

## **SOCIEDADES DE INTERMEDIACION ADUANERA - Responsabilidad / OBLIGACION ADUANERA - Alcance / DECLARACION DE IMPORTACION - El importador es el obligado a presentarla / IMPORTADORES - Responsabilidad**

En relación con la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera, el artículo 3 del Decreto 1909 de 1992, vigente para la época de los hechos señala que son responsables de las obligaciones aduaneras el importador, el propietario, o el tenedor de la mercancía, así como también lo son de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, depositario, intermediario y el declarante. El artículo 2 ibídem señala que la obligación aduanera nace por la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional y comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de conservar los documentos que soportan la operación, atender las solicitudes de información y pruebas, y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes. Y el artículo 23 de la misma codificación dispone que el obligado a presentar la declaración de importación es el importador, entendido éste como quién realiza la operación de importación o aquella persona por cuya cuenta se realiza, quién podrá actuar personalmente o a través de apoderado, o mediante mandatario especial para actuar ante la Aduana, intermediación que en este último caso, se denominará agenciamiento aduanero. De acuerdo con las anteriores normas, los importadores responden por el pago de los tributos, aunque para la presentación de la declaración se haya convenido con una sociedad de intermediación aduanera, quien también tiene su responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones propias de su gestión.

**FUENTE FORMAL: DECRETO 1909 DE 1992 - ARTICULO 2 / DECRETO 1909 DE 1992 - ARTICULO 3 / DECRETO 1909 DE 1992 - ARTICULO 23**

## **INTERMEDIACION ADUANERA - Objeto y naturaleza / ACTIVIDAD AUXILIAR DE LA FUNCION PUBLICA ADUANERA - Es la que cumplen las Sociedades de Intermediación Aduanera / DECLARANTE EN IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES - La regla general es que son las Sociedades de Intermediación Aduanera**

El artículo 1 del Decreto en mención definió 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. La misma 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. Según el criterio de la Sala, la intermediación aduanera es una actividad fundamental y decisiva en materia de operaciones de comercio exterior, por lo que su responsabilidad y obligaciones deben estar acorde con esa importante labor. En efecto, como se señaló en la sentencia citada, cuando se trata de importaciones, si bien la obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar y, tal vez la intervención más importante durante el trámite de la importación es la de las sociedades de intermediación aduanera que a nombre y por encargo de los importadores adelantan todo el procedimiento. Por ello, su actividad tiene la naturaleza de auxiliar de la función pública aduanera, son personas especializadas en el tema, a quienes se les confían labores muy

importantes en todo lo relacionado con el comercio internacional, labores que van desde el adelantamiento del trámite hasta la liquidación y pago de los tributos que gravan las importaciones, por lo que se espera una gestión cabal e impecable y de la que espera tanto la Administración como el importador, que se adelante responsablemente y consecuente con la importancia de la labor encomendada. Las fallas que pueda tener una sociedad de intermediación aduanera en el cumplimiento de su labor le genera las responsabilidades a las que se hizo referencia. Ahora bien, descartada la participación de la sociedad de intermediación aduanera en el no pago de los tributos, no debe olvidarse que se trató de una responsabilidad personal del importador que debió cumplir con el proceso de nacionalización de su mercancía dentro del marco legal, por ello la sanción se impuso a él y si alguna responsabilidad administrativa o penal le cabe a las empresas que participaron en la importación de las mercancías es la DIAN o las autoridades competentes quienes deben investigar esos hechos e imponer las sanciones que les corresponda a cada una por su gestión, como el caso del Banco, como entidad recaudadora, o del depósito por hacer el levante de la mercancía sin el pago de los tributos aduaneros.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre sociedades de intermediación aduanera ver sentencia CE, S4, Rad. 15557, 2007/09/27, MP María Inés Ortiz Barbosa

**HECHO NUEVO ANTE LA JURISDICCION - No es aceptable ante la jurisdicción aunque sí mejores argumentos de derecho / HECHO SANCIONABLE - Se aplica las normas sancionatorias vigentes al momento de los hechos**

Se advierte en primer lugar que sobre algunos de los cargos la DIAN solicita que no haga pronunciamiento de fondo porque no fueron expuestos en el recurso contra la resolución sanción, sin embargo, ha sido reiterado el criterio de la Corporación que los argumentos expuestos en la demanda ante la Jurisdicción pueden no ser los mismos que los expuestos en la vía gubernativa, pues, ante la Jurisdicción se pueden presentar nuevos y mejores argumentos para desvirtuar la legalidad de la actuación demandada, siempre que la pretensión que se persiga sea la misma que la intentada ante la Administración, como en este caso, la declaratoria de ilegalidad de la resolución sanción, por lo que no hay impedimento para estudiar la totalidad de los demás cargos de ilegalidad, entre ellos, falla del servicio, violación del Estatuto Anticorrupción y silencio administrativo positivo, conforme a los términos de la demanda. De acuerdo con lo anterior, las normas en las que se fundamentó la sanción eran las vigentes para el momento en que se falsificó la presentación de las declaraciones de importación y no se pagaron los tributos aduaneros. De otra parte, el hecho de que la DIAN hubiera citado la norma respectiva del Decreto 2685 de 1999, no pasa de ser una simple referencia que no implica la violación al principio de legalidad de la sanción ni del debido proceso.

**FUENTE FORMAL: DECRETO 1909 DE 1992 - ARTICULO 73**

**DECLARACION DE IMPORTACION - Su firmeza se produce a los 2 años contados desde su presentación en bancos / FIRMEZA DE LA DECLARACION DE IMPORTACION - Está dada para procesos de corrección o revisión de valor**

La firmeza de las declaraciones se rigen por el artículo 26 ibídem, conforme al cual, la declaración de importación quedará en firme cuando transcurridos dos (2) años, contados desde su presentación en los bancos o entidades financieras autorizadas, no se ha formulado liquidación oficial de corrección o de revisión de

valor. De acuerdo con lo anterior, es claro que la firmeza de las declaraciones de importación está dada expresamente para procesos de corrección o de revisión de valor, pues está referida a las liquidaciones que se dictan dentro de estos procesos y, no se puede dar aplicación extensiva a procesos sancionatorios, como en este caso, por contrabando, pues aunque coinciden con aquéllos en que se expide el requerimiento especial para proponer la sanción, la sanción se impone en una resolución independiente y no mediante liquidación de corrección o de revisión de valor. Por lo demás, el término previsto en el artículo 26 citado es para proferir las liquidaciones oficiales y no para el requerimiento especial aduanero, como equivocadamente lo aduce la demandante.

#### **FUENTE FORMAL: DECRETO 1909 DE 1992 - ARTICULO 26**

**FALLA DEL SERVICIO - No es un argumento para desvirtuar la legalidad de los actos / ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Presupuestos / ACCION DE REPARACION DIRECTA - Objeto / FALLA DEL SERVICIO ADUANERO - Al ser una omisión administrativa no procede invocarla mediante acción de restablecimiento del derecho**

Para la Sala, la falla del servicio de la Administración no es un argumento pertinente para desvirtuar la legalidad de los actos demandados, pues, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho tiene por objeto el respeto del orden jurídico por parte de los actos administrativos y restablecer el derecho del particular o reparar el daño, cuando el acto administrativo lo ha causado. Esta acción tiene como presupuesto esencial la existencia de un acto administrativo y las causales de su nulidad están previstas en el artículo 84[2] del Código Contencioso Administrativo, dentro de las cuales no está la señalada por la actora. Cuando se trata de establecer una responsabilidad estatal por hechos, omisiones u operaciones administrativas, la Ley prevé la acción de reparación directa [artículo 86 ibídem], de manera que si la demandante pretende fundar la responsabilidad de la Administración por una omisión suya o por una operación administrativa, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no es el escenario adecuado para ese fin.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre falla del servicio aduanero ver sentencia CE, S4, Rad. 15645, 2007/08/02, MP Ligia López Díaz

### **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ**

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00788- 01(16631)**

**Actor: LIFE GARD SECURITY LTDA.**

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

## **FALLO**

Se decide la apelación de la demandada contra la sentencia de 11 de abril de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de LIFE GARD SECURITY LTDA., contra los actos administrativos por los cuales la DIAN impuso una sanción por el no pago de tributos aduaneros por \$472.808.890.

## **ANTECEDENTES**

El 4 de julio de 2001 la DIAN mediante requerimiento especial aduanero 03-070-210-436 y auto de corrección 03-070-210-1329 de 7 de septiembre de 2001, propuso la sanción de que trata el artículo 73 del Decreto 1909 de 1992 al importador LIFE GARD SECURITY LTDA., por el no pago de los tributos aduaneros correspondientes a las declaraciones de importación 19017062504522, 19017062504515 y 19017062504531 de abril 8 de 1999, en las que figura como importador la sociedad descrita y como declarante CONTIEXCARGA S.I.A. LTDA.

Previa respuesta al requerimiento especial, la División de Fiscalización Aduanera de Bogotá expidió la resolución 03-064-191-668-30519 de 13 de noviembre de 2001 por medio de la cual impuso a la actora la sanción anunciada por \$472.808.890 equivalente al 200% del valor de la mercancía importada mediante las citadas declaraciones de importación.

La resolución que impuso la sanción fue confirmada por la 03-072-193-601-0058 de 8 de febrero de 2002 que decidió la reconsideración interpuesta por la importadora.

## **DEMANDA**

LIFE GARD SECURITY LTDA., solicitó la nulidad del requerimiento ordinario, del requerimiento especial aduanero y del auto que lo corrigió, de la resolución sancionatoria y de la que la confirmó; a título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara que se cumplió el pago de las declaraciones de importación y que se exonerara a la sociedad del pago de la multa impuesta.

Invocó como normas violadas los artículos 6, 13 y 29 de la Constitución Política; 2, 3, 27, 64, 73, 106 y 109 del Decreto 1909 de 1992; 12 del Decreto 1800 de 1994; 1, 10[2], 12, 17[h] y 20 del Decreto 2532 de 1994; 28 del Decreto 1812

de 1995; 503 del Decreto 2685 de 1999; 734, 738 y 841 del Código de Comercio; 1 del Decreto 770 de 1995; 31 y 32 de la Resolución 371 de 1992 de la DIAN; 11 de la Resolución 4685 de 1995 de la DIAN; 8 de la Resolución 2572 de 1996 de la DIAN; 1 de la Resolución 4082 de 1999 de la DIAN; 1626, 2343 y 2346 del Código Civil y 36 del Estatuto Anticorrupción. Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

1. Se violó el debido proceso porque la sanción impuesta está regulada en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, que entró en vigencia con posterioridad a los hechos, pues, las declaraciones se presentaron el 8 de abril de 1999.

2. La DIAN sólo inició la investigación contra la actora que cumplió sus obligaciones y tuvo un conducta diligente y, excluyó de la misma a empresas profesionales del ramo como CONTIEXCARGA S.I.A. LTDA., que presentó las declaraciones y a AINTERCARGA LTDA., que fue la depositaria de las mercancías y quienes generaron los hechos que motivaron la sanción; lo cual no sólo es violatorio del derecho a la igualdad sino del espíritu de justicia, pues, la DIAN no puede dudar que la intención de la actora fue pagar el tributo aduanero y que los dineros salieron de su patrimonio.

3. Los hechos que rodearon la desaparición del cheque con el cual la actora pagó los tributos aduaneros y el no pago de los mismos, constituyen un delito y por ellos existe una investigación penal, por lo cual, la Administración estaba obligada a hacerse parte civil en el proceso para resarcirse de los perjuicios ocasionados por los delincuentes, sin embargo incumplió su obligación y violó el Estatuto Anticorrupción.

4. Quienes deben ser sancionados por los hechos descritos y por su actitud culposa, son la sociedad de intermediación aduanera quien tenía la responsabilidad de presentar la declaración y pagar los tributos aduaneros, el almacén de depósito que debió verificar el pago de los mismos para el levante de la mercancía y el banco.

La DIAN hizo caso omiso de los artículos 2 y 3 del Decreto 1909 de 1992, 12 del Decreto 2532 de 1994, 8 de la Resolución 2572 de 1996 y 17 del Decreto 2532 de 1994, que hacen responsable a la sociedad de intermediación aduanera como auxiliar de la DIAN, por las obligaciones que se deriven del ejercicio de la actividad de intermediación y por el pago de los tributos aduaneros y, toda la

responsabilidad se la endilgó al importador, con fundamento en que estas sanciones no son imputables al intermediario.

Si bien la actora contrató a la SIA para que presentara la declaración y pagara los tributos aduaneros, no puede hacérsele responsable con fundamento en el contrato de mandato, pues es evidente que la SIA desbordó los límites del encargo y liberó de responsabilidad al mandante. La DIAN también pasa por alto la responsabilidad del intermediario financiero, porque la demandante giró cheque con cruce restrictivo a favor del Banco Colpatria por \$58.904.023 con el fin de pagar los tributos aduaneros, pero la entidad desobedeció y pagó el cheque a un tercero, sin ninguna razón. Esto comprueba que el Banco recibió el cheque y lo legalizó y, el hecho de que se hubieran desviado los recursos al interior del Banco, es un hecho sobre el cual la sociedad no tenía ningún control. Además, la Fiscal 27 Seccional Delegada ante la DIAN en la diligencia de inspección judicial comprobó que el cheque había sido pagado.

En la denuncia de la Policía Aduanera se menciona que es sospechoso el hecho de que todas las mercancías estaban almacenadas en el depósito AINTERCARGA LTDA., y se les haya concedido el levante automático sin confirmar los pagos, lo cual significa una clara responsabilidad de esta empresa. Pero además si este depósito no tuvo la culpa al momento de retirar la mercancía, porque evidenció el pago del tributo, y fue el sistema que lo autorizó, entonces hubo una falla del servicio, pues, sólo procede el levante automático cuando se verifica el pago de los tributos aduaneros.

5. Las declaraciones de importación adquirieron firmeza, pues, transcurrieron más de dos años desde su presentación sin que se hubiese notificado requerimiento especial aduanero de acuerdo con el Decreto 1909[27] de 1992.

6. Las sociedades de intermediación aduanera ejercen una actividad auxiliar de la función pública y son escogidas por la DIAN luego de un minucioso estudio de la solicitud y su aprobación; es la misma DIAN quien debe vigilarlas y los importadores no pueden escoger a una empresa que no esté autorizada por la DIAN, de manera que la entidad es la que debe responder por la actuación de aquella persona que escogió.

7. En este caso operó el silencio administrativo positivo porque el proceso administrativo debió fallarse antes del vencimiento de los 18 meses de entrar en

vigencia el Decreto 2685 de 1999, toda vez que la Policía Aduanera forma parte de la DIAN conforme al artículo 80 de la Ley 488 de 1998.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

No se violó el debido proceso pues en todas las etapas del procedimiento sancionatorio se le brindó al demandante la oportunidad de controvertir las conclusiones administrativas que se iniciaron por un oficio de la Policía Judicial Fiscal y Aduanera sobre la posible falsedad en las declaraciones de importación, teniendo como base el cruce de información obtenida de la SIA, el sistema SIFARO (Sistema de Fiscalización Aduanera) y la certificación del Banco Colpatria de que no recibió el pago efectivo de los tributos aduaneros.

Conforme a los artículos 2 y 3 del Decreto 1909 de 1992, el importador o propietario es el principal responsable de las obligaciones aduaneras, dentro de las cuales se encuentra el pago de los tributos aduaneros. Como la importadora no demostró el pago de los tributos aduaneros, la mercancía se encontraba en forma irregular dentro del territorio nacional, por lo que se le solicitó que la pusiera a disposición de la aduana, lo cual no pudo ser cumplido y llevó a la aplicación de la sanción.

De acuerdo con los artículos 1 y 12 del Decreto 2532 de 1994 las SIAS deben responder hasta de culpa leve en el ejercicio de sus funciones, pero quien debe responder por el cabal cumplimiento de las obligaciones aduaneras por la introducción de mercancía extranjera al territorio nacional, es el importador o propietario de las mismas. La responsabilidad de las SIAS es de carácter civil y no administrativo. Según el artículo 3 del Decreto 2532 de 1994 la actora no estaba obligada a actuar frente a la autoridad aduanera a través de una SIA para la nacionalización de la mercancía y, si utilizó sus servicios no la exoneraba de las responsabilidades frente a la DIAN. Ahora, si la demandante confirió mandato especial a la SIA para que realizara los trámites de importación “por cuenta y riesgo de la primera”, tal y como lo señala el artículo 2142 del Código Civil, las actuaciones realizadas por el mandatario comprometen la responsabilidad del mandante frente a terceros.

Para establecer que la falsificación de stickers y el no pago de tributos aduaneros son atribuibles a la SIA, debe adelantarse un procedimiento previo por la jurisdicción penal.

Aunque la actora alegue que giró un cheque para pagar los tributos aduaneros y que se lo entregó a la SIA, para la entidad demandada no fue efectivo el recaudo ya que su importe nunca ingresó a las arcas de la Nación. De otra parte, es responsabilidad de Colpatria frente al girador que el cheque girado a esa entidad hubiere aparecido consignando en la cuenta de un tercero, lo cual se debe reclamar ante la autoridad competente en el ejercicio de las acciones de ley.

El levante de la mercancía es un acto condición, pues es una autorización dada por un funcionario que presume la legalidad de la presentación de la declaración, pero si se demuestra que se obtuvo por medios irregulares puede ser cancelado.

No existió silencio administrativo positivo, pues conforme al artículo 519 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el 23 del Decreto 1198 de 2000 los doce meses para decidir de fondo deben haber transcurrido desde la iniciación del respectivo proceso, lo cual ocurre con la notificación del requerimiento especial (artículo 507 ibídem) y en este caso se inició el 18 de julio de 2001.

Finalmente solicitó que el Tribunal se inhibiera para pronunciarse sobre los cargos de falla del servicio, violación del Estatuto Anticorrupción y silencio administrativo positivo, pues, no fueron expuestos en el recurso contra la resolución sanción, por lo tanto, respecto de ellos no se agotó la vía gubernativa.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló la resolución sanción y la que la confirmó y declaró que la actora no estaba obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción. Se inhibió para pronunciarse sobre la legalidad del requerimiento ordinario, del requerimiento especial y del auto que lo corrigió porque son actos de trámite no susceptibles de control jurisdiccional y declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa en relación con algunos cargos de la demanda porque se tratan de mejores argumentos que refuerzan sus pretensiones, además las causales de nulidad que se aduzcan en la demanda no necesariamente deben proponerse en los recursos gubernativas.

Las razones de la decisión se sintetizan así:

Como las declaraciones de importación fueron presentadas el 8 de abril de 1999, las normas vigentes eran los Decretos 1909 de 1992 y 2532 de 1994, por lo que el análisis debe efectuarse con base en estas normas y no en el Decreto 2685 de 1999 que los modificó posteriormente.

Con fundamento en los artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto 2532 de 1994 las personas que pretendan actuar ante la DIAN deben hacerlo a través de las SIAS, quienes son responsables de las obligaciones que se deriven de su intervención. Las sociedades de intermediación actúan a nombre y por encargo de importadores o exportadores, con quienes crea un vínculo contractual bajo la forma de mandato comercial definido en el artículo 1262 del Código de Comercio, el cual conlleva la representación del tercero según los artículos 832 y 833 ibídem.

De otra parte, el artículo 2155 del Código Civil dispone que el mandatario responde hasta de culpa leve en el cumplimiento de su encargo y en materia tributaria tal responsabilidad está señalada en los artículos 572 y 572-1 del Estatuto Tributario.

En el presente caso la actora otorgó mandato a la Sociedad de Intermediación Aduanera CONTIEXCARGA S.I.A. LTDA., (folios 4, 5 y 185 c.a), por lo que conforme a los artículos 10, 23 y 55 del Decreto 1909 de 1992 y 11, 12, 17 y 18 del Decreto 2532 de 1994 y, de acuerdo con la tesis jurisprudencial del Consejo de Estado<sup>1</sup>, la DIAN debió iniciar la investigación administrativa en contra de la SIA CONTIEXCARGA LTDA., porque era la responsable de las obligaciones aduaneras controvertidas, en virtud del contrato de mandato que suscribió con la sociedad demandante, pues el criterio de solidaridad no se aplica en materia de responsabilidad derivada del pago de tributos originados en las operaciones de importación, en la que se protege la buena fe del importador que utiliza los servicios de las SIAS, confiado en su pericia y capacidad.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** solicitó que se revocara la decisión y se negaran las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

---

<sup>1</sup> Sección Cuarta, sentencia de 29 de noviembre de 1996, Exp. 8020. C.P. Germán Ayala Mantilla.

La directa responsable de las obligaciones que se derivan de las importaciones es la importadora, es decir, la actora, que en últimas fue quien se benefició de la mercancía que no pudo ser aprehendida.

De los artículos 1, 2 y 3 del Decreto 2532 de 1994 se desprende que la relación entre el importador y la SIA surge de la celebración de un contrato privado para realizar las gestiones tendientes al cumplimiento de las obligaciones aduaneras, el cual no exonera de responsabilidad al importador según el artículo 3 del Decreto 1909 de 1992. La actuación de las SIAS no es a nombre propio, sino por cuenta y riesgo del importador, en virtud de un mandato otorgado previamente por el importador en el que no hay traspaso del derecho de propiedad de las mercancías.

La responsabilidad de las SIAS frente a los tributos aduaneros prevista en el artículo 12 del Decreto 1909 de 1992 es de carácter administrativo y responden penalmente cuando dan a los dineros que reciben de sus clientes para el pago de los tributos, una destinación diferente a la acordada, que no es este caso. Además, para la fecha de las importaciones no era obligatorio el uso de las SIAS para realizar el trámite de importación. Si bien es cierto que la demandante alega que entregó los dineros a la SIA, para la Administración no fue efectivo su recaudo, pues nunca ingresaron a las arcas de la Nación.

Ante la no acreditación del pago y ante el hecho de que no se puso a disposición de la autoridad aduanera la mercancía importada, era procedente aplicar la sanción correspondiente al 200% del valor de la misma, conforme al artículo 73 del Decreto 1909 de 1992 modificado por el 12 del Decreto 1800 de 2004. Como apoyo de su tesis citó una sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca de 28 de abril de 2004 en el que se debatió un asunto similar al presente.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** solicitó que se confirmara el fallo para lo cual reiteró los argumentos de la demanda.

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación y agregó que la actora no probó que está al margen de la responsabilidad por el no pago de los tributos aduaneros. Además, en la sentencia se debieron analizar aspectos como el argumento contradictorio respecto a la entrega del cheque con restricción al Banco

Colpatria para el pago de los tributos a cargo y que, dice la actora, apareció cobrado por un tercero. El fallo deja por el suelo la institución de la representación al considerar que tal actividad se ejerce sin responsabilidad alguna del mandante. La actuación de las SIAS no es a nombre propio, sino en razón del mandato y tal gestión sólo es encomendada por el importador, por lo que la responsabilidad de las SIAS es frente a sus clientes y no ante la DIAN, por lo que si la investigación se hubiera dirigido contra aquéllas, se habría violado el debido proceso.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia apelada, pues, no se le puede endilgar a la actora ningún tipo de responsabilidad en relación con el cumplimiento de obligaciones aduaneras porque según jurisprudencia del Consejo de Estado, la responsabilidad en el pago de tributos aduaneros radica en cabeza de la SIA, quien de acuerdo con su idoneidad, pericia y diligencia y por tratarse de una entidad autorizada por la autoridad fiscal, el importador de buena fe acude a sus servicios confiando en dichas calidades para el cabal cumplimiento de la gestión encomendada<sup>2</sup>.

La intermediación aduanera constituye una función auxiliar de la función aduanera, cuyo propósito es colaborar con las autoridades aduaneras en la recta y cumplida aplicación de las normas de comercio exterior y el adecuado desarrollo de los procedimientos de este tipo.

Conforme con los artículos 12 del Decreto 2532 de 1994 y 3, 23 y 55 del Decreto 1909 de 1992, CONTIEXCARGA S.I.A. LTDA., es la llamada a responder ante la Administración Tributaria por el incumplimiento de sus obligaciones y no la demandante.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de la apelación de la demandada se decide si se ajusta a derecho la sanción impuesta a la actora en su calidad de importadora por el no pago de los tributos aduaneros de tres declaraciones de importación que presentó a través de una sociedad de intermediación aduanera SIA.

El Tribunal anuló la resolución sanción y la que la confirmó porque consideró que la actora le había otorgado un mandato a CONTIEXCARGA S.I.A. LTDA., por lo que la DIAN debió iniciar la investigación administrativa en contra de esta

---

<sup>2</sup> Sección Cuarta, sentencia de 29 de noviembre de 1996. Expediente 8020. C.P. Germán Ayala Mantilla

compañía, pues, según las normas aduaneras, era la responsable de las obligaciones controvertidas.

De los antecedentes del proceso se observa que en virtud de la validación del sistema de la DIAN (SIFARO y SIAT) y de acuerdo con la certificación del Banco Colpatria, las declaraciones de importación 19017062504522, 19017062504515 y 19017062504531 de 8 de abril de 1999 de la actora, en su calidad de importadora, cuyo declarante autorizado era CONTIEXCARGA S.I.A. LTDA., no se incorporaron en el sistema y se dejaron de pagar deliberadamente los tributos aduaneros, por lo tanto, la DIAN inició un proceso a la demandante con el fin de imponerle la sanción prevista en el artículo 73 del Decreto 1909 de 1992 modificado por el 12 del Decreto 1800 de 1994 según el cual, cuando la mercancía no se haya podido aprehender por haber sido consumida, destruida, transformada, porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera o por cualquier otra circunstancia, procederá la aplicación de una sanción equivalente al 200% del valor de la misma [...]", toda vez que las mercancías introducidas al territorio nacional descritas en las mencionadas declaraciones se encontraban en estado de ilegalidad y no se pusieron a disposición de la DIAN.

Pues bien, en relación con la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera, el artículo 3 del Decreto 1909 de 1992, vigente para la época de los hechos señala que son responsables de las obligaciones aduaneras el importador, el propietario, o el tenedor de la mercancía, así como también lo son de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, depositario, intermediario y el declarante<sup>3</sup>.

El artículo 2 *ibídem* señala que la obligación aduanera nace por la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional y comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de conservar los documentos que soportan la operación, atender las solicitudes de información y pruebas, y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes.

Y el artículo 23 de la misma codificación dispone que el obligado a presentar la declaración de importación es el importador, entendido éste como quién realiza la operación de importación o aquella persona por cuya cuenta se realiza, quién

---

<sup>3</sup> El Decreto 1909 de 1992 fue derogado por el Decreto 2685 de 1999 artículo 571, actual Estatuto Aduanero.

podrá actuar personalmente o a través de apoderado, o mediante mandatario especial para actuar ante la Aduana, intermediación que en este último caso, se denominará agenciamiento aduanero.

De acuerdo con las anteriores normas, los importadores responden por el pago de los tributos, aunque para la presentación de la declaración se haya convenido con una sociedad de intermediación aduanera, quien también tiene su responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones propias de su gestión.

En efecto, según el artículo 11 del Decreto 2532 de 1994, por el cual se establecieron los mecanismos para ejercer la actividad aduanera, 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 y conforme al 12 ibídem, estas empresas serán responsables administrativamente por el pago de tributos aduaneros cuando éstos no fueran cancelados en debida forma y conforme a las normas legales correspondientes, responderán penalmente por los valores que reciban de sus clientes para el pago de los tributos aduaneros, cuando no se dé a éstos la destinación acordada.

El artículo 1 del Decreto en mención definió 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. La misma 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.

Tienen 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 2 ib.).

Según el criterio de la Sala, la intermediación aduanera es una actividad fundamental y decisiva en materia de operaciones de comercio exterior, por lo que su responsabilidad y obligaciones deben estar acorde con esa importante labor<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Sentencia de 27 de septiembre de 2007. Exp. 15557. C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

En efecto, como se señaló en la sentencia citada, cuando se trata de importaciones, si bien la obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional, comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar y, talvez la intervención más importante durante el trámite de la importación es la de las sociedades de intermediación aduanera que a nombre y por encargo de los importadores adelantan todo el procedimiento. Por ello, su actividad tiene la naturaleza de auxiliar de la función pública aduanera, son personas especializadas en el tema, a quienes se les confían labores muy importantes en todo lo relacionado con el comercio internacional, labores que van desde el adelantamiento del trámite hasta la liquidación y pago de los tributos que gravan las importaciones, por lo que se espera una gestión cabal e impecable y de la que espera tanto la Administración como el importador, que se adelante responsablemente y consecuente con la importancia de la labor encomendada.

Las fallas que pueda tener una sociedad de intermediación aduanera en el cumplimiento de su labor le genera las responsabilidades a las que se hizo referencia.

Sin embargo, en el presente caso, las pruebas del proceso descartan la responsabilidad administrativa de la sociedad de intermediación aduanera, pues de acuerdo con las diligencias de inspección judicial practicada a CONTIEXCARGA S.I.A. Ltda., y LIFE GARD SECURITY LTDA., y la declaración de ENRIQUE REY AVENDAÑO, Representante Legal de ALL TRADE INTERNATIONAL LTDA., la forma como se realizaron los pagos de las declaraciones que fueron falsificadas fue la siguiente:

La actora tenía un agente de aduanas que era ALL TRADE INTERNATIONAL Ltda., cuyo gerente es el señor Enrique Rey. El agente presentó una liquidación provisional de impuestos para solicitar el anticipo correspondiente a los Registros de Importación y solicitó el giro de dos cheques: Uno por \$58.904.023 para el pago de impuestos a nombre del Banco Colpatria y otro por \$4.173.609 a nombre del agente para los demás pagos. La actora giró los cheques y fueron recibidos por el señor Rey, quien acompañó a un tramitador llamado "SAUL" contratado para hacer el pago, hasta el Banco. En la declaración del señor Enrique Rey afirma: "yo los acompañé hasta al frente del Banco, ellos

me dijeron que esperara afuera por los documentos, él entró, se demoró bastante según él por la verificación del sobregiro, después salió con los papeles”<sup>5</sup>.

Se advierte que en la inspección judicial practicada a la actora se le preguntó a su representante legal, cuál fue el mecanismo que la empresa empleó para el pago de los tributos aduaneros, a lo cual contestó que todo el trámite lo había hecho su agente ALLTRADE INTERNATIONAL LTDA., sin nombrar siquiera participación alguna de la sociedad de Intermediación Aduanera<sup>6</sup>.

Por su parte, CONTIEXCARGA S.I.A. LTDA., tuvo por labor únicamente el diligenciamiento de la declaración y el mandato que tenían eran entregársela al señor Enrique Rey, para que el importador efectuara directamente el pago<sup>7</sup>.

Las anteriores versiones se corroboran con las fotocopias de los comprobantes de egreso Nos. 13322 y 13323 a nombre de ALL TRADE por \$58.904,023 y \$4.173.609, la fotocopia del cheque N° 5652203-4 del Banco Colpatria, la liquidación provisional y la solicitud de anticipo realizada por ALLTRADE INTERNATIONAL LTDA., la factura de venta 0314 de la misma compañía por la cancelación de impuestos por \$58.904.023 y demás gastos

En consecuencia, queda sin fundamento fáctico la endilgada responsabilidad que le atribuye la actora a CONTIEXCARGA SIA LTDA., pues su labor se limitó al diligenciamiento de la declaración, como declarante autorizado, y está demostrado que el pago de los tributos aduaneros era responsabilidad de la actora, quien contrató para ello a un tramitador a través de su agente aduanero, un tercero, sobre el cual, llama la atención de la Sala, que no se dice nada en la demanda.

De igual manera llama la atención de la Sala que la actora le atribuya responsabilidad tanto a la sociedad de intermediación como a la del depósito de las mercancías, que participaron en momentos distintos a cuando se dieron los hechos irregulares y sobre la participación de su agente aduanero y su tramitador guarde silencio y, quienes precisamente fueron los que recibieron los dineros de los tributos aduaneros y tenían el deber de cancelarlos ante el Banco.

Ahora bien, descartada la participación de la sociedad de intermediación aduanera en el no pago de los tributos, no debe olvidarse que se trató de una responsabilidad personal del importador que debió cumplir con el proceso de

---

<sup>5</sup> Folio 72 c.a.

<sup>6</sup> Folio 60 c.a.

<sup>7</sup> Folio 57 c.a.

nacionalización de su mercancía dentro del marco legal, por ello la sanción se impuso a él y si alguna responsabilidad administrativa o penal le cabe a las empresas que participaron en la importación de las mercancías es la DIAN o las autoridades competentes quienes deben investigar esos hechos e imponer las sanciones que les corresponda a cada una por su gestión, como el caso del Banco, como entidad recaudadora, o del depósito por hacer el levante de la mercancía sin el pago de los tributos aduaneros.

Por lo anterior, CONTIEXCARGA SIA LTDA., no puede ser declarada administrativamente responsable del no pago de los tributos aduaneros cuestionados, ya que la misma no recibió de parte de la importadora los dineros para cumplir con esa obligación aduanera, por lo que LIFE GARD SECURITY LTDA., es quien debe responder por la sanción impuesta, sin perjuicio de las acciones civiles y penales, que pueda instaurar ésta contra las personas o entidades que a su juicio puedan estar seriamente comprometidas en el ilícito cometido.

En tales condiciones, habrá de revocarse el fallo apelado que declaró que la sociedad LIFE GARD SECURITY Ltda., no está obligada a pagar suma alguna por la sanción impuesta y se estudiarán los demás cargos de la demanda que no fueron analizados por el Tribunal.

Se advierte en primer lugar que sobre algunos de los cargos la DIAN solicita que no haga pronunciamiento de fondo porque no fueron expuestos en el recurso contra la resolución sanción, sin embargo, ha sido reiterado el criterio de la Corporación que los argumentos expuestos en la demanda ante la Jurisdicción pueden no ser los mismos que los expuestos en la vía gubernativa, pues, ante la Jurisdicción se pueden presentar nuevos y mejores argumentos para desvirtuar la legalidad de la actuación demandada, siempre que la pretensión que se persiga sea la misma que la intentada ante la Administración, como en este caso, la declaratoria de ilegalidad de la resolución sanción, por lo que no hay impedimento para estudiar la totalidad de los demás cargos de ilegalidad, entre ellos, falla del servicio, violación del Estatuto Anticorrupción y silencio administrativo positivo, conforme a los términos de la demanda. No prospera la excepción.

***Violación del debido proceso.*** Según la demandante la DIAN impuso una sanción a la actora con base en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, que entró en vigencia con posterioridad a la ocurrencia del hecho sancionable, que fue el 8 de abril de 1999.

El cargo no está llamado a prosperar porque en el requerimiento aduanero y en la resolución sanción se propone y sanciona al importador por “la infracción contemplada en el artículo 73 del Decreto 1909 de 1992 modificado por el Decreto 1800 de 1994 (artículo 12) y en la actualidad por el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999”<sup>8</sup>.

El artículo 73 del Decreto 1909 de 1992 modificado por el 12 del Decreto 1800 de 1994 dispone: “**Operaciones de importación no declaradas o no presentadas de imposibilidad de aprehensión.** Cuando la mercancía no se haya podido aprehender por haber sido consumida, destruida, transformada, porque no se haya puesto a disposición de la autoridad aduanera o por cualquier otra circunstancia, procederá la aplicación de una sanción equivalente al 200% del valor de la misma [...]”.

De acuerdo con lo anterior, las normas en las que se fundamentó la sanción eran las vigentes para el momento en que se falsificó la presentación de las declaraciones de importación y no se pagaron los tributos aduaneros. De otra parte, el hecho de que la DIAN hubiera citado la norma respectiva del Decreto 2685 de 1999, no pasa de ser una simple referencia que no implica la violación al principio de legalidad de la sanción ni del debido proceso.

***Firmeza de las declaraciones de importación.*** La demandante señala que desde la presentación de las declaraciones de importación transcurrieron más de dos años sin que se hubiera notificado requerimiento especial aduanero de acuerdo con el artículo 27 del Decreto 1909 de 1992.

Este cargo tampoco está llamado a prosperar, pues, en primer término, el artículo 27 del Decreto 1909 de 1992 no establece la firmeza de las declaraciones, sino los eventos en los cuales las declaraciones no producen efectos.

En segundo lugar, la firmeza de las declaraciones se rigen por el artículo 26 ibídem, conforme al cual, la declaración de importación quedará en firme cuando transcurridos dos (2) años, contados desde su presentación en los bancos o entidades financieras autorizadas, no se ha formulado liquidación oficial de corrección o de revisión de valor (Se subraya).

---

<sup>8</sup> Folios 52 y 60 c.ppal.

De acuerdo con lo anterior, es claro que la firmeza de las declaraciones de importación está dada expresamente para procesos de corrección o de revisión de valor, pues está referida a las liquidaciones que se dictan dentro de estos procesos y, no se puede dar aplicación extensiva a procesos sancionatorios, como en este caso, por contrabando, pues aunque coinciden con aquéllos en que se expide el requerimiento especial para proponer la sanción, la sanción se impone en una resolución independiente y no mediante liquidación de corrección o de revisión de valor.

Por lo demás, el término previsto en el artículo 26 citado es para proferir las liquidaciones oficiales y no para el requerimiento especial aduanero, como equivocadamente lo aduce la demandante.

**Falla del servicio de la Administración.** La demandante considera que si el depósito AINTERCARGA LTDA., a quien la Policía Aduanera imputa de sospechoso el hecho de que todas las mercancías estaban almacenadas en él y haya concedido el levante automático sin confirmar los pagos, no tuvo la culpa al retirar la mercancía porque evidenció el pago del tributo, y fue el sistema que lo autorizó, entonces hubo una falla del servicio, pues, sólo hay levante automático cuando se verifica el pago de los tributos aduaneros.

Para la Sala, la falla del servicio de la Administración no es un argumento pertinente para desvirtuar la legalidad de los actos demandados, pues, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho tiene por objeto el respeto del orden jurídico por parte de los actos administrativos y restablecer el derecho del particular o reparar el daño, cuando el acto administrativo lo ha causado. Esta acción tiene como presupuesto esencial la existencia de un acto administrativo y las causales de su nulidad están previstas en el artículo 84[2] del Código Contencioso Administrativo, dentro de las cuales no está la señalada por la actora. Cuando se trata de establecer una responsabilidad estatal por hechos, omisiones u operaciones administrativas, la Ley prevé la acción de reparación directa [artículo 86 *ibídem*], de manera que si la demandante pretende fundar la responsabilidad de la Administración por una omisión suya o por una operación administrativa, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no es el escenario adecuado para ese fin<sup>9</sup>. No prospera el cargo.

---

<sup>9</sup> Sentencia de 2 de agosto de 2007, Exp. 15645, C.P. Ligia López Díaz.

**Violación del Estatuto Anticorrupción.** Según la demandante la Administración incumplió la obligación de hacerse parte civil en el proceso penal que se adelantaba por los ilícitos cometidos, para resarcirse de los perjuicios ocasionados por los delincuentes.

El argumento expuesto por la actora no desvirtúa la legalidad de los actos demandados, pues, es una circunstancia ajena e independiente que no hace parte del proceso sancionatorio que adelantó la DIAN, que de ser una omisión administrativa, esta no es la acción para cuestionarla. No prospera el cargo.

**Silencio administrativo positivo.** Para la demandante, el proceso administrativo debió fallarse antes del vencimiento de los 18 meses de entrar en vigencia el Decreto 2685 de 1999.

Aunque la actora no cita la norma en la cual fundamenta el pretendido silencio positivo, se entiende que es el artículo 24 del Decreto 1198 de 2000 modificado por el 57 del Decreto 1232 de 2001, según el cual, en los procesos iniciados y los recursos interpuestos antes de 1 de julio de 2000 (fecha de entrada en vigencia del Decreto 2685 de 1999), la práctica de pruebas decretadas, los términos que hubiesen comenzado a correr y las notificaciones que se estén surtiendo, se regirán por las leyes vigentes al momento de su iniciación. En todo caso, la sustanciación, trámite y decisión de los procesos que se encuentren en curso en el momento de entrada en vigencia del Decreto 2685 de 1999, deberá realizarse dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a dicha vigencia, so pena de que se produzca el silencio administrativo positivo" (Subraya la Sala).

Si bien los hechos irregulares sucedieron el 8 de abril de 1999, antes de que entrara en vigencia el Decreto 2685 de 1999, el proceso se inició con el requerimiento especial aduanero, proferido el 4 de julio de 2001, esto es, con posterioridad a la entrada en vigencia de tales disposiciones y por lo tanto, el Decreto 2685 resultaba aplicable.

Conforme al artículo 507 del Estatuto Aduanero, la autoridad aduanera podía formular requerimiento especial para proponer la imposición de la sanción, de manera que es con esta actuación que se inicia el proceso sancionatorio, independientemente de que la sanción se regule por las normas anteriores.

En consecuencia y en virtud del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 que establece que "*Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los*

*juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deban empezar a regir”* y por cuanto en este caso, no se había iniciado el proceso sancionatorio cuando entró en vigencia el Decreto 2685 de 1999, el proceso no debía regirse por las normas anteriores sino por las “vigentes al tiempo de su iniciación”, por lo tanto, la decisión definitiva tampoco debía expedirse dentro del término previsto en el inciso 2 del artículo 24 del Decreto 1198 de 2000, so pena del silencio administrativo positivo. No prospera el cargo.

Como corolario de lo anterior, se denegarán las pretensiones de la demanda, previa revocatoria de la sentencia apelada.

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

#### **F A L L A**

**REVÓCASE** la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca de 11 de abril de 2007, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de LIFE GARD SECURITY LTDA., contra la DIAN. En su lugar dispone:

**DENIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

**RECONÓCESE** personería al abogado Antonio Granados Cardona como apoderado de la demandada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
PRESIDENTE

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

