

## **DECLARACION DE IMPORTACION - Diferencia entre descripción y relación de la mercancía / DESCRIPCION DE LA MERCANCIA - Alcance / RELACION DE LA MERCANCIA - Alcance**

Tal como lo ha venido precisando la Sala en asuntos similares al aquí controvertido, el inciso 1 del artículo 72 del Decreto 1909 de 1992 se refiere a la declaración de importación que debe ser elaborada por el importador, quien en la misma tiene que describir la mercancía, en tanto que el inciso 2 del citado precepto, fundamento de las resoluciones acusadas, se refiere al manifiesto de carga que corresponde elaborar al transportador, quien tiene la obligación de relacionar allí la mercancía. Los términos “describir” y “relacionar” no son idénticos y suponen obligaciones diferentes, pues el primero significa definir imperfectamente una cosa, no por sus predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades; representar a personas o cosas por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias, en tanto que el segundo se refiere a hacer relación de un hecho, hacer referencia. Se tiene, entonces, que la obligación del importador en la declaración de importación es más exigente que la del transportador en el manifiesto de carga, pues debe describir y no solamente relacionar la mercancía, lo cual supone un mayor detalle de la misma. Por su parte, el artículo 4º del Decreto 1105 de 1992 también se refiere a la obligación de relacionar y no de describir en el manifiesto de carga la mercancía, y dispone que “cuando la empresa transportadora no presente Manifiesto de Carga o se hallare mercancía no relacionada en él” procederá la aprehensión y el decomiso de mercancía, circunstancias una y otra que no se dieron en el asunto sub exámine, ya que se presentó el manifiesto de carga y no se halló mercancía no relacionada en dicho documento.

## **MARMOL - Descripción en carta de porte que permite ubicación arancelaria / FALSA MOTIVACION EN DECOMISO DE LA MERCANCIA - Baldosas de mármol y mármol en bruto: relación en carta de porte**

En efecto, en el B/L SEAU970667831 la mercancía fue descrita así: “22 GREEN MATERIAL 19890.00 K”. Si bien es cierto que, en principio, tal mención podría no decir mucho, lo cierto es que fácilmente se podía deducir que se trataba de elementos de color verde, razón por la cual al inspeccionar la mercancía aprehendida el funcionario al encontrar que se trataba de “Baldosas de mármol” Pallets 22, contenedor TPHU-636211-0”, de color verde, para despejar cualquier duda que le asaltara habría podido examinar, por ejemplo, la carta de porte 1293, en la que se relacionó así la mercancía: “TPHU-536211-0 Container de 20 pies conteniendo 22 cajas, 19890 kilos LAS DEMÁS PIEDRAS DE TALLA O DE CONSTRUCCIÓN SIMPLEMENTE TALLADAS O ASERRADAS CON SUPERFICIE PLANA O LISA”, pues dicha relación hace parte de la partida y subpartida arancelarias a las que pertenecen las baldosas de mármol que fueron decomisadas, como se observa a continuación: “6802.10.00.00 ....“Las demás piedras de talla o de construcción y sus manufacturas simplemente talladas o aserradas, con superficie plana o lisa.”6802.21.00.00 – Mármol, travertinos y alabastro”. Cabe aquí resaltar que si bien es cierto que la entidad demandada tiene razón cuando aduce en su escrito de apelación que no es lo mismo importar mármol en bruto que baldosas de mármol, pues los aranceles en uno y otro caso son diferentes, también lo es que teniendo en cuenta que, en esencia, la finalidad de la DIAN es la de evitar la evasión de los tributos que gravan las diferentes mercancías importadas, es evidente que en este caso en manera alguna se pretendía evadir o pagar menos tributos sobre la mercancía que fue finalmente decomisada, pues nótese que ya desde el registro de importación se había

clasificado en la posición arancelaria 6802.21.00.00, de la que, como ya se vio, hace parte el mármol en tabletas, cuyo gravamen del 15% triplica el gravamen del 5% que corresponde al mármol en bruto que se clasifica en la partida y subpartidas arancelarias 25.15 y 2515.11.00.00, respectivamente, gravamen del 15% que fue efectivamente pagado por la actora, como consta en la Declaración de Importación 2383003073628-8 de 14 de enero de 1997, presentada ante el Banco de Occidente. Además de lo anterior, en el B/L se dejó dicho que se trataba de mercancía contenida en 22 cajas y que su peso era de 19890 kilos, relación que coincidía con la mercancía físicamente inspeccionada. En consecuencia, considera la Sala que cuando en el Acta 172 de 27 de diciembre de 1996 se dejó consignado que “mercancía no presentada, no concuerda con la descripción en el B/L” se partió de un hecho falso que fue reiterado en el pliego de cargos y en los actos acusados para fundamentar la decisión, pues no es cierto que la mercancía no correspondiera físicamente con la relacionada en el B/L, razón por la cual es procedente confirmar la sentencia apelada.

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION PRIMERA**

**Consejera ponente: MARTHA SOFIA SANZ TOBON**

Bogotá, D.C., primero (1º) de marzo de dos mil siete (2007)

**Radicación número: 13001-23-31-000-1998-90198-01**

**Actor: TENDENZA LTDA.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**Referencia: APELACION SENTENCIA**

La Sección Primera procede a dictar sentencia de segunda instancia para resolver el recurso de apelación interpuesto por la Unidad Administrativa Especial – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN contra la sentencia de 22 de junio de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que declaró la nulidad de las Resoluciones 2 de 1º de septiembre y 35 de 11 de diciembre, ambas de 1997, y, a título de restablecimiento del derecho, declaró sin valor ni efecto la constitución de la póliza 025972102340 expedida por Seguros Generales Cóndor S.A. en cuantía de \$21'540.375.00, que como garantía reemplazó la mercancía aprehendida.

## **I.- ANTECEDENTES**

### **a.- El actor, el tipo de acción incoada y las pretensiones de la demanda.**

TENDENZA LTDA., por conducto de apoderado y en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicita la declaración de nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Resolución 2 de 1º de septiembre de 1997, por medio de la cual la División de Liquidación de la Administración de Aduanas de Cartagena, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, decomisó a favor de la Nación - U.A.E. DIAN 736 metros cuadrados de tableta de mármol verde “Green Oriental” de 30.5 X 30.5 X 1 cm. de espesor, contenidos en 22 pallers (cajas), con un peso de 19.890 Kg., con valor en aduana de \$21'540.375, y ordenó ponerla a su disposición, so pena de hacer efectiva la póliza 25-972102340, expedida por Seguros Generales El Condor S.A., que la actora constituyó en reemplazo de la mercancía aprehendida.

- Resolución 35 del 11 de diciembre de 1997, mediante la cual la División Jurídica Aduanera de la Administración Local de Buenaventura de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 2 de 1º de septiembre de 1997, confirmándola.

Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene tener como válida la Declaración de Importación 2383003073628-8 de 14 de enero de 1997, presentada ante el Banco de Occidente, que ampara la mercancía decomisada, en lo relativo al pago de los gravámenes legales de importación vigentes para la fecha de la importación, así como todos los documentos inherentes a la importación, entre otros, el manifiesto de carga, la factura comercial pro forma y el registro de importación.

En subsidio, solicita que se revise toda la actuación administrativa de aprehensión producida con el acta de inspección 9 (251) de 15 de enero de 1997 y el acta de aprehensión 172 de 27 de diciembre de 1996.

Como consecuencia de las anteriores declaraciones, solicita que se declare sin valor ni efectos la póliza de seguros 25972102340 expedida por la Compañía

de Seguros Generales Cóndor S.A. por cuantía de \$21'540.375, que como garantía se constituyó en reemplazo de la mercancía aprehendida.

Que se declare que no hay lugar a la aprehensión y decomiso de la mercancía objeto de decomiso mediante los actos acusados.

#### **b.- Los hechos de la demanda**

La parte actora expone como fundamento de su acción, los siguientes hechos:

TENDENZA LTDA. inició la importación de mármol en tabletas "Green Oriental", según factura pro forma de 14 de noviembre de 1996 de la Cía. Worldstone Ltd. por valor de US\$18.400, ordenada desde Keelung Taiwan y con puerto de descargue Cartagena, importación cuyo intermediario bancario fue el Banco de Bogotá, y en cuyo registro de importación L596100-229601 de 29 de junio de 1996 se describió exactamente el material objeto de importación.

Mediante autorización del Banco de Bogotá, sucursal Nueva Zelandia, se pagó el valor de la mercancía a importar, esto es, US\$18.400, y el transporte se realizó por intermedio del barco SL INDEPENDENCE, según COM 961205 de 24 de noviembre de 1996, respaldado con la factura de venta 412 de la Cía. Italiana de Transportes Ltda.

Se comisionó y autorizó a la Cía. Aduanera Colombiana para nacionalizar la mercancía importada, por lo cual la actora envió todos los documentos originales necesarios para dicho trámites legales, mediante pedido 58.

Al llegar el barco al Puerto de Cartagena se procedió a descargar la mercancía en la Sociedad Portuaria, con el fin de que se enviara al depósito aduanero para realizar los trámites de nacionalización, para lo cual se cuenta, a partir del descargue, con un término de dos meses.

En el momento del descargue de la mercancía, la DIAN Cartagena había dispuesto una operación contra el contrabando denominada "*Operación Bengala*", por lo cual sus funcionarios requirieron del transportador los documentos, entre ellos, el BL o conocimiento de embarque o manifiesto de carga, que es una declaración privada en donde se dice qué es lo que se trae y se descarga,

habiendo sido entregado dicho documento por el transportador, pero con un error respecto de la denominación del contenido, cual fue el cambiar la palabra oriental por material, situación que al parecer generó confusión en los funcionarios, quienes al examinar la mercancía supusieron un presunto contrabando, omitiendo requerir, por ejemplo, la factura comercial, documento válido que otorga credibilidad según los Decretos 1909 y 1105 de 1992, y procedieron a aprehender la mercancía sin otorgarle al transportador los dos días que tiene para aclarar cualquier diferencia documental.

Como quiera que la mercancía fue legalmente importada, dentro del término legal otorgado (2 meses contados a partir del descargue de la mercancía) la actora llevó a cabo su nacionalización mediante la declaración andina del valor en aduana 625125 y la declaración de importación 2383003073628-8 de 14 de enero de 1997

Debe tenerse en cuenta que el único error se presentó en el nombre descriptivo de la mercancía, pues en lo demás todo coincidía, es decir, su peso, número de pallets (22), contenido, especificación y metraje.

El fundamento de la aprehensión y posterior decomiso fue el de que la mercancía no fue presentada, por no coincidir con la descripción del B/L COM 961205, lo cual no concuerda con la realidad, ya que el transportador presentó la mercancía que se estaba descargando en la Sociedad Portuaria, sitio autorizado por la DIAN para el efecto.

El 30 de mayo de 1997 la DIAN le formuló pliego de cargos a la actora por contrabando, y no así a la transportadora, desconociendo con ello lo dispuesto en el artículo 5º, inciso 1, del Decreto 1105 de 1992, según el cual *"...una vez aprehendida la mercancía, se formulará pliego de cargos a quien tenga derecho sobre la mercancía y a la empresa transportadora... quienes podrán presentar descargos dentro del mes a su notificación"*.

### **c.- Las normas presuntamente violadas y el concepto de violación**

La parte actora considera que con la expedición de los actos acusados se violaron los artículos 2º y 6º de la Constitución Política; y 4º y 5º del Decreto 1105 de 1992; 12, 13, 14, 17, 18 y 19 del Decreto 1909 de 1992, por las razones que, bajo la forma de cargos, en síntesis, se expresan a continuación:

**Primer cargo.**- El artículo 2º de la Constitución Política establece que las autoridades están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia en su vida, honra y bienes, así como para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado, disposición que no fue respetada en la actuación administrativa adelantada contra la actora, pues ésta pagó los impuestos correspondientes a la importación de la mercancía, pese a lo cual los funcionarios de la DIAN, con un criterio equivocado, desconocieron las normas que rigen la materia y favorecen a la actora como particular indemne frente al aparato coercitivo de la Administración. En consecuencia, la DIAN, al imponerle a la demandante una sanción bajo supuestos fácticos de naturaleza falsa violó también el artículo 6º, ibídem, pues se extralimitó en el ejercicio de sus funciones, y omitió su deber de realizar todas las diligencias para determinar la real situación fiscal de importación en cabeza de TENDENZA LTDA.

**Segundo cargo.**- Se violaron los artículos 4º y 5º del Decreto 1105 de 1992, que se refieren, respectivamente, a las sanciones relativas al manifiesto de carga y al procedimiento para aplicar tales sanciones, pues se omitió formular pliego de cargos al transportador, quien fue el que dio lugar a que se cambiara la palabra “*oriental*” por “*material*” y, por tanto, la persona que debía aclarar la confusión y allegar en el término de ley los documentos, ya que era quien tenía en su poder la factura de compra que debió haber presentado a los funcionarios de la DIAN al momento de la inspección.

**Tercer cargo.**- Los actos acusados desconocieron lo previsto en los artículos 12, 13, 14, 17, 18 y 19 del Decreto 1909 de 1992, pues pretermitieron, en contra del importador, los trámites y términos que tienen tanto el transportador como la persona que tiene derecho sobre la mercancía.

En efecto, la DIAN no tuvo en cuenta el término de dos días que la ley le otorga al transportador para que le presente los documentos pertinentes (factura de compra y demás) en caso de inconsistencia, error o confusión respecto de la mercancía presentada, además de que los funcionarios de la DIAN incurrieron en el gravísimo error de manifestar, bajo la gravedad del juramento, que la mercancía no fue presentada y que no concuerda con la descripción del B/L COM 961205, situación contraria a la realidad, por cuanto lo único que no coincidía con dicho documento era la palabra “*material*”, pues el peso, cantidad y número de la

mercancía coincidía con lo señalado en el B/L y en la factura de compra, además de que dicho B/L sí contenía una breve descripción de la mercancía, la cual se señaló como “*GREEN MATERIAL*”.

**Cuarto cargo.-** Las Resoluciones acusadas violaron el criterio de las oficinas de consulta de la DIAN, sus resoluciones administrativas sobre casos como el específico, al igual que normas internacionales adoptadas por Colombia, como es el Convenio de Varsovia de 1929 y el Protocolo Adicional de Montreal de 1975 que simplifican el trámite aduanero y ordenan que las autoridades aduaneras no exijan más que una descripción genérica de la mercancía, como fue la presentada por el transportador: “*Green Material*” o “*Green Oriental*”, denominación que conocen todos los que manipulan el mármol, e incluso los funcionarios de la DIAN.

#### **d.- Las razones de la defensa**

La demanda fue notificada a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, quien a través de apoderada contestó así la demanda:

El documento de transporte es un título valor representativo de mercancías, que atribuye a su tenedor el derecho legítimo a disponer de las mismas. Es un término genérico que comprende el documento marítimo (conocimiento de embarque), aéreo (guía aérea) y terrestre o ferroviario (carta de porte) que entrega el transportador como certificación del contrato de transporte y recibo de la mercancía que será entregada al consignatario en el lugar de destino.

En el manifiesto de carga deben estar relacionadas todas las mercancías que constituyan la carga; los documentos de viaje deben ser recepcionados por el Grupo de Registro de Documentos de Viaje, y una vez verificados se incorporan al sistema los datos establecidos por la ley; el funcionario encargado debe anotar el manifiesto y todos los documentos de transporte que lo acompañen y el número asignado por el sistema, lo cual una vez efectuado se entrega un ejemplar debidamente numerado al transportador y se conserva una copia.

En el caso sometido a análisis, en el B/L se consignó la palabra “*GREEN MATERIAL*”, es decir, “*MATERIAL VERDE*”, lo cual no es una descripción

genérica ni breve del mármol, razón por la cual la mercancía se consideró no presentada, de conformidad con el artículo 72 del Decreto 1909 de 1992, por no estar relacionada en el manifiesto de carga.

Anota que aprehendida una mercancía no es suficiente presentar una declaración con el pago de los tributos aduaneros, pues es necesario legalizarla pagando el valor correspondiente del rescate establecido en el artículo 82 del Decreto 1909 de 1992, razón por la cual no se otorgó el levante a la declaración de importación 2383003073628-8 de 14 de enero de 1997, presentada con posterioridad a la aprehensión de la mercancía.

Respecto de la alegada violación de los artículos 4º y 5º del Decreto 1105 de 1992, señala que el procedimiento entonces vigente para definir la situación jurídica de una mercancía aprehendida era el contenido en el Decreto 1800 de 1994, el cual fue cumplido por la DIAN, y añade que el cargo contra los citados preceptos no fue alegado en la vía gubernativa.

Sostiene que en la vía gubernativa no se alegó tampoco el supuesto requerimiento que debe hacerse al transportador para que corrija, adicione o modifique el manifiesto de carga dentro del término de dos días, requerimiento que, por demás, no está establecido legalmente.

Concluye que al arribo del medio de transporte, en el proceso de recepción y registro de los documentos de viaje se estableció por parte de los funcionarios de la DIAN que existía mercancía no relacionada en el manifiesto de carga, ya que se consignó el término "GREEN MATERIAL" y se encontró mármol.

### **Excepción:**

La apoderada de la DIAN propone la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, por cuanto en el recurso interpuesto contra la Resolución que ordenó el decomiso no se alegó que no fue formulado pliego de cargos al transportador, como tampoco que no se requirió a éste para que dentro del término de dos días presentara la correspondiente modificación del documento de transporte.

## **II.- LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA**

El Tribunal Administrativo de Bolívar al resolver la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la apoderada de la DIAN se remitió a lo sostenido por la Sala Plena del Consejo de Estado en sentencia de 6 de agosto de 1990, exp. núm. S-145, Consejera Ponente, Dra. Clara Forero de Castro:

*“A través de la vía gubernativa la Administración revisa sus propios actos a fin de determinar si ameritan ser confirmados, revocados, modificados o aclarados.*

*“Ese control administrativo es obligatorio, como se desprende del artículo 135 del CCA y debe ser también real y efectivo.*

*“Por esa razón, el artículo 52 del CCA establece requisitos que deben cumplir los recurrentes, cuya finalidad es la de hacer posible y eficaz el control por parte de la Administración.*

*“Dispone entonces el mencionado artículo, que los recursos se interpongan por escrito, dentro del término legal, personalmente por el interesado o su apoderado, y que sean sustentados ‘con la expresión concreta de los motivos de inconformidad’.*

*“En resumen, lo que se busca con esta última exigencia para el agotamiento obligatorio de la vía gubernativa es que ante los jueces no se inicien conflictos no planteados previamente a la Administración.*

*“La identidad debe darse entre el asunto que fue objeto de revisión y análisis por parte de los funcionarios administrativos y el que finalmente se somete a juzgamiento en la jurisdicción. Es decir, en lo solicitado y no en los argumentos para hacer la petición.*

*“No quiere ello decir, que sea imposible exponer ante la jurisdicción argumentos nuevos para defender la misma pretensión, siempre que por este medio no se cambie la petición que se hizo por vía gubernativa”.*

Anota el a quo que si bien es cierto que la actora trató en la demanda argumentos no expuestos en la vía gubernativa, éstos guardan relación directa con el petitum, razón por la cual no encuentra probada la excepción propuesta.

En cuanto al fondo del asunto, respecto de la alegada vinculación que debió hacerse del transportador a la investigación, trae a colación lo sostenido en el Concepto Aduanero 107 de 13 de agosto de 2002:

*“... Considera el despacho que en el proceso de definición de la situación jurídica de una mercancía pueden vincularse todas las personas que tengan derechos o responsabilidades frente a dichas mercancías, sin que se requiera para ello que la dependencia competente entre a cuantificar el*

*grado de derecho o responsabilidad que le compete a cada sujeto según su intervención dado que, se reitera, no se trata de cualificar la conducta ni de imponer sanciones”.*

De acuerdo con lo anterior, a juicio del Tribunal no es viable la argumentación de la actora de vincular también al proceso al transportador, pues aunque éste también tiene responsabilidades de acuerdo con la normativa aduanera respecto de la carga y el arribo a su destino, entre el transportador y el importador existe una obligación solidaria en la cual por existir pluralidad de deudores, el acreedor puede optar (en este caso la DIAN) por exigirle el cumplimiento de la obligación a cualquiera de ellos, esto es, al transportador o al importador, razón por la cual el haber optado la demandada por este último es completamente válido.

Respecto de la aprehensión de la mercancía, el fallador de primera instancia sostiene que la DIAN no debió ser tan exegética al interpretar la norma cuando advirtió la supuesta discordancia entre lo consignado en el manifiesto de carga y la mercancía importada, pues el precepto se refiere a una *“breve descripción de la mercancía”*, razón por la cual antes de concluir que no existía semejanza entre lo declarado y lo incautado debió establecer exactamente qué era lo que estaba introduciendo la actora por el puerto, cotejando la declaración de importación con el manifiesto de carga, el registro de importación y la mercancía misma, pues tal como se aprecia, la declaración de importación y el registro de importación se refieren a *“piedras de talla o de construcción o simplemente talladas o aserradas con superficie plana o lisa, tableta de mármol de 30.5 x 30.5, 1. cm. de espesor, Ref: Green Oriental*, es decir, que no había lugar a que el funcionario dedujera incongruencia.

Además, debe tenerse en cuenta que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua define el término descripción como *“Definir una cosa por sus predicados no esenciales”*, concepto que encuadra perfectamente con el manejo que se le dio a la relación del mármol objeto de decomiso.

Señala que la documentación aduanera es un todo que debe ser apreciado como tal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 187 del C. de P.C, que dispone que *“Las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley*

*sustancial para la existencia o validez de ciertos actos. El juez expondrá siempre razonadamente el mérito que le asigne a cada prueba”.*

Concluye que es de suma importancia para el éxito de la administración de justicia apreciar la totalidad de las pruebas que conforman un procedimiento determinado y, por ende, aplicar el sistema de la sana crítica en cualquier actuación, para así evitar decisiones que al apreciar de manera fragmentada la controversia desconocen la integridad del proceso y, a su vez, generan una situación de inequidad para los administrados, y precisa que pese a la existencia del error, consistente en haber cambiado la palabra “oriental” por “material”, lo cierto es que la mercancía sí concuerda con la importada y, por tanto, declara la nulidad de los actos acusados y sin valor ni efectos la constitución de la póliza de seguros 25972102340, expedida por la Compañía de Seguros Generales Cóndor S.A. por cuantía de \$21'540.375, que, como garantía, reemplazaba la mercancía decomisada.

### **III.- FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN sostiene que la postura interpretativa que asumió el Tribunal es inválida frente a la naturaleza de las normas aduaneras, y añade que el fallo apelado desconoce que la actuación de la DIAN se dio en la primera etapa del proceso de importación conocida como PRESENTACIÓN DE LA MERCANCÍA ante la autoridad aduanera, en la cual intervienen unos determinados sujetos y existen unas obligaciones sustantivas cuyo cumplimiento se acredita con determinados y precisos documentos, de manera que no es posible entrar a valorar documentos extraños a esa etapa procesal, como los que tuvo en cuenta el a quo para concluir que la mercancía importada por TENDENZA LTDA. fue bien descrita, lo que lo condujo a hacer una valoración errónea de la prueba.

Además, la DIAN considera que la expresión “Green Material” no podía ilustrar sobre la clase de mercancía que se importaba, máxime si se tienen en cuenta las consecuencias tributarias que se derivan de la descripción de la mercancía, pues no es lo mismo que se nacionalice mármol en bruto que se nacionalice como baldosas de mármol, ya que cada una genera un gravamen arancelario diferente.

Anota que el problema jurídico planteado debe ser analizado bajo una óptica diferente a la utilizada por el Tribunal, pues ésta desconoce la finalidad de la función aduanera y la naturaleza de las normas sobre la materia.

La función pública de la DIAN tiene por objeto garantizar la seguridad fiscal del Estado y la protección del orden público económico nacional, lo cual se cumple mediante el control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias.

Señala que en materia de importaciones el artículo 2º del Decreto 1909 de 1992, al establecer el objeto de la obligación a cargo del importador le impone deberes formales como el de presentar la declaración de importación y pagar los tributos aduaneros, de forma tal que el bien jurídico protegido por la legislación aduanera puede verse afectado por el incumplimiento tanto de los deberes sustantivos como de los deberes formales.

Considera que el análisis del Tribunal no se encuentra conforme con la finalidad de las normas aduaneras, ya que la seguridad del Estado no sólo se afecta con la evasión en el pago de tributos, sino que también cuando no se cumplen las obligaciones formales, tal como la de describir de manera completa la mercancía en los documentos de transporte que amparan su introducción al territorio nacional.

Sostiene que para que la mercancía de procedencia extranjera se considere legalmente introducida al país, al momento de su arribo al territorio nacional se debe cumplir con la obligación que se conoce genéricamente como la de PRESENTAR LA MERCANCÍA ante la autoridad aduanera, la cual se satisface cumpliendo los requisitos, tales como llegar por un lugar habilitado por la DIAN, venir relacionada en los documentos de viaje y ser descargada después de presentar la documentación ante la autoridad aduanera.

Se refiere a los artículos 12 del Decreto 1909 de 1992 y 3º y 6º de la Resolución Reglamentaria 371 de 1992, los cuales establecen el deber del transportador de presentar en el lugar de arribo los documentos de viaje que amparen la mercancía que se va a descargar.

Cita el artículo 4º del Decreto 1105 de 1992 para concluir que de su contenido se deriva que la falta de relación de una mercancía en los documentos de transporte trae como consecuencia la imposición al transportador de una multa equivalente al 100% del valor de los fletes internacionalmente aceptados de la mercancía no amparada, y la posibilidad de que la mercancía sea aprehendida y posteriormente decomisada por configurarse la situación de MERCANCÍA NO PRESENTADA prevista en el artículo 72 del Decreto 1909 de 1992, que afecta al importador, por ser el principal responsable de la obligación aduanera, y por ser la mercancía la principal garantía con que cuenta la autoridad aduanera.

Afirma que durante la etapa de arribo de la mercancía al país las normas aduaneras establecen como presupuesto para que se considere presentada que aparezca relacionada en el manifiesto de carga, lo cual implica que se describa genéricamente, es decir, que se aporten los datos mínimos que permitan identificarla (Memorando 1398 de 4 de octubre de 1996).

Las anteriores reglas fueron desatendidas por la actora, ya que en el conocimiento de embarque se limitó a decir que se trataba de “*GREEN MATERIAL*”, lo cual no permitió a la DIAN identificar ni conocer la naturaleza de la mercancía importada, pues no tuvo certeza sobre la clase de mercancía que se pretendía nacionalizar, que, en realidad, eran baldosas de mármol.

Anota que la etapa de la llegada de la mercancía estaba regulada por los artículos 8º a 15 del Decreto 1909 de 1992 y reglamentada por la Resolución 371 del mismo año, luego no podía el Tribunal desvirtuar la legalidad de los actos acusados con base en unos documentos que no son los que debe entregar el transportador en la mencionada etapa, cuales son los documentos de viaje y no los que se presentan con posterioridad, esto es, el registro de importación, la factura comercial y la declaración de importación.

Considera que la descripción de la mercancía no reviste carácter subjetivo y, por el contrario, tiene contornos objetivos que deben ser atendidos por los sujetos que intervienen en la operación aduanera, pues se trata de decirle al Estado qué clase de mercancía de procedencia extranjera se pretende introducir al país.

A su juicio, el Tribunal trasladó en forma indebida la carga de la prueba a la entidad estatal, cuando las normas aduaneras están diseñadas para que las partes realicen la autogestión de los trámites, y el artículo 64 del Decreto 1909 de 1992 establece que la carga de la prueba en materia de la legalidad de la mercancía la tiene el particular.

Concluye que si no se hubiera decomisado la mercancía que fue descrita como “*MATERIAL VERDE*” se hubiera propiciado que el importador presentara una declaración de importación amparando cualquier clase de mercancía de color verde, con la posible elusión del pago de los tributos aduaneros.

#### **IV.- CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Mediante la Resolución 2 de 1º de septiembre de 1997, la División de Liquidación de Administración de Aduanas de Cartagena decomisó 736 metros cuadrados de mármol de 30.5 X 30.5, por un valor en aduana de \$21'540.375.00, mercancía que ordenó poner a su disposición, so pena de hacer efectiva la póliza de la Compañía de Seguros Generales El Condor S.A., constituida por la actora en reemplazo de la mercancía que fue aprehendida mediante Acta 172 de 27 de diciembre de 1996, con base en las siguientes consideraciones:

*“Por lo tanto se entiende la situación planteada como incurso en lo descrito por el artículo 4º del decreto 1105 de 1992, que dice: ‘Las mercancías que constituyan la carga, incluyendo las mercancías a granel, a bordo de un medio de transporte que ingrese a territorio colombiano, deberán estar relacionadas en el Manifiesto de Carga, salvo que estén amparadas con documentos de destino a otros puertos’; dispone también el artículo 72 del decreto 1909 de 1992 que: ‘Se entenderá que la mercancía no fue presentada, cuando no se entregaron los documentos de transporte a la Aduana, cuando la introducción se realizó por lugar no habilitado del territorio nacional, o cuando la mercancía no se relacionó en el manifiesto de carga’ (subrayas fuera de texto). No se entiende relacionada una mercancía que no está DESCRITA aunque sea en forma breve (como lo ordena la resolución 0371 de 1992) en el documento de transporte, si entendemos por descripción, enunciar las características de algo de forma suficiente que lo hagan identificable, fin que no se logra al decir ‘Material Verde’ que no hace idea de qué tipo de elementos conforma tal material. Siendo claro así que el BL No. COM961205 no contiene descripción alguna de la mercancía que llegó bajo su amparo, procediendo entonces su aprehensión”.*

*Las normas fundamento de la decisión acusada preceptúan:*

*Del Decreto 1909 de 1992:*

**“Artículo 72. MERCANCIA NO DECLARADA O NO PRESENTADA.** Se entenderá que la mercancía no fue declarada, cuando no se encuentra amparada por una declaración de importación, cuando en la declaración se haya omitido la descripción de la mercancía o ésta no corresponda con la descripción declarada, o cuando la cantidad encontrada sea superior a la señalada en la declaración.

*“Se entenderá que la mercancía no fue presentada, cuando no se entregaron los documentos de transporte a la Aduana, cuando la introducción se realizó por lugar no habilitado del territorio nacional, o cuando la mercancía no se relacionó en el manifiesto de carga o fue descargada sin la previa entrega del manifiesto de carga a la Aduana.*

*“En estos eventos, así como en los demás que se encuentran previstos en el literal a) del artículo 1º del Decreto 1750 de 1991, procederá la multa de que trata el inciso primero del artículo 3º del citado Decreto, equivalente al cincuenta por ciento (50%) del valor de la mercancía, sin perjuicio de su aprehensión y decomiso. Lo anterior, siempre que la mercancía no haya sido legalizada mediante el rescate”.*

*Del Decreto 1105 de 1992:*

**“Artículo 4É.- SANCIONES RELATIVAS AL MANIFIESTO DE CARGA.** La empresa transportadora responderá por la presentación en debida forma de la información contenida en el Manifiesto de Carga y demás documentos anexos suministrados a la Dirección General de Aduanas.

**“Las mercancías que constituyan la carga, incluyendo las mercancías a granel, a bordo de un medio de transporte que ingrese a territorio colombiano, deberán estar relacionadas en el Manifiesto de Carga, salvo que estén amparadas con documentos de destino a otros puertos.**

**“Cuando la empresa transportadora no presente Manifiesto de Carga o se hallare mercancía no relacionada en él, la mercancía se aprehenderá de inmediato para proceder a declarar su decomiso.**

*“Sin perjuicio de lo señalado en el inciso anterior, cuando se presenten diferencias en el número de bultos o en el peso de la mercancía, y este hecho fuere imputable a la transportadora y no existiere una explicación satisfactoria, se impondrá a la empresa transportadora una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del valor determinado por la Aduana para la mercancía aprehendida.*

*“Cuando se presente el Manifiesto de Carga sin los requisitos básicos contemplados en el reglamento, la multa a la empresa transportadora será hasta de veinte (20) salarios mínimos legales mensuales”.*

*Tal como lo ha venido precisando la Sala en asuntos similares al aquí controvertido, el inciso 1 del artículo 72 del Decreto 1909 de 1992 se refiere a la declaración de importación que debe ser elaborada por el importador, quien en la misma tiene que describir la mercancía, en tanto que el inciso 2 del citado precepto, fundamento de las resoluciones acusadas, se refiere al manifiesto de carga que corresponde elaborar al transportador, quien tiene la obligación de **relacionar** allí la mercancía.*

*Los términos “describir” y “relacionar” no son idénticos y suponen obligaciones diferentes, pues el primero significa definir imperfectamente una cosa, no por sus predicados esenciales, sino dando una idea general de sus partes o propiedades; representar a personas o cosas por medio del lenguaje, refiriendo o explicando sus distintas partes, cualidades o circunstancias, en tanto que el segundo se refiere a hacer relación de un hecho, hacer referencia.*

Se tiene, entonces, que la obligación del importador en la declaración de importación es más exigente que la del transportador en el manifiesto de carga, pues debe **describir** y no solamente **relacionar** la mercancía, lo cual supone un mayor detalle de la misma.

Por su parte, el artículo 4º del Decreto 1105 de 1992 también se refiere a la obligación de **relacionar** y no de **describir** en el manifiesto de carga la mercancía, y dispone que “cuando la empresa transportadora no presente Manifiesto de Carga o se hallare mercancía no relacionada en él” procederá la aprehensión y el decomiso de mercancía, circunstancias una y otra que no se dieron en el asunto sub exámine, ya que se presentó el manifiesto de carga y no se halló mercancía no relacionada en dicho documento.

En efecto, en el B/L SEAU970667831 la mercancía fue descrita así:

*“22 GREEN MATERIAL 19890.00 K”*

Si bien es cierto que, en principio, tal mención podría no decir mucho, lo cierto es que fácilmente se podía deducir que se trataba de elementos de color verde, razón por la cual al inspeccionar la mercancía aprehendida el funcionario al encontrar que se trataba de “Baldosas de mármol” Pallets 22, contenedor TPHU-636211-0”, de color verde, para despejar cualquier duda que le asaltara habría

podido examinar, por ejemplo, la carta de porte 1293, en la que se relacionó así la mercancía: *“TPHU-536211-0 Container de 20 pies conteniendo 22 cajas, 19890 kilos LAS DEMÁS PIEDRAS DE TALLA O DE CONSTRUCCIÓN SIMPLEMENTE TALLADAS O ASERRADAS CON SUPERFICIE PLANA O LISA”*, pues dicha relación hace parte de la partida y subpartida arancelarias a las que pertenecen las baldosas de mármol que fueron decomisadas, como se observa a continuación:

*“6802.10.00.00 ...*

*“Las demás piedras de talla o de construcción y sus manufacturas simplemente talladas o aserradas, con superficie plana o lisa.*

*“6802.21.00.00 – Mármol, travertinos y alabastro”.*

Cabe aquí resaltar que si bien es cierto que la entidad demandada tiene razón cuando aduce en su escrito de apelación que no es lo mismo importar mármol en bruto que baldosas de mármol, pues los aranceles en uno y otro caso son diferentes, también lo es que teniendo en cuenta que, en esencia, la finalidad de la DIAN es la de evitar la evasión de los tributos que gravan las diferentes mercancías importadas, es evidente que en este caso en manera alguna se pretendía evadir o pagar menos tributos sobre la mercancía que fue finalmente decomisada, pues nótese que ya desde el registro de importación se había clasificado en la posición arancelaria 6802.21.00.00, de la que, como ya se vio, hace parte el mármol en tabletas, cuyo gravamen del 15% triplica el gravamen del 5% que corresponde al mármol en bruto que se clasifica en la partida y subpartidas arancelarias 25.15 y 2515.11.00.00, respectivamente, gravamen del 15% que fue efectivamente pagado por la actora, como consta en la Declaración de Importación 2383003073628-8 de 14 de enero de 1997, presentada ante el Banco de Occidente.

Además de lo anterior, en el B/L se dejó dicho que se trataba de mercancía contenida en 22 cajas y que su peso era de 19890 kilos, relación que coincidía con la mercancía físicamente inspeccionada.

En consecuencia, considera la Sala que cuando en el Acta 172 de 27 de diciembre de 1996 se dejó consignado que *“mercancía no presentada, no concuerda con la descripción en el B/L”* se partió de un hecho falso que fue reiterado en el pliego de cargos y en los actos acusados para fundamentar la decisión, pues no es cierto que la mercancía no correspondiera físicamente con la

relacionada en el B/L, razón por la cual es procedente confirmar la sentencia apelada.

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

### **FALLA**

**Primero.- CONFÍRMASE** la sentencia proferida el 22 de junio de 2004 por el Tribunal Administrativo de Bolívar.

**Segundo.- RECONÓCESE** al abogado Héctor Julio Castelblanco Parra como apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos y para los fines del poder que le fue conferido, visible a folio 10 del cuaderno núm. 2.

Ejecutoriada esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

### **CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE**

Se deja constancia de que la anterior providencia fue discutida y aprobada por la Sala de la Sección Primera, en la sesión de la fecha.

**MARTHA SOFÍA SANZ TOBÓN CAMILO ARCINIEGAS ANDRADE**  
Presidenta

**GABRIEL E. MENDOZA MARTELO RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA**  
Salva Voto

## SALVAMENTO DE VOTO

**Bogotá, D.C., primero (1o.) de marzo de dos mil siete (2007).**

**REF: Expediente núm. 1998-90198.  
Actora: TENDENZA LTDA.**

Mi discrepancia con la decisión de mayoría obedece a lo siguiente:

Consecuente con la consideración según la cual en los documentos de transporte debe venir cabalmente “relacionada” la mercancía, lo cual, a mi juicio, supone una descripción mínima de ésta que permita establecer, así sea en términos generales, cuál es su naturaleza, soy partidario de la tesis expuesta por la demandada en los actos acusados dando cuenta de que la expresión **GREEN MATERIAL**, es decir, “material verde” carece completamente de conexidad con el material importado, esto es: mármol.

Vistas así las cosas es claro que la mercancía en cuestión no venía relacionada, por lo que procedían las sanciones impuestas. De manera que las súplicas de la demanda no debieron prosperar.

Comedidamente,

**GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO**

**Consejero**