

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: **MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de septiembre de dos mil siete (2007)

Radicación: 11001-03-24-000-2004-00336-01-**15557**

Actor: **JUAN MANUEL CAMARGO**

**FALLO**

El ciudadano **JUAN MANUEL CAMARGO**, en ejercicio de la acción pública de nulidad, consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo solicita la nulidad del Concepto 045395 de 22 de julio de 2004 expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**EL ACTO DEMANDADO**

Lo es el Concepto Aduanero 045395 de 22 de julio de 2004 expedido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, expedido para dar respuesta a la solicitud del actor de aclarar el Concepto 041 del 9 de junio de 2003.

El texto del concepto demandado es el siguiente:

*CONCEPTO ADUANERO 045395*

*22/07/2004*

*De conformidad con el numeral 7 del artículo 11 del Decreto 1265 de 1999, esta Oficina está facultada para absolver en forma general las consultas que se formulen sobre interpretación y aplicación general de las normas en materia aduanera, de comercio exterior y de control de cambios en lo de competencia de la entidad, razón por la cual su consulta se absolverá con carácter general.*

***Problema jurídico.***

*Cuando la DIAN determina que se declararon unos bienes por una subpartida arancelaria diferente a la que legalmente le corresponde ¿es responsable por la sanción y por los tributos aduaneros la Sociedad de Intermediación Aduanera?*

***Tesis jurídica.***

*Cuando la DIAN determina que se declararon unos bienes por una subpartida arancelaria diferente a la que legalmente le corresponde sí es responsable por la sanción y por los tributos aduaneros la Sociedad de Intermediación Aduanera.*

***Interpretación jurídica.***

*Solicita usted aclaración del Concepto 041 del 9 de junio de 2003, por cuanto con fundamento en el mismo las Administraciones han considerado que en los casos de errores en la clasificación arancelaria, solamente se puede notificar a la Sociedad de Intermediación Aduanera de la propuesta de liquidación oficial y no al importador.*

*Aduce que esta interpretación conlleva unos problemas de orden práctico y jurídico que se resumen así:*

*1. Perjuicio a los intereses del Estado en la medida en que si no se notifican los actos administrativos al importador, el acto administrativo de fondo que profiera la Administración no podrá ser oponible a este, liberándolo de la obligación de pagar los tributos aduaneros que legalmente le corresponden a él y no a la SIA, y porque la garantía otorgada por las Sociedades de Intermediación Aduanera puede resultar insuficiente, generando una posible condonación de los impuestos.*

*2. La falta de notificación viola gravemente el derecho de defensa del importador.*

*Así mismo, esboza que el concepto 041 de 2003 presenta un panorama legal incompleto por cuanto este no se ocupó de determinar la responsabilidad del importador, ocupándose únicamente de la responsabilidad de la SIA generando un desequilibrio. Para el efecto, cita las normas que deben ser objeto de estudio.*

*Teniendo en cuenta los argumentos esbozados, este despacho considera pertinente iniciar el estudio del problema planteado con el análisis de la responsabilidad endilgada por la legislación aduanera a las Sociedades de Intermediación Aduanera.*

*Ante todo conviene recordar, como antecedente del Decreto 2685 de 1999, que el antecedente legislativo más importante que existe sobre el tema en comento es el*

*Decreto 2532 del 16 de noviembre de 1994 mediante el cual, se establecieron los mecanismos para ejercer la actividad de intermediación Aduanera.*

*Como pocos de los decretos proferidos por el Gobierno en desarrollo de las leyes marco de Comercio Exterior y de Aduanas, el Decreto en comento fue sustentado con el denominado Plan de Lucha contra el Contrabando propuesto para la época, en cuyo de sus apartes, al referirse a la adopción de las Sociedades de Intermediación Aduanera como mecanismo de control precisó en el Capítulo II sobre la Formalización del Proceso Aduanero:*

*"El Gobierno se propone crear un esquema mixto, donde el Estado mantiene su responsabilidad y control sobre el ingreso y egreso de mercancías al país, pero transfiere al sector privado, bajo unos mecanismos de responsabilidad suficientemente claros. Algunas de las tareas que hoy en día ejecutan funcionarios públicos,*

*En toda actividad empresarial organizada o en cualquier organización de servicios (y la DIAN es una organización de servicios), la clientela habitual debe recibir un tratamiento diferencial, que reconozca su habitualidad, permanencia y sobre todo su profesionalismo; es por eso que la pretensión fundamental es la formalización de los operadores habituales del comercio internacional, para tecnificar sus actividades.*

*Profesionalizar los operadores del negocio permitirá a la DIAN tener en la generalidad de los casos una contraparte conocida, debidamente inscrita, que cuenta con las garantías suficientes para asegurar el pago de contribuciones y sanciones, otorgando en contrapartida a ellas un mayor campo de actuación, menores controles previos o concomitantes y sólo aleatoriamente controles físicos¿".*

*De ahí que de conformidad con dicho documento, los tres pilares del proceso fueran y son:*

- La Profesionalización del Agenciamiento aduanero.*
- El registro de Importadores tradicionales y/o regulares.*
- La vinculación de agentes externos: las compañías certificadoras (actualmente derogada la legislación que las contemplaba).*

*Al referirse a la profesionalización del agenciamiento aduanero el documento citado precisó que su institucionalización obedece a que dicha actividad constituye un instrumento al servicio de los negocios, pero esencialmente del gobierno para el cabal cumplimiento de sus labores.*

*Por tales circunstancias, la legislación aduanera prescribe que por regla general todos aquellos que pretendan actuar ante la DIAN, deberán hacerlo a través de estos intermediarios a menos que se encuentre inmerso dentro de los casos excepcionales de actuación directa previstos en el artículo 11 del Decreto 2685 de 1999.*

*Así las cosas, y dado que la mayor gestión de las operaciones de comercio exterior recae en las Sociedades de Intermediación Aduanera o en los importadores o exportadores habituales (UAP, ALTEX, USUARIO PEX), quienes actúan en calidad de Auxiliares de la Función Pública Aduanera, tratándose de las SIAS, la legislación vigente exige el cumplimiento de determinados requisitos a efectos de que del sistema de control instaurado pueda inferirse claramente la responsabilidad que asumen dichos*

*sujetos frente a las operaciones que por su intermedio se cumplan ante la DIAN. Sintetizando, tales requisitos son:*

- 1. Limitación de su objeto social para que se dedique principalmente a las labores de intermediación aduanera.*
- 2. Tener un patrimonio neto mínimo.*
- 3. Idoneidad profesional de sus representantes y auxiliares en formación académica, conocimientos específicos y/o experiencia relacionada con la actividad del comercio exterior.*
- 4. Idoneidad moral de los socios, personal directivo (salvo sociedades anónimas) y de todos aquellos que actuarán como representantes de la sociedad o como auxiliares de la misma ante las autoridades aduaneras, lo cual se acredita con las hojas de vida y con la declaración juramentada sobre la inexistencia de inhabilidades e incompatibilidades por las causales previstas en el artículo 27 del Decreto 2685 de 1999.*
- 5. La constitución de una garantía, cuyo objeto es el de GARANTIZAR EL PAGO DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS Y DE LAS SANCIONES A QUE HAYA LUGAR, POR EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES CONSAGRADAS EN EL ARTÍCULO 26 DEL DECRETO 2685 DE 1999, las cuales se asumen bajo los parámetros de la responsabilidad prevista en el artículo 22 del mismo decreto.*

*Como puede observarse, se deriva de las razones que motivaron la institucionalización de las Sociedades de Intermediación Aduanera y de la síntesis de los requisitos expuestos, que no era intención del Estado montar todo un esquema de control con la consagración de una serie de obligaciones y exigencias a cumplir por parte de los intermediarios para luego no tener la posibilidad de exigirles lo que las normas vigentes prescriben, todo lo contrario, dicho esquema es eficaz y tiene razón de ser en la medida en que le permite al Estado tener un mundo reducido de usuarios conocidos altamente capacitados en quienes apoyar el mayor cúmulo de operaciones de comercio exterior, a efectos de que así mismo, ante un incumplimiento, pueda derivarse de estos una responsabilidad clara y un cumplimiento seguro de las obligaciones o una compensación efectiva ante un incumplimiento, mediante la recuperación de tributos e imposición de sanciones a través de la efectividad de las garantías, precisamente para precaver el perjuicio a los intereses del Estado.*

*Ahora bien, teniendo en cuenta su petición de aclaración del Concepto 041 del 9 de junio de 2003 por cuanto con la remisión que en este concepto se hace del Concepto 224 de 2001 algunas administraciones aduaneras han pensado que en los casos de errores en la clasificación arancelaria solamente se puede notificar a la sociedad de intermediación aduanera la propuesta de liquidación oficial y no al importador; este Despacho considera pertinente su petición y en consecuencia se precisa que en estos eventos debe obligatoriamente notificarse a la Sociedad de Intermediación Aduanera, sin perjuicio, tal como lo manifiesta el Concepto 224 de 2001, de que en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 del Código Contencioso Administrativo se le notifique al importador por tratarse de actuaciones que pueden afectarlo en forma directa o inmediata.*

*Sin embargo, valga precisar que la notificación realizada al importador no modifica para nada la responsabilidad endilgada expresamente a las Sociedades de Intermediación Aduanera respecto a su obligación de clasificar arancelariamente la mercancía y a las consecuencias que se deriven de una errónea clasificación,*

*concretamente en lo concerniente al pago de tributos aduaneros los cuales se cobran contra la efectividad de la garantía exigida a la Sociedad de Intermediación Aduanera. Una interpretación en contrario haría nugatorios los artículos 22, 23, 24, 25 y 26 del Decreto 2685 de 1999 y tal como lo manifestara la Corte Constitucional en sentencia C-922 de agosto 29 de 2001 "las disposiciones deben entenderse en el sentido en el que producen efectos y no en el que no los producen".*

*En cuanto al argumento de que las garantías pueden resultar insuficientes no debe perderse de vista que de conformidad con el artículo 1° de la Resolución 904 de 2004 que modifica el artículo 497 de la Resolución 4240 de 2000, modificado a su vez por el artículo 1° de la Resolución 7179 de 2000, "En todos los eventos en que se afecte la garantía global constituida, el afianzado deberá presentar la respectiva modificación y ajuste al monto inicial dentro de los 15 días siguientes al de afectación del valor total, so pena de quedar suspendida la autorización, habilitación, inscripción, homologación o renovación sin necesidad de acto administrativo que así lo declare, hasta tanto sea certificado el reajuste de la misma..."*

*Este reajuste le permite a la entidad salvaguardar en todo momento las obligaciones endilgadas a todos los sujetos obligados a constituir las, entre ellos, las Sociedades de Intermediación Aduanera. De ahí que una vez afectada la garantía, conforme lo prescribe el artículo citado, la división de cobranzas o la dependencia que haga sus veces, deberá informar a la división de registro y control de la Subdirección de Comercio Exterior de tal circunstancia, dentro de los cinco (5) días siguientes a la afectación, indicándole el monto por el cual se hizo efectiva la respectiva póliza, con el fin de verificar y controlar su ajuste por parte del afianzado.*

*El incumplimiento del reajuste exigido genera la ineficacia de la autorización, habilitación, inscripción, homologación o renovación de los auxiliares.*

*Ahora bien, lo expuesto anteriormente se encuentra en plena congruencia con las normas que se aduce no fueron sistemáticamente analizadas en el Concepto 041 de 2003.*

*En efecto, el artículo 3° del Decreto 2685 de 1999 prescribe como responsables de la obligación aduanera, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía y así mismo, son responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, EL INTERMEDIARIO y el declarante, en los términos previstos en el mencionado decreto.*

*De conformidad con esta norma y en concordancia con los artículos 87 y 118 del mismo decreto tenemos que la obligación aduanera de pago de tributos aduaneros indiscutiblemente es del importador y así se deduce también de lo previsto en los artículos 2°, 420, 437 y 792 del Estatuto Tributario, pero también es cierto que el mismo artículo prescribe la responsabilidad del intermediario por las obligaciones que se deriven de su intervención, y si una de dichas obligaciones es la de responder por la clasificación arancelaria, es claro que por las consecuencias que se deriven de una errónea clasificación, el responsable es la Sociedad de Intermediación Aduanera, sin perjuicio de las acciones civiles frente a terceros.*

*De ahí que debe tenerse de presente que cuando se ha instituido a las Sociedades de Intermediación Aduanera como mecanismo de control del cumplimiento adecuado de la obligación aduanera, exigiendo a los importadores que acudan de manera obligatoria a estas para el cabal cumplimiento de sus obligaciones a efectos de tener usuarios conocidos con respaldo financiero para el cubrimiento de las consecuencias que se deriven por el incumplimiento de las normas aduaneras, surge indudablemente la razón de ser del artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 cuando prescribe que las Sociedades de Intermediación Aduanera que actúen ante las autoridades aduaneras serán responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la DIAN, ASI COMO POR LA DECLARACION DE TRATAMIENTOS PREFERENCIALES, EXENCIONES O FRANQUICIAS Y DE LA CORRECTA CLASIFICACION ARANCELARIA DE LAS MERCANCIAS.*

*Fijese que con esta norma no se está pretendiendo que las Sociedades de Intermediación Aduanera sustituyan al importador en su obligación general de pago de tributos aduaneros, lo que persigue esta norma, en atención a la idoneidad técnica y profesional de los intermediarios, es que en aquellos casos de normas especiales que consagren tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias, los intermediarios intervengan suministrando una asesoría legalmente sustentable ante la DIAN a efectos de materializar los beneficios cuando se declara la mercancía, dada la aplicación restrictiva de las normas que consagran estos beneficios.*

*Con mayor razón, tratándose de la clasificación arancelaria de las mercancías, el mecanismo de control a través de las Sociedades de Intermediación Aduanera busca que estas Sociedades, en atención se reitera, a las calidades técnicas y profesionales a estas exigidas, efectúen la clasificación, de tal manera que respondan por las consecuencias derivadas por una errónea clasificación, lo cual, generalmente se ve reflejado en las liquidaciones oficiales de corrección de tributos aduaneros en cuyo caso se hace efectiva la garantía global otorgada en el monto del MAYOR VALOR DISCUTIDO, los intereses y las sanciones correspondientes. Una interpretación en contrario haría nugatoria aplicación del artículo 25 del Decreto 2685 de 1999 en cuanto dispone que el objeto de la garantía es: EL PAGO DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS y de las sanciones a que haya lugar.*

*Esta norma se aplica en concordancia con la finalidad de creación de las Sociedades de Intermediación Aduanera prevista en el artículo 13 del Decreto 2685 de 1999 y con las obligaciones endilgadas a las mismas, previstas en el artículo 26 ibídem, dentro de las cuales se destaca la señalada en el literal c) que prescribe que corresponde a tales Sociedades "Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar de acuerdo con lo previsto en este decreto".*

*En consecuencia, no puede alegarse como eximente de responsabilidad el desconocimiento detallado de los intermediarios de todos los bienes que importan sus clientes y la velocidad del comercio moderno, ni tampoco el hecho de que la clasificación se haga con la información que los clientes provean a sus intermediarios aduaneros y esta resulte incompleta o inexacta, por cuanto, los intermediarios además de estar dotados de una serie de obligaciones, también están dotados de ciertas prerrogativas o beneficios en compensación de la carga adicional que deben soportar por ostentar la calidad de auxiliares de la función pública aduanera.*

*Una de esas prerrogativas la contempla el artículo 24 del Decreto 2685 de 1999 en cuanto les otorga la facultad de reconocer las mercancías de importación en los Depósitos Habilitados y en las Zonas Francas, CON ANTERIORIDAD A SU DECLARACIÓN ANTE LA ADUANA, lo cual les permite precaver cualquier incumplimiento.*

*Ahora bien, en cuanto a las circunstancias aparentemente imputables al Estado valga precisar que de probarse, tal circunstancia no eximiría al declarante del pago de los tributos aduaneros si el fundamento jurídico de la liquidación oficial es pertinente pues lo contrario implicaría una condonación no autorizada por la legislación aduanera ni por la Constitución, precisamente por las razones por usted expuestas en el sentido de que la obligación de pagar los tributos pertinentes surge de la ley que los impone.*

*Lo anteriormente expuesto, tampoco se aparta de las reglas generales derivadas del contrato de mandato o del endoso aduanero, toda vez que si bien, el mandato como figura jurídica se encuentra regulado en la legislación comercial en atención al presupuesto expreso previsto en el artículo 12 del Decreto 2685 de 1999 que determina que la intermediación aduanera es una actividad de naturaleza mercantil y de servicio, la aplicación de las normas comerciales en el campo aduanero se realiza atendiendo las reglas previstas en la legislación aduanera sencillamente porque aun cuando el objeto del mandato comercial tiene como fin la celebración o ejecución de uno o más actos de comercio, es decir, de los actos, operaciones o actividades relacionados en el artículo 20 del Código de Comercio, dentro de los cuales se encuentran los servicios de intermediación, no es la legislación comercial, sino la aduanera la que regula el tipo de servicio que prestan las Sociedades de intermediación dado el carácter de público que ostentan dichas actividades y la competencia especial otorgada constitucionalmente al ejecutivo para reglamentarla.*

*De ahí que cuando se otorgue un mandato aduanero para iniciar una actuación administrativa en cumplimiento del deber legal de declarar una mercancía objeto de importación atendiendo los trámites y requisitos exigidos para el efecto, la responsabilidad que surge entre la Sociedad de Intermediación Aduanera frente al Estado se rige bajo las reglas de la legislación aduanera, lo cual justifica que la intermediación aduanera sea calificada por el artículo 12 del Decreto 2685 de 1999 como una actividad AUXILIAR DE LA FUNCIÓN PÚBLICA ADUANERA, sometida a las regulaciones especiales establecidas en dicho decreto.*

*Cosa similar ocurre con la responsabilidad que se deriva de la intermediación entre el mandante y el mandatario, la cual se rige por las reglas generales de la legislación civil y comercial y estipulan que el mandatario responde hasta de culpa leve en el cumplimiento de su cargo, teniendo en cuenta que en desarrollo del contrato de mandato, el mandatario debe aprovecharse de las circunstancias para realizar su encargo con mayor beneficio o menor gravamen que los designados para el mandante, sin que ello implique apartarse de los términos del mandato (artículo 2173 inciso final del Código Civil), lo cual implica, al decir del profesor José Alejandro Bonivento Fernández,<sup>1</sup> "que el mandatario debe cumplir la gestión sometiéndose a los términos del mandato, procurando el máximo de beneficio para el mandante, porque de no hacerlo de esa manera, sino por el contrario, con menos beneficio o más gravamen que los designados en el mandato, le será imputable la diferencia".*

*Obsérvese que tratándose incluso de esta responsabilidad, esta no difiere de lo que requiere la legislación aduanera de las Sociedades de Intermediación Aduanera en particular, siendo en consecuencia totalmente coherente la legislación aduanera con la comercial.*

*En consecuencia y con fundamento en los argumentos expuestos este Despacho concluye que cuando la DIAN determina que se declararon unos bienes por una subpartida arancelaria diferente a la que legalmente le corresponde, sí es responsable por la sanción y por los tributos aduaneros la Sociedad de intermediación Aduanera.*

*En los anteriores términos se absuelve la consulta y se confirma lo expuesto en el Concepto 041 del 9 de junio de 2003 con la aclaración introducida en la interpretación jurídica del presente concepto respecto a la notificación a terceros que puedan resultar afectados directa o inmediatamente”.*

## **LA DEMANDA**

Invoca como normas violadas los artículos 1, 3, 10, 11, 22, 87, 115, 118, 122, 482, 559 y los títulos XVII y XVIII del Decreto 2685 de 1999; 2, 258-2, 420, 437, 792, 800 a 820 del Estatuto Tributario; 6, 121, 122, 123, 150, 189 y 338 de la Constitución Política; 12 y 396 del Código de Procedimiento Civil; 1592 a 1601, 2177, 2142 y 2186 del Código Civil; 867 del Código de Comercio; 440 de la Resolución 4240 de 2000; y 4 del Decreto 1071 de 1999.

El concepto de violación lo explica así:

Señaló que era jurisprudencia de la Corporación (Sección Primera del Consejo de Estado sentencia de 25 de enero de 2001) que las Sociedades de Intermediación Aduanera actúan en nombre y por encargo de terceros, y en consecuencia, el importador es el único que tiene la obligación de pagar los tributos aduaneros. La Sociedad de Intermediación Aduanera (SIA) responde ante sus clientes hasta por culpa leve, y es responsable administrativamente por el pago de los tributos aduaneros solamente en las obligaciones derivadas de su intervención.

El Concepto demandado crea nuevos tributos aduaneros. Los tributos que el concepto pretende hacer exigibles a las Sociedades de Intermediación Aduanera no se derivan de la intervención de ésta, sino del hecho generador que es la importación, cuya obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, hecho que acontece siempre antes de la intervención de la sociedad, intervención que incluso puede no presentarse según el artículo 115 del Decreto 2685 de 1999.

No puede afirmarse que la obligación del pago de dichos tributos provenga del artículo 22 del mismo decreto, pues éste no menciona el IVA, y limita la responsabilidad de la SIA sólo a las obligaciones que se deriven de su actividad, por lo tanto, no se puede hacer responsable de los mismos tributos aduaneros que debe pagar el importador, que nacen antes de que las Sociedades de Intermediación Aduanera intervengan.

En vista de que los tributos que pretende cobrar la DIAN a la SIA no se tratan de tributos aduaneros, debe concluirse que la DIAN creó un nuevo tributo, con elementos propios, generado por el error en la clasificación arancelaria a cargo de esta Sociedad, tributo que definitivamente no puede ser creado por el concepto de la DIAN.

La DIAN usurpó la competencia del Congreso de la República y del Gobierno Nacional, liberando el deudor natural de los tributos aduaneros consagrado en la ley (el Importador) y creando una nueva causal de extinción de las obligaciones.

El artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, no consagra una sanción sino que enuncia un principio general de responsabilidad y de su texto se desprende

que la Sociedad de Intermediación Aduanera sólo es responsable administrativamente de la clasificación arancelaria, sin embargo, la DIAN adiciona a dicha responsabilidad la obligación de pagar el tributo, cuando la sanción conforme a su responsabilidad debe ser una sanción administrativa.

Por eso, cuando se declara una clasificación arancelaria equivocada, quien declara no está obligado al pago de los tributos que correspondan a la clasificación correcta, porque esa es la obligación sustancial tributaria a cargo del importador pero el declarante (SIA) sí debe asumir las consecuencias administrativas de ese error.

La DIAN modifica el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999 que consagra la sanción por la mala clasificación arancelaria, la cual no es cancelar la totalidad del tributo, sino el 10% del tributo dejado de pagar.

La DIAN excedió sus atribuciones de fiscalización y control al definir la responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera, y transformar la obligación de pagar impuestos aduaneros a cargo del importador a una obligación de resarcimiento e indemnización de perjuicios por parte de las mismas.

La clasificación arancelaria es una actividad importante y compleja, pero de ella no depende el nacimiento y existencia de la obligación tributaria, sino, que sirve para determinar la tarifa. Por lo tanto, la responsabilidad de determinar la tarifa del impuesto no se equipara a ser responsable por su pago, como erróneamente lo hace la DIAN.

El importador es el único responsable del pago de IVA, contrario a lo dispuesto en el concepto acusado donde se pretende liberar al importador de

esta obligación y por el contrario endilgar dicha obligación a la SIA no obstante el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 excluye cualquier responsabilidad del intermediario aduanero respecto al pago del IVA.

La Sociedad de Intermediación Aduanera actúa en nombre y por encargo de los importadores, pero sin representación, lo que significa que el mandante, en este caso el importador, responde por las obligaciones que a su nombre ha contraído el mandatario. Al tenor del artículo 833 del Código de Comercio, los negocios jurídicos propuestos o concluidos por el representante producen efectos en relación con el representado por lo tanto como la Sociedad de Intermediación Aduanera no actúa en nombre propio sino en nombre del importador, la obligación radica en el importador dada su calidad de mandante.

En caso de que la obligación tributaria inicial esté mal liquidada, corresponde al deudor presentar su corrección, sin embargo, aquí el deudor es el importador, por lo que mal puede la Sociedad de Intermediación presentar dicha corrección al tenor de lo dispuesto en el artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, por esto, aunque la Intermediaria tenga a su cargo la obligación de completar el pago del tributo, se encuentra en imposibilidad de hacerlo, pues requiere la autorización de su mandante.

Se exponen los intereses de la Nación, pues libera al importador de su obligación tributaria, debido al error cometido por la Sociedad de Intermediación en detrimento del fisco. Los importadores son quienes tienen la capacidad económica para atender el pago de los tributos originados por sus importaciones, en contraste con las Sociedades de Intermediación quienes constituyen tan solo un reducido grupo que carece de la solvencia suficiente para cancelar todas las importaciones del país y dando la

oportunidad de que terceros aprovechen dolosa o culposamente la responsabilidad imputada a la intermediaria.

### **SUSPENSIÓN PROVISIONAL**

La Sala mediante auto de 7 de julio de 2005 negó la suspensión provisional del concepto demandado al no encontrar una infracción manifiesta de las normas superiores invocadas como violadas, decisión que fue confirmada al resolver el recurso de reposición.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN, defendió la legalidad del concepto demandado. En primer lugar señaló que la metodología de la demanda impide el análisis integral, porque está planteada desordenadamente; las citas de las normas son fragmentarias, la jurisprudencia está fuera de contexto y en algunos aspectos se vale de premisas falsas para llegar a conclusiones erradas.

Las razones de la defensa son las siguientes:

Las normas comparadas en el primer cargo no han conservado su sentido material, pues la sentencia del 6 de agosto de 1993, proceso 4722, M.P. Guillermo Chaín Lizcano, fue tenida en cuenta para la expedición de las nuevas normas en materia de responsabilidad y solidaridad entre importador y mandatario. Adicionalmente, en vigencia de la nueva legislación ya no es facultativo del importador acudir a las Sociedades de Intermediación Aduanera, pues cuando la importación supera los 1000 dólares es obligatorio. Ahora las obligaciones y responsabilidades de aquellas frente a la liquidación y pago los tributos aduaneros es única y directa.

Si bien el responsable por el pago del impuesto es el declarante, si tal declaración debe ser corregida, la Sociedad de Intermediación Aduanera es responsable y está obligada al pago de los tributos aduaneros que por su actividad dejaron de ser cancelados en detrimento de los bienes del Estado. El valor dejado de pagar, no es un nuevo tributo, sino una consecuencia directa de su intervención.

Cuando la sociedad intermediaria comete un error en la clasificación arancelaria, el concepto demandado se limita a desarrollar fielmente el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, sin limitar el hecho de que ella pueda exigir del importador el pago de la suma adeudada.

El artículo 26 del Decreto 2685 de 1999 señala como una de las obligaciones de estas intermediarias la de liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar, por lo tanto, si la Sociedad de Intermediación Aduanera clasifica mal la mercancía corresponde completar el pago de los tributos y pagar la sanción correspondiente sin que pueda entenderse como una indemnización.

La obligación aduanera si bien nace por la introducción de la mercancía extranjera al territorio nacional, la misma comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos, las sanciones, así como obtener y conservar los documentos que soportan la operación, por lo tanto el importador no es el único obligado a su cumplimiento, pues son muchos los sujetos que participan en lo mismo y que también deben cumplir con sus obligaciones.

No se viola el régimen legal del contrato de mandato. La sentencia citada por el demandante, que declaró nulo el inciso 2 del artículo 23 del Decreto 1909 de 1992 que consagraba la solidaridad en cuanto al pago de los tributos aduaneros, y que estudió la legalidad del artículo 3 ibídem similar al artículo 3 del Decreto 2685 de 1999, confirma lo expresado por la DIAN al considerar que tal norma se ajusta a derecho.

No es cierta la afirmación del demandante de que la corrección de la clasificación arancelaria es "... la única obligación del mundo en que el deudor no puede hacer el pago voluntariamente", pues desde el momento en que la Sociedad de Intermediación Aduanera se compromete con el importador a realizar los tramites aduaneros, se compromete a corregir los errores que cometa en procura de tal fin.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandante** en primer término rechaza las críticas hechas por la demandada sobre su escrito de demanda. En segundo término, y respecto al asunto de fondo, descarta los argumentos de la contestación frente a la remuneración de las Sociedades de Intermediación Aduanera por impertinente, y reitera que los tributos aduaneros no nacen de su intervención, pues éstos se producen a causa de la importación, no a causa de la declaración, y aún si se causaran por la declaración, el responsable de su pago sería el importador y no la Intermediaria. De otra manera desfigura el contrato de mandato, al atribuirle al mandatario una responsabilidad que no le pertenece, y que excede la responsabilidad administrativa consagrada en el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999.

Como las Sociedades de Intermediación Aduanera no pueden corregir una declaración sin el permiso del importador se expone a una multa si corrige sin la

autorización por lo tanto, se crea una sanción adicional a las ya consagradas en los artículos 482 y 543 del mismo Decreto, además de reducir el número de responsables del impuesto, en desmedro de los intereses de la Nación, propiciando que los importadores busquen liberarse de su obligación al inducir en error a la intermediaria respecto a clasificación arancelaria.

**La parte demandada** aclara que los valores exigidos a las Sociedades de Intermediación Aduanera no son nuevos impuestos a su cargo, sino que se trata de obtener el pago de la diferencia generada por una subpartida arancelaria mal declarada y la que en realidad corresponde; diferencia además causada por su error. Se refiere a que el declarante realice el pago completo del tributo que legalmente corresponde, sin prohibir que el intermediario reclame al importador el pago del monto debido.

Finalmente reitera que el antecedente jurisprudencial que eliminó la responsabilidad solidaria, a su juicio, repercutió en la legislación aduanera, por lo que aumentó así, la responsabilidad del declarante. No se presenta concurrencia de sanciones por el mismo hecho, pues los tributos y las sanciones no tienen el mismo origen, se fundan en diferentes hechos y su imposición es independiente como lo prevén los artículos 477, 482 y 513 del Estatuto Aduanero.

## **MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público solicita negar las pretensiones de la demanda.

En su criterio, el concepto demandado se ajusta a las normas vigentes en materia aduanera, pues el mismo Decreto 2685 de 1999 establece que los responsables del pago de tributos aduaneros son las Sociedades de

Intermediación Aduanera. De acuerdo con los artículos 3, 22 y 26 del Decreto 2685 de 1999 éstas Sociedades tienen otras obligaciones como las de presentar la declaración, liquidar y pagar los tributos aduaneros y sanción a que hubiere lugar, y responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en la declaración como es la referida a la clasificación arancelaria de la mercancía.

Como los tributos aduaneros penden de la declaración, si hay una inexactitud en la declaración que implicó unos menores tributos aduaneros pagados, es responsabilidad de la intermediaria asumirlo y cancelar la diferencia y la sanción, sin exonerar al importador de este deber, pues la Sociedad de Intermediación Aduanera tiene derecho a solicitarle la cancelación de la totalidad del impuesto debido.

Las Sociedades de Intermediación Aduanera son responsables de las obligaciones derivadas de su intervención, como sujetos declarantes; en consecuencia, son responsables de forma directa de los tributos, multas y sanciones que realicen en tal calidad, así como de la correcta clasificación arancelaria, la suscripción de documentos ante la DIAN y los errores derivados de los precios en la mercancía, cuando estos sean irreales.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide sobre la legalidad del Concepto Aduanero 045395 de 2004 expedido por la Jefe de la Oficina Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos Nacionales publicado en el Diario Oficial 45.639 de 13 de agosto de 2004 y cuya Tesis Jurídica es la siguiente:

*“Cuando la DIAN determina que se declararon unos bienes por una subpartida arancelaria diferente a la que legalmente le corresponde sí es responsable por la sanción y por los tributos aduaneros la Sociedad de Intermediación Aduanera.”*

Este concepto responde la consulta presentada por el hoy demandante, quien solicitó aclaración del Concepto 041 de 2003 el cual ha sido el fundamento para que la DIAN considere que en los casos en que se cometen errores en la clasificación arancelaria, solamente se puede notificar a la Sociedad de Intermediación Aduanera de la propuesta de liquidación oficial y no al importador.

En el Concepto demandado la DIAN consideró pertinente aclarar que aunque obligatoriamente se debe notificar a la Sociedad de Intermediación Aduanera, lo anterior es sin perjuicio de que se le notifique también al importador, en virtud de lo dispuesto en el artículo 46 del Código Contencioso Administrativo, por tratarse de actuaciones que pueden afectarlo en forma directa o inmediata.

Sin embargo precisó que la notificación realizada al importador no modifica para nada la responsabilidad endilgada expresamente a las Sociedades de Intermediación Aduanera respecto a su obligación de clasificar arancelariamente la mercancía y a las consecuencias que se deriven de una errónea clasificación, concretamente en lo concerniente al pago de tributos aduaneros, aspecto sobre el cual radica las razones de ilegalidad planteadas en la demanda.

La Sala advierte en primer lugar que aunque tiene razón la parte demandada en que el texto de la demanda es muy extenso y repetitivo en sus argumentos, se considera que la forma como están planteadas las razones de ilegalidad, sí permiten hacer un estudio integral del acto demandado frente a las normas invocadas como violadas, como en efecto se procederá.

Ahora bien, el Concepto demandado concluye que cuando la DIAN determina que se declararon unos bienes por una subpartida arancelaria diferente a la que legalmente le corresponde, la Sociedad de Intermediación Aduanera es responsable por la sanción y por los tributos aduaneros, conclusión a la que llegó con base en los siguientes argumentos:

Las Sociedades de Intermediación Aduanera se instituyeron como mecanismo de control del cumplimiento adecuado de la obligación aduanera pues, se les exige a los importadores que acudan de manera obligatoria a éstas para el cabal cumplimiento de sus obligaciones a efectos de tener usuarios conocidos con respaldo financiero. Su naturaleza y finalidad se consagran en los artículos 12 y 13 del Decreto 2685 de 1999.

Conforme al artículo 3 del Decreto mencionado el intermediario es responsable de las obligaciones aduaneras que se deriven de su intervención y si dentro de las mismas está la de responder por la clasificación arancelaria (artículos 87 y 118 ibidem), es claro que debe responder por las consecuencias que se deriven de una errónea clasificación, sin perjuicio de las acciones civiles frente a terceros.

El artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 prescribe que las Sociedades de Intermediación Aduanera que actúen ante las autoridades aduaneras serán responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la DIAN, así como por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.

Con lo anterior no se pretende que estas sociedades sustituyan al importador en su obligación general de pago de tributos aduaneros, sino que haya una persona con idoneidad técnica y profesional que suministren una asesoría legalmente sustentable ante la DIAN.

Sobre el tema en concreto señaló:

*“Con mayor razón, tratándose de la clasificación arancelaria de las mercancías, el mecanismo de control a través de las Sociedades de Intermediación Aduanera busca que estas Sociedades, en atención se reitera, a las calidades técnicas y profesionales a estas exigidas, efectúen la clasificación, de tal manera que respondan por las consecuencias derivadas por una errónea clasificación, lo cual, generalmente se ve reflejado en las liquidaciones oficiales de corrección de tributos aduaneros en cuyo caso se hace efectiva la garantía global otorgada en el monto del MAYOR VALOR DISCUTIDO, los intereses y las sanciones correspondientes. Una interpretación en contrario haría nugatoria aplicación del artículo 25 del Decreto 2685 de 1999 en cuanto dispone que el objeto de la garantía es: EL PAGO DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS y de las sanciones a que haya lugar”.*

Además el artículo 26 literal c) ibidem señala como una de las obligaciones de estas intermediarias "Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar de acuerdo con lo previsto en este decreto".

Esta regulación tampoco se opone a las reglas del mandato regulado en la legislación comercial, por lo demás es la legislación aduanera la que regula el tipo de servicio que prestan las Sociedades de Intermediación Aduanera *“dado el carácter de público que ostentan dichas actividades y la competencia especial otorgada constitucionalmente al ejecutivo para reglamentarla”.*

Finalmente, el concepto precisó que la responsabilidad que surge entre la Sociedad de Intermediación Aduanera frente al Estado se sujeta a la legislación aduanera y la responsabilidad que se deriva de la intermediación entre el mandante y el mandatario, se rige por las reglas generales de la legislación civil y comercial que además, estipulan que el mandatario responde hasta de culpa leve en el cumplimiento de su cargo, teniendo en cuenta que en desarrollo del contrato de mandato, el mandatario debe aprovecharse de las circunstancias para realizar su encargo con mayor beneficio o menor gravamen que los designados para el mandante. Por lo tanto son coherentes la legislación aduanera y la civil sobre la responsabilidad.

1. Ahora bien, conforme a los términos de la demanda considera el actor que el Concepto demandado viola los artículos invocados porque considera que la obligación aduanera por la importación nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera en territorio aduanero nacional, lo cual es anterior a la intervención de la sociedad de intermediación y es lo que genera el pago de los tributos aduaneros, de manera que si se le hace responsable a la intermediaria por el pago de los tributos por un hecho (importación) que acontece antes de su intervención, significa que se está creando un nuevo tributo, porque no puede considerarse, si se le hace responsable, que se trate del mismo tributo que se generó por la importación, en cuyo nacimiento no intervino.

Este nuevo tributo nace como consecuencia del error en la clasificación arancelaria por parte de la Sociedad de Intermediación Aduanera y que no puede ser creado por la DIAN, por ser competencia del Congreso.

Sobre este primer tema que encierra un gran número de normas invocadas como violadas, la Sala considera necesario precisar cuál es la naturaleza, finalidad e intervención de las Sociedades de Intermediación Aduanera, en materia de importaciones.

Las sociedades de intermediación aduanera, conforme a los artículos 1 y 14 del Decreto 2685 de 1999, son las personas jurídicas cuyo objeto social principal es el ejercicio de la intermediación aduanera, para lo cual deben obtener autorización por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Tienen por finalidad colaborar con las autoridades aduaneras en la recta y cumplida aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio exterior, para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás procedimientos o

actividades derivadas de los mismos (artículo 13 Decreto 2685/99). Su naturaleza es mercantil y de servicio y en atención a su finalidad, deben facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones, etc. Por ello el artículo 12 *ibidem* señala que “la intermediación aduanera constituye una actividad auxiliar de la función pública aduanera”, sometida a las regulaciones especiales establecidas en el Decreto 2685 de 1999.

La regla general es que los declarantes en las importaciones y exportaciones son las sociedades de intermediación aduanera y en contados casos, que están previstos en el artículo 11 del Decreto 2685 de 1999, se puede actuar directamente ante las autoridades aduaneras.

Sobre la responsabilidad y obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera, el artículo 3 del Decreto 2685 de 1999 señala:

#### RESPONSABLES DE LA OBLIGACIÓN ADUANERA.

De conformidad con las normas correspondientes, serán responsables de las obligaciones aduaneras, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía; así mismo, **serán responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención**, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, **intermediario** y el declarante, en los términos previstos en el presente Decreto.

Para efectos aduaneros la Nación estará representada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”

Por su parte, los artículos 22 y 26 del Decreto 2685 de 1999 disponen:

*ART. 22.-Responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera. Las sociedades de intermediación aduanera que actúen ante las autoridades aduaneras, serán responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como por*

la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.

Las sociedades de intermediación aduanera responderán directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados.

*Las sociedades de intermediación aduanera responderán en las controversias de valor, únicamente cuando declaren precios inferiores a los precios mínimos oficiales, o cuando declaren precios diferentes a los consignados en la factura aportada por el importador con los ajustes a que haya lugar.”*

*ARTÍCULO 26. Las Sociedades de Intermediación Aduanera en ejercicio de su actividad, tendrán las siguientes obligaciones:*

- a) Suscribir y presentar las declaraciones y documentos relativos a los regímenes de importación, exportación y tránsito aduanero, en la forma, oportunidad y medios señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales;*
- b) Responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación, exportación, tránsito y demás documentos transmitidos electrónicamente al sistema informático aduanero o suscritos en desarrollo de la actividad de Intermediación Aduanera, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 22 del presente Decreto;*
- c) Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar, de acuerdo con lo previsto en este Decreto;*
- d) Tener al momento de presentar las declaraciones de importación, exportación o tránsito, todos los documentos soporte requeridos para amparar las mercancías cuyo despacho se solicita;*
- e) Literal modificado por el artículo 4 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente: Conservar a disposición de la autoridad aduanera copia de las declaraciones de importación, de exportación o de tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pago en bancos y de los documentos soporte, durante el término previsto en el artículo 121 del presente decreto;*
- f) Registrar en el original de cada uno de los documentos soporte el número y fecha de la Declaración de Importación a la cual corresponde;*

(...) (Subraya la Sala)

Ahora bien, los tributos aduaneros conforme a las definiciones del artículo 1 del Decreto 2685 de 1999 comprenden los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas. Y derechos de aduana son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o se exija, directa o

indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se tasen respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieren relación con la misma. Dentro de esa definición no se encuentran el impuesto sobre las ventas, ni los impuestos al consumo causados con la importación, las sanciones, las multas y los recargos al precio de los servicios prestados.

De acuerdo con lo anterior, la intermediación aduanera es una actividad fundamental y decisiva en materia de operaciones de comercio exterior, por lo que su responsabilidad y obligaciones deben estar acorde con esa importante labor.

Cuando se trata de importaciones, si bien la obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, comprende la presentación de la Declaración de Importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requieran las autoridades aduaneras, atender las solicitudes de información y pruebas y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes (artículo 87 Decreto 2685 de 1999). Para que la mercancía de procedencia extranjera finalmente quede en territorio nacional, se deben adelantar una serie de procedimientos en los que intervienen personas diferentes al importador y que tienen serias responsabilidades frente al importador y frente a la DIAN.

Pero como se señaló, talvez la intervención más importante durante el trámite de la importación es la de las sociedades de intermediación aduanera que a nombre y por encargo de los importadores adelantan todo el procedimiento.

Se entiende que se trata de personas especializadas en el tema, a quienes se les confían labores muy importantes en todo lo relacionado con el comercio internacional, labores que van desde el adelantamiento del trámite hasta la liquidación y pago de los tributos que gravan las importaciones.

En efecto, entre otras labores, tienen a su cargo, presentar la declaración de importación y la liquidación y pago de los tributos aduaneros, los cuales se tasan conforme a la clasificación arancelaria de la mercancía, función que también tienen en su poder, por ello se exige que la mercancía se clasifique arancelariamente de manera correcta, con exactitud y veracidad.

Es responsabilidad entonces de las Sociedades de Intermediación Aduanera que la clasificación arancelaria sea correcta, por lo tanto también es su responsabilidad y así tiene que asumirlo, cuando la partida no corresponde a los bienes importados y ello da lugar no sólo a sanciones sino a mayores tributos aduaneros.

No significa lo anterior que se trate de un nuevo tributo aduanero surgido como consecuencia de la intervención de la Sociedad de Intermediación Aduanera, como lo considera el demandante, sino que se trata del tributo correcto que se debe cancelar por la importación y que siempre ha sido responsabilidad de la intermediaria tanto liquidarlo como cancelarlo, como lo señalan las normas mencionadas. Tampoco significa que se libere al importador del pago completo del tributo, pues en él recae la obligación sustancial de su pago.

De otra parte, el hecho de que la intermediaria tenga que corregir la declaración para enmendar el error de la partida arancelaria y ello genere un mayor impuesto y sanciones, no puede entenderse como una sanción adicional, pues éste es el trámite que debe adelantarse.

Lo anterior está acorde con la naturaleza de la actividad de intermediación definida como auxiliar de la función pública aduanera, de la que se predica una gestión cabal e impecable y de la que espera tanto la Administración Aduanera como el importador, que se adelante responsablemente y consecuente con la importancia de la labor encomendada.

Para la Sala el sustento jurídico de las anteriores consideraciones se encuentra en el artículo 3° del Decreto 2685 de 1999 que señala dentro de los responsables de la obligación aduanera, entre otros, al intermediario y al declarante condiciones ambas cumplidas por las Sociedades de Intermediación Aduanera. Así mismo el artículo 87 íb. determina expresamente que la obligación aduanera comprende el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, amén de que el artículo 118 íb. prevé que el obligado a declarar es el importador o aquella persona por cuya cuenta se realiza la operación de importación.

La Sala en sentencia de 29 de noviembre de 1996<sup>1</sup>, estudió la legalidad del artículo 12 del Decreto 2532 de 1994 (derogado por el Decreto 2685 de 1999), que consagraba la responsabilidad administrativa para las sociedades de intermediación aduanera por el pago de sus tributos aduaneros cuando éstos no sean cancelados en debida forma y conforme a las normas legales correspondientes y la responsabilidad

---

<sup>1</sup> Expediente 8020 C.P. Germán Ayala Mantilla.

penal por los valores que reciban de sus clientes para el pago de los tributos aduaneros, cuando no se dé a éstos la destinación acordada.

Y sobre la responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera, resultan pertinentes las siguientes consideraciones:

“En la medida que una gestión deficiente dé lugar al pago de mayores valores por concepto de tributos o la imposición de sanciones tributarias, es indudable que en ejercicio del mandato que le ha sido conferido y en la medida que por su gestión cause un perjuicio debe responder por la consecuencia nociva de su acto.

De ahí que el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992 norma anterior que se encuentra vigente, señale como responsable de la obligación aduanera, al intermediario por las actuaciones que se derivan de su intervención.

Entonces si la actividad de los intermediarios aduaneros se ejerce a través de una sociedad de intermediación aduanera, especialmente reglamentada por la ley no puede pretenderse que esté exenta de toda su responsabilidad por los tributos que por su gestión dejaron de pagarse o por las sanciones correspondientes.

(...)

Responsabilidad que se torna más exigente cuando se trata de la intermediación aduanera que por definición legal constituye una actividad auxiliar de la función pública aduanera, cuyo fin principal es el de colaborar con las autoridades aduaneras en la recta y cumplida aplicación de las normas relacionadas con el comercio exterior, para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás procedimientos o actividades derivadas de la misma.

En conclusión, siendo la actividad de intermediación aquí analizada, parte del régimen aduanero podía el Gobierno establecer y reiterar las condiciones y limitaciones para su desarrollo y destacar expresamente la responsabilidad administrativa de aquellas personas que libremente deseen realizar tal actividad económica”.

De otra parte, el actor pretende distinguir entre responsabilidad administrativa, la que recae sobre las Sociedades de Intermediación Aduanera y la responsabilidad tributaria, la que recae sobre el importador,

para señalar que si una intermediaria se equivoca en la clasificación arancelaria, su responsabilidad va sólo hasta el pago de la sanción pero no por el mayor impuesto, sobre el que debe responder el importador.

Sobre el tema, la Sala encuentra necesario precisar que la responsabilidad administrativa de la Sociedad de Intermediación Aduanera surge por estar sujeta a un régimen legal y reglamentario establecido para regular su actividad, cuyo incumplimiento apareja las consecuencias que en el mismo régimen se estipulan.

Se trata de una actividad totalmente regulada en virtud de ser una labor auxiliar de la función pública aduanera, de manera que la responsabilidad administrativa comprende el cumplimiento de las obligaciones de diferente naturaleza que se encuentran estipuladas en las normas que regulan la actividad.

Por ello, si en ese régimen, como en efecto acontece, se establecen como obligaciones: suscribir y presentar las declaraciones, responder por la veracidad y exactitud de los datos allí consignados y liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar (artículo 26 del Decreto 2685 de 1999), el concepto demandado no se aparta del régimen, cuando señala que :

“Cuando la DIAN determina que se declararon unos bienes por una subpartida arancelaria diferente a la que legalmente le corresponde sí es responsable por la sanción y por los tributos aduaneros la Sociedad de Intermediación Aduanera.”

2. Finalmente, el demandante considera que el concepto demandado viola las normas correspondientes al mandato, porque la Sociedad de

Intermediación Aduanera actúa en nombre y por encargo de los importadores, pero sin representación, por lo tanto, el mandante, en este caso, el importador, responde por las obligaciones que a su nombre ha contraído el mandatario.

Sea lo primero precisar, que la actividad de la Sociedad de Intermediación Aduanera constituye una actividad auxiliar de la función pública aduanera y por ello se encuentra sujeta a todo un régimen legal sobre su actividad y responsabilidad frente al fisco.

Esta regulación especial puede tener aspectos disímiles frente a otros regímenes en los que no está de por medio la función administrativa, lo cual no puede entenderse como violatorio de aquellos, sino que se trata de un régimen especial de aplicación preferente.

Sobre un tema similar la Sección Primera de la Corporación<sup>2</sup> al estudiar una demanda de nulidad contra los artículos 10 numeral 7 y 11 numeral 2 del decreto núm. 2339 de diciembre 26 de 1996, por el cual se establecía el régimen sancionatorio y el procedimiento administrativo aplicable a las sociedades de intermediación aduanera y a quienes se anunciaran o ejercieran tal actividad sin estar autorizados, precisó:

“El hecho de que la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera en el aspecto de sanciones se regule por las normas acusadas no significa en manera alguna que los importadores y exportadores se encuentren exentos de responsabilidad, como lo demuestran las normas arriba citadas.

(...)

Respecto de la endilgada perversión de las normas civiles en materia de mandato, por trasladar supuestamente la responsabilidad del mandante al

---

<sup>2</sup> Sentencia de 2 de octubre de 1997, C.P. MANUEL SANTIAGO URUETA AYOLA Expediente 4262.

mandatario, la Sala observa que la responsabilidad aduanera tiene sus reglas propias, no necesariamente coincidentes con las previstas en el código civil, como sucede en el caso analizado, por lo que los principios del mandato civil, concebido para regir las relaciones entre particulares, no son predicables en las hipótesis de cumplimiento de deberes legales de los sujetos aduaneros frente a la Administración.

Además, en el caso examinado no existe el traslado de responsabilidad del mandante al mandatario sino que el régimen aduanero ha regulado en forma diferente la responsabilidad de cada uno de estos sujetos frente a la Administración. La responsabilidad de la sociedad de intermediación aduanera no comporta la irresponsabilidad del importador sino que por tratarse de dos situaciones diferentes no han sido reguladas en la misma forma. Normas diferentes se encargan de regular cada uno de estos aspectos de la responsabilidad aduanera, según el sujeto de que se trate.”

En el presente caso, el mismo criterio aplica para señalar que no se transgreden las normas civiles sobre el mandato por considerar que las Sociedades de Intermediación Aduanera deben responder por el pago del tributo en el caso de que las mercancías hubieren quedado mal clasificadas, pues esa es su responsabilidad frente al Estado por su intervención, lo cual no es invención del concepto demandado sino, acatamiento de las normas que regulan la actividad de intermediación, como se vio.

Lo anterior no excluye la responsabilidad que tenga el mandante frente al mandatario y frente al mismo Estado por la satisfacción de la obligación sustancial por la importación, pues no debe olvidarse que el importador también es responsable de la obligación aduanera (artículo 3 Decreto 2685 de 1999).

Por las anteriores consideraciones la Sala no encuentra razón para anular el concepto demandado, pues se observa que es una correcta interpretación de las normas que rigen la actividad de las Sociedades de Intermediación

Aduanera, en especial, las que regulan su responsabilidad por la declaración y pago de los tributos aduaneros.

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**

**DENIEGANSE** las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**  
Presidente

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA  
DÍAZ**

**HÉCTOR J. ROMERO**

Expediente 15557

Actor: JUAN MANUEL CAMARGO .

Acción de Nulidad contra Concepto 045395 de 2004 de la DIAN

Acción de nulidad contra el Concepto Aduanero 045395 de 2004 expedido por la Jefe de la Oficina Jurídica de la UAE Dirección de Impuestos Nacionales y cuya Tesis Jurídica es la siguiente:

*“Cuando la DIAN determina que se declararon unos bienes por una subpartida arancelaria diferente a la que legalmente le corresponde sí es responsable por la sanción y por los tributos aduaneros la Sociedad de Intermediación Aduanera.”*

Se deniegan las pretensiones de la demanda, pues esta responsabilidad surge directamente de la ley que regula la actividad de las Sociedades de Intermediación Aduanera y que tienen a su cargo, presentar las declaraciones y responder por la veracidad y datos contenidos en ellas, además están obligadas al pago de los tributos y sanciones a que haya lugar.

Apoderado de la DIAN: Héctor Julio Casteblanco

PAA