

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014).

CONSEJERA PONENTE: DOCTORA MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ.

REF: Expediente núm. 2012-00271-01.
Recurso de apelación contra la sentencia
de 23 de septiembre de 2013, proferida
por el Tribunal Administrativo de
Cundinamarca.
Actora: COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA
IMPOREXPORT S.A.S.

Se decide el recurso de apelación oportunamente interpuesto por la apoderada de la actora contra la sentencia de 23 de septiembre de 2013, proferida por la Sección Primera -Subsección "B"- del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que denegó las súplicas de la demanda.

I.- ANTECEDENTES.

I.1. La COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPORT S.A.S.,

por medio de apoderada judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 138 del C.P.A.C.A., presentó demanda ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, tendiente a que mediante sentencia, se hicieran las siguientes declaraciones:

1ª. Son nulos los siguientes actos administrativos:

a) El acta de aprehensión núm. 03-00530- FISCA de 11 de abril de 2011, expedida por el Funcionario Aprehensor de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, en virtud de la cual se ordenó la aprehensión de la mercancía amparada con documento de transporte núm. 861597640 y el manifiesto de cargo núm. 032011000009531 de 25 de marzo de 2011, con un peso bruto registrado de “12743.000 kilogramos” y 807 bultos, por la causal 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999.

b) La **Resolución núm. 1-03-238-421-636-1-004239 de 16 de agosto de 2011**, expedida por la Jefe de División de Gestión de

Fiscalización, Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, por medio de la cual se decomisa la mercancía en favor de la Nación, Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, aprehendida mediante acta núm. 03-00530 FISCA de 11 de abril de 2011, relacionada en el DIIAM núm. 39031120374 de 16 de abril de 2011, avaluada por la suma de \$450'575.000.oo.

c) El artículo primero de la **Resolución núm. 03-236-408-601-187 de 15 de marzo de 2012**, expedida por la Jefe División de Gestión Jurídica de dicha entidad, por la cual confirma en todas sus partes la anterior Resolución.

2ª. Que como consecuencia de la declaración anterior, se ordene la entrega de la mercancía.

3ª. Que, a título del restablecimiento del derecho, se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, al pago del daño emergente, estimado en la suma de \$450'575.000.oo, correspondiente al valor comercial de los bienes decomisados, más

todos los gastos que la aprehensión y posterior decomiso ocasionaron, en caso de que la mercancía no esté en las mismas condiciones en que fue decomisada.

4a. Que se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, al pago del lucro cesante, esto es, la utilidad que la venta de esta mercancía le tenía que ingresar a la actora, la cual está tasada en un 40% del valor de la carga decomisada, más los perjuicios y sanciones en que incumplió la empresa por la imposibilidad de cumplir compromisos comerciales.

5a. Que se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, al pago del arancel y del IVA, los cuales se pagaron mediante las declaraciones de importación que se presentaron en la operación de comercio exterior que obtuvo levante, para la mercancía que se encuentra decomisada, vale decir, la suma de \$27'367.000.00.

6a. Que se exonere a la demandante del pago de bodegajes u otros gastos que dicho decomiso hubiese ocasionado.

7a. Que se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN al pago del perjuicio moral ocasionado con los actos administrativos acusados, como quiera que a consecuencia de ellos, la actora fue denunciada penalmente ante la Fiscalía General de la Nación, por lo que se vio en entredicho su buen nombre, reputación y cumplimiento comercial.

8a. Que todas las sumas, solicitadas en los numerales anteriores, sean debidamente indexadas al momento de proferir la decisión condenatoria, conforme a las fórmulas de cálculo actuarial, dispuestas en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998, de acuerdo con lo que establezca cada pretensión.

I.2. La actora fundamentó su demanda, en síntesis, en los siguientes hechos:

1º. A través del documento de transporte B/L 861597640 ingresó al territorio nacional una mercancía conformada por llantas, rines y accesorios, consignada al ALMACEN LA LLANTA LTDA., la que, a

juicio de la actora, fue endosada posteriormente a la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPORT S.A.S.** con número de manifiesto 0320110000009531 de 25 de marzo de 2011 y un peso bruto registrado de “12743.000 kilogramos” y 807 bultos.

2º. El 8 de abril de 2011, en las instalaciones del Depósito AINTERCARGA S.A. de Bogotá, los funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, en adelante DIAN, practicaron una diligencia de control y verificación a la mercancía importada.

3º. Mediante acta de aprehensión núm. 03-00530 FISCA de 11 de abril de 2011 fue aprehendida la mercancía descrita en el documento de transporte núm. B/L 861597640 de 8 de marzo de 2011, dado que se encontró que la factura núm. 0145-11 de 10. de marzo de 2011 no correspondía con la operación aduanera declarada, ya que en el proceso de tránsito aduanero fue presentada esa factura, con un nombre de comprador diferente al que aparece consignado en la factura allegada para la

nacionalización de la mercancía, es decir, que supuestamente se presentaron dos facturas con igual número, pero con diferente comprador.

4º. El documento de transporte presentaba un endoso en el respaldo de éste a la sociedad **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPORT S.A.S.**; sin embargo, a juicio de la DIAN dicha sociedad no aparece en la factura como propietaria de la mercancía decomisada, requisito éste indispensable para efectuar endosos, de acuerdo con lo establecido en el artículo 619 del Código de Comercio.

5º. A través del acta núm. 90-0100 de 14 de abril de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN, en cumplimiento del auto comisorio núm. 326 de la misma fecha, solicitó al representante legal del ALMACÉN LA LLANTA LTDA. fotocopia del Registro Único Tributario (RUT), certificado de existencia y representación legal, fotocopia de la cédula de ciudadanía. Acto seguido, fue interrogado el representante legal del Almacén en mención, respecto de si la firma consignada al respaldo del documento de transporte núm. B/L 861597640 de 8 de marzo de 2011 correspondía a la suya, a lo que

respondió en forma negativa, además de advertir que tampoco correspondía a ninguna otra persona de la empresa.

Así mismo, indicó que no tenía relación alguna con la empresa **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPORT S.A.S.** y que simplemente le vendió a dicha empresa un contenedor con la mercancía antes mencionada.

6º. El 28 de abril de 2011, la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPORT S.A.S.** solicitó la revocatoria directa del acta de aprehensión núm. 03-00530 de 17 de ese mes y año, con el argumento de que el endoso realizado en el documento de transporte de la mercancía sí cumplía con los requisitos establecidos en la normativa legal que regula la materia.

7º. El 6 de abril de 2011, la empresa ALDEPÓSITOS ZONA LIBRE S.A., desde el Puerto de Colón (Panamá), certificó mediante documento "que la factura número 0145-11 del 01/03/2011 le fue cambiado el comprador quien inicialmente eran los señores ALMACEN LA LLANTA LTDA., por la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPORT S.A.S.** con Nit. 900.380.936-2, así como los

términos de negociación, que inicialmente eran FOB, quedando C&F, esto por orden expresa del primer comprador, quien manifestó haber endosado en propiedad el documento de transporte a los segundos, siendo estos los responsables para con nosotros de la cancelación del valor de la misma por USD 37.651.15 vr. Mercancía y USD 1.350.00 vr. de fletes marítimos para un total de C&F de USD 39.001.15.”

8º. El 9 de junio de 2011 la demandante allegó un documento a la Oficina de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante el cual adicionó una declaración juramentada y un concepto de la DIAN y en aquella se indicó que el representante legal del ALMACÉN LA LLANTA LTDA. vendió a la actora la mercancía de que trata la factura de venta núm. 0145-11, por el mismo valor declarado en ésta, y que en razón a que el referido representante legal se encontraba en Estados Unidos, autorizó que se endosara el documento de carga a nombre de la actora, pero por un error de interpretación fue imitada su firma, en lugar de haber sido firmada por la persona a quien había autorizado para ese fin.

9º. Por medio de la **Resolución núm. 1-03-238-421-636-1-**

004239 de 16 de agosto de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá decomisó la mercancía consistente en llantas y accesorios por un valor de \$450'575.000.00.

10º. El 19 de septiembre de 2011, la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPORT S.A.S** interpuso el recurso de reconsideración contra el citado acto de decomiso.

11. La División de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de auto núm. 03-236-408-101-991 de 18 de octubre de 2011, decretó la práctica de pruebas y suspendió el término para resolver el recurso de reconsideración.

12. Mediante la **Resolución núm. 03-236-408-601-187 de 15 de marzo de 2012**, la División de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra del acto por el cual se decomisó la mercancía, en el sentido de confirmar la decisión recurrida.

I.3. En apoyo de sus pretensiones, la actora adujo la violación de los artículos 1º, 2º, 6º, 25, 29, 90, 121, 123, inciso 2º y 209 de la Constitución Política; 121, 128, 249 y 502 del Decreto 2685 de 1999; 187 y 188 de la Resolución Reglamentaria núm. 4240, expedida por la DIAN; y 3º del C.C.A.

En síntesis, señaló los siguientes cargos de violación:

PRIMER CARGO: EL ACTA DE APREHENSIÓN DE LA MERCANCÍA Y EL ACTO DE DECOMISO FUERON EXPEDIDOS DE MANERA IRREGULAR Y CON FALSA MOTIVACIÓN.

Indicó que los funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN actuaron de forma irregular al momento de aprehender la mercancía, que fue decomisada posteriormente, por cuanto la operación aduanera contaba con todos los documentos soportes al momento de la inspección física: la factura comercial con el lleno de todos los requisitos legales (número de factura, datos del vendedor, la dirección, teléfonos, fecha de expedición, datos del comprador, el nombre o razón social, NIT, teléfono, dirección, descripción de la mercancía, cantidad, precio, término de negociación y la moneda en que se tasó la transacción), conforme lo exigen los artículos 249 del

Decreto 2685 de 1999 y 187 y 189 de la Resolución núm. 4240 de 2000.

Alegó que es una costumbre comercial reconocida que una persona natural o jurídica en el exterior realice una negociación comercial y por diferentes razones, al momento de ingresar la mercancía al territorio nacional la endose en propiedad a otra persona para que sea ésta quien, además de cubrir el valor de la mercancía, cumpla con el trámite de nacionalización y con las correspondientes obligaciones cambiarias, figura que es completamente válida y legal.

Sostuvo que la mercancía, consistente en llantas, fue descrita desde un principio en la factura núm. 0145-11, cuando el ALMACÉN LA LLANTA LTDA. la vendió y endosó en propiedad el documento de transporte a la actora. El endoso obedeció a que el almacén vendedor no quería hacer el trámite de nacionalización, motivo por el cual el mismo informó a su proveedor en el exterior ALDEPÓSITOS Z/L S.A., que el responsable de pagar la mercancía

era la demandante, quien además cambió los términos de negociación de FOB a CIF.

Que es por esta razón que el proveedor expidió una factura con el cambio de los nombres, pues no podía expedir una nueva, debido a que dentro de su contabilidad ya había registrado esa mercancía.

Señaló que existe, además de la certificación del proveedor, una declaración juramentada del señor Nixon García Rosa, representante legal del ALMACÉN LA LLANTA LTDA., en la que manifestó que él vendió la mercancía, descrita en la factura núm. 0145-11 a la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPERT S.A.S.**

Expresó que según lo establecido en el concepto aduanero de 22 de diciembre de 2007, emitido por la DIAN, cuando hay un endoso en propiedad del documento de transporte, es obligatorio presentar con la declaración de importación, la factura comercial referida a la negociación que generó la importación, por ser ésta el documento soporte que da cuenta de la operación.

Adujo que no obstante que fueron presentadas todas las pruebas respecto del endoso en propiedad y que la segunda factura expedida por el proveedor, se hizo de conformidad con la legislación aduanera, el funcionario de la DIAN hizo caso omiso de ello, procedió a la aprehensión de la mercancía y a su posterior decomiso, violando el debido proceso, por cuanto no tuvo en cuenta lo previsto en el artículo 128 del Decreto 2685 de 1999 y expidió un acto de aprehensión sin motivación y con falsedad.

Manifestó que en el concepto núm. 023 de 2002 de la DIAN, se señaló que en la legislación aduanera no está clara la figura del endoso en propiedad, por lo que remite acerca de este punto al Código de Comercio.

Que en ese sentido, de acuerdo con lo definido por la legislación comercial, el endoso se predica respecto de dos clases de títulos valores, constituidos según determinados requisitos formales, que obedecen a las normas establecidas en el Código de Comercio y que tienen incorporado el derecho de legítimo poseedor a una

prestación en dinero o en mercancías; por lo tanto, en los títulos valores no es requisito esencial incorporar la clase de endoso, pues en todo caso, se presume que es un endoso en propiedad.

Precisó que el endoso en propiedad, complementado con la tradición, transmite el título en forma absoluta y el tenedor endosatario adquiere la propiedad del documento; en consecuencia al adquirir tal propiedad, adquiere también la titularidad de todos los derechos inherentes al documento.

Anotó que el endoso en propiedad es aquel por medio del cual la propiedad del título valor se transmite del endosante al endosatario; sin embargo, esta clase de endoso no se encuentra definida en el Código de Comercio, como sí lo están los endosos en procuración y en garantía.

Que el endoso en propiedad puede hacerse en blanco, esto es, con la sola firma del endosante y automáticamente convierte al endosatario en tenedor legítimo del título valor y, en tal sentido,

queda facultado para ejercer todas las acciones pertinentes para hacer uso del derecho incorporado en el título.

Afirmó que según el concepto núm. 001167 de 8 de enero de 2010, emitido por la DIAN, se tiene que la normativa aduanera no exige que la importación deba efectuarse por la persona que aparece en la factura comercial como compradora. Lo importante es que quien actúe como importador, ante la autoridad aduanera, sea el consignatario o endosatario del documento de transporte respectivo. Ello determina que no por el hecho de venir la factura comercial a nombre de un tercero, éste debe actuar obligatoriamente como importador de la mercancía.

Concluyó que con este concepto y la normativa comercial queda muy claro que el endoso es legal.

SEGUNDO CARGO: VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO CON LA EXPEDICIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN.

Adujo que la División de Gestión Jurídica de la DIAN, al momento de resolver el recurso de reconsideración, interpuesto en contra del acto administrativo que ordenó el decomiso de la mercancía, omitió el estudio y la valoración de una certificación de las facturas expedidas por el proveedor de la mercancía en Panamá, violando con esta conducta el derecho del debido proceso de la parte actora.

I.4.- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**, mediante apoderado, contestó la demanda y para oponerse a la prosperidad de las pretensiones adujo, en esencia, lo siguiente:

Que al efectuar la aprehensión de la mercancía, la División de Fiscalización observó en todo momento las formalidades propias del proceso aduanero, contenidas en el Decreto 2685 de 1999 y demás normas reglamentarias; garantizó el debido proceso y se fundamentó en la causal apropiada para el caso.

Señaló que las mercancías extranjeras que se encuentren en el territorio aduanero nacional, salvo los equipajes de viajeros, deberán estar amparadas por uno de los siguientes documentos: a) declaración de régimen aduanero; b) planilla de envío; c) factura de nacionalización, en los casos expresamente consagrados en el Decreto 2685 de 1999.

Indicó que la casual que motivó la aprehensión de la mercancía fue creada e incorporada en el Estatuto Aduanero en el año 2004 y, posteriormente, adicionada en el 2008 y tuvo su génesis en la necesidad de crear instrumentos tendientes a prevenir el fraude aduanero y el contrabando, por lo cual constituye una vía expedita para actuar de manera oportuna ante situaciones anómalas que sean detectadas por la autoridad aduanera.

Que en el caso que se debate se determinó, en los controles previos, la no correspondencia entre los documentos soportes y la operación de comercio exterior declarada, pues para la época en que sucedieron los hechos de esta demanda, se evidenciaba de manera reincidente la realización de operaciones por parte de sociedades

presuntamente ficticias o de “papel”, valiéndose de documentos apócrifos que contienen información que no concordaba con la realidad.

En efecto, la información consignada en el documento de transporte núm. 861597640 de 17 de marzo de 2011 difiere de la contenida en la declaración de importación de las mercancías, toda vez que en esta última figura como importador la sociedad actora, en tanto que en aquel documento no aparece relacionada como consignataria, es decir, que tales documentos contienen información que no se ajusta a la operación de comercio exterior declarada.

Advirtió que la sociedad demandante, quien importó la mercancía, no aparece registrada como consignataria en el documento de transporte antes citado, sino dos sociedades distintas: TRANSBORDER S.A. OTM y Z.A. AINTERCARGA S.A.

Esta falta de correspondencia en la información obedecería a que se efectuó un endoso en propiedad por parte de los consignatarios del documento de transporte a la demandante, pero ésta no pudo

demostrar que alguno de ellos le hubiera efectuado dicho endoso; por el contrario, las pretensiones de la demanda las fundamentó en que una sociedad distinta a los consignatarios, denominada ALMACÉN LA LLANTA LTDA., fue quien efectuó el endoso en propiedad del documento de transporte, es decir, una sociedad que no se encontraba facultada para transferir los derechos contenidos en el documento de transporte.

Expresó que en el reverso del documento de transporte se observa que la sociedad demandante realizó un endoso aduanero a la Agencia de Aduanas Internacional de Negocios y Servicios Ltda., con el fin de que ésta realizara los trámites y procedimientos necesarios para someter la mercancía a un régimen aduanero (importación), pero en ninguna parte aparece que se hubiera realizado un endoso en propiedad por parte de los verdaderos consignatarios.

Que no está comprobado que la sociedad ALMACÉN LA LLANTA LTDA. tenga la calidad de consignatario; no obstante, en gracia de discusión, no existe prueba de que aquella hubiera efectuado el

endoso en propiedad a la demandante, por cuanto lo que consta es un endoso aduanero que no transfiere la propiedad.

Que, en consecuencia, se tiene que la sociedad actora realizó un endoso aduanero a una agencia de aduanas, sin ostentar la condición de consignataria del documento de transporte y sin haber demostrado que le habían endosado en propiedad el referido documento.

La parte demandante pretendió demostrar un endoso en propiedad, mediante la presentación de certificaciones expedidas por el proveedor del exterior y del contrato de compraventa suscrito con el ALMACÉN LA LLANTA LTDA., cuando lo cierto es que ésta última no pudo certificar que había firmado el endoso, requisito indispensable para que pudiera producir efectos.

En lo atinente a la factura núm. 0145 de 1o. de marzo de 2011, se tiene que en la actuación administrativa, que dio origen a la expedición de las Resoluciones acusadas, se comprobó que existían dos facturas con el mismo número y fecha, pero con valores y

compradores diferentes, toda vez que en una aparece como comprador la sociedad ALMACÉN LA LLANTA LTDA. y en otra, el comprador es la sociedad **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPERT S.A.S.**, situación inaceptable en el régimen aduanero y constituye fundamento suficiente para la aprehensión y decomiso de la mercancía, tal como lo preceptúa el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el Decreto 3555 de 2008.

Explicó que en materia aduanera no está permitido, salvo que se trate de una factura proforma, lo cual no aconteció en este caso, que para efectos de la nacionalización posteriormente se cambie la factura por otra distinta sin que hubiese un endoso en propiedad que lo justifique.

Que resulta aún más gravoso cuando lo que se cambia es una de las partes que celebró el contrato de compraventa con el proveedor del exterior, ya que en los casos en que varíen las condiciones de negociación, tendría que expedirse una nueva factura al mismo

comprador en Colombia, la cual debe contener un número distinto y probablemente otra fecha.

Anotó que si se analizan las dos facturas, se llega a la conclusión que el proveedor del exterior vendió en la misma fecha la mercancía a dos personas distintas, para cuyo efecto expidió una factura identificada con el mismo número.

Por lo anterior, no es de recibo el argumento consistente en que los actos administrativos acusados son violatorios del debido proceso y adolecen de falsa motivación, habida cuenta de que para la expedición de aquellos se comprobaron las irregularidades del documento de transporte de la mercancía y de la factura comercial de la compraventa realizada entre el proveedor en el exterior, aunado al hecho de que en el expediente administrativo se practicaron todas las pruebas conducentes y pertinentes, respetando a cabalidad el derecho del debido proceso de la parte actora.

II.- FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA.

Mediante sentencia de 23 de septiembre de 2013, la Sección Primera -Subsección "B"- del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, denegó las pretensiones de la demanda, con base en los razonamientos, que pueden resumirse así:

En relación con el primer cargo, señaló que no estaba llamado a prosperar. Que el hecho de que se hubiera presentado en el proceso de tránsito aduanero la factura núm. 0145-11 de 1o. de marzo de 2011, expedida a nombre de la sociedad ALMACÉN LA LLANTA LTDA. y en el proceso de nacionalización la misma factura, pero a nombre de la actora, permite establecer sin duda alguna que existe una inconsistencia en la documentación presentada para soportar la operación de comercio exterior, derivada de la no correspondencia entre los datos del comprador, consignados en la factura exhibida en el proceso de seguimiento de la mercancía y los registrados en el documento originalmente expedido, razón por la cual se configuró la causal de aprehensión de mercancías, *"Cuando... dentro de los procesos de control posterior se determine que los documentos soporte presentados no corresponden con la*

operación de comercio exterior declarada”, prevista en el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 10º del Decreto 4431 de 2004.

Anotó que la certificación expedida por ALDEPÓSITOS Zona Libre S.A., en la que se señaló que en la factura núm. 0145-11 de 1o. de marzo de 2011 fue cambiado el nombre del comprador, así como los términos de negociación, por solicitud expresa del primer comprador, quien manifestó haber endosado en propiedad el documento de transporte a la demandante, no tiene respaldo probatorio alguno, conforme lo expresó la DIAN al momento de resolver el recurso de reconsideración, interpuesto en contra del acto de decomiso de la mercancía, dado que dicho documento debió presentarse con antelación al trámite de nacionalización acaecido el 4 de abril de 2011, tal y como lo prevé el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999.

Advirtió que dicha certificación carece de validez y credibilidad, por cuanto el aspecto referido al cambio de comprador debió haberse efectuado previamente al trámite de la nacionalización de la

mercancía y no una vez aquella fuera aprehendida por la autoridad aduanera.

Expresó que el contrato de 14 de marzo de 2011, entre los representantes legales del ALMACÉN LA LLANTA LTDA. y la sociedad demandante, para la venta de mercancía amparada en el documento de transporte núm. B/L 861597640 no tiene suficiente respaldo probatorio para considerarlo como soporte idóneo y válido del supuesto endoso, porque en la factura en que se modificó el beneficiario de la mercancía no aparece anotación, ni explicación alguna de que se trata de una nueva factura, sino de una simple modificación de titular, además de que lo que en realidad existe es una doble facturación de unas mismas mercancías con una misma fecha de emisión, con diferentes beneficiarios.

Indicó que durante el trámite administrativo, que originó la medida de decomiso de la mercancía, los funcionarios de la DIAN recibieron las declaraciones juramentadas de los señores Nixon García Roa y Fardy Janneth Gordillo Pérez, representantes legales del ALMACÉN LA LLANTA LTDA., quienes al ponérseles de presente el documento

de transporte núm. 861597640, señalaron de forma expresa, libre y voluntaria, que las firmas contenidas en el endoso no correspondían a la de ellos y que no tenían relación alguna con la sociedad demandante.

Que de dicha declaración se concluye que aquellos no suscribieron el endoso aduanero en favor de la demandante, dado que manifestaron que la rúbrica consignada en dicho documento no correspondía a ninguna de las dos personas facultadas para tal efecto.

Que casi dos meses después de la aprehensión de la mercancía, el señor Nixon García Roa rindió una declaración ante la Notaría Sesenta y Cuatro del Círculo de Bogotá, en la que se retractó de las manifestaciones inicialmente expresadas en la declaración rendida ante funcionarios de la DIAN, pues señaló que la firma consignada en el endoso del documento de transporte fue imitada, en lugar de haber sido firmada por la persona a quien había autorizado para ese fin, pero que ese endoso sí había sido autorizado por él, lo que

a juicio del Tribunal ello corrobora que la firma no es auténtica, sino suplantada o apócrifa.

Precisó que no se encontró documento alguno, en el que conste que el representante legal del ALMACÉN LA LLANTA LTDA. se encuentre facultado estatutariamente para autorizar a terceros, para que realicen en su nombre manifestaciones de endoso aduanero, sin perjuicio además, de que tampoco obra en el expediente la supuesta autorización, otorgada por el señor Nixon García Roa a una persona distinta del representante legal.

Estimó que se torna irrelevante la discusión planteada por la demandante, respecto de la clase de endoso otorgado en el citado documento de transporte, habida cuenta de que no hay elemento alguno de prueba que permita establecer quién fue la persona que efectuó el supuesto endoso aduanero, ni tampoco las facultades de aquella para hacer ese tipo de manifestaciones de voluntad.

Consideró que no es de recibo el argumento de que la sociedad ALMACÉN LA LLANTA LTDA. efectuó un endoso en propiedad a la demandante del citado documento de transporte y que por tal

razón contaba con la facultad de realizar todo el procedimiento necesario para la nacionalización de la mercancía, toda vez que en la manifestación de endoso no se encuentra identificado el nombre del endosante, además de que quien podía realizar el endoso era únicamente la sociedad AINTERCARGA S.A., en la condición de último consignatario del documento de transporte y con fines de intermediación aduanera, situación que no aconteció.

Con respecto al segundo cargo, expresó que tampoco tiene vocación de prosperidad.

Explicó que en el presente asunto, los funcionarios de la DIAN practicaron y valoraron todas las pruebas pertinentes con el fin de verificar que los documentos en que se apoyó la operación aduanera, cumplieran con todos los requisitos exigidos en la normativa legal vigente que regula la materia.

Sostuvo que la División Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá de la DIAN no vulneró el derecho del debido proceso, al resolver el recurso de reconsideración esgrimido en

contra del acto administrativo, que ordenó el decomiso de la mercancía relacionada en el documento de transporte marítimo B/L núm. 861597640 de 17 de marzo de 2011, toda vez que las pruebas recaudadas durante el trámite administrativo permitieron establecer que la referida mercancía no fue debidamente ingresada al territorio nacional, dada la falta de correspondencia entre los documentos que soportaban su internación al País.

Anotó que la sociedad actora en modo alguno desconoció, ni tachó de falsos los documentos obrantes en el expediente, con base en los cuales se dispuso la medida de decomiso de la mercancía, por lo que su valor probatorio no se encuentra afectado por circunstancia alguna.

Manifestó que los actos administrativos demandados se basaron en lo acreditado en los documentos aportados por la propia sociedad demandante, así como los medios probatorios recaudados por la entidad demandada.

Indicó que en razón de la no prosperidad de las pretensiones de la demanda, deviene innecesario emitir un pronunciamiento acerca de la objeción planteada al dictamen pericial, rendido por el auxiliar de justicia.

Por último, ordenó expedir y remitir a la Fiscalía General de la Nación copias integrales del proceso con el fin de que en el ámbito de sus competencias adelante las indagaciones que estime pertinentes.

III.- FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE APELACIÓN.

La actora fincó su inconformidad, en esencia, así:

Con relación al primer cargo, adujo que se trata de una sola factura comercial y no de dos facturas, pues se refiere a una misma calidad, cantidad y género de mercancía, además de que se mantuvo el precio.

Explicó que la factura es el resultado de una transacción comercial, realizada el 1o. de marzo de 2011, entre ALDEPÓSITOS S.A. y el

Almacén La Llanta Ltda., donde se vendieron y compraron llantas y rines de diferentes referencias.

Inicialmente, los términos de negociación eran FOB. Luego, por petición del representante legal del Almacén La Llanta Ltda., el proveedor ALDEPÓSITOS S.A. Panamá realizó cambios con respecto al comprador, pues le informó a este último que la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPERT S.A.** era la nueva dueña de la mercancía, responsable de pagarla, además de que quería pagar el flete marítimo desde el origen, razón por la cual el término de negociación de la factura cambió a CIF.

Manifestó que el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999, referente a los documentos soporte de la declaración de importación, no alude a las certificaciones expedidas por el proveedor, sino a las facturas comerciales.

Expresó que las inconsistencias en la factura de operación de comercio exterior tenían toda la facultad de ser saneadas, en el

momento de agotarse la vía gubernativa, a través de certificaciones del proveedor, que justificaran y dieran claridad a las mismas.

Sostuvo que fue expedida, por primera vez, una certificación el 6 de abril de 2011, cuando el comprador le solicitó al proveedor que esclareciera por que una misma factura inicialmente estaba a nombre del Almacén La Llanta Ltda. y luego a nombre de la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPERT S.A.**

Esta certificación se allegó a la DIAN dos días después de la nacionalización y antes de que la mercancía fuera aprehendida, mediante acta de aprehensión de 11 de abril de 2011, para dar claridad sobre los cambios de comprador y de términos de negociación.

En una segunda oportunidad, en la etapa probatoria del agotamiento de la vía gubernativa, la DIAN ordenó a través de la Coordinación RILO (Regional Intelligence Liason Office), que hace parte de la Organización Nacional de las Aduanas, la tramitación de un exhorto con el fin de que certificara la validez de la factura de 1º

de marzo de 2011 y si las personas que realizaron dicho documento eran las competentes para ello. Para el efecto, la Aduana de Panamá requirió al proveedor en su país, quien le contestó a ésta y, luego, esta Aduana reenvió la respuesta a la Aduana colombiana el 13 de diciembre de 2011, la cual fue allegada al expediente posteriormente por el proveedor, por intermedio del último comprador de la mercancía.

Y en una tercera oportunidad, en noviembre de 2012, la DIAN volvió a solicitar, a través de la Coordinación RILO, dicha certificación, para lo cual el proveedor dio respuesta en enero de 2013, con respecto a la veracidad de la factura emitida por ALDEPÓSITOS S.A. a nombre de la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPERT S.A.**

Alegó que la Administración y el Tribunal fueron arbitrarios al no darle valor a pruebas que sí lo tenían, es decir, a las tres certificaciones con el pleno de requisitos legales de la carga de la prueba, que fueron allegadas dentro de la oportunidad legal para

presentarse y que justificaban las inconsistencias encontradas en la factura comercial.

Que, como consecuencia de dichas justificaciones, la causal de aprehensión quedaba subsanada, tal y como lo establece la ley y la doctrina aduanera.

Expresó que el contrato de negociación entre el ALMACÉN LA LLANTA LTDA. y la actora cumple con el lleno de requisitos exigidos para que sea considerado como prueba, pues quedó plenamente identificada la negociación comercial, los cambios de comprador y de términos de negociación.

Que de acuerdo con el ordenamiento aduanero, las facturas comerciales deben ser modificadas cuando los términos de negociación se cambien, con el fin de determinar el valor real de la mercancía, base para realizar las declaraciones de importación de las mismas.

Aclaró que los funcionarios de la DIAN al practicar las pruebas están obligados a cumplir lo dispuesto en los artículos 470, 471 y 472 del Decreto 2685 de 1999. Se probó que ellos no recolectaron las pruebas conforme a la Ley, dado que debían citar a las personas a quienes iban a escuchar en declaración, recibirlas en presencia de abogado y del usuario aduanero, que tiene la propiedad de la mercancía, requisitos exigidos en los artículos 204, 207 y 208 del C. de P.C., razón por la cual las declaraciones recibidas están viciadas de nulidad.

Anotó que las declaraciones juramentadas recibidas a NIXON GARCÍA ROA y FARDY JANNETH GORDILLO PÉREZ no cumplieron con las normas de procedimiento civil, razón por la cual incumplieron con el lleno de los requisitos legales y se violó el debido proceso.

Consideró que el Tribunal erró al querer hacer ver el endoso en propiedad, como aduanero.

Indicó que el endoso en propiedad se hizo con el lleno de requisitos legales. Fue ratificado en tres oportunidades por el representante legal del Almacén La Llanta Ltda.: en documento separado con la declaración extrajudicial, en el momento en que solicitó al proveedor que cambiara el comprador porque endosó en propiedad y cuando autorizó a otro que firmara por él, para esta situación.

Que, además, la DIAN no pudo demostrar que dicho endoso careciera de validez o que no existiera, ya que la referida entidad demandada, al momento de realizar el trámite de nacionalización de la mercancía, le exigió a la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPERT S.A.** que reajustara el valor de la tributación y que presentara la declaración de importación.

Que el representante legal del ALMACÉN LA LLANTA LTDA. siempre argumentó que él le dio la orden verbal a un funcionario suyo para que realizara el endoso en propiedad, conforme consta en la declaración jurada que se realizó ante Notario.

Afirmó que es claro determinar que las empresas transportadoras se hacen responsables de las mercancías, en cuanto al trayecto de viaje y a realizar los trámites y asuntos atinentes a este respecto, pero no tienen relación con la propiedad de la mercancía, pues sus funciones están determinadas en el artículo 1º del citado Decreto.

Que es absurdo que el Tribunal y la DIAN manifiesten que en razón a que el documento de transporte marítimo, denominado B/L madre (multimodal), tiene como consignatario a la transportadora TRANSBORDER S.A. O.T., con destino final a Z.A. AINTERCARGA S.A. Bogotá (zona aduanera), sea éste último el que tiene la propiedad de la mercancía y la facultad de endosar.

TRANSBORDER S.A. O.T. expide el documento de transporte B/L hijo, en el cual establece que el consignatario es Almacén la Llanta Ltda. y como consignadora a INTERCARGA S.A.

Por tal razón, una zona aduanera privada no tiene ni competencia, ni capacidad jurídica para endosar aduaneramente un documento de transporte.

Concluyó que quedó plenamente demostrado para el Tribunal que los actos administrativos demandados nacieron viciados de nulidad, porque las pruebas no cumplen con el principio del debido proceso, que la causal de aprehensión era susceptible de ser saneada con la ratificación del representante legal y la certificación auténtica expedida por el proveedor, dos situaciones que se dieron dentro del proceso.

Que dicha violación al debido proceso se dio dejando sin validez pruebas con respaldo y asidero jurídico, lo cual hace que haya desviación de poder.

Con respecto al segundo cargo, sostuvo que quedó demostrado que los funcionarios de la DIAN, al momento de practicar las pruebas, no tuvieron en cuenta los preceptos de los artículos 470 a 472 del Decreto 2685 de 1999, motivo por el cual éstas son nulas.

Afirmó que a pesar de que con la declaración juramentada ante Notario, en la cual se pudo probar y argumentar que el endoso en propiedad fue realizado en legal forma, fue allegada con los

requisitos legales, el Tribunal no aceptó esta prueba y, por el contrario, actuó igual a la DIAN e hizo caso omiso de la misma, lo que a todas luces viola el debido proceso y el principio de acceder a la justicia, al abstenerse de proferir justicia conforme a la Ley.

Expresó que también se violó el debido proceso cuando la DIAN ocultó la certificación del proveedor del exterior, pues esta prueba era suficiente para sanear la inconsistencia a que hace referencia la demandada y al obligarla a que devuelva la mercancía. Cuando, además, no se valoraron las pruebas que demostraban la legal introducción al País y no se profirió Resolución de devolución de mercancías.

Trajo a colación el concepto aduanero núm. 0097 de 2005 de la DIAN, con el cual la mencionada entidad se fundamentó para realizar la aprehensión, para manifestar que es un concepto amplio y que conlleva a una conclusión diferente a la de la demandada.

Anotó que de acuerdo con este concepto, las inconsistencias eran subsanables, puesto que es la misma Ley la que establece un plazo

de cinco (5) días, después de que se detecta la falta de un requisito, para evitar la aprehensión, motivo por el cual la actora allegó certificaciones del proveedor para determinar y justificar la razón de las inconsistencias de las facturas y demostrar que el endoso estaba legalmente fundamentado.

Pero que la demandada de manera amañada no escuchó los argumentos de la actora, la colocó en situación de indefensión y sin sustento jurídico manifestó que el endoso no se había realizado, por quien efectivamente tenía la capacidad de hacerlo.

Estimó que se pudo probar que los actos demandados fueron proferidos con violación del debido proceso, con desviación de poder y falsa motivación, por lo que se debe revocar la sentencia apelada y acceder, en consecuencia, a las pretensiones de la demanda.

IV.- ALEGATO DEL MINISTERIO PÚBLICO.

En esta etapa procesal, el Ministerio Público guardó silencio.

V.- CONSIDERACIONES DE LA SALA:

El presente asunto se contrae a establecer la legalidad de las **Resoluciones núms. 1-03-238-421-636-1-004239 de 16 de agosto de 2011**, expedida por la Jefe de División de Gestión de Fiscalización, Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, DIAN, por medio de la cual se decomisó en favor de la Nación, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la mercancía aprehendida con acta núm. 03-00530 FISCA de 11 de abril de 2011, relacionada con la DIIAM núm. 39031120374 de 16 de abril de 2011, avaluada en la suma de \$450'575.000.00, por encontrarse incurso en la causal de aprehensión y decomiso de mercancías, consagrada en el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999; y **03-236-408-601-187 de 15 de marzo de 2012**, expedida por la Jefe de División de Gestión Jurídica de dicha entidad, que al resolver el recurso de reconsideración, confirmó en todas sus partes la anterior Resolución.

El recurrente fundamenta su inconformidad con la sentencia apelada, en que, a su juicio, la misma carece de falta de motivación, violó el debido proceso, dado que los actos administrativos demandados fueron expedidos irregularmente, con falsa motivación y violación del debido proceso.

Para el efecto, señala que el fallador de primera instancia y la DIAN le dieron validez a unas pruebas, que fueron practicadas por los funcionarios de la División de Fiscalización, sin el lleno de requisitos legales para tal fin, pues no practicaron las pruebas conforme a la Ley, vale decir, de acuerdo con los artículos 470, 471 y 472 del Decreto 2685 de 1999, que ordenan observar lo dispuesto al respecto por el C. de P.C.

Que no le dieron validez a las pruebas que sí tenían tal calidad, habida cuenta de que las inconsistencias en la factura de la operación de comercio exterior y el endoso en propiedad, por disposición legal, tenían toda la facultad de ser saneados en el momento de agotar la vía gubernativa, mediante certificaciones, a través de las cuales el proveedor justificó las inconsistencias

encontradas en dicho título valor, y que fueron presentadas en la oportunidad legal.

Que, por tal razón, la factura, el contrato de la negociación entre el Almacén La Llanta Ltda. y la actora, y el endoso en propiedad, que fue autorizado y ratificado por el representante legal de dicho Almacén, cumplen con los requisitos para que sean consideradas pruebas válidas.

Que no se trata de dos facturas, sino de una sola factura, a la cual se le tuvo que cambiar el comprador y los términos de negociación de CIF a FOB. Es el mismo negocio comercial, porque que se trataba de la misma calidad, cantidad, género y precio de mercancía.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN expidió las **Resoluciones acusadas**, como resultado de la diligencia de control posterior aduanero y verificación de mercancías, de propiedad de la actora, consistentes en llantas de diferentes marcas y referencias con sus documentos soportes, en la que

encontró que la factura núm. 0145-11 del 1o. de marzo de 2011, presentada en el proceso de nacionalización, no correspondía con la inicialmente presentada en el proceso de tránsito aduanero, toda vez que se usaron dos facturas con un mismo número para amparar la misma operación de comercio exterior declarada, pero con nombres de “vendido a” y valores diferentes, y que el documento de transporte presentaba un endoso en su respaldo, que no cumplía con el artículo 619 del Código de Comercio, ya que el endosante debe ser quien ostente la titularidad en el documento de transporte.

Ello conllevó a que dicha mercancía fuera aprehendida y decomisada, con fundamento en la causal consagrada en el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 10º del Decreto 4431 de 2004.

La citada norma del Decreto 2685 de 1999 es del siguiente tenor:

“ARTICULO 502. CAUSALES DE APREHENSIÓN Y DECOMISO DE MERCANCÍAS.

Dará lugar a la aprehensión y decomiso de mercancías la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

1. En el Régimen de Importación:

(...)

1.25. **Cuando** dentro de los términos a que se refiere el numeral 9 del artículo 128 del presente Decreto, o **dentro de los procesos de control posterior se determine que los documentos soporte presentados no corresponden con la operación de comercio exterior declarada** o, cuando vencidos los términos señalados en los numerales 6 y 9 del mismo artículo no se presentaron en debida forma los documentos soporte que acreditan que no se encuentra incurso en restricción legal o administrativa. (Numeral adicionado por el artículo 10 del Decreto 4431 de 2004).

Tratándose de documentos soporte, cuando se encuentre que los mismos no corresponden a los originalmente expedidos, o se encuentren adulterados o contengan información que no se ajuste a la operación de comercio exterior declarada.” (Inciso adicionado por el artículo 6º del Decreto 3555 de 2008). (Las negrillas y subrayas fuera de texto)

En el caso sub examine, la entidad demandada analizó los documentos soportes de la importación, como son: la factura y el documento de transporte (con su endoso), a la luz de los hechos y pruebas que obraban en el expediente correspondiente a la actuación administrativa.

Estableció que la factura no correspondía a la originalmente expedida y que contenía información que no se ajustaba a la operación de comercio exterior declarada, mediante las Declaraciones de Importación con autoadhesivos núms. 2323102416786, 23231024146779, 23231024146161, 23231024146793, todas de 4 de abril de 2011.

En efecto, se presentaron las siguientes facturas comerciales, con las siguientes características:

FACTURA PRESENTADA EN EL TRÁNSITO ADUANERO

FACTURA	PROVEEDOR	COMPRADOR	VALOR USD
No. 0145-11 Fecha:01-03-2011	ALDEPÓSITOS Z/L S.A.	ALMACÉN LA LLANTA LTDA.	TOTAL 37.651,15

FACTURA PRESENTADA EN EL PROCESO DE NACIONALIZACIÓN

FACTURA	PROVEEDOR	COMPRADOR	VALOR USD

No. 0145-11 Fecha:01-03-2011	ALDEPÓSITOS Z/L S.A.	CIA COMERCIALIZADORA IMPOREXPRT	SUBTOTAL
			37,651,15
			FLETE MARÍTIMO 1.350,00
			TOTAL 39.001,15

En virtud de lo anterior, para la Sala es evidente que se presentaron dos facturas comerciales, con un mismo número y fecha, que difieren en los nombres de los compradores, valores consignados y términos de negociación de FOB a CIF, para soportar una misma operación de comercio exterior de declaración de importación, una en el proceso de trámite aduanero y otra, en el trámite de nacionalización.

Por ende, se configuró la citada causal de aprehensión y decomiso de mercancías, conforme lo indicó el Tribunal de primera instancia, cuando al efecto, dijo:

"...d) De otra parte, **existen dos facturas de venta de la mercancía expedidas por la empresa Aldepósitos Z/L S.A. ubicada en la ciudad de Colón (Panamá) con idénticos número y fecha (0145-11 del 1 de marzo de 2011) pero, a nombre de dos distintos compradores: una, al Almacén La Llanta Ltda., y la otra, a Comercializadora Imporexpert S.A.S.**

Acerca de este preciso aspecto es importante advertir que la factura no. 0145-11 que aparece a nombre de la sociedad Almacén La Llanta Ltda. fue presentada durante el proceso de tránsito aduanero de la mercancía, en tanto que para el trámite de nacionalización fue exhibida la misma factura 0145-11 pero a nombre de Imporexpert S.A.S., es decir, que las facturas presentadas en cada uno de esos trámites no corresponden entre sí, ya que el nombre del comprador de la mercancía es diferente en uno y otro documento (fls.364 a 367 ibídem).

(...)

e) En esa perspectiva, se tiene que el hecho de que se hubiera presentado en el trámite de nacionalización de la mercancía la factura no. 0145-11 del 1 de marzo de 2011 expedida a nombre de la sociedad Almacén La Llanta Ltda. y en el proceso de tránsito aduanero la misma factura pero a nombre de Imporexpert S.A.S. permite establecer, sin duda alguna, **que existe una inconsistencia en la documentación presentada para soportar la operación de comercio exterior derivada de la no correspondencia entre los datos del comprador consignados en la factura exhibida en el proceso de seguimiento de la mercancía y los registrados en el documento original inicialmente expedido, razón por**

la cual se configuró la causal de aprehensión de mercancías prevista en el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 10 del Decreto 4431 de 2004.” (Las negrillas y subrayas fuera de texto.)

Cabe advertir, además, que sobre la doble facturación y su valor probatorio, en la reciente sentencia de 28 de agosto de 2014 (Expediente núm. 0800123310002010-00648-01, Actor: Automóviles & CIA Ltda., Consejero ponente doctor Marco Antonio Velilla Moreno), esta Sección señaló que la disparidad documental con respecto a la factura soporte de la mercancía constituye fundamento más que suficiente para que la Administración proceda a su aprehensión y que la ausencia de soporte valedero, en lo que hace a la factura, que dio origen a la operación de comercio exterior, conlleva a que se configure la causal establecida en el numeral 1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 10º del Decreto 4431 de 2004.

Así, lo expresó:

“La causal de aprehensión endilgada por la Administración es la consagrada en el numeral 1.25 del artículo 502 ibídem, que al efecto establece:

“Causales de aprehensión y decomiso de mercancías.

Dará lugar a la aprehensión y decomiso de mercancías la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

(...)

1.25. Cuando dentro de los términos a que se refiere el numeral 9 del artículo 128 del presente Decreto, o dentro de los procesos de control posterior se determine que los documentos soporte presentados no corresponden con la operación de comercio exterior declarada o, cuando vencidos los términos señalados en los numerales 6 y 9 del mismo artículo no se presentaron en debida forma los documentos soporte que acreditan que no se encuentra incurso en restricción legal o administrativa". (Subrayado fuera de texto).

Así, la declaración de importación cuestionada, de acuerdo con los actos acusados¹, corresponde a la número 07081290032388 del 9 de junio de 2005², y en esta se lee la referencia a la factura No. 21005 con un valor FOB declarado de USD \$22.100. Ahora, el producto importado, según se expone en la mencionada declaración, es un automóvil BMW modelo 2006, referencia 330 IA, con serial No. WBAVB33506KR73463 y motor No. 08325917.

Por su parte, obran en el expediente **dos facturas de cuyo contenido se infiere que soportan la venta del mismo vehículo**, pues una de ellas, en principio, corresponde a la contemplada en la declaración de importación, al coincidir el número, valor y la descripción del automóvil allí expuestos³; mientras que la otra, pese a describir el mismo automotor, con serial No. WBAVB33506KR73463 expresa un número de factura, valor y fecha diferentes a lo indicado en la declaración

¹ Folios 17 y siguientes del cuaderno principal del expediente.

² Folio 48 ibídem.

³ Folio 159 ibídem.

de importación, por responder esta última al No. 21149, su valor es de \$43.200, y la fecha es de 20 de mayo de 2005⁴.

Nótese, entonces, que **la anterior disparidad documental con respecto a la factura soporte del automotor importado, constituye fundamento más que suficiente para que la Administración procediere a solicitar la entrega del mismo con miras a su aprehensión, pues era dicho requerimiento el paso a seguir para iniciar el procedimiento tendiente a verificar la legalidad de la importación y definir la situación jurídica de la mercancía, de acuerdo con los artículos 504 y siguientes del E.A. Igualmente, de la documentación obrante en el expediente, es dable colegir que en el presente caso se configuró la causal de aprehensión endilgada por la DIAN, dada, se recalca, la ausencia de soporte valedero en lo que hace a la factura que dio origen a la operación de comercio exterior.**" (Las negrillas y subrayas fuera de texto).

Ahora, el recurrente aduce que no le asiste razón al Tribunal al señalar que la certificación del proveedor no tiene validez, con el argumento de que ésta no se presentó antes de la nacionalización, dado que ella no es documento soporte para el trámite de nacionalización.

Sobre los documentos soportes, el citado Decreto 2685 de 1999, señala:

⁴ Folio 151 ibídem.

"ARTICULO 121. DOCUMENTOS SOPORTE DE LA DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN.

Para efectos aduaneros, **el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la Declaración** y a conservar por un período de cinco (5) años contados a partir de dicha fecha, **el original de los siguientes documentos que deberá poner a disposición de la autoridad aduanera, cuando ésta así lo requiera:**

- a) Registro o licencia de importación que ampare la mercancía, cuando a ello hubiere lugar;
- b) Factura comercial, cuando hubiere lugar a ella;**
- c) Documento de transporte;

(...)” (Las negrillas y subrayas fuera de texto)

De conformidad con la disposición antes transcrita, **la factura es un documento soporte de la declaración de importación**, que como tal, **debe ser obtenida en original por el declarante antes de la presentación y aceptación de la declaración de la importación**, mas no con posterioridad a dicho evento.

En otras palabras, para que la factura sirva como documento soporte de la declaración de importación, debe ser obtenida por el declarante en *original y antes de la presentación y aceptación de dicha declaración*.

En el sub lite, la actora presentó dos certificaciones expedidas por el proveedor de la mercancía ALDEPÓSITOS S.A., en las cuales se señala que en la factura núm. 0145-11 de 1º de marzo de 2001 fue cambiado el nombre del comprador de la mercancía, que inicialmente era Almacén La Llanta Ltda. por la **COMPAÑÍA COMERCIALIZADORA IMPOREXPERT S.A.**, así como también los términos de negociación, que inicialmente eran FOB, quedando CIF. Esto por solicitud expresa del primer comprador, quien manifestó haber endosado en propiedad el documento de transporte a la actora, siendo ésta última la responsable de cancelar el valor de la mercancía por USD 37.651,15 y el valor de los fletes marítimos, para un total CIF de USD 39.001, 15 (folios 257-258 y 419- 420 del cuaderno de “Anexos Contestación Demanda”).

Estas certificaciones fueron expedidas el 6 de abril y 13 de diciembre de 2011, es decir, con posterioridad a la presentación y aceptación de la Declaración de la Importación, que ocurrió el 4 de abril de 2011, conforme consta a folios 277 a 281 del citado cuaderno anexo.

Como quiera que las certificaciones fueron expedidas para aclarar, respaldar, justificar los cambios realizados en la factura comercial núm. 0145-11 y que dicha factura tenía por objeto servir como soporte de la declaración de importación, el declarante estaba obligado a obtener las referidas certificaciones con la correspondiente factura antes de la presentación y aceptación de la declaración, a fin de que la factura pudiera servir como documento soporte de la Declaración de Importación y, así el declarante, poder cumplir con sus obligaciones aduaneras.

Al no presentarse dichas certificaciones con la factura dentro del término antes establecido, este título valor no podía ser considerado como documento soporte de la declaración de importación en mención.

Adicionalmente, el apelante señala que también se allegaron otras certificaciones, como resultado de que los funcionarios de la DIAN, durante el trámite de la actuación gubernativa, solicitaron a través de la Coordinación Rilo, que se tramitara un exhorto, con el fin de

que el proveedor ALDEPÓSITOS S.A. validara la factura núm. 0145-11 en mención y que estas pruebas fueron ocultadas por la entidad demandada.

A este respecto, se debe precisar que dichas pruebas no fueron ocultadas por los funcionarios de la DIAN, sino que no fueron allegadas oportunamente a la actuación administrativa, conforme se dijo en la Resolución núm.1-03-238-421-636-1-004239 de 16 de agosto de 2011 acusada, a saber:

“De otra parte, este Despacho mediante oficio de fecha 3 de noviembre de 2011, ordenó a través de la Coordinación RILO la tramitación del exhorto con el fin de validar ante el proveedor del exterior la factura en discusión así como la certificación expedida, **sin que hasta el momento se haya obtenido respuesta por parte del proveedor**, teniendo en cuenta que según información de la Coordinación RILO, la solicitud fue tramitada bajo el oficio No. 100211348-3338 del 28-11-2011 ante la Aduana de Panamá (folio 351), **es decir que la información contenida en el documento aportado no ha sido validada por el proveedor ALDEPÓSITOS.**” (Las negrillas y subrayas fuera de texto)

De otra parte, observa la Sala que al presentarse dos facturas, con diferentes nombres de los compradores, valores consignados y términos de negociación, para amparar una misma operación de

comercio exterior, también se incumplió con la obligación de la presentación y aceptación de los documentos soportes de la declaración *en original*, señalada en el citado artículo 121, pues la existencia de dos facturas con esas indicaciones no genera certeza o acredita sobre la negociación realizada, es decir, sobre una de las partes de la misma (comprador) o sobre quién era el dueño de la mercancía vendida por ALDEPÓSITOS S.A., pues en una aparece que se le vendió a ALMACÉN LA LLANTA, mientras que en la otra aparece la actora.

De manera, que acertó el Tribunal cuando consideró que dichas certificaciones no tenían validez para justificar los cambios y la doble facturación sobre una misma operación de comercio exterior, con el argumento de que las mismas fueron presentadas con posterioridad al trámite de nacionalización.

En lo que respecta al endoso en propiedad del documento de transporte B/L núm. 861597640 de 17 de marzo de 2011, visible a folio 84 del cuaderno de "Anexos Contestación Demanda", debe la Sala indicar, en primer lugar, que las referidas certificaciones

tampoco pueden ser consideradas válidas para acreditar endoso alguno, habida cuenta de que, como se dijo anteriormente, esas certificaciones debían ser obtenidas antes de la presentación y aceptación de la declaración de importación.

En segundo lugar, al respaldo del citado documento de transporte (folio 84 vuelto del cuaderno de "Anexos Contestación Demanda") aparece la leyenda: *"Endosamos el presente documento de transporte con todas sus obligaciones a los señores COMERCIALIZADORA IMPORT EXPORT S.A.S- Con NIT 900.380.936-2."* Y luego, se observa una firma y debajo de la misma se lee **"ENDOSO ADUANERO"**.

Seguidamente, dice: *"Concedemos mandato especial a los señores de **AGENCIA DE ADUANAS INTERNACIONAL DE NEGOCIOS Y SERVICIOS NIVEL 2** con Código **491** y NIT **824003860-0** para intermediación aduanera, presentar declaraciones, solicitar levantes, inspección retiros y demás diligencias amparadas en este documento, así mismo declaro que los datos suministrados en los documentos presentados para adelantar las gestiones*

encomendadas son veraces y correctos en especial en valor clase de mercancía, cantidad, etc. por lo que asumo la responsabilidad directa que se pueda derivar por los datos consignados en los mismos.”

De manera pues, que en ninguna parte del referido documento se dice que se efectuó un *endoso en propiedad*. Por el contrario, expresamente se consigna: “ENDOSO ADUANERO”.

Ahora bien, el Decreto 2685 de 1999, en su artículo 1º, para efectos de su aplicación, señala el significado de las siguientes expresiones:

Define el **endoso aduanero** como ***“aquel que realiza el último consignatario del documento de transporte, a nombre de un intermediario aduanero para efectuar trámites ante la autoridad aduanera. El endoso aduanero no transfiere el dominio de las mercancías”***. (Las negrillas y subrayas fuera de texto)

Indica que **consignatario** (Definición modificada por el artículo 1º del Decreto 2942 de 2007): "**Es la persona natural o jurídica a quien el remitente o embarcador en el exterior envía una mercancía,** o a quien se le haya endosado el documento de transporte.

También podrán ser consignatarios los Consorcios y las Uniones Temporales que se constituyan para celebrar contratos con el Estado en desarrollo de la Ley 80 de 1993 siempre y cuando dicha posibilidad se prevea en el correspondiente acto constitutivo del Consorcio o Unión Temporal."

Y establece que **documento de transporte** "*Es un término genérico que comprende el **documento** marítimo, aéreo, terrestre o ferroviario **que el transportador respectivo o el agente de carga internacional, entrega como certificación del contrato de transporte y recibo de la mercancía que será entregada al consignatario** en el lugar de destino y puede ser objeto de endoso."*

De conformidad con las definiciones antes transcritas, es claro, entonces, que en el presente asunto, la intención del endosante era realizar un endoso aduanero, por cuanto en el mismo se estableció que se concedía mandato especial a la AGENCIA DE ADUANAS INTERNACIONAL DE NEGOCIOS Y SERVICIOS NIVEL 2, para efectuar los trámites aduaneros antes descritos.

En tercer lugar, se observa que el endoso del documento de transporte B/L núm. 861597640 de 17 de marzo de 2011 no fue realizado por el último consignatario.

La actora sostiene que fue el ALMACÉN LA LLANTA LTDA. quien efectuó el endoso en propiedad del documento de transporte, sociedad que para la Sala no se encontraba facultada para transferir los derechos contenidos en el documento de transporte, habida cuenta de que Z.A. INTERCARGA S.A. era la que se encontraba registrada en dicho documento como la última consignataria y quien, de acuerdo con las citadas definiciones legales, *era la única autorizada para endosar el mismo*, además de que el documento de transporte no representa un título que

demuestre la propiedad de la mercancía, sino que tan solo certifica el contrato de transporte y el recibo de la mercancía que debe ser entregada al consignatario.

En cuarto lugar, se advierte que dicho endoso no presenta una firma original del endosante, dado que los señores NIXON GARCÍA ROA y FARDY JANNETH GORDILLO PÉREZ, representantes legales de la sociedad ALMACÉN LA LLANTA LTDA., manifestaron, durante las declaraciones juramentadas realizadas los días 14 y 18 de abril 2011 (folios 8 y 261 a 262 ibídem), al ponérseles de presente el documento de transporte B/L núm. 861597640, que la firma del endoso, que aparece en el respaldo del referido documento de transporte, no es la de ellos, razón por la cual en manera alguna podría considerarse que el documento de transporte fue endosado por el mencionado Almacén, conforme se indica en las certificaciones expedidas el 6 de abril y 13 de diciembre de 2011, por el proveedor ALDEPÓSITOS S.A. (folios 257-258 y 419- 420 del cuaderno de "Anexos Contestación Demanda").

No puede perderse de vista que de acuerdo con el artículo 654 del Código de Comercio, "... *La falta de firma hará el endoso inexistente*".

En otras palabras, si no hay firma del endosante no se asume la responsabilidad de endosante y, por ende, no habrá endoso.

En este orden de ideas, para la Sala tampoco puede ser considerado el citado endoso como una prueba válida, ni la declaración juramentada, rendida el 3 de junio de 2011, ante la Notaría Sesenta y Cuatro del Círculo de Bogotá D.C., por el señor NIXON GARCÍA ROA (folios 293 a 294 ibídem), en la que señaló que ratificaba y endosaba en propiedad el documento de transporte B/L núm. 861597640 a la actora, para justificar los diferentes nombres de comprador valores y términos de negociación, que aparecen en las dos facturas presentadas.

De ahí que, acertó la sentencia apelada cuando señaló que no es de recibo el argumento atinente a que la sociedad Almacén La Llanta

Ltda. efectuó un endoso en propiedad a la demandante del documento de transporte en referencia.

En igual sentido, estima la Sala que le asistió razón al Tribunal de primera instancia, al considerar que el contrato celebrado el 14 de marzo de 2011, entre los representantes legales del ALMACÉN LA LLANTA LTDA. y la sociedad demandante, para la venta de la mercancía amparada en el documento de transporte B/L núm. 861597640, con la factura núm. 0145 de 1o. de marzo de 2011, tampoco puede ser considerado como prueba válida, para justificar los referidos cambios en la factura, así como el endoso, cuando expresó:

"... para la Sala el supuesto contrato no tiene el respaldo probatorio suficiente para considerarlo como soporte idóneo y válido del supuesto endoso realizado por la primera de las referidas sociedades por cuanto, por una parte, en la certificación proferida por la empresa Aldepósitos S.A. de la ciudad de Colón (Panamá) el 13 de diciembre de 2011 se indicó que en la factura no. 045-11 del 1 de marzo de ese mismo año fue cambiado el nombre del comprador que inicialmente era Almacén La Llanta Ltda. por el de Imporexpert S.A.S. por solicitud expresa de aquel, pero, es lo cierto que en el documento factura contentivo de esa supuesta modificación del beneficiario no aparece ninguna anotación ni explicación de que se trata no de una nueva factura sino de una simple modificación del titular, y

por otra, **porque en tales circunstancias lo que en realidad y materialmente existe es una doble facturación respecto de unas mismas mercancías, con una misma fecha de emisión pero que corresponden a distintos beneficiarios**; en otros términos, todo indica que se trata de dos distintas operaciones de comercio exterior, y **que la mercancía que en su momento le fue aprehendida y decomisada a la sociedad Imporexport S.A.S. no contaba ni cuenta con los necesarios, idóneos y precisos requisitos para su legal internación al territorio nacional**, máxime si se tiene en cuenta que aún a pesar de que la mercancía que se pretenda introducir al país puede ser objeto de transacción o negociación, **la factura que emite el proveedor es y solo puede ser una sola aunque es susceptible de endoso siempre y cuando para ello se cumplan a cabalidad los requisitos que para actuación existe la ley que, en el presente caso no se cumplieron...** (Las negrillas y subrayas fuera de texto).

En relación con el argumento del apelante, en el sentido de que el fallador de primera instancia y la DIAN le dieron validez a unas pruebas, que fueron practicadas por los funcionarios de la División de Fiscalización, sin el lleno de requisitos legales para tal fin, la Sala estima que los funcionarios de la DIAN realizaron el procedimiento de aprehensión y decomiso de la mercancía, objeto de la factura núm. 0145-11 de 10. de marzo de 2011, con fundamento en las facultades de fiscalización y control aduanero, establecidas en los artículos 469 y 470 del Decreto 2685 de 1999, así como en los autos comisorios núm. 0136-00321 de 8 de abril de 2011 y 0136-

00326 de 14 de abril de 2011, por medio de los cuales se les comisionó para que practicaran la diligencia de aprehensión, reconocimiento y avalúo de la citada mercancía y que dentro de esas facultades, podían, en virtud del referido artículo 470, citar o requerir a terceros para que rindieran testimonio y *"recibir declaraciones, testimonios, interrogatorios, confrontaciones y reconocimiento, y citar al usuario o a terceros para la práctica de dichas diligencias"* (literal h), y *"En general, efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a que haya lugar"* (literal l).

Además, si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 471 del Decreto 2685 de 1999, para la determinación, práctica y valoración de las pruebas serán admisibles todos los medios de prueba y la aplicación de todos los procedimientos y principios consagrados para el efecto en el Código de Procedimiento Civil, también lo es que los artículos 204, 207 y 208 ibídem, citados por la actora y que a su juicio son aplicables, se refieren es al interrogatorio de las partes, prueba que es diferente a las declaraciones juramentadas,

que fueron las practicadas dentro de la actuación administrativa, objeto de estudio.

Por tal razón, no resultan aplicables las referidas disposiciones del C. de P.C, y, en consecuencia, estas pruebas sí fueron practicadas con el lleno de los requisitos legales y tenían validez probatoria.

El anterior análisis pone en evidencia que sí se respetó el debido proceso, toda vez que las decisiones adoptadas fueron fruto del análisis de las pruebas allegadas, conforme a derecho, a la actuación administrativa.

Con fundamento en lo expuesto, es evidente que en el caso bajo examen la actora no logró probar que los actos administrativos acusados hubiesen sido expedidos irregularmente, con falsa motivación y violación del debido proceso, pues se demostró que su expedición se realizó conforme a la ley y sus fines, y a la correcta valoración de las pruebas legalmente recaudadas, habida cuenta de que quedó plenamente probado que se configuró la causal de aprehensión y decomiso de mercancías, consagrada en el numeral

1.25 del artículo 502 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 10º del Decreto 4431 de 2004.

En conclusión, aparece evidente que los actos administrativos demandados no merecen reproche alguno sobre su juridicidad, razón por la cual debe mantenerse incólume la presunción de legalidad que los ampara y confirmarse la sentencia apelada, como en efecto se dispondrá en la parte resolutive de esta providencia.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior sentencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en la sesión del día 16 de octubre de 2014.

GUILLERMO VARGAS AYALA
Presidente

MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO