

INTERMEDIACION ADUANERA-Definición; actividad auxiliar a la función pública aduanera; objeto de las SIA; registro ante la DIAN

En cuanto a la importancia y finalidad de dicha institución, en el Decreto 2532 de 1994 por el cual el Gobierno Nacional proveyó a establecer los mecanismos para ejercer la actividad aduanera, que por ello siguió al Decreto 1909 de 1992 en la reseñada evolución normativa, se observa lo siguiente: “Artículo 1º. La Intermediación Aduanera es una actividad 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. “La Intermediación Aduanera constituye una actividad auxiliar a la función pública aduanera, sometida a las regulaciones especiales establecidas en este Decreto y demás normas legales que se expidan. “Artículo 3º. Sujetos. Podrán actuar ante la Dirección de Impuestos de Aduanas Nacionales, con el objeto de adelantar los procedimientos de importación, exportación o tránsito aduanero: “c) Las Sociedades de Intermediación Aduanera: Quienes actúan en nombre propio y por encargo de los terceros a que se refieren los literales anteriores, debidamente registradas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con los requisitos que ésta señale. En relación con el punto, la Sala, en la precitada sentencia y atendiendo lo antes preceptuado así como los antecedentes administrativos del aludido decreto, concluyó: “Lo procedente, en consecuencia, en virtud de las súplicas del accionante, es auscultar cuáles son los motivos, en orden a verificar la conformidad o disconformidad de lo dispuesto con los mismos. Sirven de elementos de juicio, además del contenido del decreto que es el obvio y fundamental, sus antecedentes administrativos, observándose como motivo sobresaliente para su expedición, el de hacer de la intermediación aduanera un instrumento al servicio de los negocios de comercio exterior, pero esencialmente del Gobierno, para el cabal cumplimiento de sus labores, en relación tales negocios, como se enuncia en el documento que bajo el título Plan de Lucha contra el Contrabando allegó el Ministerio de Hacienda, como antecedente administrativo del decreto. Tal motivo ha de calificarse como de política comercial. NOTA DE RELATORIA: La Sentencia hace un recuento normativo desde la Ley 79 de 1931.

DECRETO 2532 DE 1994 ARTICULOS 1 A 4

SOCIEDADES DE INTERMEDIACION ADUANERA-Responsabilidad: hasta por culpa leve frente a sus clientes; administrativa y penalmente por pago de tributos aduaneros%INTERMEDIACION ADUANERA-Actividad auxiliar de la función pública aduanera%FUNCION PUBLICA ADUANERA-Actividad auxiliar de Intermediarios Aduaneros

En cuanto a las responsabilidades que les corresponde en el desarrollo de su actividad, se tiene que el decreto (2532 de 1994) en mención establece: “Artículo 11. Responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera. De acuerdo con las normas legales correspondientes, las Sociedades de Intermediación Aduanera responderán frente a sus clientes hasta por culpa leve en el ejercicio de sus funciones. Lo anterior sin perjuicio de que se acuerde entre la Sociedad y su cliente mayores responsabilidades. “Artículo 12. Responsabilidad frente a los tributos aduaneros. Las Sociedades de Intermediación Aduanera serán responsables administrativamente por el pago de tributos aduaneros cuando estos 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. En ese orden, la Sección Cuarta de la Corporación, en sentencia de 29 de 1996, radicación número 8020, de dicha normatividad dedujo: "...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 no es nueva, tiene sus antecedentes en el artículo 2155 del Código Civil que dispone: "El mandatario responde hasta de la culpa leve en el cumplimiento de su encargo...". 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.

DECRETO 2532 DE 1994 ARTICULOS 11 Y 12; CODIGO CIVIL ARTICULO 2155

IMPORTADOR-Responsabilidad tributaria; no responde por actos del Intermediario Aduanero%SOCIEDAD DE INTERMEDIACION ADUANERA-Responsabilidad en pago de tributos pagados por el importador

Quiere decir que la actora puso en manos de la intermediaria aduanera 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 caso es menester distinguir 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 que por su intervención tiene toda sociedad de intermediación aduanera, según el artículo 12 del Decreto 2532 de 1994, de la cual se destaca la de efectuar en debida forma el pago de los tributos aduaneros que le encarga el importador, la cual puede generar faltas administrativas aduaneras y la consiguiente sanción administrativa, e incluso la de tener que responder también - con cargo a la póliza de garantía que debe constituir - 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. En ese sentido, 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, según lo prevé el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992, según se precisa más adelante. De modo que 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.

DECRETO 2532 DE 1994 ARTICULOS 11 Y 12

SOCIEDAD DE INTERMEDIACION ADUANERA-Responsabilidad administrativa por tributos aduaneros ante presunta falsedad en declaración de importación%PRINCIPIO DE JUSTICIA-Violación al sancionar a quien no realizó la conducta infractora

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, 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, la cual es puesta en cabeza suya por el artículo 12 del Decreto 2532 de 1994, vigente para la época de los hechos, según se aprecia en su texto, el cual claramente señala que “Las sociedades de intermediación aduanera serán responsables administrativamente por el pago de tributos aduaneros cuando éstos no sean cancelados en debida forma”, al cual cabe agregar el artículo 17 de ese decreto, en cuanto dentro las “Obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera”, señala “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 en este caso es evidente que de lo que se trató fue de establecer una responsabilidad administrativa por la presunta falsedad en la declaración de importación, de allí que la medida tomada haya sido la imposición de una multa, luego en las circunstancias evidenciadas en el sub lite la intermediaria aduanera fue la que debió ser perseguida por la DIAN a fin de determinarla; sin perjuicio, claro está, del requerimiento a la importadora para el pago de los tributos que se habría dejado de cancelar. Así las cosas, resulta violado el citado artículo 3º del Decreto 1909 de 1992 por cuanto la demandada sancionó a quien no realizó la conducta infractora y, por contera, del mismo decreto también resultaron vulnerados los siguientes artículos: (4, 64 y 67 sobre obligación aduanera personal; principio de justicia y principio de independencia de procesos).

DECRETO 1909 DE 1992 ARTICULO 3; DECRETO 2532 DE 1994 ARTICULOS 11 Y 12

SOCIEDAD DE INTERMEDIACION ADUANERA-Contrato de mandato con el importador; responsabilidad por no pago de tributos; sanción por irregular actividad de intermediación%CONCEPTO DE LA DIAN-Desconocimiento al sancionar a importador y no a la Sociedad de Intermediación

Teniendo en cuenta que entre la demandante y la intermediaria aduanera existe un contrato de mandato, lo anteriormente expuesto igualmente encuentra soporte en el artículo 1266 del Código de Comercio, el cual reza: “ El mandatario no podrá exceder los límites de su encargo. Los actos cumplidos más allá de dichos límites obligarán al mandatario, salvo que el mandante los ratifique. (...). En efecto, en el presente asunto es claro y evidente que la intermediaria aduanera, en su condición de mandataria, excedió los límites de su encargo, motivo por el cual legalmente quedó obligada por los actos realizados en exceso; así mismo, nada permite suponer razonada y probatoriamente que el mandante haya ratificado o aprobado la irregular actuación de la mandataria. También es pertinente tener presente que la DIAN ha recogido estos criterios de responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera, entre otros, en conceptos referenciados por la demandante y que inexplicablemente la demandada desconoció en los actos acusados, a saber: “Sobre este mismo aspecto es del caso manifestar, que éste despacho mediante Concepto 147 de noviembre 26 de 1999 concluyó que cuando una Sociedad de Intermediación Aduanera en cumplimiento del mandato conferido por un importador, omite la presentación de la declaración de importación y el pago de los tributos aduaneros ante la entidad recaudadora,

obteniendo el levante con documentos presumiblemente falsos, cuya mercancía relacionada no puede ser aprehendida por haber sido consumida, es viable imponerle como sanción aquellas propias a la autorización para desarrollar actividades de intermediación aduanera, concurrentemente con las que se generen por las faltas administrativas al régimen de aduanas en la importación de mercancías. De lo expuesto se concluye que, frente a la situación de mercancía respecto de cual no se pagaron los tributos aduaneros, por hechos atribuibles a la SIA, la cual el obtuvo el levante de la mercancía con documentos presumiblemente falsos, mercancía que no puede ser aprehendida por haber sido consumida, la autoridad aduanera debe adelantar la investigación e imponer la sanción del 200% de que trata el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994 contra la SIA en su calidad de declarante, la cual debe responder directamente por sus actuaciones como intermediario aduanero”..

**CODIGO DE COMERCIO ARTICULO 1266; DECRETO 1800 DE 1994
ARTICULO 12**

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ADUANERO-Violación del debido proceso al sancionar e importador por falsedad en declaración imputable a la sociedad de intermediación%SOCIEDAD DE INTERMEDIACION ADUANERA-Responsabilidad por tributos aduaneros pagados por el importador

En otras palabras, el procedimiento debió encaminarse a verificar la realidad de las maniobras fraudulentas en comento y a sancionar administrativamente a sus responsables, y una vez así establecida la real falta de pago de los tributos, en cuanto concierne a la actora, requerirla para que subsanara esa falta del pago; pero sucede que pese a que siendo tales maniobras la principal causa o motivo de los actos acusados y en éstos se dan como ciertas, no se establece responsabilidad alguna ni se impone sanción por ellas, pero con pretexto de las mismas sí se sanciona a la actora sin que se establezca su responsabilidad en su ocurrencia, de allí que esa decisión amerite ser anulada. De esa manera, también por contera, se viola el debido proceso, en perjuicio de la actora, quien no contó con un procedimiento administrativo claro y univocó y resulta sancionada, realmente, por hechos que ni si quiera se le endilgaron, los cuales, incluso se hicieron de lado para sancionarla por una situación en que involuntariamente resultó inmersa, llevada, como se dijo por la confianza legítima que puso en una institución que por su régimen y la connotación de colaboradora con el Estado en el procedimiento aduanero, estaba llamada a darle todas las garantías necesarias para el cabal cumplimiento de sus deberes y obligaciones aduaneras en las importaciones cuya legalización le encomendó. Sin embargo, conviene poner de presente que lo anterior no exime a la Intermediaria Aduanera del deber que tiene de responder por los hechos comentados y los derechos aduaneros en mención, lo cual significa que es imperioso 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, y así se ordenará en la parte resolutive de esta providencia.

DECRETO 1909 DE 1992 ARTICULOS 3, 4, 64 Y 67

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

Magistrado ponente: RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de julio de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-24-000-2002-00967-01

Actor: HAP ELECTRÓNICA LTDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia proferida el 28 de abril de 2004 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual niega las pretensiones de la demanda de acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la NACIÓN-DIAN

I.- ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

La sociedad **HAP ELECTRÓNICA LTDA.** demandó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca a la **Nación – U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN**, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que consagra el artículo 85 del C.C.A., con el objeto de que accediera a las siguientes

1. 1. Pretensiones

Primera- Declarar la nulidad de las Resoluciones núms. 03- 064-000-668-26628 de 28 de noviembre de 2001, por la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá le impuso una multa de MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y TRES MIL MILLONES SEISCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS CUARENTA PESOS (\$1.433.605.540.oo), y 03-072-193-601-0190 de 13 de marzo de 2002 expedida por la División Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, mediante la cual decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar la primera.

Segunda.- Como consecuencia de lo anterior, declarar que la actora no le debe suma de dinero a la DIAN por concepto de la multa en mención ni ha infringido la norma citada, sino que, por el contrario, fue víctima de una defraudación.

1. 2. Los hechos

En resumen y atinente directamente al objeto de la demanda, en ésta se refiere que la actora es una sociedad comercial debidamente constituida con el objeto social, entre otros, de distribuir equipos electrónicos, eléctricos y afines, con sus accesorios y repuestos de marcas nacionales y extranjeras;

Que fue objeto del requerimiento ordinario núm. 42984 de 30 de abril de 2001, mediante el cual la DIAN le solicitó documentos que acreditaran la legalización o nacionalización de importaciones realizadas durante los años 1997, 1998 y 1999;

Que la actora respondió el requerimiento el 13 de septiembre de 2001, remitiendo las declaraciones de importación debidamente presentadas, pero posteriormente, mediante un requerimiento especial, número 26644 de 27 de septiembre de 2001, la DIAN le propuso imponerle sanción por la presunta infracción de contrabando, por un monto de MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y TRES MIL MILLONES SEISCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS CUARENTA PESOS (\$1.433.605.540.00), tomando como base un listado de declaraciones de importación, y otros documentos, de los cuales se resaltan los correspondientes a las declaraciones mencionadas en dicho requerimiento así:

“Obra dentro de dicha investigación preliminar, entre otros, los siguientes documentos:

Listado de declaraciones de importación correspondientes al año de 1997, cuyo declarante es la Sociedad de Intermediación Aduanera INTERMEDIARIOS ADUANEROS S.I.A. LTDA.”

Que dio respuesta a ese requerimiento especial oportunamente, manifestando que no se le puede imputar responsabilidad alguna puesto que los ilícitos que trata la investigación no fueron cometidos por ella ni por sus representantes legales, sino por un tercero previamente autorizado por la DIAN y amparado en actos oficiales válidos, abuso de las funciones y obligaciones que tenía frente al cliente HAP ELECTRÓNICA LTDA y frente a la DIAN por su labor de intermediación, esto es, la Sociedad de Intermediación Aduanera “INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA.”, al punto que fue precisamente la actora la que presentó denuncia penal desde septiembre de 2000, proceso 510467 y cursa en la Fiscalía Seccional 161 de Bogotá.

La autoridad aduanera no atendió tales explicaciones, y fue así como mediante la Resolución núm. 03- 064-000-668-26628 de 28 de noviembre de 2001, por la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá le impuso una multa por el monto anunciado, MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y TRES MIL MILLONES SEISCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS CUARENTA PESOS (\$1.433.605.540.00), acto que fue impugnado en recurso de reconsideración, el cual fue decidido en la forma antes dicha mediante la Resolución Núm. 03- 072-193-601-0190 de 13 de marzo de 2002, expedida por la División Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá.

Comenta que al parecer y por las investigaciones de la DIAN, no se hacía efectivo el pago ante los bancos por parte de la intermediaria aduanera SIA, y al respecto pregunta qué podría hacer ella si le entregaban los documentos y las mercancías legalizadas y además la DIAN nunca la puso sobre alerta para evitar esa defraudación, y el dinero lo desembolsó a través de esa sociedad por mandato legal, de donde está amparada por la buena fe y la presunción de veracidad y legalidad.

Agrega que los funcionarios de la DIAN tuvieron total colaboración y acceso a toda la información contable, fiscal y administrativa, bancaria y afines, en sus visitas a la empresa y a lo largo de toda la investigación, y que en la resolución sancionatoria se hace una referencia tangencial a la circunstancia de la responsabilidad, pero al funcionario que la emitió no le pareció que fuera grave.

1. 3. Normas violadas y concepto de la violación.

La actora indica como infringidos los artículos 4 y 29 de la Constitución Política; 683 del Estatuto Tributario; 3, 4, 23, 63, 64 y 67 del Decreto 1909 de 1992; y las resoluciones núms. 2904 de 1995, 6361 de 1996, 3611 de 1997 y 4769 de 1999, todas de la Subdirección de Servicio al Comercio Exterior de la DIAN, al igual que las normas allí citadas, por razones que se sintetizan en que no se siguió el procedimiento previsto para decidir el asunto, en cuya decisión le han sido causados graves perjuicios a ella, tanto económicos como a su nombre comercial, pues se ha distinguido por ser una empresa cumplidora de sus deberes legales, y pese a que según los artículos 5º y 6º de la Resolución núm. 2904 de 6 de junio de 1995 y las subsiguientes mediante las cuales se le otorgó licencia a la intermediaria aduanera en mención para operar, ésta debe mantener vigente una garantía, cuyo objeto es el de responder ante la DIAN por las obligaciones que se deriven de su actividad de intermediación aduanera y el pago de los tributos aduaneros y/o sanciones a que hubiere lugar, según el artículo 8 de la Resolución 2572 de 1996; y en este caso la garantía se extendió hasta después de iniciada la investigación por la DIAN por los hechos aludidos, que además afectan a varias empresas.

Advierte que las normas en que se apoya la decisión acusada protegen y amparan la presunción de veracidad y legalidad de su actuar puesto que la DIAN tuvo a su disposición antes del LEVANTE DE LAS MERCANCÍAS las declaraciones de importación y todos los documentos pertinentes, diligenciados y tramitados por la intermediaria aduanera referida, y si ésta no hizo los pagos o los hizo mal, la responsabilidad es de la misma, que

actuaba bajo la inmediata vigilancia de la DIAN y exigencia de requisitos especiales, y no de HAP ELECTRONIC LTDA.

Que el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992, y la Resolución 371 de 1992 en igual sentido, establece que el intermediario y el declarante serán responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, y en el evento bajo examen se juntan ambas condiciones en la sociedad INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA., por lo tanto no se puede hacer extensiva la responsabilidad al importador, ya que la obligación es personal, según el artículo 4º ibídem, sin que sea válida la razón que da la DIAN para imponer la sanción, en el sentido de que no es posible recoger la mercancía, y pese a ello no le abrió investigación a dicha sociedad sino a la actora.

Acota que no podía hacer diligencias aduaneras directamente, ya que se exigía y se exige la presencia de las SIA, las cuales, en cuanto apoderado o mandatario serán responsables solidariamente con el importador por los tributos y las sanciones que resulten de su actuación, atendiendo el artículo 23 ibídem.

De resto, cita los artículo 63, principio de eficiencia; 64, principio de justicia; 67, independencia de procesos, del Decreto 1909 de 1992, los cuales da como violados por la decisión administrativa impugnada.

2. Contestación de la demanda

La entidad demandada manifiesta que se opone a las pretensiones de la demanda y afirma que los cargos no están llamados a prosperar, ya que la investigación administrativa se adelantó por posible falsedad de varias de las declaraciones de importación de la actora, atendiendo reporte del sistema SIFARO de que no se encontró la declaración solicitada, y otros medios probatorios; que sobre el punto de los perjuicios causados a la actora no hubo agotamiento de la vía gubernativa, y no hizo otra cosa que cumplir las normas aduaneras.

Que si bien es cierto las resoluciones mencionadas por la actora otorgaban certificado de autorización a la intermediaria en cuestión, esa autorización es expedida con fundamento en el Decreto 2532 de 1994, ninguna de las cuales obligaba al importador, principal responsables de los tributos, a utilizar tal intermediación, cuyos agentes tienen una responsabilidad penal y civil, en virtud del artículo 1271 del C de Co.

Aclara que la efectividad de la garantía es un proceso diferente y tiende a decretar el incumplimiento de una obligación aduanera y ordenar tal efectividad por presentarse un siniestro durante la vigencia del contrato de seguros, y reitera que el importador es el principal responsable del pago de los tributos aduaneros, de modo que al estar demostrado que nunca ingresaron a la DIAN y no se puso a su disposición la mercancía importada, era procedente aplicar la sanción del 200% de su valor conforme el artículo 73 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el 12 del decreto 1800 de 1994.

Propone la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa respecto de la violación del artículo 663 del Estatuto Tributario, ya que no se hizo mención del mismo en el recurso de reconsideración.

II. LA SENTENCIA RECURRIDA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda al hallar que la actora, al haber importado las mercancías descritas en las declaraciones cuestionadas, estaba obligada a presentar éstas y al pago de los respectivos tributos aduaneros, y si bien en ellas aparece como declarante SIA LTDA., no está acreditado que hayan sido presentadas en la red bancaria autorizada, según los informes y certificaciones allegadas al expediente administrativo; como tampoco está probado que los valores de varios cheques girados por la actora a dicha sociedad, corresponden a los pagos de que dan cuenta dichas declaraciones, pues su numeración no coincide con la consignada en las declaraciones donde el pago aparece hecho mediante cheque, ni están

amparados en comprobantes de egreso, de allí que no está probado que la intermediaria hubiera recibido tales dineros y que incumplió con la obligación de declarar y pagar. Por lo tanto considera que no hay lugar a reconocer el pago en la forma reclamada por la actora, de allí que concluya que no ha sido desvirtuada la presunción de legalidad de los actos acusados.

III.- EL RECURSO DE APELACIÓN

1.- La sentencia fue apelada por la actora, en cuya sustentación hace un recuento de los hechos que dieron lugar a los actos acusados y de la actuación procesal, y en los motivos de inconformidad transcribe las razones de defensa expuestas en la contestación de la demanda, para sostener que los puntos allí expuestos son los mismos que ha aducido para demostrar la NO RESPONSABILIDAD suya en cuanto a los tributos dejados de consignar en cuentas de la DIAN por culpa de la intermediaria aduanera en mención; y que sobre esas conductas la DIAN se ha pronunciado en varias ocasiones, entre otras en los conceptos 211 y 0247 A de 2000 y 2001 respectivamente, publicados en el Diario oficial, cuya tesis consiste en que *“La sanción por operación de contrabando establecida en el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994, como consecuencia de la falsificación de stickers y no pago de los tributos aduaneros atribuibles a una sociedad de intermediación aduanera, debe imputarse a dicha sociedad”*, y cuyos textos completos dice que adjunta a su memorial.

Por lo anterior solicita que revoque la sentencia y se acceda a las pretensiones de la demanda.

IV.- ALEGATOS DE CONCLUSION

1. La demandada trae a colación la normativa pertinente y concluye que está probado que el levante de la mercancía se hizo de manera fraudulenta, sin el pago de los tributos aduaneros, y que ello trae como consecuencia el decomiso de la misma a favor de la Nación, por lo que el 30 de agosto de 2001 se le ordenó a la actora ponerla a disposición de la autoridad

aduanera, de allí que al importador le impuso la sanción del 200% del valor de aquella, pues no fue puesta a disposición de dicha autoridad. Por lo tanto solicita que se confirme la sentencia apelada por considerarla ajustada a los hechos y las normas aducidas por el a quo.

2.- La actora, a su turno, reitera lo expuesto en la sustentación del recurso, en especial lo concerniente a los conceptos de la DIAN citados en la misma.

V.- EL CONCEPTO DEL AGENTE DEL MINISTERIO PUBLICO

En el presente asunto, el Agente del Ministerio Público no rindió concepto.

VI.- DECISION

No observándose causal de nulidad que invalide lo actuado, procede la Sala a decidir el asunto sub lite, previas las siguientes

CONSIDERACIONES

1. El acto demandado y sus fundamentos de hecho y de derecho

Está conformado por la Resolución núm. 03- 064-000-668-26628 de 28 de noviembre de 2001, por la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá le impuso a la actora una multa de MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y TRES MIL MILLONES SEISCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS CUARENTA PESOS (\$1.433.605.540.00), y su confirmatoria, la núm. 03- 072-193-601-0190 de 13 de marzo de 2002 de la División Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá al decidir el recurso de reconsideración contra ella.

Los hechos en que se funda esa decisión se resumen en que la División de Fiscalización fue informada oficialmente el 14 de abril de 2000 sobre la posible

falsedad en las declaraciones de importación de la actora, en virtud del cruce de información obtenida de la sociedad Intermediarios Aduaneros SIA Ltda., el sistema SIFARO y certificación dada por las correspondientes entidades financieras, ya que no había pago de los tributos aduaneros correspondientes ante dichas entidades de las declaraciones de importación núms. **0201402224210** y **02014042224203** de 10 de diciembre de 1997; **02014042222894**, **02014042222911** y **02014042224346** de 11 de diciembre de 1997; **02014042236014** de 6 de noviembre de 1998; **02014042235553** y **02014042235560** del 20 de octubre de 1998; **0912103057658-0** del 18 de marzo de 1999; **09121030577682** del 14 de julio de 1999; **0912103057659-8** del 18 de marzo de 1999; **0912100576272** de 15 de febrero de 1999; **02014033204066** de 13 de enero de 1997; **02014033220166** del 30 de enero de 1997 y **02014033219971** del 24 de enero de 1997.

Por esos hechos y previos requerimientos de documentos e informaciones pertinentes a la actora, entre otros el envío de los documentos que acreditaran la legalización de las importaciones de las referidas declaraciones o, en su defecto, de poner a disposición de la Administración las mercancías en ellas amparadas, y de solicitudes a otras dependencias y entidades financieras, aunque nunca a la intermediaria aduanera, y luego de las correspondientes respuestas a esos requerimientos, el Jefe de la citada División, mediante requerimiento especial aduanero de 27 de septiembre de 2001 propuso sancionar a la primera en calidad de importador por la infracción prevista en el artículo 73 del decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994 y correspondiente actualmente al artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, por el monto ya mencionado, equivalente al 200% del valor de la mercancía importada.

La actora respondió a dicho requerimiento mediante memorial en el que, en síntesis, planteó que desembolsaba los dineros a una sociedad intermediaria debidamente autorizada por la DIAN; que instauró denuncia penal contra el representante legal de esa sociedad, en cuyo proceso se constituyó en parte civil; que las declaraciones de importación no las presentó directamente ya que existe un mandato legal que la obligaba a hacerlo por intermedio de una

de las SIAS, las cuales deben ser supervisadas y vigiladas por la DIAN y cuyo ejercicio es temporal previo el lleno de muchos requisitos incluidos la constitución de una póliza de seguros; que no había sido notificada de que las declaraciones hubieran sido declaradas nulas, en las cuales se liquidaron los tributos aduaneros y con base en ellas le entregaron las mercancías. Si la SIA que utilizó no hizo los pagos de dichos tributos, ésta es la responsable de los mismos, según el artículo 3 del Decreto 1909 de 1992.

En el acto acusado se concluye que con base en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999 y el Concepto 511 de 2000 y la información de que disponía indicaba que la correspondiente mercancía se encontraba en estado de ilegalidad por no haber sido cancelados los tributos aduaneros respectivos, incumpliendo así el artículo 2º del Decreto 1909 de 1992, pues las referidas declaraciones no aparecían reportadas en los sistemas SIFARO y SIAT y las entidades bancarias relacionadas con ellas informaron que no las habían recibido.

Que por ello, los fundamentos que dieron origen a la expedición del levante han desaparecido y que por lo tanto se ha cancelado dicha autorización ya que la Administración ha utilizado todos los mecanismos tendientes a la aprehensión y definición de la situación jurídica de la mercancía que se encuentra en estado de ilegalidad dentro del territorio nacional.

Que los argumentos de la actora tienden a demostrar un ilícito de terceros, mientras que las obligaciones aduaneras a que se compromete el importador no son susceptibles de traslado o traspaso a terceros, ya que el pacto o contrato privado entre el importador y la SIA no exoneran al primero de la responsabilidad a que se compromete como importador, según el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992. Aclara que el intermediario aduanero responderá civil, penal y administrativamente y del hecho de prestarse para incurrir en error a la Administración de Aduanas por su intervención en las importaciones en estudio, y deberán responder al cliente hasta por la culpa leve; pero si la falsedad en los pagos de tributos aduaneros sea o no atribuible a la intermediaria aduanera deberá ser dilucidado por una “instancia competente”.

Agrega que en relación con la responsabilidad frente a los tributos aduaneros establecida en el artículo 12 del Decreto 2532 de 1994, es claro que es de carácter administrativo y se configura cuando éstos no son cancelados en debida forma y conforme a las normas legales correspondientes, es decir que la intermediaria aduanera deje de liquidar y cancelar un mayor valor al que por norma está obligada a hacer, caso en el cual serán objeto de una sanción pecuniaria que se cobrará mediante la efectividad de la garantía constituida por la respectiva SIA para poder ejercer sus funciones; pero si le dan una destinación diferente a los dineros recibidos para ello responderán penalmente, lo que se prevé incluso en el artículo 1271 del Código de Comercio, dada la condición de mandatario con que actúan; de modo que en este caso la SIA utilizada por la actora se halla frente a una responsabilidad penal.

En consecuencia, dedujo que la actora incurrió en la falta administrativa atrás indicada, por no demostrar la legalidad de la mercancía en cuestión ni la puso a disposición de la autoridad aduanera para su aprehensión, y le impuso la sanción que le había anunciado.

2. Examen del recurso

Atendidas las razones del recurso de apelación, se observa que la cuestión principal de la instancia es la de establecer si la 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. Al efecto se han de hacer las siguientes precisiones:

2.1. Las sociedades de intermediación aduanera

La Sala, en sentencia de 29 de agosto de 1996, expediente acumulado núms. 3249, 3248, 3284, 3352, 3353 y 3354, en el cual se decidieron sendas demandas de nulidad contra el Decreto 2532 de 1994, halló la siguiente evolución de la intermediación aduanera en la legislación, a saber:

“En lo que concierne a la intermediación aduanera, objeto del decreto demandado, se observa que la Ley 79 de 1931 la regulaba, bajo la denominación de agencia aduanera por lo tanto y dada su participación en la actividad aduanera, necesariamente forma parte de la materia propia del régimen correspondiente.

En efecto, las normas pertinentes de la Ley precitada, las cuales continuaron vigentes después del Decreto 2666 de 1984, por expreso mandamiento del artículo 335 de este último, son los artículos 400 a 406, cuyo contenido es el siguiente:

— El 400 prescribe que “ nadie podrá trabajar como agente de aduana sin licencia especial expedida de conformidad con esta sección.

“La expresión agente de aduana comprende a toda persona que se entienda con la aduana en nombre y representación de terceros ”.

— La siguiente se ocupa de señalar quién y como se expide la licencia de agente de aduana (401) las condiciones o requisitos para dicha licencia (402), los requisitos del poder para actuar en representación del importador y las responsabilidades que le acarrea (403), a si como de las fianzas que debían otorgar para poder actuar (404 a 406).

Luego vino el Decreto 1467 de 1951, cuya vigencia también salvó el Decreto 2666 de 1984, en el cual trató sobre la competencia para sancionar a los agentes de aduanas y procedimientos pertinentes; decreto que, junto a los artículos de la Ley 79 de 1931 atrás comentados, fue derogado por el 1657 de 1988, que entró a reglamentar el tema, ahora bajo la denominación de intermediación aduanera, que la definió como “las intervenciones procesales efectuadas en nombre y por encargo de terceros, por importadores o exportadores, para adelantar y culminar trámites, operaciones, procesos de despacho, almacenamiento y tránsito de mercancías, ”

además precisó y amplió aspectos de tipo procedimental, requisitos o condiciones para operar como tal, controles a que quedaban sujetos, responsabilidades, sanciones de que podían ser objeto quienes lo ejercían, como aspectos esenciales del mismo.

Por último, el Decreto 1909 de 1992 en su artículo 3º tiene el intermediario como uno de los responsables de las obligaciones aduaneras, al igual que lo hacía el Decreto 2666 de 1984 en su artículo 2º, bajo la denominación de agente de aduana.”

2.2. Importancia y finalidad de la intermediación aduanera

En cuanto a la importancia y finalidad de dicha institución, en el Decreto 2532 de 1994 por el cual el Gobierno Nacional proveyó a establecer los mecanismos para ejercer la actividad aduanera, que por ello siguió al Decreto 1909 de 1992 en la reseñada evolución normativa, se observa lo siguiente:

“Artículo 1º. La Intermediación Aduanera es una actividad 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.

“La Intermediación Aduanera constituye una actividad auxiliar a la función pública aduanera, sometida a las regulaciones especiales establecidas en este Decreto y demás normas legales que se expidan.

*“Artículo 2º. Finalidad de la intermediación aduanera. La intermediación aduanera 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.*

“Artículo 3º. Sujetos. Podrán actuar ante la Dirección de Impuestos de Aduanas Nacionales, con el objeto de adelantar los procedimientos de importación, exportación o tránsito aduanero:

(...)

“c) Las Sociedades de Intermediación Aduanera: Quienes actúan en nombre propio y por encargo de los terceros a que se refieren los literales anteriores, debidamente registradas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con los requisitos que ésta señale.

“Artículo 4º Objeto Social. Las Sociedades de Intermediación Aduanera deberán prever en su Estatuto social que la persona jurídica se dedicará principalmente a la actividad de Intermediación Aduanera.

“ Igualmente estas sociedades deberán agregar a su razón o denominación social, la expresión «Social de Intermediación Aduanera» o la abreviatura «S.I.A.». (subrayas y negrillas de la Sala)

(...)

En relación con el punto, la Sala, en la precitada sentencia y atendiendo lo antes preceptuado así como los antecedentes administrativos del aludido decreto, concluyó:

“Lo procedente, en consecuencia, en virtud de las súplicas del accionante, es auscultar cuáles son los motivos, en orden a verificar la conformidad o disconformidad de lo dispuesto con los mismos.

“En el primer caso, sirven de elementos de juicio, además del contenido del decreto que es el obvio y fundamental, sus antecedentes administrativos, observándose como motivo sobresaliente para su expedición, el de hacer de la intermediación aduanera un instrumento al servicio de los negocios de comercio exterior, pero esencialmente del Gobierno, para el cabal cumplimiento de sus labores, en relación tales negocios, como se enuncia en el documento que bajo el título Plan de Lucha contra el Contrabando allegó el

Ministerio de Hacienda, como antecedente administrativo del decreto.
(Folio 92). Tal motivo ha de calificarse como de política comercial.
(subraya y destaca la Sala)

“Además, incorporada su regulación como instrumento del referido plan, de suyo pasa a obedecer a las razones del mismo, que igualmente son de política comercial, en cuanto que con él se busca atacar “uno de los más serios problemas para la estructura productiva del país”. (folio 84), ya que hablar de política comercial es hablar de política económica, que comprende tanto la producción en todos sus niveles, como la comercialización propiamente dicha.

“En concordancia con lo anterior, el articulado del decreto visto globalmente no se aparta de tal propósito, tanto que desde el artículo primero así se recoge, al definir la intermediación aduanera como «una actividad 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».

2.3. Responsabilidades de las sociedades de intermediación aduanera

En cuanto a las responsabilidades que les corresponde en el desarrollo de su actividad, se tiene que el decreto en mención establece:

“Artículo 11. Responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera. De acuerdo con las normas legales correspondientes, las Sociedades de Intermediación Aduanera responderán frente a sus clientes hasta por culpa leve en el ejercicio de sus funciones. Lo anterior sin perjuicio de que se acuerde entre la Sociedad y su cliente mayores responsabilidades.

“Artículo 12. Responsabilidad frente a los tributos aduaneros. Las Sociedades de Intermediación Aduanera serán responsables administrativamente por el pago de tributos aduaneros cuando estos 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.

En ese orden, la Sección Cuarta de la Corporación, en sentencia de 29 de 1996, radicación número 8020, de dicha normatividad dedujo:

“...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 no es nueva, tiene sus antecedentes en el artículo 2155 del Código Civil que dispone:

“El mandatario responde hasta de la culpa leve en el cumplimiento de su encargo...”.

Y en el artículo 572 - 1 del Estatuto Tributario, aplicable a los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, que dispone:

“Apoderados generales y mandatarios especiales. *Se entiende que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados. En este caso se requiere poder otorgado mediante escritura pública.*

“Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende sin perjuicio de la firma del revisor fiscal o contador, cuando exista la obligación de ella.

“Los apoderados generales y los mandatarios especiales serán solidariamente responsables por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente.

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. (subraya la Sala)

2.4. Análisis del caso en concreto

Consta en autos que las declaraciones de importación fueron diligenciadas, tramitadas y pagadas por INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA, al igual que el levante, y así se acepta en el acto enjuiciado; de modo que aquella fue quien actuó en lugar de la actora en dichos diligenciamientos. Todas aparecen con sello de recibido en bancos, con pago, y el sello de entrega de la mercancía del depósito aduanero. La actora allegó al expediente administrativo copia de ellas, acompañadas de la factura de cobro por los servicios de intermediación, en las que se relacionan la guía de la correspondiente declaración, los derechos aduaneros, los montos dados a la intermediaria anticipadamente para el pago de éstos. Igualmente aportó fotocopia de varios cheques girados a la intermediaria para cubrir tales derechos y una relación de todos, tal como se precisa en el siguiente cuadro:

NUMERO O STICKER	VALOR IMPUESTO	GUIA	NUMERO FACTURA Y FECHA	ANTIC A INTERMED. RELAC. EN FACT DE ESTA	* CHEQUE No.	VALOR DEL CHEQUE	FECHA CHEQUE	BANCO	COMP RO. EGRES O	FOLIO S
4066	11.279.817	009786 00	00153 Feb. 17/97	11.680.000						70,71 Tomo 2, Exp.Adt
0166	7.856.704	387909	0155 Feb. 17/97	8.200.351						465 a 473
9971	539.799	65226	00156 Feb. 12/97	658.000						475, 472
2894	18.249.795	5745	01530 Nov. 19/97	22.920.000	37236	22.920.000	Nov. 12 de 1997	Unión Colombi ano	1289	130,132 ,133, 134,135 Tomo 2, Exp.Adt
2911	5.504.953				37243	2.458.539	Dic. 05 de 1997			
4203	7.368.901	4710	01694		37245	8.100.000	Dic. 09 de	Unión		116

			<i>Dic. 13 /97</i>	8.100.000			1997	Colombiano	1335	Tomo 2, Exp.Adt
4210	389.550									
4346	21.946.468	5804	01716 <i>Dic. 13 /97</i>	22.500.000	196838	24.350.000	Feb. 15 de 1999	Unión Colombiano		149,150 Tomo 2, Exp.Adt
5560	2.200.352				943867	1.500.000	Oct. 15 de 1998	B. Unión Colombiano		
5553	2.200.352				641187	1.400.000	Oct. 15 de 1998	Sudameri		
5553	2.200.352	392931	.4777 <i>Oct. 27 /90</i>	12.400.000	509775	9.500.000	Oct. 15 de 1997	Anglo	1664, 1662, 1663	171 a 178 Tomo 2, Exp.Adt
5553	9.642.672				283710	100.735	Nov. 26 de 1998	Unión Colombiano		
6014	18.347.989	371012	5135 <i>Nov. 11 /98</i>	19.600.000	943933 Folio 481	19.600.000	Nov. 06 de 1998	Unión Colombiano		227 Tomo 2, Exp.Adt
627-2 folio 445	23.074.875	373763	6237 <i>Mar. 1 /99 Folio 434</i>	24.350.000	731649	22.500.000	Dic. 10 de 1997	Sudameri		445, 434
658-0 folio 188	17.824.679									188, 209, 159
659-8 folio 209	6.783.474	374832	6566 <i>Mar. 26 /99 Folio 159</i>	26.690.000	196845	26.690.000	Mar. 16 de 1999	Sudameri		
768-2	5.450.977	378241	8387 <i>Jul. 21 /99</i>	5.900.000	502928	5.900.000	Jul. 14 de 1999	Sudameri	001975 Folio 200	200 Tomo 2, Exp.Adt

*) Los Cheques obran a folios 481 a 498

Con lo anterior se desvirtúa la apreciación del a quo en cuanto a lo que considera falta de correspondencia de algunos cheques con los que aparecen anotados en algunas de las declaraciones o que no está probado el egreso de la actora en relación con algunas de ellas, pues el pago lo hacía la intermediaria, para lo cual utilizaba los dineros que anticipadamente le entregaba la importadora, sobre cuyo uso le daba cuenta en las respectivas facturas de cobro de los servicios aduaneros que le prestaba a ésta, de allí que se observe que en varios casos se giraron varios cheques para una misma importación, o una sola factura para varias declaraciones.

Por lo tanto, las facturas libradas por la misma sociedad intermediaria, dan cuenta de que ésta recibió de la importadora los dineros destinados al pago

de las declaraciones en mención, cuyas guías aparecen relacionadas en esas facturas, lo cual permite establecer la conexión de éstas con dichas declaraciones. A las facturas se suman como elemento de convicción a favor de la actora, los cheques girados por ella como anticipo para el pago de los derechos aduaneros que llegaran a causarse por las mismas, y varios comprobantes de egreso en los que éstos aparecen relacionados.

Quiere decir que la actora puso en manos de la intermediaria aduanera 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 caso es menester distinguir 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 que por su intervención tiene toda sociedad de intermediación aduanera, según el artículo 12 del Decreto 2532 de 1994, de la cual se destaca la de efectuar en debida forma el pago de los tributos aduaneros que le encarga el importador, la cual puede generar faltas administrativas aduaneras y la consiguiente sanción administrativa, e incluso la de tener que responder también - con cargo a la póliza de garantía que debe constituir - por el pago de los tributos cuyos dineros hubiere recibido del importador, según lo señaló la Sala¹; 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.

En ese sentido, se está ante obligaciones o responsabilidades personales, esto es, por razones de la intervención de la persona o sujeto aduanero en el

¹ La Sala, en sentencia de 25 de enero de 2001, expediente núm.6034, consejero ponente doctor Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, precisó: *"De manera pues que si, de acuerdo con lo previsto en los actos acusados, en el evento sub lite había lugar a pagar una suma de dinero superior a la que se pagó en virtud de la Declaración de Importación cuestionada, por concepto de tributos aduaneros, los mismos deben ser sufragados por el importador o propietario de la mercancía, que es quien tiene la obligación legal de pagarlos de su propio pecunio, a menos que se demuestre que al intermediario aduanero se le entregaron los dineros para responder por una cuantía superior, en caso de liquidación adicional, lo que podría dar lugar a la aplicación del parágrafo 1º del artículo 10º del Decreto 2339 de 1996, que autoriza a la DIAN para cobrar, entre otros, los tributos aduaneros, haciendo efectiva la garantía constituida por la sociedad intermediaria aduanera."* (subrayas no son del texto)

proceso de importación, según lo prevé el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992, según se precisa más adelante. De modo que 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 ese contexto, sorprende a la Sala que siendo sabedora de la intervención de la nombrada sociedad de intermediación aduanera y que la normativa es clara en cuanto al papel y fin que debe cumplir y la responsabilidad administrativa que tiene por omisiones en esa intervención, en especial, en relación con el pago de los tributos aduaneros en debida forma, la DIAN 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, y que, en últimas, no vinculó a aquella en forma alguna al procedimiento administrativo.

Asimismo, sorprende la laxitud de los controles que le correspondía ejercer sobre las actividades de la intermediaria en cuestión, e incluso del mismo levante de la mercancía, pues es inexplicable que la situación de cada declaración de importación se hubiera dado repetidamente, como que aparece en relación con quince (15) declaraciones, a lo largo de los años 1997 a 1999 en lo que a las importaciones de la actora se refiere; mucho más inexplicable cuando según se da cuenta en autos, dicha entidad cuenta con dos sistemas a los que deben ingresar tales declaraciones, como son el SIFARO y el SIAT; situación que en caso de que tales hechos constituyan irregularidades de la intermediaria aduanera indicaría una reprochable desidia y omisión de la DIAN en el cumplimiento de su función de control, inspección y vigilancia de aquella, prevista en la normativa aduanera con un especial rigor, que precisamente obedece a la importante y delicada misión que le asigna la ley, con la consecuente necesidad de ofrecerle a los importadores que utilicen sus servicios la mayor seguridad posible de sus intereses económicos puestos en manos de las mismas, amén de los intereses del propio Estado.

Llama igualmente la atención que después de 4 años de presentadas varias de las declaraciones en cuestión, como fueron las de enero de 1997, la DIAN sorprenda a la actora con un requerimiento sobre ellas para que acredite el pago de los tributos aduaneros o, en su defecto, ponga a su disposición las mercancías, siendo que la prueba de ese pago, en principio son las mismas declaraciones en cuanto aparecen presentadas con pago, y si no fue así a quien tenía que requerir para el efecto era a quien hizo tales presentaciones y el presunto pago de los tributos, y que a esas alturas muy probablemente le estaba haciendo un requerimiento de imposible satisfacción por la actora, tanto en relación con dichos pagos como de la entrega de la mercancía, ya que aparte de las declaraciones, no podía más que acreditar la entrega de los dineros a la sociedad intermediaria, y si ésta realmente no hizo el pago, se trataría entonces de una situación que se escapaba de sus manos, en tanto que era de esperarse que la mercancía ya hubiera salido de su dominio.

Hacerle a la actora tales exigencias en las circunstancias anotadas, so pena de la multa que se la anunció y finalmente se le impuso, era ni más ni menos que ponerla en un imposible jurídico, pues si de entrada la DIAN desconocía la autenticidad de las declaraciones de importación en lo concerniente a su presentación y pago de tributos aduaneros, que no fueron diligenciadas ni presentadas por ella sino por un tercero que tiene la función de ser colaborador de las autoridades aduaneras y con base en las cuales éste efectuó el levante de la mercancía, no tendría forma de escapar de dicha multa, pues nada distinto a las mismas declaraciones y los documentos de egresos con destino al Intermediario Aduanero podía presentar a la DIAN, como en efecto los presentó en fotocopia anexa a la respuesta que dio al comentado requerimiento especial, y sobre los cuales ésta no hizo consideración alguna.

Si a pesar de la documentación aportada por la actora, la DIAN concluía que hubo falsedad en las declaraciones de importación en cuanto al pago de los tributos y no evidenciara complicidad o participación de la actora en esa falsedad, lo razonable era que, en tanto importadora, a lo sumo le requiriera el

pago de los mismos, para lo cual le debía hacer el requerimiento en ese sentido.

Esa situación explica el sentimiento de impotencia que la actora manifestara en dicha respuesta al decir que *“Lo que si es triste y no tenemos como contrarrestarlo es la indefensión en que nos encontramos, puesto que no obstante nosotros haber cumplido **con todos los deberes formales y de fondo de todos y cada una de los tributos**, ya sean ADUANEROS, DE VENTAS, RENTA, RETENCIÓN EN LA FUENTE, TIMBRE, etc., olímpicamente la DIAN, a través de IMPUESTOS NACIONALES Y ADUANA, exige que seamos nosotros, los mismos perjudicados, quienes debemos responder por los tributos dejados de consignar por la sociedad **INTERMEDIARIOS ADUANEROS S.I.A. LTDA. con NIT 800.167.039-6.**”* (tomado palabra por palabra de texto original).

La multa en comento está prevista en el artículo 503, inciso primero, del Estatuto Tributaria, que a la letra dice:

“ARTICULO 503. SANCIÓN A APLICAR CUANDO NO SEA POSIBLE APREHENDER LA MERCANCÍA.

Quando no sea posible aprehender la mercancía por haber sido consumida, destruida, transformada o porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera, procederá la aplicación de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor en aduana de la misma, que se impondrá al importador o declarante, según sea el caso.”

La actora invoca como violado, entre otros, el artículo 3º del Decreto 1909 de 1992, vigente para la época de los hechos, cuyo texto es el siguiente:

“ART. 3º—Responsables de la obligación aduanera. De conformidad con las normas correspondientes, serán responsables de las obligaciones aduaneras, el importador, el propietario, o el tenedor de la mercancía; así mismo, serán responsables de las obligaciones que se deriven por

su intervención, el transportador, depositario, intermediario y el declarante.

Para efectos aduaneros, la Nación estará representada por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Aduanas Nacionales.”

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, 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, la cual es puesta en cabeza suya por el artículo 12 del Decreto 2532 de 1994, vigente para la época de los hechos, según se aprecia en su texto, el cual claramente señala que “Las sociedades de intermediación aduanera serán responsables administrativamente por el pago de tributos aduaneros cuando éstos no sean cancelados en debida forma”, al cual cabe agregar el artículo 17 de ese decreto, en cuanto dentro las “Obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera”, señala “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 en este caso es evidente que de lo que se trató fue de establecer una responsabilidad administrativa por la presunta falsedad en la declaración de importación, de allí que la medida tomada haya sido la imposición de una multa, luego en las circunstancias evidenciadas en el sub lite la intermediaria aduanera fue la que debió ser perseguida por la DIAN a fin de determinarla; sin perjuicio, claro está, del requerimiento a la importadora para el pago de los tributos que se habría dejado de cancelar.

Teniendo en cuenta que entre la demandante y la intermediaria aduanera existe un contrato de mandato, lo anteriormente expuesto igualmente encuentra soporte en el artículo 1266 del Código de Comercio, el cual reza:

“El mandatario no podrá exceder los límites de su encargo.

Los actos cumplidos más allá de dichos límites obligarán al mandatario, salvo que el mandante los ratifique.

El mandatario podrá separarse de las instrucciones, cuando circunstancias desconocidas que no puedan serle comunicadas al mandante, permitan suponer razonablemente que éste habría dado la aprobación”.

En efecto, en el presente asunto es claro y evidente que la intermediaria aduanera, en su condición de mandataria, excedió los límites de su encargo, motivo por el cual legalmente quedó obligada por los actos realizados en exceso; así mismo, nada permite suponer razonada y probatoriamente que el mandante haya ratificado o aprobado la irregular actuación de la mandataria.

También es pertinente tener presente que la DIAN ha recogido estos criterios de responsabilidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera, entre otros, en conceptos referenciados por la demandante y que inexplicablemente la demandada desconoció en los actos acusados, a saber:

“Sobre este mismo aspecto es del caso manifestar, que éste despacho mediante Concepto 147 de noviembre 26 de 1999 concluyó que cuando una Sociedad de Intermediación Aduanera en cumplimiento del mandato conferido por un importador, omite la presentación de la declaración de importación y el pago de los tributos aduaneros ante la entidad recaudadora, obteniendo el levante con documentos presumiblemente falsos, cuya mercancía relacionada no puede ser aprehendida por haber sido consumida, es viable imponerle como sanción aquellas propias a

la autorización para desarrollar actividades de intermediación aduanera, concurrentemente con las que se generen por las faltas administrativas al régimen de aduanas en la importación de mercancías. (se subraya)

(...)

“De la anterior norma se establece que la responsabilidad solidaria se genera frente a los responsables de la infracción de contrabando, no pudiendo generarse por ello, frente al importador de buena fe que no hubiere participado en la comisión del acto o hecho ilegal, por no ser responsable de dicha infracción.

(...)

“Ahora bien, con la expedición de la Ley 488 de 1998 se estableció una mayor responsabilidad en cabeza de las mencionadas sociedades, toda vez que previó en su artículo 68 inciso 4º, lo siguiente:

“...Las Sociedades de Intermediación Aduanera y los Almacenes Generales de Depósito responderán directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados.” (se subraya).

(...)

“De lo expuesto se concluye que, frente a la situación de mercancía respecto de cual no se pagaron los tributos aduaneros, por hechos atribuibles a la SIA, la cual el obtuvo el levante de la mercancía con documentos presumiblemente falsos, mercancía que no puede ser aprehendida por haber sido consumida, la autoridad aduanera debe adelantar la investigación e imponer la sanción del 200% de que trata el artículo 12 del Decreto 1800 de 1994 contra la SIA en su calidad de declarante, la cual debe responder directamente por sus actuaciones como

intermediario aduanero”.(Conceptos Nos. 211 de 2000 y 247ª de 2001. Fols. 124 a 129. Cuaderno 3).

Así las cosas, resulta violado el citado artículo 3º del Decreto 1909 de 1992 por cuanto la demandada sancionó a quien no realizó la conducta infractora y, por contera, del mismo decreto también resultaron vulnerados los siguientes artículos:

- El 4, en cuanto establece que las obligaciones aduaneras son personales, que en este caso era la de acreditar el pago en debida forma de los tributos aduaneros que le había encargado la actora, y que por lo mismo estaba en cabeza de la intermediaria;

- 64, en tanto consagra el “Principio de justicia”, en el sentido de que *“Los funcionarios aduaneros con atribuciones y deberes que cumplir en relación con las facultades de fiscalización y control deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades, que son servidores públicos, que la aplicación de las disposiciones aduaneras deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y tener en cuenta que el Estado no aspirará a que el usuario aduanero se le exija más que aquello que la misma ley pretende, y que el ejercicio de la labor de investigación y control tiene como objetivo detectar la introducción de mercancías sin el cumplimiento de las normas aduaneras, con prevalencia sobre la realización de trámites meramente formales”*, y en el sublite está patente la desatención de ese principio en la medida en que de manera injusta y sin razonabilidad alguna se hace recaer en la actora una responsabilidad administrativa ajena, con unas consecuencias gravosas que se agregan al perjuicio que ya de por sí le generaría el uso distinto que la intermediaria aduanera le habría dado a los dineros que le confió para el pago de esos tributos; confianza que incluso está sustentada en la creación legal, la rigurosa regulación y vigilancia que prevé la ley y la autorización oficial dadas respecto de dicha sociedad de intermediación aduanera, y en relación con la cual la DIAN omitió toda actuación pese a la gravedad de los hechos.

- Y 67, que establece el principio de independencia de procesos, en cuanto señala que *“Cuando una infracción a las normas aduaneras se realice mediante la utilización de documentos falsos, empleando maniobras fraudulentas o engañosas u otros hechos que tipifiquen delito por sí solos o se realice en concurso con otros hechos punibles, se aplicarán las sanciones administrativas que procedan, sin perjuicio de las investigaciones penales que corresponda adelantar”*, lo que confirma lo atrás expuesto en el sentido de que el objeto del diligenciamiento administrativo debió ser el de establecer las responsabilidades administrativas por las presuntas maniobras fraudulentas o engañosas que reflejan las pruebas recaudadas en dicho diligenciamiento, y que muestran a la intermediaria aduanera como su posible autora, sin que se observe en su ejecución alguna participación de la demandante, sino que, como ésta lo aduce, es quien resultaría víctima de tales maniobras.

En esas condiciones, el procedimiento administrativo se encaminó inadecuadamente respecto del sujeto pasivo y no es claro con relación al objeto, ya que no se puede establecer si lo que perseguía era verificar la ocurrencia de maniobras fraudulentas en cuanto al pago de los tributos de las declaraciones de importación indicadas y sancionarlas; o definir la situación jurídica de la mercancía, o hacer efectivo el pago de los tributos, ya que no toma decisión o sanción alguna por esas presuntas maniobras, sino por una situación posterior y externa a ellas en que la DIAN puso a la actora de manera irremediable o insuperable; de modo que en últimas no sanciona aquellas, pese a que fueron las que le dieron origen a dicho procedimiento, sino la situación que por las mismas la DIAN le creó a la actora, sin que previamente y con base en la demostración de la falsedad cometida por la intermediaria aduanera en el pago de los tributos aduaneros y condigna sanción administrativa a ella, hubiera requerido a ambas, dada la solidaridad frente al tributo, para que procedieran a efectuar realmente el pago.

En otras palabras, el procedimiento debió encaminarse a verificar la realidad de las maniobras fraudulentas en comento y a sancionar administrativamente a sus responsables, y una vez así establecida la real falta de pago de los

tributos, en cuanto concierne a la actora, requerirla para que subsanara esa falta del pago; pero sucede que pese a que siendo tales maniobras la principal causa o motivo de los actos acusados y en éstos se dan como ciertas, no se establece responsabilidad alguna ni se impone sanción por ellas, pero con pretexto de las mismas sí se sanciona a la actora sin que se establezca su responsabilidad en su ocurrencia, de allí que esa decisión amerite ser anulada.

De esa manera, también por contera, se viola el debido proceso, en perjuicio de la actora, quien no contó con un procedimiento administrativo claro y univocó y resulta sancionada, realmente, por hechos que ni si quiera se le endilgaron, los cuales, incluso se hicieron de lado para sancionarla por una situación en que involuntariamente resultó inmersa, llevada, como se dijo por la confianza legítima que puso en una institución que por su régimen y la connotación de colaboradora con el Estado en el procedimiento aduanero, estaba llamada a darle todas las garantías necesarias para el cabal cumplimiento de sus deberes y obligaciones aduaneras en las importaciones cuya legalización le encomendó.

Por lo anterior es claro que los cargos tienen vocación de prosperar, de allí que la sentencia apelada se deba revocar para, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda, como en efecto se hará en la parte resolutive de esta providencia.

Sin embargo, conviene poner de presente que lo anterior no exime a la Intermediaria Aduanera del deber que tiene de responder por los hechos comentados y los derechos aduaneros en mención, lo cual significa que es imperioso 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, y así se ordenará en la parte resolutive de esta providencia.

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,

F A L L A :

Primero. REVOCASE la sentencia de 28 de abril de 2004 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual niega las pretensiones de la demanda y, en su lugar, **DECLARASE** la nulidad de las Resoluciones núms. 03- 064-000-668-26628 de 28 de noviembre de 2001, por la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá le impuso una multa de MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y TRES MIL MILLONES SEISCIENTOS CINCO MIL QUINIENTOS CUARENTA PESOS (\$1.433.605.540.00), y 03- 072-193-601-0190 de 13 de marzo de 2002 expedida por la División Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, mediante la cual decidió el recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar la primera.

Segundo.- DECLARASE, a título de restablecimiento del derecho, que la actora no le adeuda ni debe pagar suma alguna a la NACION-DIAN por concepto de dicha multa.

Tercero.- ORDÉNASE a la **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN** adelantar y promover las actuaciones y acciones pertinentes con el fin de establecer las responsabilidades que le puedan corresponder a la Sociedad de Intermediación Aduanera INTERMEDIARIOS ADUANEROS SIA LTDA. por los hechos que sirvieron de fundamento al acto administrativo aquí anulado, y procurar de esa sociedad el pago de los derechos aduaneros cuyos dineros recibió de la actora y dejó de efectuar según da cuenta la entidad aduanera demandada.

Cuarto.- RECONÓCESE al abogado **HECTOR JULIO CASTELBLANCO PARRA** como apoderado judicial de la **UAE - Dirección de Impuestos y**

Aduanas Nacionales - DIAN, en los términos y para los fines del poder conferido que obra a folio 7 de este cuaderno.

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

Cópiese, notifíquese, publíquese y cúmplase.

La anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en su sesión de 19 de julio de 2007.

MARTHA SOFÍA SANZ TOBÓN
Presidenta

CAMILO ARCINIEGAS ANDRADE
Salva voto

RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO