

INFRACCION AL REGIMEN CAMBIARIO – Apelación adhesiva

La apelación adhesiva está instituida como una oportunidad adicional y excepcional para que la parte, a la cual le resulte desfavorable la sentencia, pueda impugnarla por fuera del término legalmente previsto de ordinario para interponer dicho recurso, claro está, que en unas condiciones más rigurosas desde el punto de vista formal o procedimental, como quiera que tal impugnación queda supeditada al trámite de la apelación principal. Esta modalidad de apelación, debe puntualizarse, tiene como presupuesto para su procedencia que la providencia que es objeto del recurso de apelación sea adversa a la parte que adhiere a dicha impugnación. En efecto, si la providencia le es favorable, no existirá ningún interés jurídico para recurrirla, bien sea de manera principal o en forma adhesiva. Y es que lo que legitima a la parte para formular la apelación en forma adhesiva no es, como lo señala Fiduciaria Popular S.A., que le desfavorezca el hecho de que en la segunda instancia no se estudien todos los cargos de la demanda, sino que la sentencia apelada (oportunamente y de manera principal) le sea desfavorable. En el presente asunto, encuentra la Sala que no es procedente la apelación adhesiva formulada por la parte actora, ya que el fallo de primera instancia -que si bien fue apelado por la contraparte- no le fue desfavorable a sus intereses, pues, el Tribunal accedió a las pretensiones que ésta formuló en la demanda, declarando en efecto la nulidad de los actos administrativos objeto de censura y ordenando el consecuente restablecimiento del derecho. Ahora bien, no es acertado el argumento que se expone con miras a señalar la procedencia de la apelación adhesiva, consistente en que si ésta no se hubiere formulado no sería posible el estudio de los cargos de la demanda que el a quo no examinó, por cuanto que, si se encuentra no probado el cargo que el juez de primer grado estimó, es deber del juez efectuar el análisis de los demás motivos de censura descartados ante la prosperidad del mismo, atendiendo al principio de congruencia de la sentencia consagrado en el artículo 170 del C.C.A.

SANCION POR INFRACCION CAMBIARIA / FIDUCIA MERCANTIL – Derecho de defensa

La Sala confirmará la sentencia apelada, en consideración a que, tal como lo reconoce la misma entidad demandada, la sociedad demandante, Fiduciaria Popular S.A., es la administradora del patrimonio autónomo titular de la cuenta de compensación especial por cuya utilización se impuso la sanción cambiaria, y por mandato legal, tiene la personería de dicho patrimonio, debiendo entonces actuar en nombre de éste para todos los efectos administrativos o judiciales. En consecuencia, como se impuso la sanción por la infracción cambiaria sin que en la respectiva actuación administrativa se vinculara formalmente a la Fiduciaria Popular S.A., en esa precisa condición, siendo deber de la Administración hacerlo, es evidente que se vulneró el derecho de defensa de la parte actora, pues ésta no tuvo la posibilidad de que sus argumentos de defensa fueran escuchados. En efecto, aunque en el recurso de apelación la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señala que el patrimonio autónomo si bien es sujeto de derechos y obligaciones no constituye una persona jurídica, y que por ende debe ser representado por el fiduciario, como administrador del mismo, según lo dispuesto en el artículo 1234 del Código de Comercio y en el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006, se advierte que en la actuación administrativa no dio aplicación a esta normativa, impidiendo que la demandante ejerciera la representación que en derecho le correspondía como vocera del patrimonio autónomo titular de la cuenta de compensación especial por cuya utilización se inició la actuación administrativa sancionatoria. Al respecto debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1226 del Código de Comercio, la fiducia mercantil es un

negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario. Son deberes indelegables del fiduciario, además de los previstos en el acto constitutivo, entre otros, realizar diligentemente todos los actos necesarios para la consecución de la finalidad de la fiducia, mantener los bienes objeto de la fiducia separados de los suyos y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y llevar la personería para la protección y defensa de los bienes fideicomitados contra actos de terceros, del beneficiario y aún del mismo constituyente (art. 1234). En efecto, teniendo la entidad que adelanta el proceso sancionatorio el deber de identificar adecuadamente al presunto infractor y conociendo además que la ley dispone que los patrimonios autónomos deben actuar por intermedio de su representante, debió vincular al mismo precisamente a éste, lo cual no hizo, pues si se observan los actos acusados se advierte que en ningún momento se precisa en ellos que el sujeto que finalmente sancionó sea la sociedad fiduciaria administradora (que no lo es en todo caso) del Patrimonio Autónomo Ecopetrol, quien figuraba como titular de la cuenta corriente especial de compensación cuyo manejo dio origen al procedimiento administrativo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION PRIMERA

Consejero ponente: MARCO ANTONIO VELILLA MORENO (E)

Bogotá, D. C. nueve (9) de agosto de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-24-000-2007-00488-01

Actor: FIDUCIARIA POPULAR S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN –

Referencia: APELACION SENTENCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia proferida el 8 de octubre de 2009 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual: i) se declaró la nulidad de las resoluciones 0174 de 31 de enero de 2007, expedida por el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá y 000876 de 25 de julio de 2007, proferida por la Jefe de la División Jurídica Aduanera, mediante las cuales, en su orden, se impone a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. una multa por infracciones al régimen cambiario, y se rechaza por falta de legitimación el recurso de reposición interpuesto contra esa decisión por la sociedad Fiduciaria Popular S.A. y, ii) a título de restablecimiento del derecho, se

ordenó a dicha entidad abstenerse de cobrar a la parte actora el valor de dicha sanción.

I.- ANTECEDENTES

I.1 Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que consagra el artículo 85 del C.C.A., la sociedad FIDUCIARIA POPULAR S.A. demandó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca a la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, con el objeto de que se accediera a las siguientes:

1.1 Pretensiones

Que se declare la nulidad integral de la actuación administrativa conformada por la Resolución núm. 0174 de 31 de enero de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, “Por la cual se impone una sanción cambiaria por indebido manejo de la cuenta corriente de compensación”, y la Resolución núm. 000876 de julio 25 de 2007 de la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, por la cual se rechazó el recurso de reposición interpuesto contra la resolución sancionatoria.

Que a título de restablecimiento del derecho se declare inexistente la obligación de pagar suma alguna por concepto de la multa impuesta mediante los actos acusados.

1.2 Los hechos

Refiere la demandante que el 30 de noviembre de 2005, la División de Control de Cambios de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, expidió un acto de formulación de cargos por posible infracción cambiaria contra la “Sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.”, identificada en dicho acto con el NIT 830.053.691-8, acto que fue enviado a la dirección de la sociedad Fiduciaria Popular S.A. para efectos de su notificación.

La formulación de cargos recayó frente la presunta infracción en el manejo de unas operaciones a través de la cuenta de compensación especial del fideicomiso Patrimonio Autónomo Pensiones Ecopetrol, que es administrado por la demandante, Fiduciaria Popular S.A, con NIT 800.141.235-0, según consta en el contrato de constitución de patrimonio autónomo realizado entre Lloyds Trust S.A. y Ecopetrol y en la cesión que del mismo realizó Lloyds Trust S.A. a Fiduciaria Popular S.A.

Ante la mencionada formulación de cargos, Fiduciaria Popular S.A., como sociedad administradora del fideicomiso cuyas operaciones se investigaban, presentó un escrito de descargos el 6 de febrero de 2006, en el cual le manifestó a esa administración la imposibilidad de formular cargos a la supuesta sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., pues dicha sociedad no tenía vinculación alguna con la sociedad Fiduciaria Popular S.A., administradora del fideicomiso.

Mediante la Resolución núm. 0174 de la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas, esta entidad decidió imponer una sanción cambiaria a la supuesta sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., a pesar de que con ocasión de los descargos, se había manifestado a la demandada que no era posible sancionar a dicha sociedad por no tener ninguna relación con el asunto investigado. Se precisó en este acto que fue a dicha sociedad a quien se le levantaron los cargos y que al no haber existido descargosera procedente imponer la sanción, e igualmente que la sociedad FIDUCIARIA POPULAR S.A., no era la investigada y por ende no tenía legitimación para actuar ni para que le fueran atendidos o estudiados los descargos presentados. En la parte resolutive decide imponer “a la sociedad PATRIMONIOS AUTÓNOMOS FIDUCIARIA POPULAR S.A., con NIT 830.053.691'8”, una multa por la suma de \$305.730.915 por una supuesta utilización indebida de una cuenta de compensación para operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario. La resolución fue enviada a la dirección de la Fiduciaria Popular S.A. para su notificación.

Por lo anterior, la FIDUCIARIA POPULAR S.A. presentó oportunamente el recurso de reposición ante la División Jurídica de la DIAN, en el cual alegó que dicha entidad no podía sancionar a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., puesto que los patrimonios autónomos deben estar representados

legalmente por las sociedades que los administran, es decir, que no se podía adelantar una actuación contra esa supuesta sociedad, cuando el fideicomiso Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular, como titular de la cuenta investigada, debía estar representado por su sociedad administradora, esto es, Fiduciaria Popular S.A.

En el recurso se puso de presente que la actuación era ilegal por la manifiesta violación al derecho de defensa, puesto que la sociedad como administradora del fideicomiso titular de la cuenta, era la persona jurídica legalmente capaz y habilitada para presentar los descargos en la investigación cambiaria, los cuales fueron desconocidos por la DIAN.

Mediante la Resolución núm. 000876 de julio 25 de 2007 la Jefe de la División Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá rechazó el recurso de reposición, por falta de legitimación, sin que la demandante, como sociedad administradora del fideicomiso cuyas operaciones se investigaban, hubiera tenido una sola oportunidad para ser atendida durante la vía gubernativa, a fin de exponer sus razones de defensa y demostrar que esas operaciones se ajustaron a las normas del régimen cambiario.

1.3 Normas violadas y concepto de la violación.

Se indican como infringidos los artículos 29 de la Constitución Política; 1234, numeral 4 del Código de Comercio; 1º inciso 3 del Decreto Reglamentario 1049 de 2006; 35 y 59 del C.C.A.; 55 y 79, parágrafo 5, de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República; y 1º literal r) del Decreto 1074 de 1999, por razones que se concretan en los siguientes cargos¹:

1º. Violación al derecho de defensa

Precisó la Sociedad accionante que la actuación administrativa demandada se constituye en una violación al derecho de defensa, puesto que en la vía gubernativa se desatendió y rechazó toda posibilidad de defensa a Fiduciaria Popular S.A., como sociedad legalmente capaz para representar los intereses del patrimonio autónomo cuyas operaciones cambiarias se investigaban. La

¹ Del primero al cuarto, según se expresa en la demanda, constituyen argumentos de orden procesal para que se declare la nulidad de los actos acusados. Los restantes, esto es, del quinto al octavo, constituyen razones de fondo y son propuestos como subsidiarios.

Administración no atendió la respuesta al pliego de cargos, y a su vez rechazó el recurso de reposición interpuesto por la Fiduciaria, representante de los Patrimonios Autónomos que administra.

Resaltó que la Administración no tuvo en cuenta que el verdadero y único sujeto de derechos y obligaciones y ente con personería jurídica es Fiduciaria Popular S.A., entidad administradora de varios patrimonios autónomos, en calidad de fiduciaria, como se puso de presente en la vía gubernativa; y que a pesar de que la DIAN tuvo la oportunidad de corregir su actuación y dirigirla hacia el verdadero sujeto, en lugar de ello persistió en su error dando lugar a actos nulos por impedir el ejercicio del derecho de defensa.

Señaló que la DIAN no podía pretender que al formular cargos a un NIT², el cual se tramitó en cumplimiento del artículo 102 del Estatuto Tributario, se estuviera adelantando la actuación en contra de un sujeto de derechos, puesto que Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., en su calidad de fideicomiso, no podía presentar legalmente una defensa durante la vía gubernativa.

2º. Nulidad por indebida identificación del sujeto

Afirmó, como complemento de lo anterior, que la actuación demandada no solo violó el derecho de defensa al no reconocer al sujeto que debía representar la defensa de los intereses del fideicomiso, sino que con esa grave omisión vició de nulidad los actos demandados por no identificar debidamente al sujeto investigado, pues, tanto el pliego de cargos como la resolución sancionatoria se expidieron en contra de la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., pese a que este nombre no corresponde al titular de la cuenta de compensación que origina la sanción cambiaria, que es "*Patrimonio Autónomo Pensiones Ecopetrol – Fiduciaria*", como tampoco al nombre de la entidad administradora del fondo, que es Fiduciaria Popular S.A.

Indicó, así mismo, que el NIT que los actos acusados señalan _____ como correspondiente a la "sociedad" objeto de sanción es el núm. 830.053.691-8, y que

² En el capítulo de la demanda relativo al agotamiento de la vía gubernativa, explicó la demandante que la denominación "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A." no corresponde a una entidad, ni a una persona jurídica, ni a un patrimonio autónomo específico, sino que "simplemente corresponde a un NIT asignado por la DIAN para efectos del cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria, en forma global, de todos los patrimonios autónomos que administra la Fiduciaria", y que "la personería y representación de cada uno de los patrimonios autónomos la lleva Fiduciaria Popular S.A." (fl. 9 del cuaderno principal)

el mismo fue otorgado por la DIAN para todos los patrimonios autónomos que administra Fiduciaria Popular S.A. con la finalidad de cumplir con lo dispuesto por el numeral 5 del artículo 102 del Estatuto Tributario, pero en ningún caso constituye a los patrimonios autónomos en sujetos de derechos y obligaciones. Prueba de que no existe registrada ninguna sociedad bajo la denominación Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., es el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, el cual se anexa.

Destacó que el hecho de que en la casilla 24 del RUT se haya registrado que "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A." es una persona jurídica, no convierte a esos patrimonios autónomos en personas jurídicas, y aclaró que esa clasificación se hizo por expresa instrucción del sistema de inscripción y actualización del RUT, que señala que para el caso de comunidades organizadas, consorcios, uniones temporales o fideicomisos, entre otros, se debe elegir la opción de persona jurídica para completar esa casilla.

Estimó que en este caso no existe una sociedad a quien se le pudiera ejecutar una sanción, ya que los patrimonios autónomos no son personas jurídicas susceptibles de ser sancionadas ni demandadas judicialmente.

3º. Violación del artículo 1234 del Código de Comercio

Alegó que el responsable de las sanciones cambiarias no es cada uno de los patrimonios autónomos, ni mucho menos el conjunto de patrimonios, sino única y exclusivamente la fiduciaria, tal como lo establece el Código de Comercio cuando señala en cabeza del fiduciario la obligación de administrar los bienes objeto de la fiducia, y excluye los bienes fideicomitidos de la prenda general de los acreedores del fiduciario y los separa del resto del activo fiduciario (artículos 1226, 1227 y 1233).

Señaló, en ese orden, que la representación legal de los patrimonios autónomos constituidos en virtud del contrato de fiducia la ejerce la fiduciaria, en este caso la Fiduciaria Popular S.A., NIT 800.141.235-0, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1234 del C.Co. y 1º del Decreto Reglamentario 1049 de 2006.

Anotó que el contrato de constitución del patrimonio autónomo realizado entre Lloyds Trust S.A. y Ecopetrol, que luego fue cedido por la primera a la Fiduciaria

Popular S.A., estableció en la cláusula sexta que la administradora ejerce la representación legal y judicial del patrimonio autónomo.

Expresó que la ley colombiana ha sido clara en establecer que para la figura de patrimonios autónomos, es la fiduciaria la que ejerce la representación legal ante terceros, y que en este caso los actos demandados no se dirigieron contra la persona jurídica que legalmente ejerce la representación de los patrimonios autónomos que administra. Al respecto refiere la sentencia de 3 de agosto de 2005, M.P: Silvio Trejos, Exp. 1909.

4º. Violación del artículo 55 de la Resolución 8 de 2000

Aseveró que los únicos sujetos autorizados para tener cuentas corrientes de compensación en el exterior son, de conformidad con esta norma, quienes tengan la calidad de residentes en el país, concepto que incluye a las personas naturales y jurídicas, mas no a entes sin personería como podrían ser los patrimonios autónomos.

Resaltó que si el titular de la cuenta de compensación no es la supuesta e inexistente sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. -en la medida en que no existe ninguna sociedad legalmente constituida con ese nombre-, no podía ser titular de una cuenta de compensación en el exterior, ni tener calidad de infractor, ni ser objeto de sanciones.

Añadió que la sociedad administradora de los fideicomisos está facultada legalmente para abrir y registrar una cuenta de compensación en el exterior a nombre de esos fideicomisos, pero es esta sociedad la titular de los derechos y obligaciones de la cuenta, pues los fideicomisos no son entes con personería jurídica que puedan ser tenidos como residentes para efectos cambiarios.

5º. Violación del artículo 59 del C.C.A. por indebida aplicación de la Circular Reglamentaria Externa 83 de 2004 del Banco de la República

Afirmó que la Administración no podía válida ni legalmente fundamentar los actos demandados en la posible infracción a la citada Circular Reglamentaria, toda vez que la misma no es una norma con fuerza de ley que pertenezca al régimen

cambiario, del cual solo hacen parte aquellas normas expedidas por los órganos facultados para regularlo.

Señaló, que de conformidad con los artículos 150 num. 19 y 371 de la Constitución Política y 16 de la Ley 31 de 1992, corresponde a la Junta Directiva del Banco de la República regular el régimen cambiario y de esta manera establecer los derechos y obligaciones de los residentes en la realización de operaciones en moneda extranjera, y que la Circular Reglamentaria DCIN-83 no es una normatividad expedida por la Junta Directiva de aquél en ejercicio de su facultad constitucional y legal de regular el régimen cambiario, de tal suerte que no es una norma que pertenezca al régimen cambiario, y de la cual se puedan derivar derechos y obligaciones particulares a los sujetos que realicen operaciones de cambio. Por ende, no puede ser tomada como fundamento legal para derivar sanciones por violación al régimen cambiario.

En estos términos, la Administración no podía fundamentar la resolución sancionatoria en la violación del numeral 8.6.2 de la Circular 83 por cuanto no tiene fuerza de ley y deriva en indebida motivación del acto, que lo hace nulo.

6°. Ausencia de infracción cambiaria en el manejo de la cuenta de compensación especial

Manifestó que los actos acusados fundamentaron la sanción en la violación al parágrafo 5° del artículo 79 de la Resolución 8 de 2000 de la JDDBR y al numeral 8.6.2 de la Circular Reglamentaria Externa 83 del Banco de la República, pero, como antes se precisó, la Administración no podía tomar legalmente como sustento de su decisión dicha circular, puesto que esa regulación no ha sido expedida por una autoridad competente para fijar el régimen cambiario.

Explicó que el artículo 79 de la Resolución 8 de 2000 -el cual sí constituye una norma del régimen cambiario- no fue desatendido en modo alguno, en la medida en que el mismo establece que los recursos de las cuentas especiales sólo pueden utilizarse para realizar operaciones obligatoriamente canalizables, pero no hace referencia a los ingresos que exclusivamente pueden llegar a esas cuentas, es decir, no existe en esa regulación norma alguna que limite el ingreso a esas cuentas de sumas por operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario.

Indicó que la prohibición de tener ingresos por operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario fue introducida por la Circular Reglamentaria 83, sin tener competencia para el efecto, cuando señaló que “la cuenta corriente de compensación que se utilice para estos propósitos, deberá ser constituida especialmente con tal fin, en instituciones financieras del exterior y sus ingresos únicamente podrán provenir del pago de obligaciones entre residentes”.

Precisó que la norma superior no limitó de manera expresa que esas cuentas especiales sólo pueden tener como ingresos los pagos de las obligaciones entre residentes, como sí lo hace la circular reglamentaria.

7°. Indebida aplicación del régimen sancionatorio cambiario de la DIAN

Señaló que los actos acusados basan el cálculo de la sanción impuesta en el artículo 1 literal r) del Decreto 1074 de 1999, norma cuyos supuestos no pueden ser aplicados al caso que nos ocupa.

Argumentó que como la norma supuestamente desatendida es el parágrafo 5 del artículo 79 de la Resolución 8 de 2000, en la cual no hay expresión alguna que limite de manera exclusiva los ingresos de las cuentas especiales a los pagos de obligaciones entre residentes, en realidad no hay disposición alguna que haya sido desatendida y, en consecuencia, no es procedente fundamentar una sanción en el artículo 1 literal r) del Decreto 1074 de 1999, toda vez que éste claramente condiciona la sanción a la existencia de una infracción al régimen cambiario.

8°. Improcedencia de la posible sanción por circunstancias de hecho alrededor de la realización de las operaciones investigadas

Consideró que la multa impuesta resulta improcedente en atención a la buena fe en el manejo de las cuentas de compensación.

Aclaró que, en efecto, a través de la cuenta de compensación registrada con el código 1194144.001 se realizaron una serie de operaciones de inversión extranjera en el exterior, que fueron redimidas en la misma cuenta desde la cual se constituyeron.

Precisó que advertidas las limitaciones existentes en la Circular Reglamentaria para el manejo de ese tipo de cuentas de compensación, la demandante, como ente con capacidad jurídica para administrar esa cuenta, dio inmediatas instrucciones al banco para no depositar en la misma sumas relacionadas con las inversiones realizadas a través de la cuenta ni sumas derivadas de los rendimientos financieros, lo cual se evidencia su actuación de buena fe y la voluntad de adecuar el manejo de la cuenta a las disposiciones reglamentarias sobre la materia.

Resaltó que en este caso no fue necesaria la imposición de una multa para lograr en el titular de la cuenta de compensación el cumplimiento de las reglamentaciones sobre este tipo de cuentas, sino que mucho antes de ser formulado el acto de cargos durante la vía gubernativa, el titular de la cuenta ajustó su conducta, de tal forma que la sanción impuesta por la parte demandada resulta desproporcional frente a las posibles lesiones o daños que hayan podido producir por la conducta del titular de la cuenta.

I.2 Contestación de la demanda

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**, por medio de apoderada judicial, acudió al proceso para contestar la demanda y defender la legalidad de las resoluciones acusadas, con fundamento en las siguientes razones:

Afirmó que la investigación adelantada por la DIAN se inició con ocasión de un reporte suministrado por el Banco de la República sobre cuentas corrientes de compensación especiales, respecto de las cuales se efectuaron y recibieron pagos con numerales cambiarios no permitidos por el régimen de cambios para las mismas, correspondientes a los meses de noviembre de 2004, enero y febrero de 2005, dentro del cual se encontraba relacionada la cuenta corriente especial de compensación con código asignado núm. 11941444.001, cuyo titular respondía al NIT 830.053.691-8; y que como consecuencia de lo anterior, procedió a la respectiva verificación en el RUT, encontrando que ese NIT correspondía a una persona jurídica con razón social Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., cuya actividad principal correspondía al código 6592, es decir, actividades de las sociedades de fiducia.

Indicó que de conformidad con la Ley 863 de 2003 (artículo 19), el Decreto Reglamentario 2788 de 2004 y las Resoluciones 8502 de 2004 y 8346 de 2004, el RUT es el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de obligaciones administradas y controladas por la DIAN, y que al momento de realizar la inscripción en el RUT la DIAN signa por una sola vez el Número de Identificación Tributaria - NIT.

Advirtió que por lo anterior adelantó la investigación por presunta infracción cambiaria en contra de Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., con NIT 830.083.691-8.

Enfatizó que la sociedad Fiduciaria Popular S.A., presunta administradora de los "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.", a través del proceso administrativo nunca manifestó ni acreditó la calidad en la que actuaba, y por el contrario, fue reiterativa en manifestar que la sociedad que representaba no era ni estaba vinculada con el sujeto sancionado.

Argumentó que el patrimonio autónomo, desde el punto de vista procesal, tiene capacidad para comparecer a juicio como demandante o demandado a través de su titular, esto es, el fiduciario, caso en el cual es requisito indispensable que éste exprese claramente que actúa como administrador y en calidad de responsable del patrimonio autónomo, tal como lo dispone el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006, por el cual se reglamentan los artículos 1233 y 1234 del Código de Comercio.

Insistió en que a lo largo del proceso sancionatorio la sociedad demandante nunca manifestó la calidad en que actuaba, ni acreditó la existencia del contrato de fiducia, llevando por el contrario a la Administración al convencimiento errado de que se trataba de una sociedad distinta que no se encontraba vinculada a ella, razón por la cual, amparada en el principio de la buena fe, tales aseveraciones fueron acogidas por la DIAN, siendo precisamente éstas el fundamento para abstenerse de estudiar la respuesta al pliego de cargos así como el recurso de reposición contra la resolución sanción.

Resaltó, en ese orden, que en materia jurídica nadie puede alegar su propia culpa como excusa para querer exonerarse de las consecuencias que su obrar descuidado le pueda ocasionar.

Precisó que el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006 dispone que aun cuando los patrimonios autónomos conformados en desarrollo del contrato de fiducia mercantil no son personas jurídicas, son un conjunto de bienes que *per se* tienen la capacidad de ser sujetos de derechos y obligaciones, lo cual es reiterado en el título V de la Circular Básica Jurídica (Circular Externa 007 de 1996).

Anotó que si bien es cierto que el Estatuto Tributario ha consagrado la necesidad de que le sea otorgado un NIT que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administre una sociedad fiduciaria, diferente al de la administradora, para lo cual es necesaria la respectiva inscripción en el RUT, también lo es que dicha asignación exclusivamente se realiza en orden a hacer efectiva la obligación del fiduciario de cumplir con las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, no obstante lo cual en este caso, de manera inexplicable, la sociedad fiduciaria utilizó el mencionado NIT (destinado exclusivamente para fines tributarios) para realizar el “registro de la cuenta corriente de compensación-formulario núm. 9” ante el Banco de la República.

Reiteró que en Colombia el fiduciario es una persona calificada, es decir un gestor profesional que está llamado a responder hasta la culpa leve, según lo establecido en el artículo 1243 del C.Co., por lo que si el infractor lo constituye un patrimonio autónomo administrado por la sociedad Fiduciaria Popular S.A., quien pese a no haber cometido directamente la infracción cambiaria, está llamada a responder no sólo por la sanción correspondiente sino por el hecho de haber inducido a error al no actuar manifestando la calidad de fiduciario del patrimonio autónomo infractor, sobre quien efectivamente recaía la obligación incumplida en calidad de titular de la cuenta corriente de compensación.

Señaló que al ser el patrimonio autónomo sujeto de derechos y obligaciones, es el sujeto sobre el cual debe recaer la investigación respecto de una infracción que se ha cometido en el uso de una cuenta corriente de compensación especial, registrada para su apertura bajo el NIT 830.053.691-8, pues, en últimas, es el titular de ésta y no otro en quien recaen las obligaciones establecidas legalmente para el manejo de tales cuentas.

En ese sentido, entonces, es legal el proceder de la DIAN al dirigir la investigación contra el sujeto que responde al NIT 830.053.691-8, quien figura como titular de la cuenta, lo cual no vulnera lo dispuesto en el artículo 1234 del C. de Co., el cual señala que el deber indelegable de la fiduciaria es llevar la personería para la protección y defensa de los bienes y obligaciones, pero no establece que las investigaciones por posibles sanciones deban obligatoriamente dirigirse en contra de la sociedad fiduciaria, máxime si se tiene en cuenta que ella en sí misma es una persona jurídica independiente, de modo que pretender que las investigaciones que se adelanten en contra de los patrimonios autónomos que administra una fiduciaria se efectúen a nombre de la sociedad fiduciaria, devendría en error frente a terceros e inclusive ante la misma sociedad, pues una es la actuación que se lleva a cabo para el desarrollo del objeto social propio y otra muy distinta la que se desarrolla para cumplir los objetos de los contratos de fiducia, que no es otra distinta que la finalidad para la cual es constituido el fideicomiso.

Concluyó, en esa óptica, que la actuación de la DIAN no podía ser otra distinta que la de adelantar la investigación a nombre del sujeto que figuraba en el RUT bajo el número de identificación tributario registrado como titular de la cuenta corriente de compensación, debiendo la actora demostrar que actuaba como administradora del patrimonio autónomo infractor, para que pudiera ejercer efectivamente la vocería y defensa del mismo.

Expresó, de otro lado, que no es entendible la razón por la cual la sociedad actora dio apertura a una cuenta corriente de compensación especial bajo el Nit 830.053.691-8 correspondiente al sujeto de obligaciones y derechos "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.", si tenía claro que ese ente no ostentaba la calidad de residente y por tanto no podía ser titular de la misma.

Adujo que el literal r) del artículo 3 del Decreto 1092 de 1996 modificado por el artículo 1º del Decreto 1074 de 1999 consagra la sanción por utilizar las cuentas corrientes de compensación especiales para operaciones diferentes a las autorizadas por el Régimen Cambiario, deber que subsiste en concordancia con las exigencias establecidas en la Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 de 2004 y la Resolución Externa 8 de 2000.

Manifestó que la Circular Reglamentaria Externa DCIN 83 de 2004 y las demás circulares del Departamento de Cambios Internacionales del Banco de la

República que reglamentan la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República, hacen parte del régimen cambiario (conforme al artículo 371 de la C.P., al artículo 4º de la Ley 31 de 1992 y al artículo 1º de la Resolución Externa 8 de 2000) y gozan de presunción de legalidad, por no haber sido anuladas por órgano judicial alguno.

Precisó que tanto en el reporte del Banco de la República como en los documentos allegados a Fiduciaria Popular S.A., la cuenta corriente de compensación especial No. 20040002 del Banco de Bogotá – New York presentó movimientos así: los ingresos del mes de enero de 2005 correspondían a rendimientos financieros por pago de intereses y al retorno de inversiones financieras por la rendición de time deposit, los egresos del mismo mes correspondían a débitos por servicios financieros; así mismo para el mes de febrero de 2005 se observó el pago de intereses abonados; de tal forma que se utilizó la cuenta para operaciones no autorizadas por el régimen cambiario, ya que sus ingresos únicamente podía provenir del pago de obligaciones entre residentes.

Recalcó que a través de la cuenta de compensación se realizaron operaciones no permitidas por el régimen de cambios, ya que se realizaron movimientos diferentes al pago de obligaciones entre residentes contraviniendo no sólo la DCIN 83 de 2004, sino el artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000.

Agregó que la demandante aceptó la existencia de las limitaciones de las cuentas corrientes de compensación especial, prescritas en las circulares reglamentarias externas del Banco de la República, ya que dio órdenes precisas de acogerse a esos lineamientos.

Manifestó que toda la información que proviene de las cuentas corrientes de compensación es de suma importancia para el banco central, ya que esa entidad es la responsable de la información de la balanza cambiaria y de los pagos que debe realizar Colombia.

Aseguró que en este caso sí existe un bien jurídico económico tutelado, el cual se quebrantó con la conducta desarrollada por la sociedad demandante, por lo que no es relevante para la imposición de la sanción el hecho de que se hubieran o no presentado movimientos en el mecanismo de compensación.

Además de lo anterior, anotó que la legislación cambiaria no prevé como requisito para la imposición de la sanción, la demostración de un daño patrimonial para el Estado, pues es suficiente que se verifique la comisión de una transgresión de la disposición normativa allí contenida para endilgar y hacer efectiva la consecuencia jurídica que genera la conducta infractora.

II. LA SENTENCIA RECURRIDA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia proferida el 8 de octubre de 2009, declaró la nulidad de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que se abstenga de cobrar el valor de las obligaciones impuestas a la demandante en tales actos.

Para despachar el primer cargo de nulidad, se refirió a la actuación administrativa adelantada por la entidad demandada, señalando lo siguiente:

Que por medio del auto de cargos núm. 5873 de noviembre 30 de 2005, la DIAN resolvió formular cargos a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., NIT 830.053.691.8, por la presunta infracción al parágrafo 5º del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y a la Circular Reglamentaria DCIN-83 de 2004 del Banco de la República, por utilizar la cuenta corriente especial núm. 20040002 del Banco de Bogotá – New York con código interno núm. 1194144.0001 para operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario, al ser titular de esa cuenta.

Que frente a este acto el apoderado de la sociedad Fiduciaria Popular S.A. presentó un escrito de descargos el 6 de febrero de 2006, en el cual: i) solicitó declarar la nulidad del acto de formulación de cargos por falsa motivación en cuanto al sujeto de la posible sanción cambiaria; ii) precisó que se formuló cargos a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., cuando su representada no era esa sociedad sino Fiduciaria Popular S.A.; iii) manifestó que en el acto de formulación de cargos la sociedad investigada se identificaba con el NIT 830.053.691-8, no obstante que el NIT de Fiduciaria Popular S.A. es 800.141.235-0, por lo que el acto de formulación de cargos se propuso una sanción a una sociedad diferente a Fiduciaria Popular S.A.; iv) sostuvo que en el acto de cargos se señaló que la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria

Popular era la titular de la cuenta de compensación, cuando en el formulario núm. 10 del reporte de la cuenta de compensación, el titular de la cuenta era el Patrimonio Autónomo Pensiones Ecopetrol – Fiduciaria Popular, por lo que se señaló indebidamente el titular de la cuenta; v) mencionó que hubo ilegalidad del acto de cargos por tomar como fundamento legal para proponer una sanción cambiaria la Circular Reglamentaria Externa DCIN-83 de 2004; vi) añadió que no existió infracción cambiaria en el manejo de la cuenta de compensación; vii) mencionó que no era posible sancionar con base en el artículo 1º literal r) del Decreto 1074 de 1999; y viii) alegó la improcedencia de la posible sanción por las circunstancias de hecho presentadas alrededor de la realización de las operaciones investigadas.

Que por medio de oficio No. 03-064-000-040-4558 de febrero 13 de 2001, la DIAN le informó al apoderado de la aquí demandante, que como su representada era Fiduciaria Popular S.A., identificada con NIT 800.141.235.0 y no la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. con NIT 830.053.691.8, a quien se le elevaron cargos, al no estar legitimado para actuar dentro del expediente por no ser el apoderado de la sociedad investigada, no se atenderían ni estudiarían los descargos, y por tanto, no se pronunciaría sobre los mismos.

Que mediante la Resolución 0174 de enero 31 de 2007, la DIAN impuso a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. con NIT 830.053.691-8, una multa por valor de trescientos cinco millones setecientos treinta mil novecientos quince pesos moneda corriente (\$305.730.915.00).

Que en escrito de marzo 2 de 2007, el apoderado de Fiduciaria Popular S.A. presentó recurso de reposición contra dicho acto, en el cual reiteró lo dicho en el escrito de descargos, y además precisó que se formularon cargos a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., la cual no estaba vinculada con Fiduciaria Popular, a pesar de ser ésta última la administradora del fondo titular de la cuenta investigada.

Que a través de la Resolución No. 000876 de julio 25 de 2007, la DIAN resolvió rechazar el recurso de reposición interpuesto, por falta de legitimación.

Precisó que en la demanda la sociedad actora explicó que a los patrimonios autónomos que administra Fiduciaria Popular S.A., la DIAN les otorgó el Nit 830.053.691-8, con la finalidad de cumplir el numeral 5 del artículo 102 del

Estatuto Tributario para poder atender las obligaciones formales de todos los patrimonios autónomos; e igualmente que si bien en el RUT en la casilla 24 se indicó que “Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.” era una persona jurídica, esta clasificación sólo se hizo por expresa instrucción del sistema de inscripción y actualización del RUT, que señala que para el caso de fideicomiso, entre otros, se debe elegir la opción de persona jurídica para completar dicha casilla.

Indicó que el RUT es el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de obligaciones administradas y controladas por la DIAN, y que el NIT es el número de identificación tributaria que asigna la DIAN por una sola vez cuando el obligado se inscribe en el RUT.

Destacó que en el cuaderno de antecedentes obra copia del RUT, en el cual se advierte que en la parte de identificación, la razón social y el nombre comercial corresponden al de Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. con NIT 830053691-8. Así mismo, que en dicho cuaderno se encuentra copia del formulario núm. 10 – Relación de operaciones cuenta corriente de compensación del Banco de la República, en la cual aparece:

Identificación del titular de la cuenta corriente:
Número de identificación: 830053691
DV: 8
Nombre o razón social: Patrimonio Autónomo Pensiones Ecopetrol
Fiduciar.

Identificación de la cuenta corriente:
Código asignado: 1194144.001
Número de cuenta: 20040002

Anotó que si bien en la identificación del titular de la cuenta como nombre o razón social aparece Patrimonio Autónomo Pensiones Ecopetrol – Fiduciar, lo cierto es que el NIT que se puso era 830053691-8, correspondiente a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.; y que la DIAN basada en el NIT que se puso en el formulario núm. 10 – Relación de Operaciones Cuenta Corriente de Compensación, del Banco de la República, le impuso una sanción a Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., sociedad a la que le corresponde ese NIT, por infringir lo dispuesto en el parágrafo 5º del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y la Circular Externa Reglamentaria DCIN 83 de 2004, por utilizar la cuenta corriente

especial núm. 20040002 del Banco de Bogotá – New York con código interno núm. 1194144.001 para operaciones diferentes autorizadas por el régimen cambiario.

Advirtió de todo lo anterior que la DIAN confundió la situación en cuanto a los sujetos, puesto que consideró que la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular al tener NIT era un sujeto diferente a la Fiduciaria Popular S.A., cuando lo cierto es que corresponde a todos los patrimonios autónomos administrados por la demandante, dentro de los que se incluía el Patrimonio Autónomo Ecopetrol, hecho que no fue debidamente explicado por el apoderado de la actora, puesto que en la vía gubernativa se limitó a afirmar que eran sujetos diferentes.

Señaló, de otro lado, que la sociedad administradora del patrimonio autónomo inicialmente era Lloyds Trust S.A., de conformidad con el contrato celebrado entre Ecopetrol y esa sociedad el 28 de diciembre de 2000, en el cual, en la cláusula sexta sobre “obligaciones de la administradora”, se dispuso: *“Además de las obligaciones que por Ley se establecen o pueden llegar a establecerse para contratos de la naturaleza del que por este documento se suscribe, y de las demás señaladas en el presente Contrato y sus anexos, La Administradora se obliga en desarrollo del objeto del presente contrato a: 6.1 (...) 6.3 Ejercer la representación legal y judicial del Patrimonio Autónomo. La Administradora deberá expresar ante terceros con quienes celebre actos o negocios jurídicos en nombre y representación del Patrimonio Autónomo que actúa en tal calidad. Cuando sea necesario, deberá constituir apoderados judiciales, previa autorización de Ecopetrol”*, y que el 31 de agosto de 2004 se celebró una cesión de contrato entre Lloyds Trust S.A. y Fiduciaria Popular S.A., en el cual se dispuso que el cedente sería sustituido por la cesionaria en los derechos y obligaciones derivados del contrato, y en los derechos y obligaciones que se derivaran de los actos jurídicos que la cedente hubiere celebrado actuando en representación del patrimonio autónomo.

Estimó, en este contexto, que la DIAN debió reconocer a la Fiduciaria Popular S.A. dentro de la vía gubernativa, por ser la sociedad administradora del patrimonio autónomo de Ecopetrol, de conformidad con la cesión del contrato de fiducia mercantil, quien tiene la representación legal y judicial del patrimonio autónomo, y que al no reconocerla como la administradora del patrimonio autónomo titular de la cuenta especial, vulneró su derecho a la defensa.

En consecuencia, al encontrar probado este cargo de la demanda, descartó el análisis de los demás en que ésta se fundó.

III.- EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales interpuso en forma oportuna recurso de apelación contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, invocando como razones de su inconformidad las siguientes:

Recalcó que la DIAN no desconoció el derecho a la defensa que le asiste a la demandante, y que fue ésta quien de manera reiterativa se encargó de señalar en la actuación administrativa que ella y el titular de la cuenta de compensación eran sujetos diferentes, al punto que *a quo* en forma expresa destacó que la Fiduciaria Popular nunca explicó la calidad en la actuaba, es decir, como administradora del patrimonio autónomo titular y beneficiario de la cuenta de compensación usada de manera irregular.

Insistió en que la renuencia de la DIAN a aceptar la intervención de la sociedad Fiduciaria Popular S.A. en el proceso sancionatorio obedeció al hecho cierto y probado de que la mencionada sociedad acudió actuando en nombre y representación propia, pese a que debió vincularse en calidad de administradora del patrimonio autónomo, y consideró que por tal razón no puede ahora la demandante beneficiarse de su omisión en aras de sustraerse del control legal respecto de la cuenta de compensación especial.

Reiteró que en virtud del contrato de fiducia la sociedad fiduciaria está llamada a anunciarse al público actuando en representación del patrimonio autónomo que administra, y que como así no lo hizo la demandante (ni siquiera acreditó la existencia del contrato de fiducia), mal podía suponer la DIAN que se trataba de la administradora del patrimonio autónomo titular de la cuenta corriente de compensación para vincularla al el proceso, menos aun si se tiene en cuenta que acudió al mismo actuando en nombre propio, pues, no puede llegarse al absurdo de suponer que siempre que actuara una sociedad fiduciaria lo estaría haciendo en calidad de administradora, es decir, en representación de otro sujeto de

derechos y obligaciones, dado que ello vulneraría sus derechos como persona autónoma.

Agregó que si por ejemplo la sociedad Fiduciaria Popular S.A. fuera la titular de la cuenta corriente de compensación respecto de la cual se presenta una violación al régimen cambiario, en garantía del derecho de defensa, se aceptaría su representación a través de apoderado, sin que ello implicara considerar que estuviera actuando en calidad de administradora o en representación de los patrimonios autónomos que administra, porque éstos y ella son sujetos diferentes; y que, contrario sensu, si el titular de la cuenta de compensación es el patrimonio autónomo y respecto de la misma se realizan operaciones que dan lugar a la imposición de multas, con el fin de representarlo debidamente, la sociedad fiduciaria debe vincularse manifestando que lo hace en calidad de administradora en virtud del contrato fiduciario, so pena que se entienda que está actuando en nombre propio, como en efecto ocurrió en el caso sub exámine.

Subrayó que la DIAN estaba sancionando al titular de la cuenta de compensación especial que era Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. con NIT 830.053.691-8, que era el nombre y número de identificación global de todos los fideicomisos administrados por Fiduciaria Popular S.A., sociedad ésta que en sus intervenciones no salió en su defensa como era su deber, sino que desconoció su titularidad y su responsabilidad, pues no asumió la personería del fideicomiso, tal como lo consagra el artículo 1234 del Código de Comercio, así como el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006, reglamentario de esa norma legal, y el artículo 102-5 del Estatuto Tributario, que reconoce y regula la responsabilidad que tienen los fiduciarios sobre los patrimonios autónomos que administran.

Puso de presente que Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. con NIT 830.053.691-8 es sujeto de derechos y obligaciones que para actuar debe ser representado por la Fiduciaria constituyente (según lo expresado en el Laudo Arbitral, Drug Pharmaceutical S.A. - Drug S.A.vs. Alianza Fiduciaria S.A. de marzo 23 de 2006), siendo por ello que la sociedad Fiduciaria Popular S.A. no podía sustraerse a su obligación de reconocer su vinculación con los Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., señalados por la DIAN como responsables de la infracción cambiaria cometida en uso de la cuenta corriente de compensación

especial bajo su titularidad. Dicha responsabilidad de las sociedades fiduciarias - dijo- la ha señalado también el Consejo de Estado³.

Consideró entonces que como titular de la cuenta de compensación especial objeto de la sanción cambiaria se notificó debidamente a Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., quien tenía que ser representada legalmente por la sociedad Fiduciaria Popular S.A., a la que le asistía el deber de vincularse al proceso administrativo actuando en calidad de administrador del patrimonio autónomo.

Resaltó que conforme a las normas citadas y las explicaciones de la jurisprudencia estas dos entidades jurídicas sí constituyen dos sujetos distintos, siendo la sociedad Fiduciaria Popular S.A. nada más ni nada menos que la vocera y administradora legal del sujeto de derechos y obligaciones Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., a quien representa, y esta última, a su turno, titular de la cuenta corriente de compensación especial por cuyo manejo irregular fue impuesta la sanción, de modo tal que la prosperidad de la sanción impuesta en desarrollo de la vía gubernativa se dio no sólo porque sus decisiones estuvieran conformes al ordenamiento legal procedimental y cambiario correspondiente, sino además, por la voluntaria inactividad de representación de la titular del derecho, que era la sociedad Fiduciaria Popular, quien intervino en el proceso pero para desconocer su calidad de personero del fideicomiso, como lo obliga el artículo 1234 del Código de Comercio ya citado.

Concluyó que por todo lo anterior no puede considerarse que la DIAN haya vulnerado el derecho a la defensa de la sociedad demandante, pues se le brindaron ciertamente todas las garantías que el procedimiento de imposición de sanción cambiaria establece para los administrados, siendo cosa distinta que haya acudido al proceso para rechazar su calidad de representante legal del patrimonio en cabeza del cual radicaba la cuenta de compensación motivo de sanción. Así las cosas no era otra la decisión que debía adoptar frente las manifestaciones y documentos aportados por la actora ante las dependencias de la entonces Administración Especial de Aduanas de Bogotá, dentro del trámite de imposición de sanción ya precitado.

³ Cita al respecto la sentencia de 13 de noviembre de 2008, proferida por la Sección Cuarta de esta Corporación, en el proceso radicado con el número 16.642. (Consejero Ponente. Dr. Héctor J. Romero Díaz)

Finalmente, a manera de complemento de lo antes expuesto, se remitió a las demás razones expuestas en la contestación de la demanda en defensa de la legalidad de los actos acusados.

IV.- ALEGATOS DE CONCLUSION EN LA SEGUNDA INSTANCIA

IV.1 La **sociedad demandante** intervino en esta etapa del proceso con la finalidad, de un lado, de interponer recurso de apelación adhesivo contra el fallo de primera instancia y, de otro, de formular sus alegaciones finales.

- Apelación adhesiva

Señaló que este recurso es procedente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 353 del C.P.C., ya que si bien la sentencia de primera instancia aceptó las pretensiones de la demanda, el *a quo* solo examinó uno de los ocho cargos propuestos en ella, siendo los demás, a su juicio, igualmente válidos e importantes para la resolución de fondo del proceso. Así mismo, estimó que el hecho de que los demás cargos no sean tenidos en cuenta en esta segunda instancia, le resulta desfavorable, pues, de acuerdo con lo establecido en el artículo 357 del C.P.C., la competencia del superior se limita a aquellos puntos que hubieran sido objeto del recurso de apelación y, de no presentarse el escrito de apelación adhesiva, en esta instancia sólo podría examinarse el primer cargo, dejando por fuera del litigio los siete cargos restantes, los cuales son igualmente importantes.

Como sustento del recurso de apelación reiteró las razones esgrimidas como cargos de nulidad en la demanda.

- Alegatos de conclusión

Insistió en que la DIAN violó el principio constitucional del debido proceso al realizar un proceso sancionatorio respecto de una sociedad inexistente.

Destacó que la DIAN, que es el ente sancionador, era la responsable de integrar debidamente su proceso sancionatorio, y por lo tanto, de identificar adecuadamente al presunto infractor cambiario, y que desde la presentación de

los descargos Fiduciaria Popular S.A. fue reiterativa en afirmar: (i) que la sociedad "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A." no existe y en esa medida no está vinculada con la fiduciaria, (ii) que el ente objeto de investigación es un patrimonio autónomo y (iii) que la demandante, en calidad de fiduciaria administradora del patrimonio autónomo, es quien está llamada a ejercer la defensa del mismo, lo cual, en su sentir, demuestra que lejos de cometer una conducta que induzca al error de la DIAN, lo que se quiso fue poner en evidencia el error de la entidad en la identificación del sujeto responsable.

Resaltó, de otro lado, que en el recurso de apelación la DIAN cita varias disposiciones de las normas comerciales y procesales que establecen precisamente que debido a la ausencia de personería jurídica de los patrimonios autónomos, éstos solo pueden actuar mediante la entidad fiduciaria que los administra, pese a lo cual no las aplicó en el trámite administrativo.

IV.2 La parte demandada, por su parte, insistió en que se encuentra demostrada la existencia de la infracción cambiaria que dio lugar a los actos sancionatorios demandados.

Agregó que "los actos administrativos sancionatorios fueron notificados en debida forma a la sociedad Patrimonios Autónomos S.A., representada por la Fiduciaria Popular S.A., quien aparece registrada en la cuenta corriente de compensación como la administradora de los fideicomisos globalizados titulares de ésta, dentro de los cuales se encuentra Patrimonio Autónomo Pensiones Ecopetrol, con la que sostiene la demandante no sostener ningún vínculo, con el fin de sustraerse al control legal respecto de la cuenta de compensación especial, pues de lo contrario implicaría la imposibilidad de que el fisco pudiera perseguir al patrimonio autónomo titular de una cuenta por compensación especial cuyos movimientos fueron reportados como irregulares".

Señaló que como la sociedad actora lleva la personería del patrimonio autónomo infractor, era ella quien debía responder por las actuaciones en desarrollo del contrato de fiducia, por lo cual es errada la decisión del *a quo*, ya que no reconocer a la demandante como representante del patrimonio autónomo infractor implicaría una exoneración tácita de la conducta sancionable, que de otra forma no podría hacerse eficaz.

Finalmente, precisó que no existe violación del debido proceso, puesto que la sociedad actora en su calidad de representante de los patrimonios autónomos es quien jurídicamente debe responder por las infracciones que se pudieren generar por los usos indebidos que hicieren sobre las cuentas de compensación, dada su naturaleza jurídica.

V.- EL CONCEPTO DEL AGENTE DEL MINISTERIO PÚBLICO

En el presente asunto, el Agente del Ministerio Público delegado ante el Consejo de Estado 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.- La apelación adhesiva

La parte actora, Fiduciaria Popular S.A., presentó recurso de apelación adhesivo, en los términos del artículo 353 del C.P.C., el cual sustentó con las mismas razones que constituyen los fundamentos de la demanda.

La citada disposición establece lo siguiente:

“Artículo 353. Modificado Decreto 2282 de 1989, art. 1º, mod. 171. La parte que no apeló podrá adherir al recurso interpuesto por otra de las partes, **en lo que la providencia apelada le fuere desfavorable.**

El escrito de adhesión podrá presentarse ante el juez que la profirió mientras el expediente se encuentre en su despacho, o ante el superior hasta el vencimiento del término para alegar.

La adhesión quedará sin efecto si se produce el desistimiento del apelante principal.” (negrillas de la Sala)

La apelación adhesiva está instituida como una oportunidad adicional y excepcional para que la parte, **a la cual le resulte desfavorable la sentencia**, pueda impugnarla por fuera del término legalmente previsto de ordinario para

interponer dicho recurso, claro está, que en unas condiciones más rigurosas desde el punto de vista formal o procedimental, como quiera que tal impugnación queda supeditada al trámite de la apelación principal.

Esta modalidad de apelación, debe puntualizarse, tiene como presupuesto para su procedencia que la providencia que es objeto del recurso de apelación **sea adversa** a la parte que adhiere a dicha impugnación. En efecto, si la providencia le es favorable, no existirá ningún interés jurídico para recurrirla, bien sea de manera principal o en forma adhesiva.

Y es que lo que legitima a la parte para formular la apelación en forma adhesiva no es, como lo señala Fiduciaria Popular S.A., que le desfavorezca el hecho de que en la segunda instancia no se estudien todos los cargos de la demanda, sino que la sentencia apelada (oportunamente y de manera principal) **le sea desfavorable**.

En el presente asunto, encuentra la Sala que no es procedente la apelación adhesiva formulada por la parte actora, ya que el fallo de primera instancia -que si bien fue apelado por la contraparte- no le fue desfavorable a sus intereses, pues, el Tribunal accedió a las pretensiones que ésta formuló en la demanda, declarando en efecto la nulidad de los actos administrativos objeto de censura y ordenando el consecuente restablecimiento del derecho.

Ahora bien, no es acertado el argumento que se expone con miras a señalar la procedencia de la apelación adhesiva, consistente en que si ésta no se hubiere formulado no sería posible el estudio de los cargos de la demanda que el *a quo* no examinó, por cuanto que, si se encuentra no probado el cargo que el juez de primer grado estimó, es deber del juez efectuar el análisis de los demás motivos de censura descartados ante la prosperidad del mismo, atendiendo al principio de congruencia de la sentencia consagrado en el artículo 170 del C.C.A.

Por lo tanto, por no ser procedente, se rechazará la apelación adhesiva interpuesta por la parte actora.

2.- Los actos demandados

Se encuentran representados en la **Resolución núm. 0174 de enero 31 de 2007**, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, mediante la cual se impuso a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., una multa por infringir el régimen cambiario; así como en la **Resolución núm. 000876 de julio 25 de 2007**, expedida por la División Jurídica Aduanera de Administración Especial de Aduanas de Bogotá, por la cual rechazó por falta de legitimación el recurso de reposición presentado en contra de la Resolución 0174 de 2007 por el apoderado de la sociedad Fiduciaria Popular S.A.

3.- El problema jurídico a resolver

La Sala se ocupará de establecer si en la actuación administrativa que culminó con la expedición de los actos acusados se vulneró o no el derecho a la defensa de la Fiduciaria Popular S.A., en razón a no haber sido vinculada a la misma, no obstante ser administradora del patrimonio autónomo titular y beneficiario de la cuenta de compensación especial por cuyo uso irregular se impuso una sanción.

4.- Análisis de la impugnación

a) A través de la Resolución núm. 0174 de 31 de enero de 2007 la Administración Especial de Aduanas de Bogotá impuso a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., con NIT 830.053.691-8, una multa por la suma de trescientos cinco millones setecientos treinta mil novecientos quince pesos moneda corriente (\$305.730.915) a favor de la DIAN, por infringir lo dispuesto en el párrafo 5º del artículo 79 de la Resolución Externa 8 de 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República y la Circular Externa Reglamentaria DCIN 83 de 2004, en su numeral 8.6.2 del Banco de la República, por utilizar la cuenta corriente especial No. 20040002 del Banco de Bogotá – New York, con código interno No. 1194144.001 asignado por el Banco de la República, para operaciones diferentes a las autorizadas por el régimen cambiario.

Esta sanción es impuesta, según se lee en el acto acusado, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 1º, literal r) del Decreto ley 1074 de 1999.

En la citada normativa cambiaria se establece lo siguiente:

- Resolución Externa núm. 8 de mayo 5 de 2000, proferida por la Junta Directiva del Banco de la República *“Por la cual se compendia el régimen de cambios internacionales”*

“Artículo 79. Obligaciones en moneda extranjera. Las obligaciones que se estipulen en moneda extranjera y no correspondan a operaciones de cambio serán pagadas en moneda legal colombiana a la tasa de cambio representativa del mercado en la fecha en que fueron contraídas, salvo que las partes hayan convenido una fecha o tasa de referencia distinta.

Las obligaciones que se estipulen en moneda extranjera y correspondan a operaciones de cambio, se pagarán en la divisa estipulada.

[...]

PARAGRAFO 5o. Los residentes en el país podrán efectuar y recibir pagos en moneda extranjera correspondientes al cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, si así lo acuerdan, mediante el giro o recepción de divisas en cuentas corrientes de compensación abiertas para el efecto.

Estas operaciones estarán sujetas a las siguientes condiciones:

a. Las cuentas a través de las cuales se giren las divisas para el pago de las obligaciones entre residentes únicamente podrán constituirse con recursos provenientes de operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario.

Estas divisas deberán utilizarse para efectuar los pagos de las obligaciones entre residentes. Los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación.

b. Los recursos de las cuentas a través de las cuales se reciban divisas provenientes del pago de obligaciones entre residentes solo podrán utilizarse para realizar operaciones obligatoriamente canalizables a través del mercado cambiario. Así mismo, los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario o a los titulares de otras cuentas de compensación.

c. Las cuentas a que se refiere el presente párrafo estarán sometidas a las obligaciones previstas en el artículo 56 de esta resolución.

[...]

- Circular Externa Reglamentaria DCIN 83 de 2004 del Banco de la República.
Asunto 10: Procedimientos aplicables a las operaciones de cambio

“8.6 CUENTAS CORRIENTES DE COMPENSACION ESPECIALES PARA MANEJO DE OPERACIONES INTERNAS

Los residentes en el país podrán efectuar y recibir pagos en moneda extranjera correspondientes al cumplimiento de obligaciones derivadas de operaciones internas, si así lo acuerdan, siempre y cuando éstos se realicen por conducto de una cuenta corriente de compensación abierta para el efecto, de conformidad con lo establecido en el parágrafo 5º del artículo 79º de la R.E. 8/2000 J.D.

[...]

8.6.2. Condiciones de las cuentas establecidas por quien recibe un pago por obligaciones entre residentes

La cuenta corriente de compensación que se utilice para estos propósitos, deberá ser constituida especialmente con tal fin, en instituciones financieras del exterior, y sus ingresos únicamente podrán provenir del pago de obligaciones entre residentes.

Los recursos provenientes de estos pagos podrán recibirse en una o varias cuentas de compensación especiales o efectuarse traslados entre las mismas, En todo caso, las divisas consignadas en estas cuentas solo podrán utilizarse para realizar operaciones que deban canalizarse obligatoriamente a través del mercado cambiario previstas en el artículo 7º de la R.E. 8/2000 J.D., y los saldos podrán venderse a los intermediarios del mercado cambiario y a los titulares de otras cuentas de compensación.

[...]"

Por su parte, en el Decreto Ley 1074 de 1999 "Por el cual se establece el Régimen Sancionatorio aplicable a las infracciones cambiarias en las materias de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN", se dispone, en lo pertinente, lo siguiente:

"Artículo 1º. El artículo 3º del Decreto-ley 1092 de 1996 quedará así:

"Artículo 3o. Sanción. Las personas naturales o jurídicas y entidades que infrinjan el Régimen Cambiario en operaciones cuya vigilancia y control sea de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, serán sancionadas con la imposición de multa que se liquidará de la siguiente forma:

"r) Por utilizar las cuentas corrientes de compensación especiales para operaciones diferentes a las autorizadas por el Régimen Cambiario, se impondrá una multa del veinte por ciento (20%) del valor de la operación respectiva, sin exceder de doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales.

[...]"

b) Según se observa en los antecedentes administrativos de los actos acusados⁴, desde el primer requerimiento de información sobre el manejo de la cuenta corriente de compensación especial núm. 20040002 del Banco de Bogotá (código interno No. 1194144.001), la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales vinculó a la actuación administrativa respectiva a Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., a quien en el acto de formulación de cargos núm. 5873 de 30 de noviembre de 2005, como en la Resolución sancionatoria cambiaria núm. 0174 de 31 de enero de 2007, señaló como la sociedad titular de la citada cuenta corriente y por ende como la responsable de la infracción cambiaria antes referida.

El mencionado requerimiento de información, radicado con el núm. 03-073-243-3836 de 8 de julio de 2005⁵, tuvo como fundamento un reporte suministrado por el Banco de la República sobre cuentas corrientes de compensación especiales, respecto de las cuales se efectuaron y recibieron pagos con numerales cambiarios no permitidos por el régimen de cambios para las mismas, correspondientes a los meses de noviembre de 2004, enero y febrero de 2005, dentro del cual se encontraba relacionada la cuenta corriente especial de compensación con código asignado núm. 11941444.001. En este reporte además aparecía, junto a dicho código, el nombre o razón social **Patrimonio Autónomo Pensiones Ecopetrol Fiduciaria**, así como el NIT 8300536918. (fls. 4 y 5 cdno. anexo).

Es decir, que el titular de la cuenta corriente especial de compensación es el citado patrimonio autónomo Pensiones Ecopetrol⁶ y no quien fue identificado como tal en la actuación administrativa. Así consta precisamente en el formulario núm. 9 sobre solicitud de "Registro de Cuenta Corriente de Compensación" del Banco de la República, aportado por la parte actora con el memorial de descargos, en donde se lee lo siguiente:

"II. IDENTIFICACION DEL TITULAR DE LA CUENTA.

⁴ Folios 10, 66 a 69 y 120 a 126, respectivamente, del cuaderno anexo.

⁵ Este requerimiento, dirigido a "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.", fue atendido con oficio de fecha 25 de julio de 2005, suscrito por la representante legal de "**Fiduciaria Popular**" y no de "Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A." (fl. 11 cdno. de anexos)

⁶ Por su parte, en el formulario núm. 10 "Relación de Operaciones Cuenta Corriente de Compensación" del Banco de la República, documento anexo a la demanda (fl. 38 del cuaderno principal), se observa lo siguiente:

"II. IDENTIFICACION DEL TITULAR DE LA CUENTA.

2. Tipo 3. Número de Identificación DV 4. Nombre o razón social

NIT 830053691 8 PATRIMONIO AUTONOMO PENSIONES ECOPETROL FIDUCIARIA".

Esta es precisamente la identificación que aparece en el reporte que el Banco de la República le remitió a la Dirección de Impuestos nacionales y que constituyó el fundamento para iniciar la investigación administrativa.

3. Tipo 4. Número de Identificación DV 5. Nombre o razón social
**NIT 830.053.691-8 PATRIMONIO AUTONOMO PENSIONES
ECOPETROL-FIDUCIARIA POPULAR S.A.”**

La DIAN en la contestación de la demanda dijo que como consecuencia del reporte del Banco de la República procedió a la respectiva verificación en el RUT, encontrando que el NIT mencionado correspondía a una persona jurídica con razón social Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., cuya actividad principal correspondía al código 6592, referido a actividades de las sociedades de fiducia, y que por lo anterior adelantó la investigación por presunta infracción cambiaria en contra de la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., con NIT 830.083.691-8.

En el expediente obra copia del RUT, en el cual en efecto aparece como razón social Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., identificada con el citado NIT. (fl. 6 cdno anexo)

c) La parte actora explicó en la demanda que si bien en el RUT, en la casilla 24, se indicó que “Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.” era una persona jurídica, esta clasificación sólo se hizo por expresa instrucción del sistema de inscripción y actualización del RUT, que señala que para el caso de fideicomiso, entre otros, se debe elegir la opción de persona jurídica para completar dicha casilla.

Aclaró, además, que la denominación “Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A.” no corresponde a una entidad, ni a una persona jurídica, ni a un patrimonio autónomo específico, sino que “simplemente corresponde a un NIT asignado por la DIAN para efectos del cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria, en forma global, de todos los patrimonios autónomos que administra la Fiduciaria”, y que “la personería y representación de cada uno de los patrimonios autónomos la lleva Fiduciaria Popular S.A.”

Con la demanda se aportó copia del contrato celebrado el 28 de diciembre de 2000 entre la Empresa Colombia de Petróleos y la sociedad fiduciaria Lloyds Trust S.A., para la constitución de un patrimonio autónomo, en cuya cláusula sexta “Obligaciones de la administradora” se dispuso lo siguiente: “Además de las obligaciones que por Ley se establecen o pueden llegar a establecerse para contratos de la naturaleza del que por este documento se suscribe, y de las demás

señaladas en el presente Contrato y sus anexos, La Administradora se obliga en desarrollo del objeto del presente contrato a: (...) 6.3 Ejercer la representación legal y judicial del Patrimonio Autónomo. La Administradora deberá expresar ante terceros con quienes celebre actos o negocios jurídicos en nombre y representación del Patrimonio Autónomo que actúa en tal calidad. Cuando sea necesario, deberá constituir apoderados judiciales, previa autorización de Ecopetrol.” (fls. 40 a 69 cdno. ppal.)

El contrato fue cedido posteriormente el 31 de agosto de 2004 por Lloyds Trust S.A. a la sociedad Fiduciaria Popular S.A. (fls. 70 a 75 cdno. ppal), disponiéndose que el cedente sería sustituido por la cesionaria en los derechos y obligaciones derivados del contrato, y en los derechos y obligaciones que se derivaran de los actos jurídicos que la cedente hubiere celebrado actuando en representación del patrimonio autónomo.

d) En la sentencia apelada el *a quo* anuló los actos demandados al encontrar probado el cargo de violación del derecho de defensa, en razón a que en el trámite administrativo adelantado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Administración Especial de Aduanas de Bogotá no se reconoció como parte a la sociedad demandante, Fiduciaria Popular S.A., administradora del Patrimonio Autónomo Ecopetrol – este último titular de la cuenta especial de compensación que supuestamente fue utilizada para operaciones diferentes a las autorizadas en el régimen cambiario-, quien tiene la representación legal y judicial del patrimonio autónomo.

e) La entidad demandada afirma en el recurso de apelación que en ningún momento desconoció esa garantía, reiterando lo expresado en la contestación de la demanda, en el sentido de que la renuencia a aceptar la intervención de la sociedad Fiduciaria Popular S.A. en el proceso sancionatorio obedeció al hecho cierto y probado de que la mencionada sociedad acudió actuando en nombre y representación propia, pese a que debió vincularse en calidad de administradora del patrimonio autónomo.

Precisa que Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., y Fiduciaria Popular S.A. constituyen dos sujetos distintos, siendo la sociedad Fiduciaria Popular S.A la vocera y administradora legal del sujeto de derechos y obligaciones Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., a quien representa, y esta última, a su turno,

titular de la cuenta corriente de compensación especial por cuyo manejo irregular fue impuesta la sanción.

Así mismo, señala que la sanción impuesta en los actos acusados se encuentra respaldada no solo en el hecho de que está acorde al ordenamiento legal procedimental y cambiario correspondiente, sino además, en la voluntaria inactividad de representación de la titular del derecho, que era la sociedad Fiduciaria Popular S.A., quien intervino en el proceso pero solo para desconocer su calidad de personero del fideicomiso, la cual ostenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 1234 del Código de Comercio y el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006.

f) La Sala confirmará la sentencia apelada, en consideración a que, tal como lo reconoce la misma entidad demandada, la sociedad demandante, Fiduciaria Popular S.A., es la administradora del patrimonio autónomo titular de la cuenta de compensación especial por cuya utilización se impuso la sanción cambiaria, y por mandato legal, tiene la personería de dicho patrimonio, debiendo entonces actuar en nombre de éste para todos los efectos administrativos o judiciales. En consecuencia, como se impuso la sanción por la infracción cambiaria sin que en la respectiva actuación administrativa se vinculara formalmente a la Fiduciaria Popular S.A., en esa precisa condición, siendo deber de la Administración hacerlo, es evidente que se vulneró el derecho de defensa de la parte actora, pues ésta no tuvo la posibilidad de que sus argumentos de defensa fueran escuchados.

En efecto, aunque en el recurso de apelación la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señala que el patrimonio autónomo si bien es sujeto de derechos y obligaciones no constituye una persona jurídica, y que por ende debe ser representado por el fiduciario, como administrador del mismo, según lo dispuesto en el artículo 1234 del Código de Comercio y en el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006⁷, se advierte que en la actuación administrativa no dio aplicación a esta normativa, impidiendo que la demandante ejerciera la representación que en derecho le correspondía como vocera del patrimonio autónomo titular de la cuenta de compensación especial por cuya utilización se inició la actuación administrativa sancionatoria.

⁷ Vigente para la fecha en que se expidieron los actos acusados. Posteriormente fue derogado expresamente, a través del Decreto 2555 de 2010.

Al respecto debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1226 del Código de Comercio, la fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

Este estatuto establece además que los bienes objeto de la fiducia salen del patrimonio del fideicomitente pero no entran al del fiduciario (artículo 1227) y, que para todos los efectos legales, los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo (artículo 1233).

Son deberes indelegables del fiduciario, además de los previstos en el acto constitutivo, entre otros, realizar diligentemente todos los actos necesarios para la consecución de la finalidad de la fiducia, mantener los bienes objeto de la fiducia separados de los suyos y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y llevar la personería para la protección y defensa de los bienes fideicomitados contra actos de terceros, del beneficiario y aún del mismo constituyente (art. 1234).

Ahora bien, en el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006, reglamentario de los artículos 1233 y 1234 del Código de Comercio, se dispone que el patrimonio autónomo conformado en desarrollo del contrato de fiducia mercantil, aunque se constituye en receptor de los derechos y obligaciones legal y convencionalmente derivados de los actos y contratos celebrados y ejecutados por el fiduciario en cumplimiento del contrato de fiducia, no es persona natural ni jurídica, por lo cual debe actuar por conducto del fiduciario quien, a su vez, actúa como vocero y administrador del patrimonio autónomo y en tal carácter celebra y ejecuta diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia. Para este efecto, el fiduciario deberá expresar que actúa en calidad de vocero y administrador del respectivo patrimonio autónomo.

Agrega esta disposición que, en desarrollo de la obligación legal indelegable establecida en el numeral 4 del artículo 1234 del Código de Comercio, el fiduciario lleva la personería del patrimonio autónomo en todas las actuaciones procesales de carácter administrativo o jurisdiccional que deban realizarse para proteger y defender los bienes que lo conforman contra actos de terceros, del beneficiario o del constituyente, o para ejercer los derechos y acciones que le correspondan en desarrollo del contrato de fiducia.

En este asunto, se repite, la Administración desconoció la normativa citada, no siendo de recibo sus argumentos sobre que la renuencia a aceptar la intervención de la sociedad Fiduciaria Popular S.A. en el proceso sancionatorio obedeció al hecho de que la mencionada sociedad acudió actuando en nombre y representación propia cuando debió vincularse en calidad de administradora del patrimonio autónomo.

En efecto, teniendo la entidad que adelanta el **proceso sancionatorio** el deber de identificar adecuadamente al presunto infractor y conociendo además que la ley dispone que los patrimonios autónomos deben actuar por intermedio de su representante, debió vincular al mismo precisamente a éste, lo cual no hizo, pues si se observan los actos acusados se advierte que en ningún momento se precisa en ellos que el sujeto que finalmente sancionó sea la sociedad fiduciaria administradora (que no lo es en todo caso) del Patrimonio Autónomo Ecopetrol, quien figuraba como titular de la cuenta corriente especial de compensación cuyo manejo dio origen al procedimiento administrativo.

Y es que aunque los patrimonios autónomos son receptores de derechos y obligaciones, no son personas naturales ni jurídicas, debiendo actuar, para todos los efectos legales, a través del fiduciario, quien es su vocero y lleva su personería, tal como lo señala el artículo 1º del Decreto 1049 de 2006.

Ahora bien, aunque en sus intervenciones la Fiduciaria Popular S.A. no fue lo suficientemente explícita, como debió serlo, sobre su condición respecto del patrimonio autónomo titular de la cuenta corriente, sí dejó claro que éste debía estar representado por su sociedad administradora⁸. Siendo ello así, estima la Sala que era deber de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales requerir

⁸ Así se lee en el recurso de reposición interpuesto por la parte actora contra la Resolución núm. 0174 de 31 de enero de 2007. (fl. 107 del cuaderno de anexos)

previamente a dicha sociedad en orden a determinar si ostentaba la condición de fiduciaria del patrimonio autónomo Ecopetrol, más aun cuando en las pruebas que se acompañaron con los descargos aparecía como titular de la cuenta "Patrimonio Autónomo Ecopetrol-**Fiduciaria Popular S.A.**", y no rechazar de plano su intervención, como en efecto ocurrió.

Además, no debe pasarse por alto el hecho de que quien respondió el requerimiento de información sobre la cuenta corriente fue la representante legal de la Fiduciaria Popular S.A., sin que esa respuesta inicialmente fuera desatendida por no provenir de la representante de la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A., pues nada en ese sentido se dijo en el acto de formulación de cargos. No obstante ello, la Administración le niega de plano a esa sociedad el derecho a intervenir en el trámite administrativo con el argumento de que carecía de legitimación, sin siquiera requerirlo para que allegara la documentación que lo acreditara como fiduciaria del patrimonio autónomo investigado.

g) Lo anterior, como quedó precisado, constituye claramente una violación del derecho a la defensa, en la medida en que se impuso una sanción cambiaria a un patrimonio autónomo sin que el mismo estuviera legalmente representado en el trámite administrativo por la sociedad fiduciaria que lo administra.

5.- Conclusión

En consecuencia, se confirmará la decisión del *a quo* de anular los actos administrativos censurados.

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:

PRIMERO: RECHAZAR por improcedente el recurso de apelación adhesiva formulado por la sociedad Fiduciaria Popular S.A., de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: CONFIRMAR la sentencia apelada, de fecha 8 de octubre de 2009, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de las resoluciones 0147 de 31 de enero de 2007 y 000876 de 25 de julio de 2007, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales, en su orden, se impone a la sociedad Patrimonios Autónomos Fiduciaria Popular S.A. una multa por infracciones al régimen cambiario, y se rechaza por falta de legitimación el recurso de reposición interpuesto contra esa decisión por la sociedad Fiduciaria Popular S.A. y, a título de restablecimiento del derecho, se ordenó a dicha entidad abstenerse de cobrar a la parte actora el valor de dicha sanción.

Cópiese, notifíquese, publíquese y cúmplase.

La anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en su sesión del 9 de agosto de 2012.

**MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ
LASSO**

MARIA CLAUDIA ROJAS

Presidenta

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO