|  |
| --- |
| **CONSEJO DE ESTADO**  **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  **SECCION PRIMERA**  **Bogotá, D.C. dieciséis (16) de junio de dos mil dieciséis (2016)**  **Radicación Número: 25000 23 24 000 2003 00840 01**  **Actora: REPUESTOS MUÑOZ PACHON LTDA**  **Demandada: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**  **Referencia: FALTA DE SUSTENTACIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN**  **Consejera ponente: MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO**  Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia de 11 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por medio de la cual se denegaron las pretensiones de la demanda.  I. ANTECEDENTES  1. LA DEMANDA  1.1. Pretensiones  En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la parte demandante la nulidad de las Resoluciones Nos. 03-064-191-668-2131-00-0393 de 14 de febrero de 2003 y 03-072-193-601-0443 del 7 de mayo de 2003 expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por las cuales se impuso una sanción de $310´200.000.oo a la sociedad Repuestos Muñoz Pachón.  A título de restablecimiento del derecho y como consecuencia de la nulidad de los actos acusados solicita se declare que no adeuda suma alguna por concepto de la sanción impuesta y se condene a la devolución de las sumas que sean canceladas en el transcurso del proceso con ocasión del pago de la multa, debidamente actualizadas según el índice de precios al consumidor hasta el día en que se realice el pago por la demandada.  1.2. Hechos  Los hechos relatados por la actora se resumen de la siguiente manera:  La sociedad demandante fue objeto de investigación aduanera, la cual inició mediante Resolución No. 2709 de 26 de marzo de 2001, por la cual se avocó el conocimiento para iniciar la correspondiente investigación.  La DIAN formuló el Requerimiento Especial Aduanero No. 63-001-2002-04-50-0171 del 7 de octubre de 2002 a la sociedad actora, el cual propone una sanción cuando no es posible la aprehensión de la mercancía; requerimiento contestado por la actora dentro del término legal sin que fueran atendidas sus explicaciones.  Por medio de Resolución 03-064-191-668-2131-00-0393 de 14 de febrero de 2003 la DIAN, decide sancionar a la sociedad Repuestos Muñoz Pachón con una multa de $310´200.000.oo equivalente al 200% del valor aduanero de la mercancía.  Contra la anterior resolución se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por Resolución 03-072-193-601-0443 del 7 de mayo de 2003 en la que se decidió confirmar en todas sus partes la Resolución 03-064-191-668-2131-00-0393 de 14 de febrero de 2003, poniendo así fin a la vía gubernativa.  1.3. Normas violadas y concepto de la violación.  Las normas que la actora considera violadas son los artículos 6º, 29 y 83 de la Constitución Política; los artículos 2º, 503, 511, 512, 519 y 569 del Decreto 2685 de 1999; el Concepto Jurídico de la DIAN No. 138 de 2002; el artículo 110 del Decreto No. 1909 de 1992 y la Circular No. 175 de 2001 de la DIAN.  Sustenta la violación de las normas anteriormente mencionadas con los siguientes cargos:  -Violación directa de la ley  -Manifiesta el actor que con los actos administrativos acusados se sancionó ilegalmente a la sociedad actora, ya que dicha sanción es improcedente porque ella no fue importadora de los bienes. Indica que la DIAN violó los principios constitucionales de legalidad, debido proceso, y buena fe además de los principios aduaneros, dejando de lado igualmente la configuración del silencio administrativo positivo.  La base para imponer la sanción en la Resolución recurrida es el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999 por no haber puesto a disposición de la autoridad aduanera las mercancías solicitadas mediante requerimiento ordinario. Este artículo fue violado en forma directa por los actos acusados debido a que sus presupuestos permitían exonerar de responsabilidad a la sociedad actora, por ser un comerciante que en plaza, con su respectiva factura, adquirió los bienes cuestionados y registró en su contabilidad las operaciones comerciales.  La sociedad actora no actuó como declarante en el trámite de las declaraciones de importación que amparan la mercancía cuestionada dentro del proceso administrativo aduanero, no existiendo prueba siquiera sumaria que vincule a la sociedad Repuestos Muñoz Pachón Ltda. con la importadora de los bienes cuestionados.  La sociedad Repuestos Muñoz Pachón Ltda., acorde con las normas y la costumbre comerciales imperantes en la zona en la cual desarrolla sus actividades, adquirió en compra-venta los motores encartados y relacionados en el Requerimiento Especial Aduanero, a diferentes proveedores, observando, para tal efecto, las normas previstas en la legislación comercial y con arreglo a las normas contables y tributarias exigidas en dichos ordenamientos. Es decir, que compró exigiendo factura comercial correspondiente y sentando dichas compras en sus libros de contabilidad.  La sanción equivalente al 200% del valor de la mercancía, de que habla el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, era completamente improcedente porque el inciso 2º de la citada norma exceptúa de sanción al comerciante que cumpla con el requisito de tener en su contabilidad, de manera regular, las transacciones comerciales que realice y soporta la operación en la respectiva factura. Todas las mercancías cuestionadas por el requerimiento especial aduanero fueron adquiridas por la sociedad actora amparadas en las facturas de compra-venta que la DIAN relaciona a detalle en el texto del Requerimiento Especial Aduanero, dentro del proceso de vía gubernativa, existiendo dentro de él copia de las facturas. Operaciones comerciales, como consta en la investigación, que están debidamente consignadas en la contabilidad de la sociedad investigada.  El comprador es completamente ajeno a las circunstancias que atañen exclusivamente al vendedor. La DIAN con el proceso de vía gubernativa, toma como base para proponer una sanción del 200% del valor de las mercancías a Repuestos Muñoz Pachón Ltda., las inconsistencias encontradas en el proceder del vendedor, porque éste no actualizó la autorización de la DIAN para emitir el consecutivo de las facturas de venta, porque no ha presentado Declaración de Renta en los últimos años o porque las Declaraciones de importación que entregó como respaldo de las transacciones comerciales no tienen el debido sustento legal.  Así, el comprador y el vendedor son personas independientes. No existe entre ellos vínculos diferentes a los meramente comerciales, de tal manera que las circunstancias de uno u otro no se comunican. Cada uno debe responder por sus propios actos, como se consagra en el artículo 6º de la Constitución Nacional, que de paso, también se violó.  La Administración Especial de Aduanas, en los actos administrativos demandados, desconoce el valor probatorio de las facturas comerciales aportadas, como respaldo a la compraventa de cada uno de los casos, porque el vendedor según las averiguaciones de la DIAN efectuadas con ocasión del presente proceso, presentaba irregularidades de tipo comercial y financiero, como quiera que había cambiado de domicilio, no había actualizado su registro en Cámara de Comercio, no tenía un buen manejo de sus cuentas bancarias ni de sus tarjetas de crédito; no había presentado declaración de renta, ni de las ventas ni de retención en la fuente en la forma en que la DIAN lo exige.  Los argumentos expuestos por la DIAN en los actos acusados, no tiene fuerza legal para desvirtuar como prueba las facturas comerciales, porque se ciñen a los requisitos contemplados en el artículo 617 del Estatuto Tributario, reformado artículo 40 de la Ley 223 de 1995. Estos requisitos son cumplidos a cabalidad por las facturas por medio de las cuales la actora adquirió los bienes cuestionados.  El Concepto 0138 de 2002 citado en la Resolución sancionatoria, afirma que se desconoce el valor probatorio de una factura cuando se evidencie que el proveedor es inexistente, pero no cuando tiene problemas comerciales y financieros. En el presente caso, nunca se demostró por la DIAN que los proveedores eran ficticios; todo lo contrario, la misma DIAN informa que en algunas oportunidades ellos presentaron declaraciones de renta, ventas y retenciones lo que hace suponer su existencia.  - Violación al debido proceso  En desarrollo del principio de tipicidad y de la prohibición de efectuar analogía en materia sancionatoria (artículo 476 del Decreto 2685 de 1999), la imposición de la multa no es viable en el presente caso, por el hecho de no haber puesto a disposición de la autoridad aduanera la mercancía, porque la DIAN solicitó un imposible material y jurídico. En efecto, consta dentro del expediente que la DIAN realizó diligencias de inspección en las instalaciones de la sociedad REPUESTOS MUÑOZ PACHÓN LTDA y de ella retiró todos los documentos que sirvieron de base a la investigación administrativa, dentro de los cuales se encuentran las facturas de venta de las mercancías cuestionadas, que son las mismas que solicitó el ente oficial poner a su disposición. Es decir, de antemano la DIAN sabía que era imposible entregar unas mercancías que ya se habían vendido.  No se entiende por qué se impone una sanción del 200% del valor de las mercancías con base en un supuesto incumplimiento de una obligación que de antemano se sabía incumplida. En estas circunstancias, el proceso que se adelantó en vía gubernativa, era simplemente formal porque de fondo ya sabía la DIAN, desde que emitió el requerimiento ordinario, que el particular no podía cumplir una obligación que es un imposible material y jurídico, es decir la sanción esta impuesta desde el principio. Además de violar el principio general del derecho: "nadie está obligado a realizar lo imposible", se viola también el debido proceso, porque éste tiene como finalidad buscar la verdad de los acontecimientos, pero si la sanción está pre-impuesta el proceso adelantado carece de sentido.  -Violación del principio de legalidad  En el presente caso, se relacionan Declaraciones de Importación tramitadas en 1999 y principios del año 2000, antes de iniciar su vigencia el Decreto 2685 de 1999, a las cuales no le pueden aplicar las disposiciones de la nueva legislación aduanera, debido a que el artículo 569 del Decreto 2685 de 1999 y el artículo 110 del decreto 1909 de 1992, contemplan la aplicación de las normas aduaneras de acuerdo con vigencia de ellas en el momento de la iniciación del trámite. Por otro lado, el artículo 29 de la Constitución Política que contiene el principio de legalidad ordena que las normas sancionatorias aplicables son las preexistentes al acto imputado, en el presente caso el Decreto 2685 de 1999, solo inicio su vigencia el 1o de julio de 2000, fecha posterior a los hechos, ya que las declaraciones de importación que obran dentro del expediente son de los años 1999 e inicio del año 2000, cuando aún no estaba en vigencia el Decreto 2685 de 1999.  En efecto, la aplicación de las normas en el tiempo lo determinan los hechos que conforman el expediente y no el tiempo en que la DIAN decida dar inicio a una investigación. Basta verificar los actos administrativos demandados para constatar que toda la argumentación de la DIAN tiende a dejar sin piso legal las declaraciones de importación aportadas por el particular al proceso, lo que la DIAN no tuvo en cuenta fue la aplicación de las normas que le correspondían a cada una de las declaraciones de importación según el tiempo en que fueron tramitadas ante el ente oficial aduanero.  -Violación a los principios aduaneros  Las sanciones en el tema aduanero no proceden de plano, pues deben respetar los principios contenidos en el artículo 2o del Decreto 2685 de 1999 y las directrices de la Circular 0175 del Director General de la DIAN, que son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios con labores de fiscalización.  Cuando en la Resolución recurrida se imponen obligaciones al particular que son imposibles de cumplir, pues para ello se adoptó un proceso que no llevará a una vía distinta de la sanción, se están dejando de lado los principios de legalidad y presunción de buena fe, de la misma manera se violan los principios aduaneros que reproducen los principios generales antes señalados y se transgreden los parámetros de la Circular 0175 de 2001.  - Silencio Administrativo Positivo  En el presente caso se configuró el Silencio Administrativo Positivo, previsto en el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 24 del Decreto No 1198 de 2000 y el artículo 57 del Decreto No 1232 de 2001. El artículo 519 prevé:  Habrá lugar a la aplicación del Silencio Administrativo Positivo cuando desde la iniciación del respectivo proceso, hayan transcurrido más de doce (12) meses sin haber desarrollado el proceso y proferido la decisión de fondo."  En el presente caso, se avocó conocimiento mediante la Resolución No. 2709 de marzo 26 de 2001, de tal manera que hasta la finalización del expediente el 16 de mayo de 2003, pasó más del año exigido por la norma aduanera citada.  Otro motivo de la configuración del silencio administrativo positivo lo constituye la violación del término de 30 días, consagrado en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999 para decidir de fondo. El artículo 512 prevé: Recibida la respuesta al Requerimiento- Especial Aduanero y practicadas las pruebas, o vencido el término de traslado, sin que se hubiere recibido respuesta al Requerimiento, o sin que se hubiere solicitado pruebas, o se hubieren denegado las solicitadas; la autoridad aduanera dispondrá de treinta (30) días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la imposición de la sanción, el decomiso de la mercancía, la formulación de la Liquidación Oficial o, el archivo del expediente y la devolución de la mercancía aprehendida, si a ello hubiere lugar.  Consta dentro del expediente que el interesado dio respuesta al Requerimiento Especial Aduanero el 18 de Noviembre de 2002 y la Resolución que decidió de fondo se emitió el 14 de febrero de 2003, excediendo el término de los 30 días contemplado en el artículo 512.  II. CONTESTACION DE LA DEMANDA  La entidad demandada contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones de la misma y argumentando:  La sociedad REPUESTOS MUÑOZ PACHÓN, fue objeto de investigación Tributaria, Aduanera, y Cambiaría y con ocasión de dicha investigación la DIAN pudo establecer la existencia de facturas de venta de algunas mercancías, entre ellas motores, en las cuales aparecían relacionados los números de las declaraciones de importación que amparaban las mercancías que eran vendidas por la sociedad Muñoz Pachón.  Al verificar las referidas declaraciones, se pudo comprobar que las mismas no amparaban esas mercancías, adicionalmente, se estableció que no existía soporte contable, ni de inventarios, que acreditara la forma cómo llegaban esos motores al haber de la sociedad, solamente se reportaba la venta final, y los documentos soportes de las facturas de venta; las declaraciones de importación, presentaban serias adulteraciones puesto que la misma declaración era utilizada hasta diez veces cambiándole los números de serie de los motores que allí se relacionaban, es decir, se utilizaba una misma declaración para amparar diferentes motores.  De otra parte, dentro de las pruebas aportadas por la sociedad Muñoz Pachón para pretender amparar más de 236 motores que la DIAN detectó se encontraban sin ningún sustento legal, la citada sociedad, pretendió ampararlos con declaraciones presentadas por los señores: ROBERT OLLINGER HUFFINGTON MELENDEZ, MARCO ANTONIO PÉREZ MARTÍNEZ, JORGE A LÓPEZ Y COMERCIALIZADORA RIPPER E.U., en las que aparentemente se relacionaban los citados motores; sin embargo, al cruzar la información de las referidas declaraciones aportadas por la sociedad Muñoz Pachón, y la reportada en la DIAN, se pudo establecer que las que aparecen en el sistema informático aduanero y en el banco, no corresponden con las aportadas como prueba, por cuanto en éstas últimas muestran los números de los motores, sin embargo, en la descripción de la declaración que aparece en la Aduana y en el Banco no aparecen dichos números de serie, presumiéndose la adulteración o falsedad, motivo por el cual estos hechos fueron puestos a consideración de la Fiscalía General de la Nación y por tal consideración las declaraciones aportadas perdieron su valor probatorio. Adicionalmente, los números pre-impresos de las declaraciones aportadas por Muñoz Pachón y los que aparecen en la Aduana son totalmente diferentes reforzando aún más la posible adulteración o falsificación de la declaración.  No teniendo valor probatorio las declaraciones de importación aportadas como prueba por la sociedad Muñoz Pachón, por estar adulteradas, tampoco lo tienen las facturas de compra que pretende a toda costa hacer valer la parte demandante, aún a sabiendas de que está plenamente probada la ilicitud del ingreso, permanencia, y venta de los referidos motores en el territorio aduanero nacional. Por lo anterior, al no poner a disposición las mercancías que previamente había vendido la Sociedad Muñoz Pachón, y sí haberse beneficiado con su venta, la DIAN adelantó el proceso señalado en el Decreto 2685 de 1999, a fin de imponer la sanción de que trata el artículo 503 del citado decreto.  Violación Directa de la Ley  Quiere resaltar la parte demandante y poner de relieve el hecho de que REPUESTOS MUÑOZ PACHÓN adquirió los motores en el mercado, con las respectivas facturas comerciales y que si quienes expidieron dichas facturas tienen problemas con la norma tributaria y aduanera, dichas circunstancias no se le pueden comunicar al comprador de buena fe, máxime cuando dicho adquirente nunca fue el importador de las mercancías. Olvida la demandante que la exoneración de responsabilidad que trae la norma que fue sustento de la sanción (artículo 503 Decreto 2685 de 1999) señala: "Salvo que se trate de un adquirente con factura de compraventa de los bienes expedida con todos los requisitos legales. Si se trata de un comerciante la operación deberá estar debidamente registrada en su contabilidad", para el caso en estudio, es importante poner el mismo énfasis que hace la demandante con las facturas con que adquirió los motores, a la falta de soportes contables de dichas transacciones y a la falta de legalidad de las facturas, toda vez que las mismas fueron expedidas por personas inexistentes, sin domicilios legales, sin facturación adecuada, etc.; además de tratarse de mercancía respecto de la cual no se pagaron los tributos aduaneros y que se pretendió amparar con declaraciones de importación adulteradas.  La DIAN trajo a colación lo señalado en la investigación adelantada y que se encuentra en el acto administrativo sancionatorio respecto a los proveedores de la Firma Repuestos Muñoz Pachón:  Del señor ROBERT OLLINGER HUFFINGTON MELENDEZ (folios 42, 43, 116, 117, .215, 216) - NIT: 72.158.107-0, Calle 72 No. 52-47 - Barranquilla, el domicilio registrado lleva cerrado dos años y en él funcionaba una venta de confecciones y perfumería, en Cámara de Comercio el registro figura cancelado hace dos años, (....) Respecto de las obligaciones tributarias solamente ha presentado declaración de renta por el año 1996, y no presenta declaración de ventas ni retención en la fuente para ningún período hasta la fecha del presente requerimiento. La resolución de facturación No. 32000003557 del 29-12-1997 que figura impresa en las facturas de venta, según informa la División de Recaudación de la Administración de Impuestos de Barranquilla, no corresponde, porque el señor ROBERT OLLINGER HUFFINGTON MELENDEZ nunca tramitó solicitud al respecto (folios 215 y 216).  Del señor ORLANDO DAZA HINOJOSA (folios 45, 46, 118, 119, 142, 143, 144, 145) - NIT: 77.009.944-9, Carrera 23 No. 13-22 - Santa Marta, el domicilio registrado no existe, el NIT anotado figura en Cámara de Comercio a nombre de Granandina de Aduanas y no presenta información de cuentas corrientes ni tarjetas de crédito. Solamente ha presentado declaración de renta por el año 1998, y para las declaraciones de ventas sólo presenta por los períodos 5 y 6 de 1998; todos los correspondientes a 1999, y el período 1 del año 2000. No presenta declaraciones de retenciones en la fuente. En las facturas de venta elaboradas ninguna presenta la resolución de facturación autorizada por la DIAN.  De la firma COMERCIALIZADORA RIPPER E. U. (folios 41, 42, 125, 126, 127, 128) - NIT: 802.010.880-7, Calle 64 B No. 75 A - 54 - Medellín, cuyo Representante legal es el señor JAIRO GUTIÉRREZ GÓMEZ con C. O No. 7.441.529, el domicilio registrado no existe; en Cámara de Comercio figura otra dirección que tampoco es cierta y no presenta información de cuentas corrientes ni tarjetas de crédito. No figura inscrito en el RUT y sólo presenta declaración de renta por el año 1999. Para las declaraciones de ventas sólo presenta por el período 6 de 1999; y los períodos 1, 2 y 4 del año 2000.  Del señor MARCO ANTONIO PÉREZ MARTÍNEZ (folios 44, 45, 120) - NIT: 72.177.320, Calle 11 No. 5-61 - Cali, el domicilio registrado corresponde a una oficina de abogados, en Cámara de Comercio no aparece registrado y no presenta información de cuentas corrientes ni tarjetas de crédito. Respecto de las obligaciones tributarias no existen documentos que certifiquen cumplimiento alguno.  Del señor JORGE A. LÓPEZ (folios 121, 122, 123, 124, 146) - NIT: 80.418.867-5, Calle 8 A No. 19-35 - Bogotá, presenta declaraciones de venta por los años 2000 y 2001, y presentó declaración de renta hasta el año 2000.  Las anteriores investigaciones realizadas, permiten manifestarle a la actora que existe la obligación formal como contribuyente del impuesto sobre la renta y ventas dentro del régimen común a la firma REPUESTOS MUÑOZ PACHÓN LTDA, de soportar sus compras con facturas comerciales a personas legalmente inscritas y que respalden sus operaciones comerciales con facturas de ventas con el lleno de los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, toda vez que las facturas comerciales con el cumplimiento de los requisitos formales constituyen documentación soporte y plena prueba, para la procedencia de los costos y deducciones en los impuesto sobre la renta y ventas, de conformidad con lo establecido en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. En otras palabras las facturas que no cumplan con los requisitos establecidos en la legislación tributaria, carecen de validez y plena prueba como documento soporte, que respalde una operación comercial.  Es importante poner de relieve la declaración que hace la misma contadora de la firma MUÑOZ PACHÓN, (folio 272 del expediente administrativo IC-1999-2001-004, dentro del Proceso 2002-0603. Sección Primera, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, " a la fecha de la presente visita no existe registro contable respecto, a la compra, ingreso de inventario, y pago de proveedores; únicamente se tiene registrado en la contabilidad la venta sin incluir costos respecto a los motores del requerimiento no existe factura de compra... (sic)", de la anterior prueba testimonial, se colige que la demandante si tiene las facturas de venta, pero las de compra aunque tenga algunas físicamente, nunca las soportó en su contabilidad, incumpliendo su obligación legal, además de que dichas facturas tienen un soporte ilegal como lo son las declaraciones de importación adulteradas.  Violación al Principio de la buena fe.  Resalta que frente al beneficio que REPUESTOS MUÑOZ PACHÓN obtuvo con la venta de mercancías de contrabando nada se ha dicho, y todo parece indicar según las argumentaciones de la demandante, que la misma está blindada contra cualquier acción por el simple hecho de haber vendido las mercancías ilegales, sin importar que la forma como las obtuvo es absolutamente confusa y contraria al querer del legislador en materia tributaria, pues a la fecha no se sabe cuáles motores fueron adquiridos por cesión de derechos y de parte de quién, ni quién fue la persona que los dejó en dación de pago y respecto de que motores, ni quién o quiénes fueron las personas que los dejaron en consignación y por cuánto tiempo y sobre cuáles y cuántos motores, nada de ello está reportado en la contabilidad ni tenía ningún soporte documental ni contractual, simplemente está claro que los vendió, se usufructuó, y ahora, pretende evitar la sanción a la que se hizo acreedora por la negligencia con que actuó como comerciante frente a mercancías de origen y procedencia extranjera.  Es absolutamente claro al tenor de lo dicho en la contestación de la demanda, que el propietario, tenedor, o poseedor son responsables de la obligación aduanera, y quien se haya beneficiado de la operación comercial de una mercancía que no puede ser puesta a disposición de la autoridad aduanera se hará acreedor de la sanción relacionada en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, como ocurrió en el caso en estudio.  En cuanto a la violación del principio de legalidad  Para la DIAN es imperioso aclarar que la norma aplicable, para el caso en estudio, es la vigente al momento de la ocurrencia del hecho generador de la sanción, es decir, cuando el sujeto no pone a disposición la mercancía que la DIAN requiere, máxime si se tiene en cuenta que los motores no tienen ningún soporte aduanero razón por la cual la norma sancionatoria a tener en cuenta es la vigente al momento en que la DIAN solicita poner a disposición las mercancías.  De otra parte, al no ser idóneas las declaraciones de importación para amparar los motores, las mismas carecen de valor probatorio legal; en consecuencia, los motores no tienen amparo en ningún documento aduanero y, por lo tanto, al no tener declaración de importación que los ampare, la fecha a tener en cuenta es la de la norma vigente al momento de la exigencia que hace la DIAN de ponerlas a su disposición, y no como equivocadamente entiende la demandante, la de las declaraciones de importación que no sólo son falsas, sino que además amparan motores diferentes.  Violación a los principios aduaneros  De la lectura juiciosa de los actos administrativos demandados se puede colegir que los mismos fueron proferidos con sujeción al debido proceso, por funcionario competente y aplicando las normas vigentes al momento de la ocurrencia de los hechos, razón por la que no son ciertas las violaciones que alega la parte demandante.  La demandante también quiere resaltar que la DIAN puso a la sociedad repuestos Muñoz Pachón en una situación imposible por cuanto ya había vendido los motores, respecto de los cuales existía y existe absoluta certeza ingresaron ilegalmente al territorio aduanero nacional, con el argumento que como ya los había vendido ya no existía ninguna obligación de su parte ante la Nación, representada en esta ocasión por la DIAN.  Si este argumento fuera válido, ello implicaría que cualquier persona puede ingresar, tener, poseer, o negociar mercancías de contrabando, con la condición de que si las vende antes que las detecte la DIAN, se extingue su responsabilidad. De ser así, según la interpretación de la actora, los actos de contrabando sólo podrían ser castigados en flagrancia, pues de otra forma pese a tener la certeza de que la persona tuvo, negoció y se usufructuó de unos bienes que se encuentran ilegalmente en el país, no tendría ningún tipo de responsabilidad, porque a su pensar cualquier exigencia que la autoridad aduanera le hiciere sería colocarlo en una posición imposible y, por ende, "violatoria del principio general del derecho en cita".  Configuración del silencio administrativo positivo  No es cierto que desde que se avocó conocimiento mediante Resolución No. 2709 de marzo 26 de 2001 y hasta la finalización del expediente el 16 de mayo de 2003, transcurrió más de un año, por cuanto el término comienza a contarse desde la fecha del Requerimiento Especial Aduanero 0171 de octubre 07 de 2003 y no desde la resolución que dispuso la visita a la actora, por lo tanto, se puede colegir con el simple cotejo de fechas que si el Requerimiento es de fecha octubre 07 de 2003 y la Resolución que impuso la sanción es de fecha mayo 07 de 2004 apenas habían transcurrido 7 meses y no más de 12 como lo afirma la parte demandante; lo anterior tiene su asidero jurídico y lógico en el hecho de que cuando se efectúa visita a un usuario aduanero, no se ha iniciado formalmente ningún proceso, pues hasta ese momento sólo se está adelantando la investigación preliminar la cual no se sabe qué resultados arroje y, por ende, si dará inicio a un proceso administrativo que comenzará con el Requerimiento Especial Aduanero.  El término de los 10 días para decretar las pruebas, no es perentorio, como erradamente pretende la sociedad demandante, pues la norma es clara al señalar tan solo que "dentro de los diez (10) días siguientes", sin darle una connotación especial a dicho término, en tanto que , la autoridad aduanera cuenta con un término, este sí perentorio, de treinta días para expedir el acto administrativo que decide de fondo, en este caso, que se profiera la resolución por medio de la cual se define la situación jurídica de la mercancía aprehendida, so pena de que opere el fenómeno del silencio administrativo positivo. II. LA SENTENCIA APELADA El Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó las pretensiones de la demanda de conformidad con las siguientes consideraciones:  Conforme al inciso segundo del artículo 503 del Decreto 2685 de 1999 son responsables de las obligaciones aduaneras, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía, con la única excepción de que se trate de un adquirente con factura de compraventa de los bienes expedida con todos los requisitos legales, y en caso de tratarse de un comerciante, la operación deberá estar debidamente registrada en su contabilidad.  Indica el a quo que de la prueba documental obrante en el expediente, se tiene que las facturas que pretende la parte actora hacer valer como prueba de la compra de la mercancía cuestionada, fueron expedidas por proveedores que reportan las siguientes inconsistencias:  - El Señor Robert Ollinger Huffington Meléndez: el registro en Cámara de Comercio estaba cancelado dos años atrás del inicio de la investigación y la resolución de facturación impresa en las facturas de venta no corresponde porque nunca tramitó solicitud al respecto (folios 215 y 216).  - El señor Orlando Daza Hinojosa: el NIT anotado en las factura en Cámara de Comercio figura a nombre de otra sociedad y en las facturas de venta no se relaciona resolución de facturación (folios 27-31, 142).   * La Comercializadora RIPPER E.U. con NIT. 802.010.880-07 no se encuentra registrada en el sistema RUT (folio 128 cuaderno anexos). * El señor Marco Antonio Pérez Martínez: no aparece registrado en Cámara de Comercio, sin el cumplimiento de obligaciones tributarias.   Para el Tribunal, las características encontradas por la DIAN en el proceso administrativo demuestran que las facturas mercantiles aportadas por el ahora demandante, no cumplen con las exigencias de la ley para estar dentro de la excepción de responsabilidad consagrada en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, pues el hecho de que la resolución de facturación no haya sido expedida por la DIAN al vendedor o que el NIT no corresponda, desvirtúan la apariencia de cumplir con los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario.  Además de lo anterior, para el a quo, los hallazgos de la DIAN en cuanto a que los números de seriales de los motores consignados en las facturas de compra adquiridos por el demandante y los informados en las Declaraciones de Importación obtenidos en la visita de fiscalización no corresponden, pues dichas declaraciones amparan una mercancía diferente, hacen que las facturas pierdan toda credibilidad, porque era responsabilidad de la sociedad actora verificar que la mercancía que adquiría correspondiera a la declaración de importación.  Indica el Tribunal que no son de recibo las afirmaciones de la parte actora tendientes a desvirtuar su responsabilidad respecto a las falencias de la mercancía con el argumento de que no actuó como declarante en el trámite de la importación que amparaba dicha mercancía y que nada tiene que ver con la falta de sustento legal de las declaraciones de importación entregadas por vendedor a éste, pues era su responsabilidad verificar la procedencia de la mercancía con las declaraciones de importación. Por tanto el a quo comparte la apreciación de la DIAN en cuanto a que las facturas comerciales aportadas como respaldo de la compraventa no exoneran por sí mismas la responsabilidad del actor, toda vez que consignan una información a todas luces irregular.  Tampoco puede pretender la parte actora escudarse en el principio de la buena fe, pues no es posible presumirla cuando de la investigación adelantada por la DIAN se pudo determinar con claridad que la información consignada en las facturas de venta no obedecía a la realidad, por la falta de la declaración de importación de los motores y por las condiciones sospechosas de los proveedores.  Considera el a quo que la norma aplicada era la procedente respecto de la mercancía con la cual se cometió la infracción aduanera, pues al no ser posible su aprehensión debía imponerse la multa.  Respecto de la imposición de la sanción contenida en el artículo 503 del Decreto 2685 de 1999, se apoya el Tribunal en sentencia del Consejo de Estado9, en la que se consideró: "(...) la sanción se impone al importador por la infracción aduanera en que incurre en su calidad de tal, sin perjuicio de la que puede imponerse en la misma cuantía a quien es propietario de la mercancía de contrabando, o poseedor o tenedor de las mismas porque cada uno de ellos, en su calidad, compromete su responsabilidad personal y en consecuencia es responsable por el incumplimiento de sus obligaciones aduaneras"  Considero el juez de primera instancia que tampoco se vulneró el principio de legalidad, ya que la norma que se aplicó fue la vigente al momento que la DIAN solicitó poner a su disposición la mercancía cuestionada y no la de la fecha en que se realizaron las declaraciones de importación, pues la sanción obedece a que no se entregó dicha mercancía como se desprende de su tenor literal.  En cuanto a la configuración del silencio administrativo positivo, el Tribunal indicó que la parte actora manifestó que la DIAN le impuso una sanción de multa, luego de transcurridos 12 meses del inicio del proceso correspondiente, razón por la que operó el fenómeno del silencio administrativo positivo conforme lo establece el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999, además de que se venció el término de 30 días siguientes a la contestación del requerimiento especial, para proferir la decisión de fondo.  Para el a quo el procedimiento aduanero para imponer sanciones o multas, debe desarrollarse en el término máximo de 12 meses contados a partir del inicio del mismo, pues de lo contrario operará el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999 y para determinar la ocurrencia del fenómeno del silencio administrativo positivo es necesario reiterar que el acto administrativo que da inicio al procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones aduaneras es la expedición del Requerimiento Especial, tal como lo sostiene la DIAN y no la Resolución mediante la cual se avoca conocimiento para adelantar la investigación, como lo sostiene la parte actora.  En el presente caso, se encuentra probado que la DIAN profirió el Requerimiento Especial Aduanero No. 0171 el día 7 de octubre de 2002 (folio 422 anexos) en contra de la sociedad Repuestos Muñoz Pachón LTDA, notificado por correo certificado el 29 de octubre de 2002 (folio 447 anexos).  Mediante Resolución No. 03-064-191-668-2131-00-0393 del 14 de febrero de 2003 proferida por la DIAN, se le impuso a la sociedad demandante, una sanción de multa por no ser posible aprehender la mercancía en los términos del artículo 503 del Decreto 2685 de 1999. En contra de la anterior resolución se interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 03-072-193-601-0443 del 7 de mayo de 2003 (folio 82 cuaderno principal).  Es evidente entonces que entre la fecha en que se expidió el requerimiento especial aduanero y la decisión de fondo, esto es, la resolución sancionadora definitiva, en los términos del artículo 519 Decreto 2685 de 1999, transcurrieron menos de doce 12 meses, razón por la que el cargo de nulidad según el cual la DIAN expidió una decisión de fondo por fuera del término.  En cuanto a la afirmación de la parte actora respecto de la configuración del silencio administrativo positivo en consideración a que la DIAN violó el término de 30 días consagrado en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999 para proferir decisión de fondo desde la respuesta presentada por la sociedad actora al requerimiento especial aduanero, consideró el Tribunal necesario determinar las siguientes fechas:  La respuesta al requerimiento especial aduanero fue presentado por la parte actora el 18 de noviembre de 2002 (folios 463 a 474 cuaderno anexo).  El 23 de diciembre de 2002 la DIAN profirió la Resolución No. 9998 que decreta el período probatorio, en la cual se dispone tener como pruebas con el valor probatorio que la ley les confiere a los documentos obrantes en el expediente administrativo y no decreta la práctica de nuevas pruebas dentro del proceso.  El anterior auto se notificó por estado que permaneció fijado en la División de Documentación de la DIAN, del 24 al 27 de diciembre de 2002, quedando ejecutoriado el 2 de enero del 2003, posteriormente, el 14 de febrero de 2003, se profirió la decisión de fondo de que trata el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999.  El a quo consideró necesario recordar que el artículo 512 del Decreto 685 de 1999, establece que "Recibida la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero y practicadas las pruebas ...la autoridad aduanera dispondrá de treinta (30) días para expedir el acto administrativo que decida de fondo...", por lo que es claro que la decisión definitiva debe proferirse, como máximo, a los treinta (30) días a partir de que se encuentre en firme el auto que dispuso el decreto de pruebas, entendiendo como decisión de fondo, la que impone la sanción y no la que resuelve el recurso de reconsideración, pues el artículo 515 del Decreto 2685 de 1999 establece el término de dos (2) meses para tal efecto.  Finalmente consideró el juez del primera instancia, que al haber quedado ejecutoriado el acto que decretó las pruebas el 2 de enero de 2003, sin que se dispusiera la práctica de nuevas pruebas, y al haberse expedido la resolución que le impuso la sanción a la sociedad demandante el 14 de febrero de 2003, se concluye que la DIAN no excedió el término de 30 días hábiles concedido por el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999 para proferir decisión de fondo y por lo tanto no operó el fenómeno del silencio administrativo positivo.  III. EL RECURSO DE APELACIÓN  El apoderado de la parte actora interpuso recurso de apelación haciendo una transcripción literal de la demanda sin precisar las razones de inconformidad con la sentencia de recurrida. IV.- MINISTERIO PÚBLICO. La Agencia del Ministerio Público en esta instancia, guardó silencio.    V. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN  La parte demandada presentó alegatos de conclusión solicitando la confirmación del fallo de primera instancia, basándose en los mismos argumentos esgrimidos en la contestación.  V. CONSIDERACIONES DE LA SALA  Procede la Sala a examinar las argumentaciones expuestas por la actora, en el recurso de apelación, interpuesto contra la sentencia de 11 de diciembre de 2011, proferido por el Tribunal Administrativo de Santander, pues de conformidad el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil ésta providencia se limitará a conocer de los puntos o cuestiones a los cuales se contrae dicho recurso, pues los mismos, en el caso de apelante único, definen el marco de la decisión que ha de adoptarse en esta instancia.  Por expresa remisión del artículo 267 del C.C.A. es aplicable el artículo 350 del C.P.C. el cual determina que el recurso de apelación tiene por objeto que el superior estudie la cuestión decidida en la providencia de primer grado y la revoque o reforme; constituye un requisito indispensable del recurso de apelación que se precise en él, cuáles son los yerros incurridos por a quo con la fundamentación, que en sentir del apelante, permita al juez de segunda instancia analizar lo acertado o no de la decisión del a quo, pues de lo contrario, el ad quem queda sin elementos de juicio que le permitan revisar lo ajustado o no a derecho de la sentencia apelada y si se hace necesario su modificación o revocación.  Esta ha sido de tiempo atrás la posición de la Sala y fue reiterada en reciente en sentencia[[1]](#footnote-1) de Julio 23 de 2015 Exp. 2010-00082, Consejera Ponente, doctora María Elizabeth García González, en la que se consideró:  Al analizar los planteamientos de la parte demandada en el recurso de apelación, observa la Sala que los mismos se limitaron a repetir los argumentos expuestos en la demanda.  Al respecto, la Corporación en forma coincidente ha sostenido que el recurso de apelación debe contener planteamientos que contradigan el fallo que se recurre.  En efecto, en sentencia de 13 de marzo de 2013[[2]](#footnote-2) la Sala, con argumentos que aquí se prohíjan, manifestó:  Sobre el punto de la sustentación del recurso de apelación, esta Corporación ha precisado lo siguiente:  Si bastara al recurrente afirmar en todos los casos, al impugnar una decisión judicial, que se atiene a lo afirmado y sostenido en el curso de la instancia, sobraría en absoluto la exigencia perentoria contenida en el inciso segundo del artículo 212 del C.C.A.  La necesidad de que el recurrente aporte argumentos en contra de los fundamentos del fallo apelado, los cuales constituyen la base de estudio de la decisión de segundo grado, es reafirmado por el inciso subsiguiente al sancionar con la deserción del recurso la omisión del requisito en estudio.  Al no haber expuesto el recurrente las razones que motivaron su disconformidad con las motivaciones y conclusiones de la sentencia que puso fin a la primera instancia, no le es permitido al ad quem hacer un nuevo estudio de fondo acerca de las pretensiones invocadas, sin incurrir en palmario quebranto de la norma procedimental que exige la debida sustentación del recurso de apelación. (Sentencia de 6 de junio de 1987, Exp: 338, C.P.: Dr. Samuel Buitrago Hurtado)  En otra oportunidad, señaló:  Tal exigencia implica que el recurrente en el escrito de sustentación señale el ámbito o marco procesal a que debe circunscribirse el juez ad quem para decidir el recurso.  La competencia de éste queda pues limitada a confrontar la providencia recurrida con los motivos de inconformidad aducidos por el recurrente. No puede, por consiguiente, el juez de segundo grado analizar la providencia recurrida en aspectos diferentes a los controvertidos en el escrito de sustentación del recurso. (Sentencia de 17 de julio de 1992, Exp: 1951, C.P.: Dr. Ernesto Rafael Ariza Muñoz)  Posteriormente, manifestó:  De acuerdo con la jurisprudencia.  el deber de sustentar este recurso (el de apelación) consiste precisa y claramente en dar o explicar por escrito la razón o motivo concreto que se ha tenido para interponer el recurso, o sea para expresar la idea con un criterio tautológico, presentar el escrito por el cual, mediante la pertinente crítica jurídica, se acusa la providencia recurrida a fin de hacer ver su contrariedad con el derecho y alcanzar por ende su revocatoria o modificación. (Corte Suprema de Justicia, Providencia de agosto 30 de 1984, M.P. Dr. Humberto Murcia Ballén, Código de procedimiento Civil, José Fernando Ramírez Gómez, Colección Pequeño Foro, pág. 319) (Auto de Sala Unitaria de 17 de marzo de 1995, Exp. 3250, C.P. Dr. Libardo Rodríguez Rodríguez).  En esta ocasión la Sala prohíja y reitera los criterios atrás expuestos, en cuanto a que el presupuesto sine qua non de la sustentación del recurso de apelación es la referencia clara y concreta que el recurrente haga de los argumentos que el juez de primera instancia consideró para tomar su decisión, para efectos de solicitarle al superior jerárquico funcional que decida sobre los puntos o aspectos que se plantean ante la segunda instancia, tendientes a dejar sin sustento jurídico aquellos, pues precisamente al juzgador de segundo grado corresponde hacer dichas confrontaciones, en orden a concluir si la sentencia merece ser o no confirmada.[[3]](#footnote-3)  Como corolario de lo anterior y teniendo en cuenta que el apoderado de la parte demandada en ningún momento cuestionó los argumentos que planteó el a quo para adoptar la decisión apelada, la Sala deberá confirmar la sentencia impugnada, como en efecto se hará en la parte resolutiva de esta providencia.  La Sala observa que los argumentos contenidos en el recurso de apelación, son exactamente los mismos argumentos esgrimidos en el libelo de la demanda sin diferencia alguna; sin formular ningún cuestionamiento, reparo o inconformidad respecto de la sentencia de primera instancia.  El recurrente no hace, en lo absoluto, motivación alguna que refute las consideraciones expuestas por el a quo en el fallo recurrido, con lo cual deja a esta Sala, desprovista de todo elemento que le permita revisar la sentencia, en esa medida, la Sala no puede efectuar ningún juicio de valor respecto del fallo objeto de apelación por lo que habrá de confirmarse la sentencia del Tribunal.  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: CONFÍRMASE la sentencia de 11 de diciembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.  Cópiese, notifíquese y cúmplase.  Se deja constancia de que la anterior sentencia fue discutida y aprobada por la Sala en la sesión de la fecha.    **ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS**  **Presidente**  **MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ**    **MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO**  **GUILLERMO VARGAS AYALA** |

1. Ver también, Sentencia de Julio 10 de 2014, Expediente Número: 25000-23-24-000-2004-00228-01, Consejero Ponente, doctor Guillermo Vargas Ayala. [↑](#footnote-ref-1)
2. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. REF: Expediente núm. 73001-23-31-000 2000-01241-01. Consejera Ponente: doctora María Elizabeth García González. Actora: Corporación Dorado Country Club [↑](#footnote-ref-2)
3. Ver también al respecto, entre otras, sentencias del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera de siete (7) de junio de dos mil doce (2012) Radicación número: 73001-23-31-000-2007-00153-01 Consejera Ponente: doctora María Elizabeth García González. Actor: Ricardo Guarnizo Morales; y de trece (13) de marzo de dos mil catorce (2014) Radicación número: 08501-23-31-000-2009-00516-01 Consejero ponente: doctor Guillermo Vargas Ayala. Actor: Gustavo de la Rosa Berdejo. [↑](#footnote-ref-3)