebas de oficio por el término de 30 días, que es el tiempo que tiene la Administración para resolver el recurso de reconsideración, el cual hace que la oportunidad para proferir la resolución que resuelve el recurso de reconsideración se suspenda por dicho término. Y de conformidad con el inciso 3° del artículo 511 del Estatuto Aduanero, si la parte actora no se encontraba de acuerdo con la práctica de la prueba consistente en trasladar la prueba decretada, debió hacer uso del recurso de reposición dentro del término legal. Como tampoco hizo uso de las oportunidades legales para desvirtuar el contenido de la prueba, ante el Tribunal.

5. Violación de los artículos 478 y 499[3] del Decreto 2685 de 1999.

Que de acuerdo con dichas normas, las sanciones se pueden imponer en la liquidación oficial o en acto administrativo, si se impone en el primer evento se debe observar el procedimiento propio del proceso de determinación del impuesto. Pero si se aplica en resolución independiente el término de prescripción es el previsto en el artículo 478 y no el propio para proferir liquidación oficial. Por su parte del contenido del artículo 131 del Decreto 2685 de 1999, las declaraciones de importación quedaran en firme si transcurridos tres años, contados a partir de su presentación, no se ha notificado requerimiento especial aduanero.

De las anteriores normas se deduce que las declaraciones de importación adquieren firmeza a los tres años de presentadas, término que puede interrumpirse con la notificación del requerimiento especial, con el que la Administración cumplió.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante solicitó que se revocara la sentencia y, en su lugar, se accediera a las pretensiones de la demanda, según los siguientes argumentos:

1. Insistió que el contrato celebrado entre la actora y las empresas ONE THREE HILL S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC no fue corretaje, sino comisión de compra, por lo tanto, los pagos efectuados a estas empresas, en su calidad de comisionistas, no formaron parte de la base gravable de los tributos aduaneros en las declaraciones de importación tramitadas por la hoy actora en el año 2004.

Señaló que las ofertas comerciales de estas empresas, cumplían todos los requisitos previstos en las normas de valoración aduanera, para ser calificadas como comisiones de compra. No hubo vínculo laboral, ni relación de agencia comercial, representación o mandato, pues, conforme con el artículo 186 de la Resolución de la DIAN 4240 de 2000, era viable que el comisionista fuera autónomo e independiente del comprador.

Señaló que el Tribunal desconoció las normas que contemplan los elementos que conforman la base gravable en el tema de valoración aduanera, y pretendió aplicar

las normas del Código de Comercio sobre definición de la comisión de compra y corretaje, no obstante esas normas no fueron citadas por las partes, ni fueron fundamento de los actos acusados, por lo cual trajo nuevos argumentos al debate que nunca fueron objeto de controversia. Además, esas normas hacen caso omiso a la posibilidad prevista en el artículo 186 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, que es especial para este caso y de aplicación preferente.

Dijo que la DIAN no debió acudir a los artículos 1618 y 1620 del Código Civil, pues la comisión y el corretaje tienen regulación especial, máxime que el contrato era muy claro y se trataba de que esas dos empresas contactaran en el exterior y prestaran los servicios de intermediación para la importación de vehículos, dado el especial conocimiento de tales empresas de dicho mercado. Además, consideró contradictoria la posición de la DIAN al aceptar que la actora dio cumplimiento al régimen cambiario (pues el valor de los bienes como el de las comisiones se giró en los formularios correspondientes) y, al mismo tiempo, hubiera desestimado la operación realizada y los elementos que se tuvieron en cuenta para determinar la base gravable.

Insistió en la violación de los artículos 29 y 83 de la Constitución Política porque, contrario a lo afirmado en el fallo, la actora no tuvo la posibilidad de recurrir las pruebas decretadas por la DIAN con posterioridad a la interposición del recurso de reconsideración, pues tal opción no estaba contemplada en el Decreto 2685 de 1999 o Estatuto Aduanero y sólo vino a establecerse a partir del Decreto 3329 de 2009 que adicionó el Estatuto Aduanero con el artículo 515-1 referido al periodo probatorio en el recurso de reconsideración.

2. Señaló que el Tribunal confundió la firmeza de las declaraciones de importación con la caducidad de la acción administrativa sancionatoria. Indicó que para las declaraciones de importación presentadas entre los meses de abril y octubre de 2004 había operado la caducidad de la facultad sancionatoria de la DIAN prevista en el artículo 478 del Decreto 2685, para imponer la sanción señalada del artículo 499 del mismo Estatuto. Que lo anterior era contrario a la posibilidad que tenía la DIAN para interrumpir la firmeza de la declaración de importación, consagrada en el artículo 131 *ibídem*.

Según lo expuesto, si bien la sanción se podía imponer en una liquidación o en resolución independiente, y para el primer caso se debía observar el procedimiento del proceso de determinación, en todo caso, la notificación del requerimiento especial aduanero interrumpiría la firmeza de la declaración, pero no impediría la aplicación del término de caducidad.

Así mismo consideró que el Tribunal había aplicado, aún cuando no lo dijera, el artículo 638 del Estatuto Tributario, al efectuar una distinción que ni la propia DIAN había realizado, como se podía apreciar en el Concepto 530012-00066 del 17 de noviembre de 2006. Que en este caso, como el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión fue resuelto el 30 de octubre de 2007, transcurrieron más de 3 años desde la supuesta comisión de la infracción para cada una de las declaraciones de importación, sin que se hubiera producido la ejecutoria del acto sancionatorio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **demandada** solicitó que se confirmara el fallo, pues, de acuerdo con las pruebas allegadas al proceso, entre ellas las cartas de oferta comercial y los contratos, se demostró que la relación comercial de Metrokia S.A. y las sociedades ONE THREE HILL S.A. y KIA CAR MAINTENANCE INC, se desarrolló bajo la figura del contrato de corretaje, ya que dichas empresas desarrollaban su actividad por su propia cuenta y riesgo, sin que existiera vínculo laboral, relación de agencia comercial o mandato con Metrokia S.A.

Dijo que tales contratos y las cartas de oferta comercial se debían analizar según lo establecido en la Nota interpretativa al párrafo 1º inciso i) del artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración y el artículo 23 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571, de las cuales se puede determinar que la relación comercial entre la actora con esas empresas del extranjero se efectuaron bajo la figura del corretaje y no al amparo de la agencia, que en consecuencia, no se violaron los artículos 1618 y 1620 del Código Civil. Dijo que el hecho de que la sociedad utilizara el formulario N° 5 para pagar el valor del servicio, lo que demostró fue el reembolso del valor de la mercancía. Que por tanto, no se violaron las normas cambiarias.

Señaló que no se había violado el debido proceso, pues la posibilidad de decretar pruebas con posterioridad a la interposición del recurso de reposición se encuentra establecida desde el Decreto 1232 de 2001.

Finalmente, dijo que no había ocurrido la caducidad de la acción administrativa sancionatoria, pues, como lo ha señalado la Jurisdicción contenciosa administrativa el término de la acción administrativa sancionatoria es igual al término de firmeza de la declaración de importación, salvo que se haya notificado requerimiento especial aduanero, que en ese caso interrumpiría el término de la firmeza de la declaración de importación.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada por las siguientes razones:

Dijo que el importe pagado a las empresas panameñas era un corretaje, pues para que fuera comisión de compra, se exigía que la empresa que recibía el pago obrara en representación de la compradora. Conforme el artículo 251 del Estatuto Aduanero, para que la retribución se considerara como una comisión de compra, se requería que fuera pagada al agente comprador y que correspondiera a los servicios prestados, al representar al comprador en el extranjero, en la compra de mercancías objeto de valoración.

Que, no podía aducir la actora que el hecho de que no existiera representación o mandato entre las empresas panameñas y la demandante, no desvirtuaba la naturaleza de pago de la comisión por compra, pues, éste es un elemento esencial de la comisión. Sobre el punto citó las definiciones de comisión de compra y corretaje del artículo 1 del Decreto 1220 de 1996.

Señaló que del contenido de los documentos allegados al expediente, especialmente, las cartas de oferta comercial y los convenios entre la actora y las empresas extranjeras, coincidían con la definición de corredor.

Consideró que era válida la aplicación de los artículos 1618 a 1620 del Código Civil, dada la diferencia en la apreciación de la relación existente entre Metrokia S.A. y las empresas extranjeras y la necesidad de establecer la realidad de lo contratado y pagado. De otra parte, el hecho de que a la actora no se le hubiera

acusado de violar las normas cambiarias, no tenían ningún efecto frente al caso, ni variaba la naturaleza del pago efectuado.

Agregó que el periodo probatorio en el recurso de reconsideración sí estaba contemplado, antes de la expedición del Decreto 3329 de 2009, en el parágrafo del artículo 515 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999).

En cuanto a la caducidad de la facultad sancionatoria de la Administración, señaló que sólo cuando se establece la diferencia entre el valor declarado y el valor en aduana que corresponda, es cuando se puede determinar el valor de la sanción. En consecuencia, se puede pretender que la sanción se imponga con anterioridad a la expedición del acto que determine oficialmente el valor en aduana.

Consideró que el término de los tres años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivos de infracción se aplica a las sanciones que se pueden imponer en acto independiente del proceso de determinación, pero no en aquellos donde el hecho a sancionar debe ser determinado oficialmente.

Señaló que no se podía confundir la expedición y notificación del acto que impone la sanción, con el agotamiento de la vía gubernativa, y menos entender que mientras esta no se agote con el acto que resuelve el recurso, no se ha ejercido la facultad sancionatoria. Sobre el tema citó la sentencia la Sección Cuarta del 12 de octubre de 2006, dictada en el proceso 14381.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación de la parte actora, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos, por medio de los cuales la DIAN modificó las declaraciones de importación de la sociedad METROKIA S.A. por los meses de abril a diciembre del año gravable 2004.

Concretamente se analizará si el pago efectuado por la sociedad a las empresas panameñas, es resultado de un contrato de comisión o de corretaje, si se violaron normas cambiarias y del Código Civil y, si fue oportuna la imposición de la sanción aduanera del numeral 3° del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes cargos:

1. El contrato celebrado por Metrokia S.A. es comisión de compra y no de corretaje, es incorrecta la interpretación de los artículos 1618 y 1620 del Código Civil por parte de la Administración

Manifiesta la demandante que conforme al artículo 186 de la Resolución DIAN N° 4240 de 2000, en nada incide para la calificación del contrato de comisión de compra, que sea el agente independiente o vinculado al comprador.

En los documentos de oferta comercial, quedó claro la relación de independencia entre el agente y el comprador, motivo por el cual la gestión amparada con dichas ofertas corresponde a una comisión de compra.

Sumado a lo anterior, no resulta válido acudir a las normas del ordenamiento mercantil para estructurar el concepto de comisión de compra y corretaje, bajo el entendido que existen reglas especiales en materia aduanera sobre tales figuras jurídicas. Igualmente las normas traídas del Código del Comercio por el *a quo*, no formaron parte de la controversia ni en la vía gubernativa, ni en la judicial, impidiendo el ejercicio del derecho de defensa, y de paso tergiversando la real aplicación de los artículos 1618 y 1620 del Código Civil.

Con el objeto de despejar las censuras se hará la presentación de las normas que regulan la comisión de compra. En primer lugar el artículo 251 del Decreto 2685 de 1999, señala:

“ARTICULO 251. COMISIONES DE COMPRA. Cuando un comprador o importador pague a su agente en el exterior una retribución por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero, en la compra de las mercancías objeto de valoración, tal retribución reviste la forma de comisión de compra y no forma parte del valor en aduana de esa mercancía. La comisión deberá ser acreditada a la autoridad aduanera, con el fin de que no se considere o se deduzca del precio pagado o por pagar”.

Son elementos constitutivos de la comisión de compra los siguientes

Elemento subjetivo:

- Comprador o importador (contratante-representado)
- Agente (contratista)

Prestación: Del importador o comprador, el pago de una remuneración por la gestión de representación de su agente en el exterior para la compra de mercancías.

Del agente, representación en el exterior del importador para la adquisición de mercancías.

Se destaca, que si bien es cierto el concepto comisión de compra se define en el estatuto aduanero, no sucede lo mismo con la de agente, aunque su actividad se caracteriza por tener una función de representación del importado.

El desarrollo normativo de la comisión de compra, conduce a los artículos 185 y 186 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 185. REQUISITOS PARA QUE PROCEDAN LAS DEDUCCIONES. Las deducciones proceden si los gastos que se pretenden deducir cumplen los siguientes requisitos:

1. Tales gastos están relacionados con la mercancía importada.
2. Los importes están incluidos en el precio pagado o por pagar por las mercancías importadas.
3. Los conceptos se pueden distinguir del precio de la mercancía en la factura comercial.

ARTÍCULO 186. DEDUCCIÓN DE LA COMISIÓN DE COMPRA. Artículo modificado por el artículo 56 de la Resolución 7002 de 2001. El nuevo texto es el siguiente: Para que una comisión de compra pueda ser deducida del precio pagado o por pagar, además de cumplir con los requisitos señalados en el artículo anterior, debe ser plenamente reconocida a través de la identificación de los siguientes aspectos, de conformidad con lo establecido en la Nota Explicativa 2.1 y Comentario 17.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana:

1. Entre el comprador y su agente en el exterior no existe relación de exclusividad.

2. El agente puede ser independiente del comprador o puede estar vinculado al comprador y trabajar por cuenta de este.
3. El agente de compra no es el propietario de la mercancía y en consecuencia su actividad no es la de la reventa.
4. El agente de compra no puede fijar el precio de las mercancías.
5. El agente de compra no mantiene existencias de mercancías.
6. El agente de compra puede encargarse de buscar proveedores según necesidades del importador, recoger muestras, verificar las mercancías, así como del seguro, transporte, almacenamiento, entrega e inclusive del pago de las mercancías, sin que esto último lo convierta en su propietario.

Los anteriores aspectos permiten distinguir un agente de compra, de las sociedades de exportación o comercializadoras que actúan de manera independiente.

Si el comisionista está vinculado con el vendedor o tiene un interés financiero en las actividades de éste, deberá examinarse con cuidado el papel que desempeña en la transacción a fin de evitar que exista simulación de la comisión de compra.

Cuando se deduzca una comisión de compra, porque quien factura es el comisionista de compra, la autoridad aduanera exigirá la factura originalmente expedida por el vendedor de la mercancía y en ausencia de ésta se rechazará la deducción y el valor de transacción declarado”.

Centra la demandante su pretensión de revocación de la sentencia apelada, en la circunstancia de que el agente puede actuar con independencia, o vinculación con el comprador. Para el caso concreto, este elemento no resulta de la importancia que le quiere dar la recurrente, porque en realidad siendo el agente independiente o vinculado al comprador, lo cierto es, que en uno u otro caso lo que caracteriza su actividad es que trabaje por cuenta de este (comprador o importador), aspecto que tiene la connotación jurídica de representación que no podrá pasarse por alto, máxime que el artículo 251 del Estatuto Tributario lo dispone nítidamente.

Sobre comisionista, comisiones de compra y comisiones de venta, la regulación comunitaria, contenida en la Resolución 846 de la Secretaría General de la CAN, señala lo siguiente:

(...)

“Artículo 19. Comisionistas o agentes.

1. Se entenderá como comisionista, o agente a la persona que actúa por cuenta de un comitente o mandante, y facilita la concertación del contrato de compraventa, representando al vendedor o al comprador.

En tal sentido, al comisionista que interviene por cuenta del vendedor se le llamará comisionista de venta y al que lo hace por cuenta del comprador se denominará comisionista de compra.

A los fines de su correcta identificación, se tendrá en cuenta que el papel que desempeñan los comisionistas en relación con sus actividades es el que determina su naturaleza.

2. En los casos que el comisionista refacture la mercancía, el precio realmente pagado o por pagar a tener en cuenta a efectos de la determinación del valor en aduana, siempre será el que se pacte entre el comprador y el vendedor, según conste en la factura comercial expedida por el vendedor de la mercancía, sin perjuicio de la consideración de los demás soportes documentales que sean procedentes, cuando en la transacción existan pagos indirectos u otros elementos constitutivos del precio”.

“Artículo 20. Comisiones.

1. A los efectos de este reglamento se entenderá por comisiones, las remuneraciones pagadas por el comprador o por el vendedor de las mercancías importadas, a un intermediario denominado agente o comisionista por los servicios prestados por su facilitación en la concertación del contrato de compraventa de tales mercancías.

Las remuneraciones percibidas generalmente toman la forma de un porcentaje sobre el precio de las mercancías.

2. Se entenderá por comisión de venta y por comisión de compra, respectivamente, la retribución recibida por el agente de venta o por el agente de compra, según sea el caso.

La denominación de agente y comisión de venta o de agente y comisión de compra, estará dada por la condición de la persona por cuenta de quien se prestan los servicios y no por la condición del que paga la comisión.

(...)

Artículo 22. Comisión de Compra.

1. La comisión de compra es la retribución pagada por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración.

A efectos de la determinación de la comisión de compra, el “importador” se entenderá como el “comprador” de las mercancías.

2. La comisión de compra la paga el comprador al agente de compra, como resultado de una actividad que este comprador emprende voluntariamente y no porque sea una exigencia del vendedor; en consecuencia, como el comisionista actúa por cuenta del comprador, tal comisión no debe añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, según lo establecido en los artículos 18 apartado 1.a.i) y 31 apartado 2.a. de este Reglamento.

3. El importador deberá presentar a la autoridad aduanera el contrato escrito de comisión y/u otras pruebas documentales, que prueben claramente la participación del comisionista de compra en la facilitación

de la concertación de la compraventa. A falta de dichas pruebas o cuando éstas resulten insuficientes para acreditar dicha situación, la retribución pagada no se considerará como una comisión de compra y formará parte del valor en aduana.

4. Cuando el comprador presente a la aduana una factura comercial extendida por el comisionista de compra, en la que éste consigna además del precio de la mercancía el monto de su remuneración, a fin de determinar el valor en aduana, la autoridad aduanera, exigirá además de la documentación señalada en el párrafo anterior, la presentación de la factura originalmente emitida por el vendedor, como soporte del precio que se le ha pagado por la venta de las mercancías, dado que el pago efectuado al vendedor es la base fundamental del Valor de Transacción.

Cuando el llamado comisionista tenga derecho de propiedad de las mercancías y/o actúe por cuenta propia, no podrá ser considerado como comisionista de compra.

5. En los controles efectuados por la Aduana debe tenerse especial cuidado con los conceptos que el comisionista de compra cobra al extender su factura.

Cuando la misma comprenda servicios que el comisionista haya pagado por cuenta del comprador y que sí forman parte del valor en aduana, tales como, los gastos de transporte y el manejo y entrega en el exterior hasta el lugar de embarque, en tal caso, la suma total cobrada no podrá considerarse como una comisión de compra y sólo se podrá considerar que no forma parte del valor en aduana el importe correspondiente al servicio de intermediación propiamente dicho”.

Se concluye que el agente o comisionista de compra presta un servicio de intermediación, para facilitar la concertación de un contrato de compraventa representando al comprador en el exterior.

De otra parte la norma comunitaria reseñada, consagra la definición de corredor y corretaje así:

“Artículo 23. Corredores y Corretajes.

1. **El corredor es un intermediario en la transacción que no está expresamente ligado al comprador ni al vendedor, siendo su función esencial la de aproximar comercialmente a las partes y facilitar la realización de las transacciones u operaciones derivadas de las mismas.**

2. Se entenderá por corretaje la retribución percibida por el corredor la cual comprende las remuneraciones pagadas por el comprador y/o por el vendedor de las mercancías importadas por los servicios prestados. La misma puede ser una suma fija o un porcentaje del importe negociado.

3. Cuando el vendedor pague el corretaje y lo incluya en el precio de factura, no se hará un ajuste al precio realmente pagado o por pagar. **Cuando sea el comprador quien pague el corretaje, y siempre que**

dicho importe no esté incluido en la factura comercial emitida por el vendedor de la mercancía importada, deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar, a efectos de determinar el valor en aduana.

El corredor es un intermediario no vinculado de forma directa al comprador o al vendedor, se encarga de acercarlos o ponerles en relación, y como resultado de la negociación entre las partes, el intermediario desarrollará o ejecutará las transacciones u operaciones resultantes.

Visto lo anterior, es pertinente estudiar el contexto que rige las relaciones entre Metrokia S.A. y sus intermediarios Kia-Car Maintenance Inc y One Three Hill S.A. siendo necesario acudir al soporte contractual de cada relación negocial.

Carta de Oferta Comercial One Three Hill S.A.⁵ de enero 25 de 2004.

1.Objeto. Dado el especial conocimiento que tiene ONE THREE HILL S.A. del mercado internacional de vehículos, lo que le permite desarrollar actividades para contactar clientes en el exterior en ese ramo, nuestra compañía ofrece a METROKIA S.A, la prestación de servicios de intermediación para la importación a Colombia de los bienes o vehículos requeridos por Metrokia S.A.

3.Territorio: La labor de intermediación con relación a las importaciones que realice Metrokia S.A, la ofrecemos desarrollar en los países de Corea del Sur y Ecuador.

9.Independencia: En la presentación de esta oferta ONE THREE HILL S.A. obra por su cuenta y riesgo, constituyendo una empresa independiente y autónoma, reconociendo que no existe vínculo laboral, relación de agencia comercial , representación o mandato con METROKIA S.A.

10. Alcance: La presente oferta se limita a lo contenido en el numeral primero de la presente comunicación, cualquier trabajo o servicio adicional requiere por tanto de mutuo acuerdo por escrito de las partes previa (sic) su ejecución, pues de lo contrario se entenderá no autorizado por METROKIA S.A. en cuyo caso esta última compañía no está obligada a reconocer suma alguna por estos conceptos.

En iguales términos a los transcritos, salvo por el lugar de prestación del servicio que sería solo en Corea del Sur, se encuentra, la Carta de oferta comercial de 5 de enero de 2004, realizada por Kia Car Maintenance Inc, a favor de Metrokia S.A.⁶

De la materialidad de la relación jurídica de los contratos de oferta comercial que ocupan la atención de la Sala, se tiene, que se realizó por escrito y las partes consagraron que toda modificación debería hacerse por el mismo medio. Como en el expediente no obran documentos adicionales que modifiquen dicha cláusula,

⁵ Fl. 461 c.a. 3.

⁶ Fl.454-456 c.a.3

es preciso atenerse al contenido de los contratos que reposan en el plenario, tomando importancia la noción de que los contratos son ley para las partes.⁷

La necesidad de analizar el contrato, no es otra que establecer la real voluntad de oferente y oferido, para determinar los alcances del negocio jurídico y sus efectos el mundo del derecho, al menos en lo que concierne al ámbito mercantil, aduanero y cambiario.

En consecuencia, no es indebido acudir a las normas que en materia de contratos establece la legislación nacional, en los ramos civil y mercantil, en especial esta última de forma preferencial, por existir sujetos calificados como de comerciantes, con auxilio de la analogía interna de sus normas⁸ si a ello hubiere lugar, y la civil, en cuanto el estatuto comercial no regule la materia objeto de estudio.⁹

Ahora bien, las reglas de interpretación de los contratos que afirma la demandante se vulneraron con la sentencia de primera instancia, son los artículos 1618 y 1620 del Código Civil, que son del siguiente contenido:

“ARTICULO 1618. PREVALENCIA DE LA INTENCION>. Conocida claramente la intención de los contratantes, debe estarse a ella más que a lo literal de las palabras.

ARTÍCULO 1620. PREFERENCIA DEL SENTIDO QUE PRODUCE EFECTOS. El sentido en que una cláusula puede producir algún efecto, deberá preferirse a aquel en que no sea capaz de producir efecto alguno”.

La oposición de la apelante al fallo, parte del hecho que conocida la voluntad de las partes, debe estarse antes que al tenor literal de las palabras es a dicha voluntad. Sin embargo, en este caso se recuerda que la voluntad de las partes ni siquiera se encuentra probada en el proceso, sino que escasamente aparece la manifestación de una de ellas, por cuanto quien rindió declaración jurada en vía gubernativa fue el representante legal de MetroKia S.A. sin que comparecieran los representantes legales de One Three Hill S.A. y Kia Car Maintenance Inc. para establecer la supuesta real voluntad que las partes acordaron y que no fue recogida en las ofertas comerciales. Por tanto, no se pueda dar por demostrada la voluntad de los contratantes con la declaración unilateral de uno de ellos.

En este sentido, la regla del artículo 1618 del Código Civil, resulta inaplicable por falta de configuración y probanza del supuesto de hecho normativo requerido para tal fin, por tanto, recobra toda su plenitud el texto escrito del contrato de oferta mercantil.

Sobre la regla del efecto útil de las normas del artículo 1620 del Código Civil, el *a quo* no desconoció ni la existencia y contenido del clausulado contractual, porque

⁷ Código Civil. **ARTICULO 1602. LOS CONTRATOS SON LEY PARA LAS PARTES. Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales**

⁸ Código Comercio. **ARTÍCULO 1o. APLICABILIDAD DE LA LEY COMERCIAL. Los comerciantes y los asuntos mercantiles se regirán por las disposiciones de la ley comercial, y los casos no regulados expresamente en ella serán decididos por analogía de sus normas.**

⁹ Código Comercio. **ARTÍCULO 2o. APLICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN CIVIL. En las cuestiones comerciales que no pudieren regularse conforme a la regla anterior, se aplicarán las disposiciones de la legislación civil.**

partió precisamente de su citación en la providencia apelada para realizar el estudio del caso.

Tal fue el efecto útil de las reglas del contrato, que centró su atención entre otras, en el numeral 9,¹⁰ para concluir que dichos contratos eran de corretaje y no de comisión de compra, aspecto que comparte la Sala teniendo en cuenta las siguientes características:

- a. El contrato se ejecuta fuera del territorio nacional.
- b. El oferente en consideración a sus conocimientos del mercado, ofrece unos servicios de intermediación por lo cuales cobra una remuneración.
- c. La prestación se realiza por el oferente de forma independiente a Metrokia S.A. sin vínculo laboral, relación de agencia comercial, representación o mandato y en últimas tanto One Three Hill S.A. y Kia Maintenance Inc. obran por su cuenta y riesgo propios.

Sin lugar a dudas, las partes pactaron un grado de autonomía en el servicio de intermediación, que abarcaron las posibles vinculaciones tanto en materia laboral como mercantil, para evitar que el intermediario de negocios actuara a nombre del comprador o importador de las mercancías.

Se recuerda, como las normas aduaneras reseñadas no definen, la agencia comercial, la representación, o mandato, de manera que es válido acudir a las definiciones que la Ley tuviera sobre dichos institutos, no por un fenómeno de remisión normativa del Estatuto Aduanero, sino por mandato del artículo 28 del Código Civil¹¹, que en cuanto exista definición legal para ciertas materias se le deberá dar el significado contenido en la ley, como efectivamente lo entendió el *a quo*.

Además, no puede pasarse por alto que si el contrato es ley para las partes, para su interpretación ha de acudirse a la herramienta hermenéutica anotada.

Las acepciones de agencia comercial,¹² el mandato con representación¹³ que se convierte en contrato de representación, la comisión mercantil¹⁴ y la

10. Cláusula contratos de oferta Mercantil de One Three Hill S.a. y Kia Maintenance S.A. 9. Independencia: En la presentación de esta oferta ONE THREE HILL S.A. obra por cuenta y riesgo, constituyendo una empresa independiente y autónoma, reconociendo que no existe vínculo laboral, relación de agencia comercial, representación o mandato con METROKIA S.A.

¹¹ ARTICULO 28. SIGNIFICADO DE LAS PALABRAS. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

¹² ARTÍCULO 1317. AGENCIA COMERCIAL. Por medio del contrato de agencia, un comerciante asume en forma independiente y de manera estable el encargo de promover o explotar negocios en un determinado ramo y dentro de una zona prefijada en el territorio nacional, **como representante o agente** de un empresario nacional o extranjero o como fabricante o distribuidor de uno o varios productos del mismo. La persona que recibe dicho encargo se denomina genéricamente agente.

¹³ ARTÍCULO 1262. DEFINICIÓN DE MANDATO COMERCIAL. El mandato comercial es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra. El mandato puede conllevar o no la representación del mandante.

Conferida la representación, se aplicarán además las normas del Capítulo II del Título I de este Libro.

¹⁴ ARTÍCULO 1287. COMISIÓN. La comisión es una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la ejecución de uno o varios negocios, **en nombre propio, pero por cuenta ajena.**

representación¹⁵ en sí misma, no están definidas por las normas aduaneras pero sí por las mercantiles.

Tales definiciones en todos los casos denotan la celebración de negocios por cuenta ajena, o en representación, esto es, la manifestación de voluntad de una persona llamada representante o apoderado, hecha antes o en el momento de celebrar un negocio jurídico con un tercero, con efectos frente a este, para ponerle de presente que lo celebra por cuenta y en nombre de otra que lo autorizó para ello, denominado representado o poderdante, con el fin de trasladar el negocio mismo al patrimonio de su representado.

Por el contrario, en el contrato de corretaje el corredor obra con independencia de las partes¹⁶, es decir, que este tipo de contrato rehúsa como elemento de su esencia la representación, nota característica a las regulaciones aduaneras¹⁷ y del Código del Comercio vistas.

Adicionalmente y pasando por alto la falta de prueba de la voluntad real que extrañó la parte demandante, baste con observar la declaración juramentada del representante legal de Metrokia S.A. cuando respondió; si las sociedades Kia Car Maintenance Inc. y One Three Hill no pagaron el valor de los bienes importados, manifestó que no, y de otra parte frente a las preguntas, atinentes a, si estas sociedades gestionaron por cuenta de Metrokia S.A. cartas de crédito de las mercancías importadas, o si tomaron muestras de la mercancía, o fijaron su precio, se limitó a manifestar, que **“las actividades de las compañías mencionadas son las que aparecen en los contratos”**, lo que lleva necesariamente a que no se demostrará por este medio de prueba que el contrato era de comisión de compra.

Por los argumentos expuestos, el análisis probatorio efectuado al cual se suman las respuestas evasivas del representante legal de la sociedad, se concluye que estos contratos son de intermediación sin representación, siendo en definitiva de corretaje, y en tal virtud el estipendio pagado por el importador o comprador al intermediario corresponden a comisiones de un contrato de corretaje, las cuales debieron sumarse al valor de aduanas de la mercaderías importadas para el cálculo correcto de los tributos aduaneros. En consecuencia, no le asiste razón a la actora para afirmar que la Administración vulneró, las reglas especiales de valoración aduanera y los artículos 1618 a 1620 del Código Civil.

2. Vulneración al régimen cambiario

En criterio de la parte demandante el hecho de que la entidad no haya objetado el manejo cambiario dado a las divisas a través del formulario de Declaración de Cambio por servicios, transferencias y otros conceptos N° 5 del Banco de la República, lleva a que no exista la nulidad de los actos demandados.

¹⁵ ARTÍCULO 832. REPRESENTACIÓN VOLUNTARIA-CONCEPTO. Habrá representación voluntaria cuando **una persona faculta a otra para celebrar en su nombre** uno o varios negocios jurídicos. El acto por medio del cual se otorga dicha facultad se llama apoderar y puede ir acompañado de otros negocios jurídicos.

¹⁶ ARTÍCULO 1340. CORREDORES. Se llama corredor a la persona que, por su especial conocimiento de los mercados, se ocupa como agente intermediario en la tarea de poner en relación a dos o más personas, con el fin de que celebren un negocio comercial, **sin estar vinculado a las partes por relaciones de colaboración, dependencia, mandato o representación.**

¹⁷ Resolución 846 Can. Artículo 22. Comisión de Compra. 1. La comisión de compra es la retribución pagada por un importador a su agente por los servicios que le presta al representarlo en el extranjero en la compra de las mercancías objeto de valoración.

Se advierte de la lectura del Requerimiento Especial Aduanero N° 1781 de marzo 13 de 2007,¹⁸ que la propuesta de modificación a las declaraciones de importación proviene del menor valor declarado y pagado de tributos aduaneros, en virtud de que los gastos de intermediación sufragados para las importaciones objeto de fiscalización y que fueron registrados como comisiones de compra son en realidad gastos de corretaje, que debían ser incorporados dentro del valor en aduanas de la mercancía importada en el mes de diciembre del año 2004, para así calcular en forma correcta el valor de los tributos aduaneros.

Como se observa, no existe ningún reparo al giro de las divisas por su canalización en el mercado cambiario a través del formulario N° 5, pues este no era el tema de investigación. Además la única referencia tangencial a un asunto cambiario es, para afirmar, que se tiene como fecha cierta de la comisión de la infracción administrativa aduanera mas no cambiaria la del giro de las comisiones.

En gracia de discusión, al revisar el formulario N° 5 diligenciado por Metrokia S.A.¹⁹, el numeral registrado correspondió al 2906 que tiene la siguiente descripción, según los lineamientos del Banco de la República²⁰, así:

“2906 - Servicios empresariales, profesionales y técnicos. Egreso de divisas para el pago de servicios empresariales, profesionales y técnicos, entre otros: 1. Consultoría y asesoría legal, económica, administrativa, técnica, informática y científica; 2. Desarrollo, diseño y puesta a punto de software; 3. La reparación y mantenimiento de maquinaria y equipo. Este numeral incluye todo egreso por concepto de honorarios”.

La operación cambiaria se resume en un egreso por concepto de honorarios sin discriminar el título o fuente que lo soporta, esto es, que no se distingue si el pago obedece al desarrollo de una comisión de compra o contrato de corretaje, y que en todo caso la Administración, no se puede oponer a que Metrokia S.A. cumpla con las obligaciones adquiridas en operaciones de comercio exterior. En consecuencia la censura resulta infundada.

3. Infracción de los artículos 29 y 83 de la Constitución Política.

Afirma la parte demandante, que el decreto de unas pruebas en desarrollo del recurso de reconsideración, sin que hubiere tenido la oportunidad de oponerse a su ordenanza y de controvertir su contenido vulneran el debido proceso y el principio de buena fe.

Se anota, que la Administración mediante auto N° 001013 de agosto 22 de 2007, ordenó unas pruebas de oficio, con base en lo dispuesto en el párrafo del artículo 515 del Decreto 2685 de 1999, el cual hace referencia a que el *“término para resolver el Recurso de Reconsideración se suspenderá por el término que dure el período probatorio cuando a ello hubiere lugar”*.

Las pruebas ordenadas de oficio consistieron en:

1- La inspección contable a Metrokia S.A. para evaluar todas las operaciones de importación en el año 2004, la revisión de la contabilidad junto con los soportes de dichas transacciones, y determinar quienes son los proveedores de la compañía.

¹⁸ Fl. 293. c.a. 2

¹⁹ Fls. 53 y 61 c.a. 1

²⁰ https://quimbaya.banrep.gov.co/secinternet/cambios.jsp?opcion=def_num#2906

2- Se ordena trasladar la prueba decretada y practicada en el expediente RV-030602577 a fin de traer pronunciamiento técnico sobre si los servicios prestados por la sociedad Bering S.A. a MetroKia S.A. constituyen comisión de compra o servicio de corretaje.

3- Escuchar en declaración juramentada al representante legal de Metrokia S.A. para esclarecer los hechos relevantes en el proceso de fiscalización.

4- Y las de oficio que surjan como resultado de las anteriores.

Ahora bien, para el desarrollo del período probatorio se tiene como referencia directa el artículo 511²¹ del mismo decreto, que autoriza la ordenanza de pruebas a solicitud de parte o de oficio, que en este último caso procederán siempre que sean pertinentes y necesarias. La norma en cita, establece únicamente la procedencia del recurso de reposición contra el auto que deniegue las pruebas, pero no contra el que las decreta bien sea a instancia de parte o de oficio.

En consecuencia, resulta claro que el auto que ordena la práctica de pruebas de oficio no es recurrible, pues el legislador no consideró su procedencia, con lo cual, resulta inviable pretender introducir un mecanismo de defensa inexistente en vía gubernativa aduanera.

Ahora bien, en desarrollo del principio de publicidad, el auto de pruebas se notificó por estado N° 802²² fijado el 23 de agosto de 2007 y desfijado el 27 de agosto siguiente, observando la garantía del debido proceso, situación que le permitía participar al interesado en su recaudo.

En desarrollo del auto comisorio 104 de octubre 5 de 2007,²³ los funcionarios de la Administración se hicieron presentes en las instalaciones de Metrokia S.A. donde se solicitó al contralor de la compañía el aporte de la prueba documental ordenada en el auto de pruebas, e igualmente se concluye que la declaración jurada no se practicará, por cuanto la misma se tomó según consta en el acta de visita del grupo TAC, la cual se allegará al expediente.

La antedicha declaración juramentada al representante legal de Metrokia S.A. fue recibida el 19 de diciembre de 2005²⁴, con asistencia de su apoderada, de manera que además de no ser una prueba oculta, esta se practicó en presencia

²¹ ARTÍCULO 511. PERÍODO PROBATORIO. Artículo modificado por el artículo 19 del Decreto 4431 de 2004. El nuevo texto es el siguiente: Dentro de los diez (10) días siguientes a la recepción de la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero o del Documento de Objeción a la Aprehensión, se decretará mediante auto motivado la práctica de las pruebas solicitadas que sean conducentes, eficaces, pertinentes y necesarias para el esclarecimiento de los hechos materia de investigación, se denegarán las que no lo fueren y se ordenará de oficio la práctica de las que se consideren pertinentes y necesarias, distintas a las relacionadas en el Requerimiento Especial Aduanero o en el Acta de Aprehensión.

En el mismo auto se ordenará la nueva práctica o el perfeccionamiento de las pruebas allegadas en el Acta de Aprehensión o relacionadas en el Requerimiento Especial Aduanero, cuando no se hubieren practicado en debida forma o requieran su perfeccionamiento.

El auto que decreta las pruebas se deberá notificar por estado conforme a lo establecido en el artículo 566 del presente Decreto. Cuando se denieguen pruebas procederá el recurso de reposición, el cual deberá interponerse dentro de los tres (3) días siguientes a su notificación y resolverse dentro de los tres (3) días siguientes a su interposición.

El término para la práctica de las pruebas será de dos (2) meses si es en el país, y de tres (3) meses cuando deban practicarse en el exterior, y correrá a partir de la ejecutoria del acto que las decretó.”

²² Fl. 429 c.a. 3

²³ Fl. 433 c.a. 4

²⁴ Fl. 31 c.a. 1

del interrogado y con la debida asesoría legal, de manera que tampoco se violó el derecho de defensa.

Sobre la prueba documental y contable ordenada, se decretó en desarrollo de los poderes deberes de fiscalización de la entidad, y contó con la colaboración del fiscalizado, de manera que no puede deslucir la validez de la prueba, cuando este cooperó con su recaudo.

Respecto del concepto técnico, este sirve como soporte para el entendimiento de los conceptos comisión de compra y corretaje vía doctrina fijada por la Administración, situación perfectamente coherente con el objeto de discusión entre la partes.

Aunado a lo anterior, se recuerda como los artículos 469 y 470 (literal i) del Estatuto Aduanero, prescriben fines y medios específicos para el ejercicio de la fiscalización aduanera, es decir, se busca “el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias”, mediante la verificaciones de rigor que demandan entre otros, “efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a que haya lugar”.

En resumen, ante la inexistencia del recurso de reposición contra el auto que ordena pruebas de oficio, donde los medios probatorios se ordenaron en desarrollo de las amplias facultades de control aduanero y conforme al procedimiento del Decreto 2685 de 1999, con lo cual y de otra parte, ha de afirmarse que por sustracción de materia tampoco puede vulnerarse el principio constitucional de la buena fe, siendo necesario desestimar el cargo de nulidad planteado.

4. Desconocimiento de los artículos 478 y 499[3] del Decreto 2685 de 1999

Manifiesta la parte demandante, que operó la caducidad de la facultad sancionatoria, por cuanto entre la fecha de ocurrencia del hecho constitutivo de la infracción aduanera y la de notificación del acto que impone la sanción han transcurrido mas de 3 años.

La conducta endilgada al importador es la infracción al numeral 3º del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999, consistente en:

ARTÍCULO 499. INFRACCIONES ADUANERAS EN MATERIA DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS Y SANCIONES APLICABLES.
<Artículo modificado por el artículo 46 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:> Las infracciones aduaneras en materia de valoración aduanera y las sanciones aplicables por su comisión son las siguientes:

3. Numeral modificado por el artículo 8 del Decreto 4431 de 2004. El nuevo texto es el siguiente: Declarar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponda, de conformidad con las normas aplicables.

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.”(...)

El inciso primero del artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, sobre la caducidad preceptúa:

“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. Cuando se trate de hechos de ejecución sucesiva o permanente, el término de caducidad se contará a partir de la ocurrencia del último hecho u omisión”. (...)

Así mismo, las sanciones por infracciones al régimen aduanero se pueden imponer en resolución independiente o en el curso de un proceso de fiscalización a través de la Liquidación Oficial, como se advierte del artículo 1º definiciones para la aplicación del Decreto 2685 de 1999, así:

“LIQUIDACION OFICIAL :Es el acto mediante el cual la autoridad aduanera determina el valor a pagar e impone las sanciones a que hubiere lugar, cuando en el proceso de importación o en desarrollo de programas de fiscalización se detecte que la liquidación de la Declaración no se ajusta a las exigencias legales aduaneras. La liquidación oficial también puede efectuarse para determinar un menor valor a pagar en los casos establecidos en este Decreto”.

De otra parte, previa a la expedición de la Liquidación Oficial, la Administración profiere un requerimiento especial, que tiene por efecto impedir la firmeza de la declaración de importación,²⁵ en ella se propone al importador la modificación de las declaraciones de Importación y se le anuncian las sanciones por infracciones al régimen de aduanas, como efectivamente sucedió.²⁶

El requerimiento, es un acto de tramite que no obliga al importador o declarante, y ante la negativa de aceptar las modificaciones y sanción propuestas por la entidad, se dicta Liquidación Oficial de Revisión de Valor,²⁷ que representa la voluntad de la Administración que modifica las declaraciones de importación e impone las sanciones del caso.

Por tanto, si bien en el requerimiento especial se anuncian sanciones aduaneras, por ello, es que sólo con la expedición de la liquidación oficial de revisión de valor, que modifica el valor declarado en aduanas, y además, ordena una sanción, evento este último que permite afirmar que se ha ejercido la facultad

²⁵ Decreto 2685 de 1999. ARTICULO 131. FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN. La Declaración de Importación quedará en firme transcurridos tres (3) años contados a partir de la fecha de su presentación y aceptación, salvo que se haya notificado Requerimiento Especial Aduanero.

²⁶ Fls. 296 y 306 c.a. 2

²⁷ Decreto 2685 de 1999. 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.

sancionatoria, por cuanto se ha definido que la conducta del declarante o importador es contraria a derecho, siendo el momento de notificación^{28.29} de dicho acto, que se enerva la caducidad de la acción administrativa sancionatoria, y no con la notificación del requerimiento especial que se insiste no fija o impone sanciones aduaneras.

La Sala precisa, que no puede incluirse para el conteo del término de los 3 años que trata el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, el tiempo que la Administración tomó para resolver el recurso de reconsideración. Ello, por cuanto el acto que impone la sanción es el inicial (liquidación oficial de revisión de valor), y no el que resuelve el recurso de reconsideración, que por cierto se limitó a reconfirmar la voluntad de la Administración contenida en el primer acto referido.

Al revisar la cronología del procedimiento de fiscalización, se tiene que, la liquidación Oficial de Revisión de Valor se profirió el día 10 de mayo de 2007³⁰, y se impuso postalmente³¹ para su notificación por correo³² el día 14 de Mayo de 2007. Igualmente las declaraciones de importación fueron presentadas entre el 30 de Marzo y 30 de diciembre de 2004.

De lo expuesto, resulta que las declaraciones de importación presentadas a partir del 30 de Abril hasta el 7 de mayo de 2004³³ por Metrokia S.A. **en principio** caerían bajo el derrotero de la caducidad de la facultad sancionatoria de la Administración. Situación que no opera, para aquellas declaraciones de importación presentadas entre el 18 de mayo y el 30 de diciembre de 2004, frente a las cuales se realizó en tiempo la notificación de la liquidación oficial de valor de revisión.

Con todo, la Administración al resolver el recurso de reconsideración,³⁴ sobre la caducidad expresó:

“Tratándose de infracciones continuada, como las del presente caso, cabe entonces el concepto de ejecución de hechos de ejecución sucesiva o permanente, o de la permanencia en la ejecución de actos irregulares cometidos por parte del mismo agente, a lo largo del tiempo y con el mismo fin.

²⁸ Expediente: 2003-00442-01. M.P. Dra. Susana Buitrago Valencia. 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 2009²⁸, 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”.

²⁹ El igual sentido se ha pronunciado la sección Cuarta de esta Corporación. Expediente 14831.

³⁰ Fl. 327 c.a. 3

³¹ Fl. 426 c.a. 3

³² ARTICULO 563. FORMAS DE NOTIFICACIÓN. Artículo modificado por el artículo 23 del Decreto 4431 de 2004. El nuevo texto es el siguiente: Los requerimientos especiales aduaneros, los actos administrativos que deciden de fondo la imposición de una sanción, el decomiso de una mercancía, o la formulación de una liquidación oficial y, en general, los actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa, deberán notificarse personalmente o por correo.

³³ Son 9 declaraciones de importación, así: Nos: 352004100003256-3, 352004100003285-7, 352004100003515-6, 352004100003321-4, 352004100003516-3, 352004100005943-4, 352004100006254-2, 352004100006258-1, y 352004100007074-8

³⁴ Fl 483 c.a. 3

De lo anteriormente expuesto, es claro para el Despacho que estamos frente a infracciones realizadas por la misma persona jurídica, quien realizó conductas omisivas en el tiempo -prueba de ello son las 159 operaciones de importación que dieron origen a la sanción objeto de análisis-, razón por la cual es válido afirmar que estamos en presencia de un concurso de infracciones o de hechos que se dieron de manera repetitiva o de ejecución sucesiva o permanente, con la misma finalidad que no es otra que “declarar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponda, de conformidad con las normas aplicables”, quebrantando de esta manera lo reglado en el Estatuto Aduanero, norma que de manera clara establece dicha infracción y su correspondiente sanción”.

La existencia de una infracción administrativa aduanera hace parte del llamado derecho sancionador, que conduce a estudiar en la tipificación y probanza de la conducta “contraventora”, no sólo en la respectiva operación de importación que se cristaliza con la declaración de importación, sino que además, es necesario revisar el entorno que acompaña a dichas transacciones, a fin de establecer la realidad de las operaciones de comercio exterior y su incidencia en lo aduanero, como quiera que en materia sancionatoria el esclarecimiento de los hechos lleva a una revisión integral de estos.

Se destaca, que se efectuaron 160 operaciones de comercio exterior por un importador único, con la intervención de intermediarios en calidad de corredores, a quienes se les cancelaron sus servicios de corretaje.

Tales comisiones, según los términos de la oferta mercantil se causaban el 31 de diciembre del año 2004, siempre que, se hubieran efectuado importaciones a Colombia por un determinado valor FOB en dólares de los Estados Unidos. Estas comisiones, como se explicó debían estar incorporadas en el valor de aduanas de los bienes importados, que al no serlo se obtuvo la disminución de la base gravable para el cálculo de los tributos aduaneros.

Si bien es cierto, el instrumento de materialización de la importación es independiente por cuanto son 160 declaraciones de importación, ello no sirve de base para desvirtuar una conducta reiterada en el tiempo, donde los intervinientes no cambian, se realiza de la misma forma, con igualdad de medios y fines e infringiendo varias veces la misma regla de derecho, que pretende salvaguardar un interés jurídico, es decir, se configura una conducta continuada porque existe una pluralidad de comportamientos, cohesionados por un designio que vulnera en diferentes oportunidades un interés jurídico tutelado por la norma, los cuales tienden a una misma y única finalidad, que es la no inclusión del valor real del bien en aduanas, con la subsecuente disminución de la base gravable de los tributos aduaneros.

Ahora bien, si la infracción se consumó en un sólo momento, con la presentación de cada una de las declaraciones de importación, ello no impide que la conducta se repita en el tiempo como en este caso, motivo por el cual, el término de caducidad debe contarse a partir de la ocurrencia del último hecho lesivo al régimen de aduanas y constitutivo de sanción, como lo ha expresado el legislador en el artículo 478 del Estatuto Aduanero.

En consecuencia, la caducidad de la acción debe contarse a partir del 30 de diciembre de 2004, fecha de presentación de la última declaración de importación, con la que cesó la conducta infractora a la normativa aduanera endilgada por la

Administración, motivo por el cual, la entidad tenía hasta el 30 de diciembre de 2007 para notificar la liquidación oficial de revisión de valor, la que se surtió en el mes de mayo de esa anualidad impidiendo que operará la caducidad de la facultad sancionatoria. Por lo expuesto la censura planteada no está llamada a prosperar.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería al abogado MARCO ORLANDO OSORIO RODRIGUEZ como apoderado de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
ACLARA EL VOTO

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

CONTRATO DE CORRETAJE – Sus características son similares a la contrato de comisión mercantil / ASUNTOS ADUANEROS – Deben aplicarse las normas de carácter especial que regulen el tema / COMISIONES Y GASTOS DE CORRETAJE - Sí forman parte del valor en aduana

Vistas las características que destacó la Sala para concluir que los contratos que reposan en el expediente son de corretaje, aprecio que tales características

también aluden o conciernen a la comisión mercantil, puesto que este contrato, como el de corretaje, también se puede ejecutar fuera del territorio nacional; el comisionista, al igual que el corredor, también ofrece sus conocimientos especializados del mercado y, por ende, los servicios de intermediación para la consecución de negocios de venta a cambio de una remuneración; y, como lo precisó la apelante, el agente en la comisión de compra también puede ser independiente del comprador, como lo es el corredor, tal como lo prevé el numeral 2 del artículo 186 de la Resolución 4240 de 2000. Luego, las razones que expuso la Sala no son contundentes para negar las pretensiones de la demanda, máxime si, en materia de valoración aduanera se deben aplicar de preferencia las disposiciones de carácter especial que regulan el tema, frente a las de carácter general sobre los contratos previstas en los Códigos Civil y Comercial nacionales, como lo alegó la parte actora, códigos que pueden o no regular los negocios internacionales, pues ello depende de las reglas de aplicación de la ley en el espacio pactada entre las partes. Por eso, considero que en la sentencia simplemente se debió partir del presupuesto de que en materia de valoración aduanera, las comisiones y los gastos de corretaje, en general, sí forman parte del valor en aduana. Sólo por excepción, las comisiones de compra no están incluidas, pero, para el efecto, debe probarse que se trata de tales.

OFERTA MERCANTIL – No es un contrato sino un proyecto de negocio / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION DE VALOR – Cuando a través de ella se impone sanción el término de caducidad se cuenta desde la firmeza de la declaración de importación / DECLARACION DE UN MENOR VALOR DE ADUANA – Es una conducta de comisión inmediata no continuada

El numeral 6 de la Nota explicativa 2.1. al artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC señala los documentos que “pueden” tenerse como prueba a efectos de establecer si la remuneración pagada es una comisión de compra, de venta o gastos de corretaje. Destaca la nota que se puede aportar el contrato de comisión mercantil concretado entre el comprador y el comisionista, en el que se pormenoricen las formalidades y actividades que el comisionista de compra tenga que cumplir al desempeñar sus funciones, hasta el momento en que ponga las mercancías a disposición del comprador. Dice la nota que el contrato de comisión mercantil deberá reflejar con exactitud los términos del acuerdo concertado entre el comprador y el comisionista, y, si las Aduanas así lo solicitan, se debe presentar, así mismo, otras pruebas documentales, por ejemplo, pedidos, cartas de crédito, correspondencia, etc., que acrediten claramente que el contrato de comisión mercantil es genuino. Sin embargo, en el expediente tal contrato no reposa, pues tan sólo obran las ofertas mercantiles que jurídicamente no son contratos sino simples proyectos de negocio jurídico que una persona formula a otra. Aparte de estas pruebas y los testimonios rendidos en el proceso, la parte actora no aportó otras que permitan tener la certeza de que la oferta mercantil fue aceptada por Metrokia S.A. en los términos de una comisión mercantil. Estimo que si la legislación aduanera previó que la sanción se puede imponer con la liquidación oficial de revisión de valor, en estos casos debe preferirse la aplicación del término de firmeza de la declaración a que alude el artículo 131 ibídem, que también es de tres años, dado que lo accesorio, esto es, la sanción, sigue la suerte de lo principal, esto es, la liquidación oficial. Por lo tanto, al caso concreto le eran aplicables las condiciones de la interrupción del término de firmeza de la declaración por encima de las condiciones que resulta de aplicar los términos de la caducidad cuando la sanción se impone en acto administrativo independiente. Adicionalmente, en el caso concreto no había lugar a interpretar que se incurrió en una infracción administrativa continuada, toda vez que el hecho que sancionó la DIAN fue el de “Declarar una base gravable inferior al valor en aduana que

corresponda, de conformidad con las normas aplicables”, previsto en el numeral 3º del artículo 499 del E.T. Ese hecho se comete cuando se presenta la declaración de importación y se consigna una base gravable que no corresponde. Por lo tanto, la infracción era de comisión inmediata, más no de comisión continuada.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

ACLARACION DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00048-01(17970)

Actor: METROKIA S.A.

Demandado: DIAN

SENTENCIA: 29 de septiembre de 2011

Con el acostumbrado respeto, aunque comparto la decisión mayoritaria de la Sala en el sentido de confirmar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en cuanto negó las pretensiones de nulidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN formuló liquidación oficial de revisión de valor a Metrokia S.A. no comparto las razones de la decisión.

Se dice en la sentencia respecto de la cual aclaro el voto que era relevante precisar la naturaleza jurídica del negocio jurídico que celebró Metrokia con Kia-Car Maintenance Inc y One Three Hill S.A. Por eso, la Sala determinó que los contratos que reposan como prueba en el expediente eran de corretaje y no de comisión de compra, basada en las características que, a su parecer, distinguen el contrato de corretaje, a saber:

- a. El contrato se ejecuta fuera del territorio nacional.
- b. El oferente en consideración a sus conocimientos del mercado, ofrece unos servicios de intermediación por los cuales cobra una remuneración.
- c. La prestación se realiza por el oferente de forma independiente a Metrokia S.A. sin vínculo laboral, relación de agencia comercial, representación o mandato y en últimas tanto One Three Hill S.A. y Kia Maintenance Inc. obran por su cuenta y riesgo propios.”

Vistas las características que destacó la Sala para concluir que los contratos que reposan en el expediente son de corretaje, aprecio que tales características también aluden o conciernen a la comisión mercantil, puesto que este contrato, como el de corretaje, también se puede ejecutar fuera del territorio nacional; el comisionista, al igual que el corredor, también ofrece sus conocimientos especializados del mercado y, por ende, los servicios de intermediación para la consecución de negocios de venta a cambio de una remuneración; y, como lo precisó la apelante, el agente en la comisión de compra también puede ser

independiente del comprador, como lo es el corredor, tal como lo prevé el numeral 2 del artículo 186 de la Resolución 4240 de 2000.³⁵ Luego, las razones que expuso la Sala no son contundentes para negar las pretensiones de la demanda, máxime si, en materia de valoración aduanera se deben aplicar de preferencia las disposiciones de carácter especial que regulan el tema, frente a las de carácter general sobre los contratos previstas en los Códigos Civil y Comercial nacionales, como lo alegó la parte actora, códigos que pueden o no regular los negocios internacionales, pues ello depende de las reglas de aplicación de la ley en el espacio pactada entre las partes.

A mi juicio, entonces, la sentencia no debió fundamentarse en la supuesta diferencia que existe entre el contrato de corretaje y la comisión, que, según la sentencia, se encuentra, especialmente, en la inexistencia de la representación en el contrato de corretaje, puesto que, independientemente de esta circunstancia, en esencia, los dos contratos tienen como objeto inmediato o próximo el servicio de intermediación o de encargo de buscar un comprador o un vendedor para la concertación de contratos de venta, y como objeto final, la concertación de dicho negocio jurídico entre el interesado y un tercero. En síntesis, tanto la comisión como el corretaje conllevan de manera implícita la ejecución de un encargo³⁶ hecho por uno o varios interesados.

Por eso, considero que en la sentencia simplemente se debió partir del presupuesto de que en materia de valoración aduanera, las comisiones y los gastos de corretaje, en general, sí forman parte del valor en aduana. Sólo por excepción, las comisiones de compra no están incluidas, pero, para el efecto, debe probarse que se trata de tales.

El numeral 15 de la Nota explicativa 2.1. al artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC precisa que *“...la cuestión de saber si las remuneraciones pagadas a intermediarios por el comprador y no incluidas en el precio realmente pagado o por pagar deben añadirse a este precio **dependerá, en definitiva, del papel desempeñado por el intermediario, y no de la denominación (comisionista o corredor) bajo la cual se le conoce. ...”*** (negrilla fuera de texto)

³⁵ “ARTÍCULO 186. DEDUCCIÓN DE LA COMISIÓN DE COMPRA. Modificado por el artículo 56 de la Resolución 7002 de 2001. Para que una comisión de compra pueda ser deducida del precio pagado o por pagar, además de cumplir con los requisitos señalados en el artículo anterior, debe ser plenamente reconocida a través de la identificación de los siguientes aspectos, de conformidad con lo establecido en la Nota Explicativa 2.1 y Comentario 17.1 del Comité Técnico de Valoración en Aduana:

1. Entre el comprador y su agente en el exterior no existe relación de exclusividad.

2. **El agente puede ser independiente del comprador** o puede estar vinculado al comprador y trabajar por cuenta de éste. (...)” (negrilla fuera de texto)

³⁶ “...puede afirmarse que el contrato de corretaje es un acuerdo de voluntades, celebrado entre una persona, natural o jurídica, llamada corredor y un interesado, o varios, en concluir un negocio jurídico, que tiene por finalidad que aquél se encargue de poner en relación a dicho interesado con un tercero, con quien pueda llevarse a cabo ese negocio jurídico.

Para Jaime Alberto Gómez Mejía, por medio de este contrato “...una persona, llamada corredor, se obliga frente a otra u otras, con respecto a las cuales no existe relación de colaboración, dependencia, mandato o representación, a desplegar una actividad necesaria para la búsqueda de posibles interesados en la conclusión de un negocio y relacionarlos con la persona que le confirió el encargo”. Gabriel Correa Arango sostiene que “...el contrato de corretaje es aquel en virtud del cual una persona, llamada proponente o interesado, confiere un encargo material a otra llamada corredor, para que le indique la oportunidad y la persona con quien puede celebrar el negocio jurídico objeto de dicho encargo, a cambio de una remuneración”. Y Jaime Arrubla Paucar señala que “...por el contrato de corretaje entendemos aquel en que una parte, que es un profesional a quien llamamos corredor o mediador, se obliga a cambio de una remuneración para con otra u otras partes, que se encuentra interesada o interesadas en la conclusión de un negocio jurídico mercantil, con un tercero en el primer evento o con un tercero o entre sí en el segundo evento, a indicar el momento y el tercero con quien se va a celebrar el negocio jurídico”. Broseta, a su turno, apunta que “el contrato de corretaje puede definirse, diciendo que es aquél por el que una parte se obliga frente a otra u otras, sin relación de dependencia ni representación a desplegar una actividad dirigida a procurar la conclusión de un contrato”. Jorge Parra Benítez. Contrato de Corretaje. Compilación Derecho de la Distribución Comercial. Bibliotheca Millennium. Colección Derecho Económico y de los Negocios. El Navegante Editores. Bogotá. Colombia. 1995.

En el caso concreto no se discute que la remuneración o la comisión fue pagada a los intermediarios por Metrokia en calidad de comprador, quien no incluyó dicho pago en el precio pagado o por pagar de la mercancía. De hecho, la parte actora dijo que aportaba las pruebas que daban cuenta de la transferencia de las divisas que hizo a los intermediarios por concepto de remuneración por los servicios prestados y la DIAN nada dijo sobre ese pago. Sin embargo, no está claro el papel que desempeñaron One Three Hill S.A. y Kia Maintenance Inc. en calidad de intermediarios, puesto que, aparte de la oferta mercantil que estas empresas presentaron por sus servicios, no aparecen más pruebas que permitan aclarar el alcance de sus servicios.

El numeral 6 de la Nota explicativa 2.1. al artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC señala los documentos que “pueden” tenerse como prueba a efectos de establecer si la remuneración pagada es una comisión de compra, de venta o gastos de corretaje. Destaca la nota que se puede aportar el contrato de comisión mercantil concretado entre el comprador y el comisionista, en el que se pormenorizan las formalidades y actividades que el comisionista de compra tenga que cumplir al desempeñar sus funciones, hasta el momento en que ponga las mercancías a disposición del comprador. Dice la nota que el contrato de comisión mercantil deberá reflejar con exactitud los términos del acuerdo concertado entre el comprador y el comisionista, y, si las Aduanas así lo solicitan, se debe presentar, así mismo, otras pruebas documentales, por ejemplo, pedidos, cartas de crédito, correspondencia, etc., que acrediten claramente que el contrato de comisión mercantil es genuino. Sin embargo, en el expediente tal contrato no reposa, pues tan sólo obran las ofertas mercantiles que jurídicamente no son contratos sino simples proyectos de negocio jurídico que una persona formula a otra. Aparte de estas pruebas y los testimonios rendidos en el proceso, la parte actora no aportó otras que permitan tener la certeza de que la oferta mercantil fue aceptada por Metrokia S.A. en los términos de una comisión mercantil.

En estos casos, el numeral 7 de la Nota explicativa 2.1. al artículo 8 del Acuerdo del Valor de la OMC señala que *“cuando no haya un contrato de comisión mercantil escrito, se presentarán, si las aduanas lo solicitan, otras pruebas documentales ...que atestigüen claramente la existencia de una vinculación con un comisionista de compra”*. De manera que, cuando las pruebas resulten insuficientes, al tenor del numeral 8 de la misma nota explicativa, *“...las aduanas pueden concluir que no existe tal vinculación”*. En el mismo sentido, el numeral 3º del artículo 22 del reglamento comunitario sobre valoración aduanera adoptado mediante la Resolución 846, dispone que ***“El importador deberá presentar a la autoridad aduanera el contrato escrito de comisión y/u otras pruebas documentales, que prueben claramente la participación del comisionista de compra en la facilitación de la concertación de la compraventa. A falta de dichas pruebas o cuando éstas resulten insuficientes para acreditar dicha situación, la retribución pagada no se considerará como una comisión de compra y formará parte del valor en aduana.”*** (negrilla fuera de texto)

En consecuencia, es por la falta de pruebas, más que por la diferencia entre el corretaje y la comisión a que aludió la Sala en la sentencia respecto de la que aclaro el voto, que considero que se debieron negar las pretensiones de la demanda.

Por otra parte, en lo que atañe a la oportunidad que tenía la DIAN para imponer la sanción por violación al régimen de valoración aduanera, estoy de acuerdo en que era procedente imponer la sanción conforme lo dijo la Sala. Sin embargo, discrepo de los argumentos esgrimidos en la sentencia.

La Sala dio dos razones para justificar la imposición de la sanción: la primera referida a que la autoridad aduanera puede imponer las sanciones dentro del término de caducidad de tres años de que trata el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999, siempre que el acto administrativo sancionatorio se notifique dentro de ese plazo e independientemente de que los recursos contra dicho acto se resuelvan con posterioridad. Para el efecto, se fundamentó en la sentencia proferida por la Sala Plena de la Corporación del 29 de septiembre de 2009 referida a la oportunidad para imponer sanción por infracción disciplinaria. La segunda razón referida a que en el caso concreto interpretó que se trataba de una infracción continuada y que, por tanto, el término de caducidad empezaba a correr a partir de la comisión del último hecho constitutivo de infracción.

Considero que para el presente caso, ninguna de las dos razones era la pertinente. A mi juicio, el problema jurídico a resolver en este caso era determinar si la norma aplicable era el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999³⁷ que regula el término de caducidad de la acción administrativa sancionatoria o el artículo 131 ibídem³⁸, que regula el término de firmeza de la declaración de importación, puesto que la sanción se impuso en el acto administrativo mediante el cual la DIAN formuló la liquidación oficial de revisión de valor respecto de sendas declaraciones de importación.

Estimo que si la legislación aduanera previó que la sanción se puede imponer con la liquidación oficial de revisión de valor, en estos casos debe preferirse la aplicación del término de firmeza de la declaración a que alude el artículo 131 ibídem, que también es de tres años, dado que lo accesorio, esto es, la sanción, sigue la suerte de lo principal, esto es, la liquidación oficial. Por lo tanto, al caso concreto le eran aplicables las condiciones de la interrupción del término de firmeza de la declaración por encima de las condiciones que resulta de aplicar los términos de la caducidad cuando la sanción se impone en acto administrativo independiente.

Adicionalmente, en el caso concreto no había lugar a interpretar que se incurrió en una infracción administrativa continuada, toda vez que el hecho que sancionó la DIAN fue el de "*Declarar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponda, de conformidad con las normas aplicables*", previsto en el numeral 3º del artículo 499 del E.T. Ese hecho se comete cuando se presenta la declaración de importación y se consigna una base gravable que no corresponde. Por lo tanto, la infracción era de comisión inmediata, más no de comisión continuada.

En ese contexto, si las declaraciones de importación fueron presentadas desde el 30 de marzo de 2004, el término de firmeza tenía ocurrencia el 30 de

³⁷ ARTICULO 478. CADUCIDAD DE LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA SANCIONATORIA.

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. Cuando se trate de hechos de ejecución sucesiva o permanente, el término de caducidad se contará a partir de la ocurrencia del último hecho u omisión.

³⁸ ARTICULO 131. FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN.

La Declaración de Importación quedará en firme transcurridos tres (3) años contados a partir de la fecha de su presentación y aceptación, salvo que se haya notificado Requerimiento Especial Aduanero. Cuando se ha corregido o modificado la Declaración de Importación inicial, el término previsto en el inciso anterior se contará a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Corrección o de la modificación de la Declaración.

marzo de 2007. Sin embargo, el término de firmeza fue interrumpido cuando la DIAN notificó el requerimiento especial el 14 de marzo de 2007. En consecuencia, la liquidación oficial, como el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración fueron proferidos en término.

En los anteriores términos aclaro el voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra