

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: Dr. JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIÉ

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de octubre de dos mil siete (2.007)

RADICACIÓN No. 25000-23-27-000-2002-01288-01(15331)

REFERENCIA : IMPUESTO ADUANERO

DEMANDANTE: SABORES Y FRAGANCIAS S. A. (S& F) C/ DIAN

ASUNTO: SANCIÓN POR OPERACIÓN DE CONTRABANDO

.- FALLO-

Decide la Sala el recurso de apelación de la sentencia del 25 de noviembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN sancionó a la sociedad **SABORES Y FRAGANCIAS S. A. (S&F)** por no poner a disposición la mercancía importada amparada en declaraciones de importación ilegales.

ANTECEDENTES

La relación fáctica traída en la demanda puede ser resumida en los siguientes términos:

La empresa **SABORES Y FRAGANCIAS S.A (S&F)**, es una sociedad

colombiana dedicada a la elaboración, manufactura y producción de aceites esenciales, fragancias, extractos de frutas y plantas y perfumes. Para el desarrollo de su actividad comercial realiza importaciones de bienes que van a ser utilizados en la producción de esencias, perfumes y extractos.

Para sus operaciones de importación **S&F** contrató a INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, sociedad de intermediación aduanera, que según la DIAN, acreditó la idoneidad profesional y adicionalmente constituyó la garantía establecida en la ley para cubrir los tributos aduaneros correspondientes a las operaciones de importación que realiza.

Durante los años 1996 a 1999, INTERMEDIARIOS ADUANEROS, efectuó las importaciones de las mercancías a nombre de S&F y le entregó las declaraciones de importación que amparaban la mercancía importada.

En el año de 1999, la DIAN a través del Grupo de Fiscalización Integral Tributaria Aduanera y Cambiaria (Grupo Fitac) adelantó una investigación contra la sociedad INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, en la que se concluyó que había obtenido por medios fraudulentos la autorización de levante de declaraciones de importación, sin el pago de los tributos aduaneros correspondientes a las importaciones efectuadas en nombre de diferentes sociedades colombianas entre ellas S&F., en consecuencia ordenó visita de verificación y cruce a la sociedad. Así mismo mediante la Resolución No. 4106 del 29 de diciembre de 1999 le canceló la autorización como sociedad de intermediación aduanera y ordenó ejecutar la póliza otorgada, con el fin de hacer efectivo el pago de los tributos aduaneros dejados de pagar por dicha sociedad

Para confrontar la información obtenida en la investigación adelantada contra INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA..., la DIAN, profirió contra la actora el requerimiento ordinario No. 0016 de septiembre 24 de 1999, solicitando que allegara copias de las declaraciones de importación mencionadas en el respectivo requerimiento.

En respuesta al requerimiento, **S&F**, presentó las copias de las declaraciones de importación que **INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA.**, le había remitido como prueba de la culminación de los procesos de importación adelantados por dicha sociedad en su calidad de declarante autorizado.

El Grupo Fitac, remitió el 14 de abril de 2000 a la División de Fiscalización de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, copia de la indagación preliminar de Policía Judicial sobre la falsedad de los autoadhesivos de las declaraciones de importación presentadas ante la DIAN, por la sociedad de intermediación aduanera.

S&F presentó el 19 de mayo de 2000 denuncia penal contra el representante legal de INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, por el desvío de los recursos que le había entregado para el pago de los tributos aduaneros en las importaciones presentadas en su nombre.

Mediante acto No. 03 070 210 4101-2796 de febrero 19 de 2001, la DIAN, volvió a requerir a la sociedad actora, con el fin de que presentara las declaraciones de legalización de las mercancías relacionadas en las declaraciones de importación o en su defecto, pusiera a disposición de la Aduana las mercancías respecto de las cuales determinó que **INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA**, no pagó los tributos aduaneros.

La sociedad actora el 14 de marzo de 2001, explicó que debido al consumo y utilización en la elaboración de productos finales en desarrollo de su objetivo social no podía entregar las mercancías importadas y por lo tanto legalizarlas.

La DIAN, profirió el Requerimiento Especial Aduanero No. 03 070 210 436 29481 y lo notificó el 29 de octubre de 2001, contra **SABORES Y FRAGANCIA S. A.**, por presunta violación del artículo 73 del Decreto 1909 de 1992 modificado por el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994.

S&F dió respuesta el 21 de noviembre de 2001, adjuntando las fotocopias de las declaraciones de importación que le fueron entregadas por **INTERMEDIARIOS ADUANEROS**, autorizadas por la DIAN y que indicaban el cumplimiento del proceso de importación.

El 24 de enero de 2002, la DIAN expidió la Resolución No. 0195, notificada por correo el 25 de enero del mismo año, mediante la cual impuso a la sociedad actora una multa equivalente al 200% del valor de la mercancía amparada en las declaraciones de importación respecto de las cuales la sociedad de intermediación aduanera no pagó los tributos.

S&F, presentó recurso de reconsideración contra la anterior resolución siendo confirmada mediante Resolución 423 del 3 de mayo de 2002 expedida por la División Especial de Aduanas de Bogotá.

El 1 de agosto de 2002, la Fiscalía General de la Nación, expidió acusación contra Carlos Arturo Rubiano representante legal de INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, por los delitos de falsedad material en documento

público agravado por el uso, en concurso homogéneo y sucesivo con el delito de estafa agravada por la cuantía.

DEMANDA

La sociedad **SABORES Y FRAGANCIA S. A. (S&F)**, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho solicitó en su libelo demandatorio se declaren nulas las resoluciones sancionatorias.

A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declare, que la infracción aduanera por el no pago de los tributos aduaneros no le es imputable a la demandante en su calidad de importador. Igualmente, que no debe suma de dinero alguna a título de multa derivada en las resoluciones demandadas. Que se condene en costas a la parte demandada.

Normas violadas y Concepto de la Violación

Como normas violadas invocó los artículos 4, 6, 29, 83, 84 y 209 de la Constitución Política; artículo 40 de la Ley 153 de 1987; artículos 2 literal b, 3, 4, 10, 12, 13, 22, 26, literales b y c; 132 literal a, 476, 502, 503, 509, 512, 519 y 520 del Decreto 2685 de 1999; artículos 3, 64 y 73 este último modificado por el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994, hoy artículo 503 del E.T; Decreto 1909 de 1992; artículos 12, 17 literal h del Decreto 2532 de 1994 (hoy artículos 22 y 26 literal C del Estatuto Aduanero), Artículo 14 del Decreto 1750 de 1991 y artículo 24 del Decreto 1198 de 2000.

Como fundamento del concepto de la violación adujo que hay una violación al debido proceso de S&F, toda vez que la DIAN la sancionó con una multa por no poner la mercancía a disposición de la autoridad aduanera y no por el

hecho que efectivamente constituye una infracción aduanera, cual es el de no pagar los tributos aduaneros causados en la importación.

Este error tiene dos justificaciones por parte de la DIAN: la primera que si se informara en los actos administrativos expedidos, que se sanciona por el hecho del no pago de los tributos aduaneros, la DIAN tendría que admitir que ejerció su facultad sancionatoria por fuera del término legal y la segunda que, también tendría que admitir que a quien pretende sancionar no es el responsable de la infracción pues el pago de los tributos aduaneros es obligación del declarante (INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA) y no del importador que actúa a través de una sociedad de intermediación aduanera autorizada y acreditada por la DIAN.

Considera que la infracción por la cual se investigó a S&F, está constituida por el hecho de que la mercancía declarada por INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA., no se encuentra amparada en una declaración de importación al no haber pagado, dicha sociedad de intermediación, los tributos aduaneros correspondientes.

Manifiesta que la DIAN, ejerció su facultad sancionatoria por fuera del término de prescripción de la acción sancionatoria aduanera establecido en el artículo 14 del Decreto 1750 de 1991.

Precisa que los hechos que constituyeron infracción aduanera en la investigación adelantada contra S&F ocurrieron durante el período comprendido entre noviembre de 1996 y julio de 1999, fechas en las cuales se presentaron y se obtuvo la autorización de levante de las declaraciones de importación sin el pago de los tributos aduaneros.

Expresa que la norma aplicable para el ejercicio de la facultad sancionatoria debe ser la vigente a la fecha de presentación de las declaraciones objeto de la investigación, esto es el artículo 14 del Decreto 1750 de 1991, el cual establece que la acción administrativa sancionatoria prescribe en dos años contados a partir de la ocurrencia de los hechos. De esta manera el término de dos años venció sin que la administración aduanera ejerciera su poder sancionatorio, por cuanto la resolución sancionatoria sólo fue notificada hasta el 25 de enero de 2002, por fuera del término consagrado en el artículo 14 del Decreto 1750 de 1991.

Aún contabilizando el término de prescripción desde la fecha en que la DIAN tuvo conocimiento de la infracción también, se configuró la prescripción

Expresa que el Consejo de Estado ha sido claro en establecer que para contabilizar el término de caducidad de los dos años se debe tener en cuenta la fecha en la que quedó en evidencia ante la Administración que la mercancía no había ingresado al territorio nacional con el cumplimiento de las normas previstas para el efecto.

Por otra parte invoca el silencio administrativo positivo, porque la Resolución sancionatoria 03-064-191-668-2131-00-0195 de 24 de enero de 2002, fue extemporánea, toda vez que su expedición se produjo por fuera del término de 18 meses contados del 1 de julio de 2000 al 1 de enero de 2002, conforme a lo previsto por el artículo 57 del Decreto 1232 de 2001, modificatorio del artículo 24 del Decreto 1198 de 2000, norma que dispuso que la Administración debía resolver dentro de dicho plazo los procesos que se hallaban en curso el 1° de julio de 2000, al entrar a regir el Decreto 2685 de 1999.

Asevera que también operó el silencio administrativo positivo consagrado en el inciso primero del artículo 519 del Estatuto Aduanero a favor de la actora, por cuanto la DIAN no expidió ni notificó la decisión dentro del término contemplado en el artículo 512, cual es de 30 días hábiles dentro de los cuales la DIAN debe proferir su decisión de fondo, teniendo en cuenta para el inicio de su contabilización dos hechos: primero desde la fecha de práctica de las pruebas de oficio cuando se ha presentado respuesta al requerimiento especial aduanero, tratándose de pruebas solicitadas y/o decretadas y, segundo, desde la fecha de vencimiento del término de traslado del requerimiento especial aduanero o cuando no se hayan solicitado pruebas o se haya denegado la práctica de las pruebas solicitadas.

Indica que la DIAN, profirió un acto que denominó “Acto de Pruebas”, pero en el cual no se ordenó práctica de prueba alguna y simplemente se declaró tener como pruebas las documentales que obraban en el expediente, es decir se consideró que no era necesario decretar nuevas pruebas. No se abrió periodo probatorio después de proferido el requerimiento especial aduanero, pues no había pruebas nuevas que practicar.

Afirma que la DIAN, debió proferir y notificar la decisión de fondo a más tardar el 4 de enero de 2002 y que la resolución sanción fue notificada por fuera del término, el 25 de enero de 2002.

Aclara que conforme a lo dispuesto en el artículo 42 del Código Contencioso Administrativo, protocolizó el silencio administrativo positivo mediante Escritura Pública No. 100 del 18 de enero de 2002, ante la Notaría Once del Círculo de Bogotá.

En lo de fondo, considera que hay violación por falsa interpretación de las

normas que regulan la responsabilidad en la comisión de infracciones al régimen aduanero, ya que de conformidad con los artículos 3 y 4 de los Decretos 1909 de 1992 y 2685 de 1999, las sociedades de intermediación aduanera son responsables por el cumplimiento de la obligación aduanera.

Aduce que no está obligada al pago de los tributos por cuanto las normas aduaneras vigentes para la fecha de ocurrencia de los hechos y las vigentes actualmente consagran la obligación de pago para las sociedades de intermediación aduanera y no para los importadores por cuenta de los cuales dichas sociedades actúan como declarantes, de conformidad con el artículo 12 del Decreto 2532 de 1994 y que ésta no fue modificada en modo alguno por el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999. Este artículo tan sólo se complementó con las disposiciones del artículo 68 inciso 2° de la Ley 488 de 1998.

Aclara que tanto las normas que rigen el mandato como las que regulan la representación son claras al establecer que cuando quiera que el mandatario se extralimita en sus funciones, es éste quien responde ante terceros así haya actuado en nombre y representación de su mandante, así lo dispone el artículo 841 del Código del Comercio, concluyendo que ni en la normatividad aduanera ni en la comercial general se responsabiliza al mandante por conductas que él no ha autorizado. No puede ni siquiera imputársele una culpa in eligendo, ya que su decisión estuvo precedida por una autorización y registro de la autoridad aduanera, que le indicaba al importador que la sociedad de intermediación en cuestión era un profesional idóneo en el tema.

Considera que por parte de la sociedad actora, hay inexistencia de acción u omisión que haya dado origen al incumplimiento de la obligación de pago de los tributos aduaneros asignada expresamente a las sociedades de

intermediación aduanera por cuanto, S&F no realizó ningún acto que originara el incumplimiento de la obligación del pago de los tributos aduaneros ya que giró los cheques correspondientes a INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, siendo cobrados en su totalidad, no siendo responsable por el destino que la sociedad intermediaria le haya dado a los recursos entregados a título de pago de tributos aduaneros, por lo que la sanción debe ser impuesta a la SIA.

Indica que la DIAN desconoció el Concepto Jurídico No. 103001 de octubre 23 de 2000, reiterado mediante Concepto No. 247A de diciembre 10 de 2001, en el que estableció que a las sociedades de intermediación aduanera, se le deben imponer las sanciones propias por desarrollar las actividades de intermediación aduanera y las que se generen por las faltas administrativas al régimen de aduanas en la importación de mercancías, cuando omite el pago de los tributos aduaneros ante la entidad recaudadora.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Para fundamentar su oposición a las pretensiones de la demanda el mandatario judicial de la accionada manifiesta que se opone a todas y cada una de las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Precisa que la sanción impuesta a la contribuyente a través de los actos administrativos acusados es la prevista en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, que recogió el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994; sustentada por el hecho de no poder aprehender la mercancía por haber sido consumida, destruida, transformada o porque una vez solicitada no se ha puesto a disposición de la autoridad aduanera.

Afirma que la DIAN solicitó a la sociedad importadora que demostrara la legalidad de la importación de la mercancía, allegando las declaraciones de importación legalmente tramitadas o en su defecto, poniendo a disposición de la autoridad aduanera la mercancía, so pena de que se le impusiera la sanción del 200% prevista en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, como efectivamente ocurrió.

Aduce que se demostró que la mercancía importada por la sociedad SABORES Y FRAGANCIAS S.A., no se encontraba amparada en declaración de importación válida, razón por la cual debía ser aprehendida por la autoridad aduanera, pero dado que fue imposible hacerlo por cuanto la mercancía no fue puesta a disposición de la autoridad Aduanera una vez ésta lo requirió, debía imponerse la sanción prevista en el artículo 503 del Decreto 2685, tal y como efectivamente se hizo.

Precisa frente al cargo de prescripción que el conteo debe iniciarse desde la fecha en que se hizo el requerimiento ordinario No. 03-070-210-4101-2796 del 19 de febrero de 2001, prescribiendo tan solo hasta el 19 de febrero de 2003 de conformidad con lo previsto en el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994, recogido por el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999. Por lo tanto los actos administrativos acusados no habían prescrito.

Afirma que no existió violación del Decreto 1750 de 1991 ya que al momento de ocurrencia de los hechos, tal norma ya había sido derogada expresamente por el artículo 571 del Decreto 2685 de 1999, pero en el actual estatuto el artículo 478 hace relación a la caducidad.

Señala que debe tenerse en cuenta que la investigación se inició el 19 de febrero de 2001, esto es en la vigencia del Decreto 2685 de 1999, por lo cual

no procede el silencio administrativo positivo alegado por la actora, ya que el procedimiento se inicia con el requerimiento No. 03-070-210-410-2796 del 19 de febrero de 2001 y el acto administrativo mediante el cual se impuso la sanción fue la Resolución No. 064-191-668-2131-00-195 del 24 de enero de 2002, notificada el 25 de enero del mismo año.

Asevera que no ha transcurrido el término legal para que opere tal fenómeno jurídico, que no es otro que el de doce meses hasta la decisión de fondo que contempla el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999.

Tampoco opera el silencio administrativo positivo para proferir la decisión de fondo, pues la norma prevé 30 días para proferirla una vez recibida la respuesta al requerimiento especial aduanero y practicadas las pruebas según el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999.

Advierte que el responsable directo de las obligaciones aduaneras es el importador, el propietario o el tenedor de la mercancía, obligaciones que incluyen la presentación de la declaración de importación y el pago de los tributos aduaneros. El hecho de que el importador o propietario de la mercancía haya contratado los servicios de una sociedad de intermediación aduanera para los trámites de su nacionalización no lo exime de responsabilidad de dichas obligaciones, y que en este caso, la sociedad de intermediación aduanera debe responder hasta por culpa leve, pero además, debe responder ante la autoridad aduanera por el pago de los tributos aduaneros siempre y cuando la omisión en el pago de los mismos sea atribuible a ésta, responsabilidad previa que considera, debe ser dilucidada por la autoridad penal.

Arguye que la DIAN no está desconociendo los conceptos sino que los

presupuestos señalados en los mismos no se han cumplido en el presente caso y que no es de su competencia atribuir la responsabilidad por el no pago de los tributos aduaneros y la falsificación de stiker a la SIA. o a quien haya podido cometer el delito, pues dicha competencia recae sobre la jurisdicción penal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia el 25 de noviembre de 2004, declaró la nulidad de los actos censurados y a título del restablecimiento del derecho, declaró que no hay lugar al cobro de la infracción aduanera. No condenó en costas por cuanto no aparecen causadas.

Estimó el Tribunal que el régimen aplicable es el Decreto 1909 de 1992 en concordancia con el Decreto 1750 de 1991, norma vigente en el momento en que se realizó el hecho, y que señala el plazo de prescripción del derecho de la Administración para proferir la sanción, que igualmente consagró, con posterioridad el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999.

La demandante se acogió al término de prescripción del artículo 14 del Decreto 1750 de 1991, en razón a lo preceptuado en el artículo 41 de la Ley 153 de 1887 y no al plazo establecido en el artículo 478 del Decreto 2685 de 1999.

El Tribunal considera que no debe contarse el término de prescripción desde la ocurrencia de los hechos, sino desde que la Administración Tributaria tuvo conocimiento de éstos, por cuanto hasta el momento de la presentación de las declaraciones presumía que se había efectuado el pago de los

respectivos tributos aduaneros y señaló que la Administración sólo tuvo conocimiento de la ilegalidad, el 13 de abril de 2000 cuando el Grupo FITAC le envió oficio a la División de Fiscalización Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Santafé de Bogotá, informando la "posible falsedad de las declaraciones de importación".

El referido oficio data del 13 de abril de 2000 y la resolución sancionatoria se expidió el 24 de enero de 2002, estando dentro del término legal por lo que no hay lugar a declarar el cargo de prescripción.

Respecto al silencio administrativo positivo el a quo observa que la sociedad demandante invoca dos razones:

1) Señaló que opera el silencio administrativo positivo consagrado en el artículo 24 del Decreto 1198 de 2000. El Tribunal considera que el proceso administrativo sancionatorio comenzó con el Requerimiento Especial Aduanero 03-070-210-436-29481 del 29 de octubre de 2001, esto es en vigencia del Decreto 1232 de 2001 que entró a regir a partir del 1° de Julio de 2001, por lo que al aplicar la aludida norma no podía haber transcurrido más de 18 meses desde la entrada en vigencia del Decreto 2685 de 1999, hasta la expedición de la resolución sancionatoria.

El Decreto 2685 de 1999 entró en vigencia el 1° de julio de 2000 venciendo en consecuencia el 1 de enero de 2001, en tanto que la resolución sancionatoria es de fecha 24 de enero de 2002, de lo cual se deduce que se profirió por fuera del término de los 18 meses, operando en consecuencia el silencio administrativo positivo consagrado en el artículo 57 del Decreto 1232 de 2001.

2) La Administración aduce que al expedir el auto de pruebas del 3 de diciembre de 2001, se pretendió dar aplicación al artículo 511 del Decreto 2685 de 1999.

El Tribunal considera que dentro del proceso sancionatorio no se solicitaron pruebas por la sociedad demandante, ni fueron solicitadas de oficio por la demandada, por consiguiente, una vez recibida la respuesta al requerimiento especial aduanero la Administración disponía de 30 días para proferir el acto administrativo que resolvía de fondo.

Como la respuesta al requerimiento especial se efectuó el 21 de noviembre de 2001, la Administración tenía plazo hasta el 4 de enero de 2002 para expedir la Resolución Administrativa sancionatoria, siendo expedida el 24 del mismo mes y año, fecha para la cual ya había operado el silencio administrativo positivo.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada, inconforme con la decisión del Tribunal interpuso recurso de apelación aduciendo que no es aplicable el artículo 57 del Decreto 1232 de 2001, toda vez que el proceso administrativo sancionatorio se inició con la expedición del Requerimiento Especial Aduanero 29481, esto es el 29 de octubre de 2001, momento en que ya gozaba de plena vigencia y estaba produciendo efectos jurídicos el Decreto 2685 de 1999, el cual comenzó a regir a partir del 1° de julio de 2000.

Tampoco operó el fenómeno jurídico del silencio Administrativo para proferir la decisión, si se tiene en cuenta que la norma prevé 30 días para proferirse la decisión de fondo una vez recibida la respuesta al requerimiento especial

aduanero y practicadas las pruebas. La respuesta al requerimiento especial aduanero se produjo el 21 de noviembre de 2001, no obstante mediante acto administrativo No. 03-070-210-143-32699 de diciembre 3 de 2001 se abrió el periodo probatorio de conformidad con lo previsto por el artículo 511 del Decreto 2685 de 1999, disponiéndose tener como pruebas las obrantes en el expediente y los documentos aportados por la actora; acto que quedó ejecutoriado el 22 de diciembre de 2001, venciéndose el término de los 30 días para proferir la decisión de fondo el día 25 de enero de 2002, fecha para la cual ya se había proferido y notificado la resolución sancionatoria.

Considera que con la expedición del auto de pruebas, se determina cual es el acervo probatorio existente dentro del proceso garantizándose el debido proceso, valorándose en forma adecuada que las pruebas sean suficientes y útiles para decidir de fondo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad **demandante** y la **demandada** reiteran lo expuesto a lo largo del debate.

El **Ministerio Público** comparte la tesis del Tribunal sobre la operancia del silencio administrativo positivo solicitando confirmar la sentencia apelada aduanera.

CONSIDERACIONES

Se discute en esta instancia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN, impuso sanción en la suma de \$4.430.626.204 por imposibilidad de aprehender la mercancía que se reputa de contrabando,

toda vez que se presume la falsedad de las declaraciones que amparaban la mercancía importada por la sociedad **SABORES Y FRAGANCIAS S.A.**.

En términos del recurso de apelación la controversia se centra en determinar si se configuró el silencio administrativo positivo consagrado en el artículo 57 del Decreto 1232 de 2001, modificatorio del artículo 24 del Decreto 1198 de 2000 que señala un término de 18 meses para decidir los procesos iniciados antes de la vigencia del Decreto 2685 de 1999, y el consagrado en el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999, como lo determinó el Tribunal porque la administración profirió un auto de pruebas no establecido en la ley por lo cual, la Resolución sancionatoria se profirió fuera del término de los treinta días siguientes a la repuesta al Requerimiento Especial Aduanero.

Para la Sala no se configura en silencio ficto positivo consagrado en el artículo 57 del Decreto 1232 de 2001, modificatorio del artículo 24 del Decreto 1198 de 2000, toda vez que el proceso se inició el 29 de octubre de 2001, fecha para la cual ya había entrado en vigencia el Decreto 2685 de 1999 (julio de 2000), razón por la cual esta disposición no le es aplicable.

Por otra parte, conforme al artículo 510 del Decreto 2685 de diciembre 28 de 1999, el Requerimiento Especial Aduanero se deberá notificar conforme a los artículos 564 y 567 del presente decreto. Al efectuar la notificación por correo se deberá anexar copia del acta de aprehensión y del documento de ingreso de la mercancía a depósito, cuando hubiere lugar a ello.

La respuesta al requerimiento especial aduanero se deberá presentar dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación y en ella se deberá formular por escrito sus objeciones y solicitar las pruebas que pretenda hacer valer.

- En el proceso administrativo aduanero se contempla un **período probatorio** de

treinta días si es en el país y de cincuenta días si es en el exterior, que corre a partir de la ejecutoria del acto que las decretó, para lo cual dentro de los diez días siguientes a la respuesta al requerimiento especial, se ordenan mediante **auto motivado las pruebas solicitadas** que sean conducentes, eficaces, pertinentes y necesarias para el esclarecimiento de los hechos materia de investigación, se deniegan las que no lo sean y se decretan de oficio las que considere pertinentes.

- La autoridad aduanera dispone de treinta días para expedir el acto administrativo que decide de fondo, entre ellos, la Liquidación Oficial de Corrección, contados a partir de la respuesta al requerimiento especial aduanero si no solicitó pruebas, del vencimiento del término para objetarlo si no allegó respuesta, o desde la práctica de las pruebas o su denegación.

- Finalmente, el incumplimiento de los términos da lugar al silencio administrativo positivo, que tratándose de un procedimiento adelantado para formular una liquidación oficial, genera la firmeza de la declaración.

En el caso en estudio, la Sala observa que la sociedad el **21 de noviembre de 2001** respondió el Requerimiento Especial No. 03-070-211-434-8741 del 29 de octubre de 2001, (fl. 46 c.a.), en cuyo escrito se lee: *“Solicito que se tengan como pruebas las que documentalmente existen dentro del expediente y las que a continuación se relacionan y adjuntan a este escrito”*.

Ahora bien, la Administración Aduanera expidió el 3 de diciembre de 2001 el auto de pruebas en el cual se dispuso tener como tales y con el valor legal que corresponda, la totalidad de los documentos que reposan en el expediente.

Lo anterior evidencia que ante la solicitud de pruebas documentales de la actora, y contemplado en el Ordenamiento Aduanero un período probatorio destinado a su evaluación, su práctica se agotó en forma inmediata, al disponer en el Auto tener como tales las que obraban en el plenario, entre ellas, las allegadas por la sociedad,

razón por la cual es desde su ejecutoria que se contabiliza el término de treinta días para decidir de fondo.

Entonces, es indudable que en el proceso administrativo se deben garantizar los postulados constitucionales de debido proceso y derecho de contradicción, a través del cumplimiento de las distintas etapas procesales, en el caso concreto, la de carácter probatorio estatuida de manera especial en el ámbito aduanero (Art. 511 Dto. 2685/99), toda vez que ofrece certeza al particular sobre los medios de prueba que serán soporte de la actuación definitiva, cuando como en este caso se han allegado pruebas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.

Bajo esta perspectiva jurídica, procede la Sala a determinar si en el sub lite, operó la figura del silencio ficto positivo lo que llevaría a que la decisión de fondo se hubiera proferido una vez vencidos los treinta días siguientes a la ejecutoria del auto de pruebas. En caso contrario, se estudiarán los demás cargos de la demanda.

Consta en los antecedentes que la DIAN, profirió y notificó el 29 de octubre de 2001 el Requerimiento Especial Aduanero No. 03 070 210 436 29481 contra S&F, por presunta violación del artículo 73 del Decreto 1909 de 1992 modificado por el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994.

S&F, presentó respuesta el **21 de noviembre de 2001**, adjuntando las fotocopias de las declaraciones de importación que fueron entregadas por INTERMEDIARIOS ADUANEROS y que supuestamente amparaban las importaciones realizadas.

La Administración, el 3 de diciembre de 2001, mediante *auto de pruebas* decidió “tener como pruebas las obrantes dentro del expediente y los documentos aportados por el interesado”.

Como no ordenó la práctica de ninguna prueba, estima la Sección, como lo ha considerado en anteriores oportunidades¹, su práctica se agotó en forma inmediata, al disponer en el Auto tener como tales las que obraban en el plenario, entre ellas, las allegadas por la sociedad.

Ahora, como el auto en comento fue notificado por estado fijado el día 4 y desfijado el 6 de diciembre de 2001 y ejecutoriado el 11 (tres días siguientes), a partir de esa fecha se contabilizan los 30 días para la expedición de la Resolución sancionatoria, término que finaliza el día 25 de enero de 2002, de tal manera que al expedirse la Resolución sancionatoria el 24 de enero de 2002 (notificada el 25 de enero del 2002), es evidente que se expidió dentro de la oportunidad legal pertinente, en consecuencia no se configuró el fenómeno jurídico del silencio administrativo positivo estipulado en el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999.

Procede la Sala, en consecuencia, analizar los restantes motivos de impugnación.

Estudio de fondo

Debe la Sala determinar, si la sociedad actora debe o no responder administrativamente por los hechos reseñados y, por ende, si es pasible o no de la multa que se le ha impuesto por no poner a disposición la mercancía respecto de la cual no se cancelaron los tributos aduaneros, o si la responsabilidad recae en la sociedad **INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA.**, que actuó en representación de la importadora como sociedad de intermediación aduanera, SIA.

El Decreto 1909 de 1992, establece en el artículo 2° como obligaciones aduaneras, entre otras, la de presentar la declaración y pagar los tributos y sanciones aduaneras.

¹ Sentencia de 6 de diciembre de 2006, Consejera Ponente Dra. Maria Inés Ortiz Barbosa, exp. No. 15262

El art. 3° señala de manera general, como responsables del cumplimiento de las obligaciones aduaneras, al importador, al propietario o tenedor de la mercancía, y por su *intervención*, al transportador, depositario, intermediario y declarante.

El artículo 23 prescribe que el obligado a declarar es el importador, pero establece **la *solidaridad*** cuando se presenta a través de mandatario o apoderado, respecto de los tributos aduaneros y las sanciones que resulten de su actuación y del incumplimiento de las obligaciones aduaneras.

Por otra parte, el Decreto 1800 de 1992 en su artículo 12 señala como sanción a aplicar cuando no sea posible aprehender la mercancía, la multa del equivalente al doscientos por ciento del valor de la misma, la que se impondrá a quien se haya beneficiado de la operación, ***a quien tuvo derecho a disponer de la misma o a quien de alguna manera intervino en esta operación, estableciendo solidaridad entre los responsables de la infracción.***

Ahora, el Decreto 2532 de 1994, "Por el cual se establecen los mecanismos para ejercer la actividad de Intermediación Aduanera", define la Intermediación Aduanera como una actividad auxiliar a la función pública aduanera, de naturaleza mercantil y de servicio orientada a facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dicha actividad.

Tiene como fin principal 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 la misma.

El artículo 3°, señala como sujeto, en el literal c) a las Sociedades de

Intermediación Aduanera: Quienes actúan en nombre y por encargo de los terceros a que se refieren los literales anteriores, debidamente registradas ante la DIAN

En el artículo 10, prescribe que las Sociedades de Intermediación Aduanera, **serán responsables** administrativamente frente a la Dirección de Impuestos Y Aduanas Nacionales, **por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la DIAN.**

Las Sociedades de Intermediación Aduanera responderán frente a sus clientes hasta por culpa leve en el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de que se acuerde responsabilidades mayores entre la Sociedad y su cliente (art.11).

Frente a los tributos aduaneros, señala el artículo 12 que las Sociedades de Intermediación Aduanera **serán responsables administrativamente por el pago de tributos aduaneros cuando éstos no sean cancelados en debida forma y conforme a las normas legales correspondientes,** responderán penalmente por los valores que reciban de sus clientes para el pago de los tributos aduaneros, cuando no se dé a éstos la destinación acordada.

El Artículo 17 al establecer las obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera, señala entre otras, en los literales **f)** Responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación, exportación, tránsito y demás procedimientos aduaneros en desarrollo de la actividad de Intermediación Aduanera; y **h)** Liquidar y pagar los tributos aduaneros legalmente exigibles:

De las normas en comento infiere la Sala que las sociedades de intermediación aduanera (SIA) constituyen una actividad auxiliar a la función pública aduanera, orientada a facilitarles a los particulares el cumplimiento de la ley en materia de importaciones, exportaciones y tránsito aduanero, y que deben responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones, debiendo en su condición de intermediario, liquidar y pagar los tributos aduaneros respectivos, por lo cual **son responsables administrativamente por el pago de los tributos cuando éstos no sean cancelados en debida forma y conforme a las normas legales correspondientes.**

Criterio expuesto por la Sección en sentencia de 29 de 1996, Consejero Ponente Dr. Germán Ayala Mantilla², en la cual consideró que “...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.

Así mismo, la Sección Primera de la Corporación en sentencia del 7 de julio de 2007, Consejero ponente Dr. Rafael E. Ostau de Lafont Planeta³, al estudiar idéntica situación a la planteada en este proceso, originada por la misma sociedad de intermediación aduanera, INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, respecto de las operaciones de otra importadora, consideró:

En primer término, distinguió entre la responsabilidad fiscal o tributaria, esto es, satisfacer la obligación tributaria, que está en cabeza principalmente del importador, atendiendo el artículo 2º del Decreto 1909 de 1992, y la responsabilidad administrativa

² Expediente No. 8020

³ Exp. 0967

que por su intervención tiene toda sociedad de intermediación aduanera, según el artículo 12 del Decreto 2532 de 1994, de la cual destaca la de efectuar en debida forma el pago de los tributos aduaneros que le encarga el importador, la que puede generar faltas administrativas aduaneras y la consiguiente sanción administrativa, e incluso la de tener que responder también por el pago de los tributos cuyos dineros hubiere recibido del importador, según lo señaló la Sala; faltas frente a las cuales puede haber solidaridad del importador cuando se le demuestre participación en la ocurrencia de dichas faltas, sin perjuicio de su responsabilidad tributaria.

Precisó que según lo prevé el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992, se está ante obligaciones o responsabilidades personales, esto es, por razones de la intervención de la persona o sujeto aduanero en el proceso de importación. El importador debe responder, en cualquier circunstancia por el pago de los tributos aduaneros, más no por las faltas administrativas en que incurra la sociedad de intermediación aduanera, a menos que se demuestre su participación en tales faltas.

En esta providencia se pone de presente el hecho de que la DIAN, siendo sabedora de la intervención de la nombrada sociedad de intermediación aduanera y de su responsabilidad administrativa por la omisión en el pago de los tributos aduaneros, no vinculó en forma alguna al procedimiento administrativo, además que no hubiera siquiera intentado solicitarle explicaciones sobre los hechos, pues era quien mejor podía dar cuenta de lo ocurrido, antes que la actora, pues ésta no aparece interviniendo en los diligenciamientos pertinentes.

Frente a la multa objeto de impugnación advirtió que “como quiera que la aprehensión de la mercancía que pretendía la DIAN se derivaba de una conducta de la intermediaria aduanera y no del importador, y la aplicación del artículo 503 pretranscrito en realidad es una manera utilizada por la DIAN para sancionar en últimas las irregularidades en el pago de los tributos aduaneros por parte de la intermediaria aduanera, consideró que quien debe responder por la multa es ésta, pues se trata de una responsabilidad administrativa y esa responsabilidad administrativa obedece a hechos resultantes de su intervención en la declaración y

pago de los tributos aduaneros (arts. 12 y 17 del Decreto 2532 de 1994)

Hizo referencia a los Conceptos de la DIAN, números 211 y 247A, ambos de 2000, en los cuales recogió estos criterios de responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera.

Concluyó que el procedimiento administrativo se encaminó inadecuadamente respecto del sujeto pasivo pues no toma decisión o sanción alguna por esas presuntas maniobras de la sociedad de intermediación, sino que sancionó por una situación posterior y externa a ellas.

Ordenó que la DIAN adelante y/o promueva las actuaciones y acciones necesarias para determinar las responsabilidades que le puedan corresponder a dicha intermediaria por tales hechos, y procurar de ella el pago de los respectivos dineros.

Caso en concreto

En el asunto de autos, la DIAN le impuso a SABORES Y FRAGANCIAS S. A., la multa correspondiente al doscientos por ciento del valor de la mercancía declarada, por la imposibilidad de aprehender la mercancía que no encontró amparada en las declaraciones de importación por cuanto la sociedad de intermediación, falsificó los stiker y no canceló los impuestos aduaneros. El proceso se inició por la investigación del Grupo de Fiscalización integral tributaria aduanera y cambiaria (Fitac) de la DIAN contra la sociedad INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, en la que se concluyó que había obtenido por medios fraudulentos la autorización de levante de declaraciones de importación, sin el pago de los tributos aduaneros correspondientes a las importaciones efectuadas en nombre de diferentes sociedades colombianas entre ellas S&F.

Obran también en el plenario las copias de las declaraciones de importación de las mercancías importadas por S&F, y que corresponden a los años de 1997 a

1999, que fueron entregadas por la SIA a la importadora, las cuales aparecen con sello de recibido con pago en bancos, y el sello de entrega de la mercancía del depósito aduanero. Igualmente aportó fotocopia de los cheques girados a la intermediaria para cubrir tales derechos y una relación de todos (tomo II, IV cdnos antecedentes).

Allegó también la actora certificaciones del Revisor Fiscal de la sociedad, de los impuestos registrados como descontables por concepto de importaciones y el IVA cancelado, correspondientes a los bimestres 1, 2, 3, 4, 5 y 6 bimestres de 1997; 1, 2, 3, 4 y 5, bimestres de 1998 y 1, 2, 3 y 4 bimestre de 1999, en los que se discrimina el valor cancelado por impuesto a las ventas, las sumas giradas a INTERMEDIARIOS ADUANEROS LTDA, por concepto de tributos aduaneros, anexando: 1.cuadro que discrimina en ocho casillas : stiker banco, fecha de presentación, valor Fob \$ US D No. Dec IVA, fecha de presentación, IVA pagado, IVA descontado; y, 2.Cuadro donde se relacionan: número de la operación, stiker de los bancos, valor pagado, número del cheque, fecha, banco, fecha de cobro y valor real del cheque (ver folios 2109 a 2153 tomo IV)

El análisis del acervo probatorio consignado pone en evidencia de la Sala y así ha sido reconocido por la DIAN en los actos acusados, que **INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA**, actuó en nombre y representación de la sociedad **SABORES Y FRAGANCIAS S. A. (S&F)**, presentó las declaraciones de importación, tramitó el levante de la mercancía, cobró los cheques girados para el pago de los tributos aduaneros correspondientes, adelantando todas las gestiones concernientes a la nacionalización, pago y consecuente legalización de las mercancías amparadas en cada una de esas declaraciones de importación, y en virtud de ello las recibió.

En este orden de ideas y de conformidad con los artículos 12 y 17 del Decreto 2532 de 1994, para la Sala es claro que quien debe responder por la multa objeto del presente proceso, es la sociedad de intermediación pues se trata de una responsabilidad

administrativa resultante de su **intervención**.

Sumado a lo anterior, no existe en el plenario prueba que lleve al convencimiento del juzgador que SABORES Y FRAGANCIAS S. A. ratificó o aprobó la irregular actuación de la mandataria, de la cual se pudiera deducir responsabilidad. Por el contrario aparece acreditado en el proceso la actitud diligente de la sociedad S&F, y que le encomendó a la sociedad de intermediación la legalización de la mercancía importada, para lo cual le entregó los dineros para el pago de los tributos aduaneros que ésta cobró omitiendo cancelar dichos impuestos.

De suerte que en el presente caso, es evidente para la Sala que la actuación administrativa de la DIAN estuvo viciada de nulidad, al sancionar a S&F, desconociendo la responsabilidad de la sociedad de intermediación aduanera, INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA S. A, por la conducta sancionada, resultante de su **intervención** en la declaración y pago de los tributos aduaneros de las mercancías importadas por su mandante.

En efecto, a juicio de la Sala los actos que aquí se analizan, no dieron aplicación a las disposiciones contenidas en los artículos 2 y 3 del Decreto 1909 de 1992; 1, 2, 11, 12 y 17 del Decreto 2532 de 1994 invocados como vulnerados por la sociedad actora, que señalan la responsabilidad de la sociedad de intermediación aduanera cuando por su intervención los impuestos aduaneros, no han sido cancelados en debida forma.

Por las anteriores consideraciones y toda vez que la sociedad desvirtuó la legalidad de los actos administrativos censurados, se impone confirmar la sentencia apelada, en cuanto declaró su nulidad.

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

FALLA:

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **RECONÓCESE** personería para actuar a nombre de la parte demandante a la Dra. Diana Caballero Agudelo; y al Dr. Antonio Granados Cardona a nombre de la entidad demandada, conforme a los poderes otorgados.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
- PRESIDENTE -

LIGIA LÓPEZ DIAZ

MARÍA INES ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DIAZ