

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION PRIMERA

Consejera ponente: MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO

Bogotá, D.C., siete (7) de mayo de dos mil quince (2015)

Radicación número: 760012332000200405563-01

AUTORIDADES NACIONALES

Actor: Compañía Aseguradora de Fianzas S.A

“CONFIANZA S.A”

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de fecha 30 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por medio de la cual se denegaron las pretensiones de la demanda.

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

1.1. Pretensiones

La parte demandante solicita declarar la nulidad de la Resolución 263 de mayo 21 de 2004 proferida por la División de Liquidación Aduanera, por la cual se declara el incumplimiento de unas obligaciones aduaneras y se ordena la efectividad de las pólizas expedidas por la sociedad actora; la Resolución 14 de septiembre 7 de 2004 proferida la División de Liquidación Aduanera -Grupo Interno de Sanciones mediante la cual se resuelve el recurso de reposición contra la anterior y la Resolución 359 de octubre 22 de 2004 proferida por la División Jurídica Aduanera, mediante la cual se resuelve el recurso de apelación, todas dependencias de la Administración Local de Aduanas de Cali - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali - DIAN.

Como consecuencia de dicha nulidad y, a título de restablecimiento del derecho, solicita la actora se declare que la misma no tiene obligación alguna por concepto de las garantías otorgadas, se condene en costas a la demandada y se reconozcan los perjuicios y gastos administrativos y jurídicos en que se ha incurrido.

1.2. Hechos

De acuerdo con el texto de la demanda, se pueden resumir en los siguientes:

BUGATEL S.A. E.S.P. realizó una importación temporal de una unidad funcional de telefonía, con múltiples importaciones parciales, la cual fue autorizada por la DIAN mediante Resolución 0007 del 20 de noviembre de

1997 estipulando el pago de tributos en cuotas semestrales hasta el quinto año de la importación así autorizada.

La Compañía SEGUROS CONFIANZA S.A afianzó el cumplimiento de las obligaciones aduaneras derivadas de la anterior importación temporal, mediante la expedición de las pólizas cuya efectividad se ordenó en los actos aquí demandados, de acuerdo con la relación existente en las mismas resoluciones.

El afianzado no pagó cuota alguna de las que se encontraba obligado. El incumplimiento del pago oportuno del afianzado que estaba garantizado por la Aseguradora se dio a partir del día 9 de marzo de 1999, fecha en la cual se debía pagar la primera cuota semestral sin más demora.

La Administración Local de Aduanas de Cali debió conocer el incumplimiento desde la fecha en que no recibió el pago oportuno por parte del importador afianzado.

La demandada requirió el pago de las cuotas vencidas, mediante Oficio No.0675 del 30 de abril de 2001, solicitando la comprobación del pago de 5 cuotas vencidas, el cual fue respondido por el representante legal de la sociedad BUGATEL S.A. E.S.P, indicando que no se habían pagado las cuotas señaladas.

La DIAN no informó del incumplimiento dentro de los tres meses siguientes a su ocurrencia a CONFIANZA S.A., para que tuviera la oportunidad de cumplir o presionar su cumplimiento frente al garantizado.

La Administración Local de Aduanas de Cali dio por incumplida la importación temporal y ordenó hacer efectiva la garantía mediante Resolución 263 de mayo 21 de 2004 que es objeto de la presente demanda. La DIAN, previo a la

expedición de los actos acusados recibió por parte de la sociedad BUGATEL una solicitud de facilidad de pago.

Entre la fecha de ocurrencia del primer incumplimiento, es decir, el 9 de marzo de 1999 y la fecha de la Resolución 0263 de mayo 21 de 2004 que declara el incumplimiento, transcurrieron más de dos años.

CONFIANZA S.A. agotó debida y oportunamente la vía gubernativa a través de la presentación de los recursos de ley frente a los actos que determinaron y confirmaron el incumplimiento y la efectividad de las garantías prestadas por Confianza S.A.

1.1. Normas violadas y concepto de la violación

La actora invoca como normas vulneradas la Constitución Política, en sus artículos 13 y 29; el Código de Comercio en su artículo 1081; el Decreto 1265 de 1999 en su artículo 11° y párrafo; el Decreto 2492 de 1999 en su artículo 2°; la Resolución DIAN 4240 de 2000 en su artículo 99, modificado por el artículo 30 de la Resolución DIAN 7002 de 2001 y el Estatuto Tributario Nacional en su artículo 634.

Sostiene que se le ha vulnerado su derecho fundamental al debido proceso y a la defensa cuando la Administración Local de Aduanas de Cali no respetó la facilidad de pago para cancelar las obligaciones en mora que, se encontraba autorizada y en trámite de perfeccionamiento. Así mismo, hay vulneración de los mencionados derechos al no comunicársele a CONFIANZA S.A. dentro de los tres meses siguientes al incumplimiento del afianzado que éste se encontraba en mora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99 de la Resolución DIAN 4240 de 1999, modificada por el artículo 30 de la Resolución DIAN 7002 de 2001.

De conformidad con el artículo 1081 del Código de Comercio existe prescripción de la acción derivada del contrato de seguros para hacer efectiva la garantía, ya que la Administración Local dejó pasar dos años para exigir su cumplimiento.

Señala que el acto que ordena hacer efectiva la garantía se debe proferir dentro de los dos años siguientes al primer incumplimiento de las cuotas en la importación temporal, según las disposiciones legales; y en el presente caso se profirió por fuera de los dos años.

Expone el actor que el artículo 2 del Decreto 2492 de 1999 estableció que en las importaciones temporales, si hay atraso en el pago de una cuota, se dispone de tres meses para cancelar la que está en mora, vencido el cual se declarará la efectividad de la garantía; en el caso en discusión, la normatividad es vulnerada por cuanto las resoluciones demandadas consideran que el incumplimiento no se dio con la primera cuota, sino con el vencimiento de los 5 años de la importación temporal.

El actor indica que la Resolución DIAN 4240 de 2000 en su artículo 99, modificado por el artículo 30 de la Resolución DIAN 7002 de 2001, en su inciso primero, establece que *"las cuotas atrasadas sólo podrán cancelarse dentro de los tres (3) meses siguientes a su vencimiento, liquidando intereses moratorios a la tasa establecida en los artículos 634, 634-1 y 635 del Estatuto tributario"*; el cual es violado al considerar que el incumplimiento que significa mora en el pago sólo se genera a los cinco años y no al vencimiento de la cuota.

Para el presente caso está probado que la Administración Local de Aduanas de Cali expidió el día 21 de mayo de 2004 la Resolución 0263, por medio de la cual declaró incumplida, por parte de la sociedad BUGATEL S.A E.S.P., la

obligación respaldada con las pólizas expedidas por Confianza S.A. las cuales son detalladamente relacionadas en los actos demandados.

Ahora bien, el incumplimiento alegado por la administración se predica respecto del pago oportuno de cada cuota y total de los tributos aduaneros generados por las mercancías importadas temporalmente a largo plazo en arrendamiento, en los términos estipulados para ello, esto es, seis meses después de la fecha del levante de la última declaración de importación.

Así las cosas, para el proyecto referido BT-II en los actos demandados la prescripción empezó a correr desde el día 9 de marzo de 1999, hasta el día 9 de marzo de 2001; la DIAN - Administración Local de Cali, contaba con el derecho de ordenar y notificar la efectividad de las pólizas como consecuencia del incumplimiento probado por parte del importador; al no hacerlo dentro de dicho plazo prescribió la garantía y el derecho a cobrarla al asegurador.

En consecuencia es claro que desde tal fecha la administración tenía dos años para declarar el incumplimiento y ordenar la efectividad de la póliza ya que con las omisiones así materializadas se configura el siniestro que la obligaba a reclamar, más allá de que paralelamente estuviera corriendo el plazo aduanero de los cinco años para pagar la totalidad de los tributos aduaneros debidos.

Resulta importante señalar que el importador BUGATEL S.A. E.S.P. no canceló cuota alguna y hay incumplimiento total.

Tales hechos son aceptados y relacionados expresamente por la propia administración en los actos demandados y reafirmados por los siguientes documentos:

1). Oficio No.0675 de abril 30 de 2001, mediante el cual la jefe de la División de Servicio al Comercio Exterior de la Administración Local de Cali requiere a la Empresa de BUGATEL S.A. E.S.P para que se sirva remitir las copias originales de los recibos oficiales de pago de Tributos Aduaneros y Sanciones Cambiarías correspondientes a las cuotas vencidas.

2). Escrito No.14536 del 13 de septiembre de 2001 mediante el cual el representante legal de la sociedad BUGATEL S.A. E.S.P, presenta respuesta al anterior oficio, indicando que no se han pagado las cuotas señaladas por cuenta de algunos inconvenientes técnicos que no viene al caso referir.

Si todo lo anterior no es una prueba fehaciente de la fecha exacta en que la administración tuvo conocimiento del incumplimiento en el pago de las cuotas semestrales por parte de BUGATEL S.A. E.S.P. entonces no se entiende de qué otra manera se puede establecer dicho momento de una manera ajustada a la realidad.

En conclusión, para el caso subjúdice el término legal para ejercer la acción a la que tenía derecho la administración prescribió por no haberla ejercido dentro del término de ley tantas veces señalado y, por lo tanto, los actos administrativos mediante los cuales pretende hacer efectivas las pólizas relacionadas están viciados de nulidad, razón de más para acceder a la petición de nulidad.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

- La parte demandada DIAN, se opone a todas las pretensiones de la demanda haciendo una transcripción de los artículos 142, 143, 145, 146 y 153 del Decreto 2685 de 1999 y proponiendo la excepción de falta de legitimación por activa, argumentando al respecto que no se demandó a la

NACIÓN, quien tiene la personería Jurídica para actuar como demandado, sino que la demanda se incoa únicamente en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que aunque goza de presupuesto independiente, se encuentra adscrita al Ministerio de Hacienda que depende directamente de la Nación y por lo tanto deben demandarse en forma conjunta.

- Por su parte la tercera con interés en las resultas del proceso, sociedad BUGATEL S.A. E.P.S. contestó la demanda manifestando lo siguiente:

Confianza S.A. hizo alusión a una norma no aplicable al presente caso. En efecto, el artículo 99 de la Resolución No.4240 de 2000 es aplicable al pago de los tributos aduaneros en las importaciones temporales de largo plazo. En dicha disposición, se estipula una mora al vencimiento de cada cuota en el pago de los tributos, debiéndose entonces liquidar los respectivos intereses moratorios dentro de los 3 meses siguientes al vencimiento de cada cuota.

Sin embargo, dicha disposición no es aplicable al presente caso por existir una disposición normativa de contenido especial, aplicable a los contratos de leasing financiero.

En efecto, según lo previsto en el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, en los contratos de leasing financiero, el contribuyente deberá pagar la totalidad de las cuotas atrasadas al vencimiento de la última de ellas, es decir, al término de 5 años.

Lo anterior implica, que existirá mora en el pago de los tributos aduaneros relativos a esta clase de contratos, una vez haya vencido el plazo que tenía el contribuyente para cancelar la última cuota.

Por lo tanto, es claro que en los contratos de leasing financiero hay incumplimiento en el pago de los tributos aduaneros por parte del contribuyente, sólo al vencimiento del plazo para pagar la última cuota y no a los 3 meses siguientes al vencimiento de cada cuota como lo pretende hacer valer la actora.

Confianza S.A. afirma que la acción prevista en el artículo 1081 del Código de Comercio prescribió ya que el término de caducidad comenzó a contar a partir del momento en que la DIAN tuvo conocimiento del incumplimiento del pago de la primera cuota por parte de Bugatel. Es así que, con el fin de demostrar que el término de caducidad de la acción contenida en el artículo 1081 del Código de Comercio, se comienza a contar a partir del vencimiento de cada cuota, Confianza S.A. citó una serie de jurisprudencia y de conceptos jurídicos emitidos por la misma DIAN que si bien se refieren a las importaciones temporales de largo plazo, no se aplican a las importaciones efectuadas en virtud de los contratos de leasing financiero.

Lo anterior significa que el incumplimiento por parte de Bugatel en el pago de los tributos aduaneros se presentó a partir del 9 de septiembre de 2003, y como consecuencia de ello, sólo a partir de tal fecha, se empieza a contar el término de caducidad de la acción prevista en el artículo 1081 del Código de Comercio.

Por otro lado, Bugatel considera necesario informar que en virtud de la Resolución 808-000010 de 2005, la DIAN le otorgó a Bugatel una nueva facilidad de pago de los tributos aduaneros y como consecuencia de lo anterior, Bugatel prestó una nueva garantía de cumplimiento, que recae sobre sus propios bienes, por lo que las resoluciones demandadas perdieron su fuerza ejecutoria en virtud de la expedición de dicha resolución.

Por consiguiente, Confianza S.A. ya no tiene la obligación legal de pagar a favor de la DIAN la garantía prestada y la DIAN, a su vez, no se encuentra legitimada para hacer efectiva dicha garantía.

II. SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia de fecha 30 de abril de 2009 el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, denegó las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho con fundamento en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, el Tribunal analiza la excepción de falta de legitimación por activa propuesta por la DIAN con el argumento de que la DIAN no puede comparecer al proceso autónoma e independientemente de la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por carecer de personería jurídica.

Al respecto, el Tribunal tiene como no probada la excepción ya que consideró que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 1071 de 1999, vigente a la fecha de presentación de la demanda, la DIAN es una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, con carácter técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Por otro lado, como quiera que la entidad BUGATEL S.A. E.S.P., vinculada al proceso en forma oficiosa, manifiesta que los actos administrativos impugnados perdieron su fuerza ejecutoria al haberse aceptado por parte de la administración aduanera, la solicitud de un acuerdo de pagos propuesto por ella, respecto de las obligaciones aduaneras insolutas, mediante la Resolución No. 808-000010 de fecha mayo 3 de 2005; consideró el Tribunal

que es necesario, no obstante la evidente pérdida de ejecutoria de los actos demandados, pronunciarse de fondo sobre los vicios de nulidad que a los mismos les endilga la demanda.

Por lo anterior, el Tribunal entra al fondo del asunto analizando en primer lugar el cargo de “prescripción de la acción” referido al fenómeno de la prescripción de las obligaciones aduaneras y se refiere a la prescripción de las acciones que se derivan del contrato de seguro previsto en el artículo 1081 del Código de Comercio el cual dispone que la prescripción ordinaria será de dos años y empezará a correr desde el momento en que el interesado haya tenido o debido tener conocimiento del hecho que da base a la acción.

Señala el a quo que la actora alega que la administración aduanera tuvo conocimiento del incumplimiento de las obligaciones de parte de BUGATEL S.A. E.S.P., desde 1999 y que desde esa fecha debe contabilizarse el término previsto en la anterior disposición.

Para el Tribunal, no le asiste razón a la actora toda vez que con ella desconoce aspectos facticos presentados dentro del procedimiento de Importación, tales como, las modificaciones producidas al contrato de leasing inicial, siendo la última de fecha 15 de diciembre de 2000.

En el “Otro si” suscrito por las partes en mayo 12 de 1999, se acordó un nuevo cronograma para los pagos de los cánones, estableciéndose que el pago de la primera cuota se haría el 30 de junio de 1999, y se fijaron las fechas en las que se haría el pago de las demás cuotas del contrato, siendo la última, la del 31 de agosto de 2010.

Según el último contrato adicional al contrato inicial celebrado el 28 de julio de 1997, las partes acuerdan un nuevo plan de pago de los cánones de

arrendamiento que se consignó en la cláusula décima. Del mismo modo, se pacta por las partes del contrato que, el pago de los tributos aduaneros se hará 15 días antes del pago de los cánones de arrendamiento en forma proporcional al valor del canon pagado y el saldo insoluto de los tributos se pagará al momento de cumplirse el quinto año contado a partir de la fecha de levante de la mercancía, objeto del contrato de leasing internacional. Tal como lo ordena el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999. Se deja constancia que los plazos para el pago de los cánones fueron modificados teniendo en cuenta las demoras en la instalación de los equipos por parte del proveedor de los mismos, además de otras circunstancias que en el contrato adicional se describen. (Folios 801 a 879 del cuaderno 2C).

El revisor contable de la sociedad BUGATEL S.A. E.S.P. en certificación el 3 de enero de 2001, visible a folio 883 del cuaderno 2C, hace constar que la sociedad citada a 30 de noviembre de 2000 no había cancelado a GLOBAL TELECOMUNICATIONS OPERATIONS INC. cánones de arrendamiento por concepto de bienes recibidos en leasing internacional, originados en los contratos celebrados en fechas 28 de julio de 1997, 21 de septiembre de 1999 y 15 de diciembre 2000.

La administración aduanera mediante oficio de fecha 30 de abril de 2001, formula requerimiento a la sociedad BUGATEL S.A. E.S.P., para que aportara el recibo oficial de pago de los tributos vencidos para esa fecha, correspondientes a las cinco primeras cuotas del proyecto II. (Folios 886 y 887 del cuaderno No. 2C).

El representante legal de la empresa requerida da respuesta mediante oficio radicado el 19 de julio de 2001, en la que informa que *"PROYECTO II. Los cánones correspondientes a las cuotas 1, 2, 3, 4 y 5 no han sido cancelados en virtud de que el pago de los mismos fue pospuesta primero mediante el*

contrato de fecha septiembre 21 de 1999 y posteriormente con el contrato de fecha diciembre 15 de 2000 se pactaron las siguientes fechas: septiembre de 2001, marzo de 2002, septiembre de 2002, marzo 16 de 2003 y septiembre de 2003. Lo anterior en razón de que han existido problemas de tipo tecnológico con los equipos objeto del leasing internacional a largo plazo que ocasionó el aplazamiento del pago de los cánones", (folio 888 del cuaderno No. 2C).

Con fecha 12 de septiembre de 2001, la Gerente de Impuestos Corporativo la sociedad BUGATEL S.A.E.S.P., remite a la administración aduanera copia de los contratos adicionales suscritos con fechas septiembre 10 de 2001 y septiembre 12 de 2001, para que se tome nota de la modificación del plan de pagos de los cánones de arrendamiento y del cambio de las fechas para el pago de los tributos aduaneros. (Folio 998 cuaderno cit).

El representante legal de BUGATEL S.A. E.S.P., con escrito de fecha 3 de septiembre de 2003 solicitó a la administración aduanera, la prórroga de las declaraciones de importación temporal a largo plazo leasing-proyecto BUGATEL S.A. E.S.P. BT-2, por las razones que allí discrimina e informó sobre la prórroga de las pólizas hasta el año 2008. (Folios 603 y ss., del cuaderno en cita).

El Tribunal considera que es imposible dejar de lado los efectos que produce la suscripción de los contratos adicionales al contrato de leasing inicial, pues en estos se modificaron completamente los plazos para el pago de los cánones de arrendamiento, situación que, al contrario de lo sostenido por la administración aduanera, incide directamente en el pago de los tributos aduaneros, de la forma como lo establecía el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, sin la modificación introducida por el Decreto 4136 de 2004.

Considera el a quo que, según el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, el pago de cada cuota de los tributos aduaneros, deberá hacerse con una anticipación de quince (15) días a la fecha en que deban remesarse al extranjero los pagos por concepto del respectivo canon de arrendamiento. Lo que sin lugar a dudas implica que si el plazo para los pagos de los cánones es modificado por las partes del contrato de leasing, también se modifica el plazo para el pago de los tributos aduaneros. Sin embargo, dicha modificación sólo surtirá plenos efectos, si las partes en forma oportuna informan de las modificaciones contractuales producidas a la administración aduanera.

En el presente caso, la sociedad BUGATEL S.A. E.S.P., informó oportunamente a la administración aduanera sobre todas las modificaciones contractuales producidas, para lo cual remitió copia de los contratos adicionales suscritos con la empresa proveedora de los equipos arrendados bajo la modalidad de leasing con opción de compra.

No obstante las modificaciones producidas, el incumplimiento del pago de los tributos aduaneros se dio desde septiembre de 2003, fecha que incluso es aceptada por BUGATEL S.A. E.S.P., motivo por el cual, cuando se declaró el incumplimiento mediante los actos enjuiciados, aún no había operado el fenómeno de la prescripción.

III. APELACIÓN

Solicita la parte actora la revocatoria de la sentencia argumentando lo siguiente:

Como fundamento central para no acceder a las pretensiones de la demanda el Tribunal de primera instancia aduce que como en los

antecedentes administrativos se ha establecido que los contratos de leasing de compra de los equipos fueron renegociados, el plazo desde el que se ha de contar la prescripción de la póliza acorde con el plazo de 2 años establecidos en las normas legales tantas veces referidas, se corre automáticamente para ser contado a partir de las nuevas fechas pactadas.

Tal errónea e ilegal interpretación del Tribunal, que avala el arbitrario proceder de la administración, desconoce, por una parte, que en la normatividad aduanera que aplica al caso, no existe norma, salvedad o excepción alguna en dicho sentido que permita no proceder a ejecutar la póliza prestada originalmente cuando existe un comprobado incumplimiento en una o cualquiera de las cuotas pactadas.

Manifiesta el recurrente que el hecho es que una vez que la DIAN estableció que desde la primera cuota existió incumplimiento, incluso habiendo esperado que el mismo se reiterara hasta la quinta cuota, momento en el cual requirió oficialmente al amparado; desde ese momento la DIAN claramente tuvo conocimiento del hecho, base legal para proceder de inmediato a ejecutar la póliza, acorde con el mandato legal tantas veces invocado y discutido en la demanda, máxime si el afianzado en su respuesta reconfirmó el día 19 de julio de 2001, que efectivamente había incumplido dichos pagos.

La actora manifiesta que ha venido sosteniendo, en términos generales, que el término de los 2 años para que opere la prescripción de la acción contra la póliza o garantía otorgada a favor de la DIAN, para una importación temporal de largo plazo, se cuenta desde el momento en que el interesado (esto es, la DIAN) "**...haya tenido** o *debido tener conocimiento del hecho (siniestro) que da base a la acción...*" al decir del artículo 1081 del Código de Comercio.

Para el presente caso, no solamente el incumplimiento se generó desde la primera cuota, esto es desde el 9 de marzo de 1999, momento en el cual se da el supuesto normativo para ejecutar la póliza, sino que además está confirmado que para el año 2001 la DIAN estaba más que enterada del siniestro que implicaba el incumplimiento de una cualquiera de las cuotas.

Reitera que bajo las normas del Estatuto Aduanero, Decreto 2685, la obligación de constituir garantía por el 100% de dichos tributos se da con el *"objeto de responder por la finalización de la importación temporal... (no establece que sólo al cabo de los cinco años) y por el pago oportuno de los tributos aduaneros"*. Y en concordancia con lo anterior, el artículo 46 ibídem establece que la importación temporal se termina por la presentación de uno cualquiera de los siguientes eventos: *"...c)...o por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones inherentes a la importación temporal; "*. En armonía con el artículo 42, el pago oportuno de los tributos, esto es, el pago de las cuotas semestrales (todas y/o una cualquiera de ellas), es una de las obligaciones inherentes cuyo incumplimiento genera la terminación de la modalidad y por tanto la ejecución de la póliza otorgada para el amparo de tales fines.

En consecuencia, el pronunciamiento del Tribunal resulta convalidando jurídicamente que un importador bien puede incumplir el pago parcial semestral de los tributos desde la primera hasta cualquier otra cuota y si años después renegocia los contratos y fechas de pago, se extiende ipso facto el término de prescripción de las garantías prestadas, aunque ello no se encuentre consagrado en ninguna norma aduanera, ni código legal alguno, ni corresponda a una legal interpretación de las disposiciones pertinentes.

Así, dadas las cosas, esto es, que el incumplimiento en el pago oportuno de una cualquiera de las cuotas semestrales de los tributos aduaneros, así sea la primera de ellas o la quinta y más aún cuando el incumplimiento es secuencial y reiterado desde el inicio de la importación autorizada, es causal para que la DIAN inmediatamente de por terminado la importación y proceda a ejecutar la póliza o garantía, sin esperar a que se surtan renegociaciones de los contratos bases de la importación temporal a largo plazo. Además, se tiene que para efectos de establecer el momento en que empieza a correr el término de la prescripción para la ejecución de la misma ha de contarse desde dicho momento (primer incumplimiento y/o uno cualquiera de los subsiguientes) y no al cabo del año en que renegocia o le conviene a los intereses fiscalistas de la administración, como erradamente lo ha establecido el Tribunal de primera instancia.

IV. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Por auto de 21 de noviembre de 2013, en esta instancia se corrió traslado para alegar a las partes y al Procurador Delegado.

Al respecto la parte actora presentó escrito de alegatos de conclusión manifestando que reitera todos los argumentos de hecho y de derecho invocados con motivo de la demanda y especialmente los expuestos con motivo del recuso de apelación contra la sentencia de primera instancia.

Por su parte, la DIAN solicitó confirmar la sentencia de primera instancia manifestando que del contenido del artículo 153 de Decreto 2685 de 1999, se concluye, como lo hizo el Tribunal Administrativo, que el pago de cada cuota de los tributos aduaneros, deberá hacerse con una anticipación de quince días a la fecha en que deban remesarse al extranjero los pagos por

concepto del respectivo canon de arrendamiento por lo que sin lugar a dudas, si el plazo de los pagos de los cánones es modificado por las partes del contrato de leasing, también se modifica el plazo para el pago de los tributos aduaneros. No obstante lo anterior, dicha modificación solo surtirá plenos efectos, si las partes en forma oportuna informan de las modificaciones contractuales producidas a la administración aduanera.

La sociedad BUGATEL S.A. E.S.P. informó a la administración aduanera sobre todas las modificaciones contractuales producidas, remitiendo copia de los contratos adicionales suscritos con la empresa proveedora de los equipos arrendados bajo la modalidad de leasing con opción de compra lo que implica que se modifica el plazo para el pago de los tributos aduaneros.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a examinar los argumentos expuestos por la actora en el recurso de apelación y de conformidad con el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 320 del Código General del Proceso 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.

La recurrente manifiesta en su escrito de inconformidad con la sentencia de primera instancia, que el Tribunal con base en los antecedentes administrativos de los actos acusados demuestra que los contratos de leasing de compraventa de equipos fueron renegociados, luego el plazo desde el que se debió contar la prescripción de la póliza, se corre automáticamente para ser contado a partir de las nuevas fechas pactadas.

Indica la apelante que de conformidad con el artículo 1081 del Código de

Comercio, el término de los 2 años para que opere la prescripción de la garantía otorgada a favor de la DIAN, para una importación temporal de largo plazo, se cuenta desde el momento en que el interesado, en este caso la DIAN, haya tenido conocimiento del siniestro; para el presente caso el incumplimiento se generó desde la primera cuota dejada de pagar por la sociedad BUGATEL, esto es desde el 9 de marzo de 1999, momento en el cual se da el supuesto normativo para ejecutar la póliza.

Expresa que está probado dentro del proceso que para el año 2001 la DIAN estaba más que enterada del siniestro que implicaba el incumplimiento de una cualquiera de las cuotas de los tributos aduaneros ya que la misma administración solicitó a la sociedad Bugatel el 30 de abril de 2001, la remisión de los recibos de pago de las cuotas de los tributos aduaneros, solicitud a la que se dio respuesta el 19 de julio de 2001 y en la que se señala no haber pagado canon de arrendamiento alguno correspondiente al contrato de leasing.

Señala que de conformidad con el Decreto 2685 de 1999 existe la obligación de constituir garantía por el 100% de los tributos y que bajo el mismo marco normativo, en el artículo 46, se establece que la importación temporal se termina por la presentación de uno cualquiera de los siguientes eventos: *"...c)...o por el incumplimiento de cualquiera de las obligaciones inherentes a la importación temporal;* luego en armonía con el artículo 42 ibidem, el pago oportuno de los tributos, esto es, el pago de las cuotas semestrales (todas y/o una cualquiera de ellas), es una de las obligaciones inherentes, cuyo incumplimiento genera la terminación de la modalidad y por tanto la ejecución de la póliza otorgada para el amparo de tales fines.

Manifiesta que convalidar jurídicamente que un importador bien puede

incumplir el pago parcial semestral de los tributos desde la primera hasta cualquier otra cuota y años después renegociar los contratos y fechas de pago, y por ello se extienda ipso facto el término de prescripción de las garantías prestadas, no está consagrado en ninguna norma aduanera.

Caso concreto

La compañía BUGATEL S.A. realizó una importación temporal a largo plazo de mercancías en arrendamiento bajo el sistema de leasing, consistentes en *“aparatos eléctricos de telefonía con hilos, central telefónica para 17.944 líneas cuyos componentes básicos constituyen una Unidad Funcional”*, con el propósito de instalar éstas en lo que denominó proyecto BT-2, para lo cual celebró contrato de leasing internacional el 28 de julio de 1997 en el que se estableció que los cánones de arrendamiento generados por la importación de mercancías, se cancelarían semestralmente durante doce años.¹

En los antecedentes administrativos, respecto al contrato de leasing internacional, aparece acreditado lo siguiente:

- El proyecto fue autorizado por la Resolución 0007 de 20 de noviembre de 1997² concediendo la prerrogativa de cancelar los tributos aduaneros en 10 cuotas semestrales, es decir en 5 años; y el plazo para contabilizar los semestres en los que se causa el pago de cada canon de arrendamiento y a la vez el pago de cada cuota correspondiente a los tributos aduaneros, sería a partir de la autorización de levante de la última declaración de importación presentada para el proyecto.

Para este caso, la aseguradora SEGUROS CONFIANZA S.A. afianzó el cumplimiento de las obligaciones aduaneras derivadas de la importación

¹ Resolución 0263 de 2004 acusada (folio 43 del C.P.)

² Folio 776 del cuaderno 2C

temporal a largo plazo de mercancías en arrendamiento, al expedir las pólizas cuya efectividad se ordenó mediante los actos acusados.

- El contrato de Leasing suscrito el 28 de julio de 1997 entre Global Telecommunications Operations y Bugatel S.A. E.S.P.³ tuvo modificaciones mediante varios -otrosí- de fechas mayo 12 de 1999⁴, septiembre 21 de 1999⁵, diciembre 15 de 2000⁶ y septiembre de 2001⁷, como se establece del oficio de septiembre 3 de 2003⁸ suscrito por el Representante Legal de Bugatel y dirigido al Jefe de División de Servicio al Comercio Exterior de la Administración de Aduanas de Cali, en el que no solo solicita la prórroga de las declaraciones de importación temporal a largo plazo en la modalidad de leasing, sino que explica en 3 puntos el retraso en la ejecución del proyecto, así: *“1.- Retraso de la ejecución del proyecto y puesta en servicio de los equipos y redes de fibra por parte de Siemens, que no permitieron el cumplimiento del cronograma de puesta en servicio de los equipos importados, causando perjuicios económicos a Bugatel S.A.E.S.P. por pérdida de ingresos y de mercado, con respecto a su plan de negocios. (...)”* *“2.- Conflicto con la empresa regional de telecomunicaciones (ERT), que han causado graves perjuicios económicos y pérdida de mercado a Bugatel S.A. E.S.P., lo cual ha afectado su plan de negocios.(...)”* y *“3.- Incremento de la devaluación la cual afectó el plan de negocios (...)”*. Además menciona que *“Bugatel S.A. E.S.P. dando cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 42 del Decreto 1909 de 1992 ha efectuado la ampliación de la vigencia de las pólizas hasta el año 2008, las cuales garantizan el cumplimiento de las disposiciones legales relacionadas con la finalización de la*

³ Folio 622 del cuaderno 2C

⁴ Folio 634 del cuaderno 2C

⁵ Folio 834 del cuaderno 2C

⁶ Folio 647 del cuaderno 2C

⁷ Folio 893 del cuaderno 2D

⁸ Folio 603 del cuaderno 2C

importación temporal y el pago de los Tributos Aduaneros según lo dispuesto en el decreto antes citado.”.

En las todas las modificaciones del contrato inicial se puede observar el cambio en el plan de pagos de los cánones de arrendamiento, y especialmente en la última modificación realizada antes de la expedición de los actos acusados, contenida en un oficio de 10 de septiembre de 2001⁹, al que denominaron – otrosí-, las nuevas fechas indican que la primera cuota del canon de arrendamiento se pagaría en septiembre de 2002 y la última, es decir la número 24 en septiembre de 2010, igualmente aparece que la cuota 10 (año 5) se pagaría en marzo de 2007.

Respecto al pago de los tributos aduaneros aparece acreditado lo siguiente:

- Se determina en los antecedentes de los actos acusados que el revisor fiscal de la sociedad Bugatel certifica en oficio de 3 de enero de 2001¹⁰ que a noviembre 30 de 2000, la sociedad no ha cancelado a GLOBAL TELECOMUNICATIONS OPERATIONS INC, cánones de arrendamiento por concepto de bienes recibidos en leasing internacional.

- Además en respuesta a la información requerida por la DIAN el 7 de abril de 2003¹¹, la empresa Bugatel S.A. por oficio de 14 de abril de 2003¹², comunica nuevamente por medio de su representante legal que *“La razón por la cual no se ha pagado los tributos aduaneros...no es otra diferente a que no se ha remesado ningún canon de arrendamiento en todo el año 2002, ni en lo transcurrido en el año 2003”.*

⁹ Folio 893 del Cuaderno 2D

¹⁰ Folio 883 del Cuaderno 2C

¹¹ Folio 920 del Cuaderno 2D

¹² Folio 924 de Cuaderno 2D

- Por oficio de 10 de octubre de 2003¹³ la DIAN, vencido el término de 5 años para el pago total de los tributos aduaneros (octubre 1 de 2003) de conformidad con el contrato de leasing de 28 de julio de 1997, solicita a la Sociedad Bugatel la remisión de la copia original del “Recibo Oficial de Pago de Tributos Aduaneros – Sanciones Cambiarias” correspondiente a las 24 cuotas (semestrales – duración del contrato de leasing), por valor de US\$1.377.379.00, más los intereses de mora.

-Bugatel S.A. por su parte, el día 21 de noviembre de 2003¹⁴, informó a la DIAN que el día 20 de noviembre de 2003, radicó en la DIAN formato de “SOLICITUD DE FACILIDAD DE PAGO” No. 48753.

BUGATEL S.A. durante el periodo comprendido entre el 1 de octubre de 1998 al 1 de octubre de 2003 no realizó pago de tributo aduanero alguno.

Problema Jurídico

De conformidad con los argumentos del recurso de apelación, la Sala deberá determinar si dentro de la modalidad de importación temporal a largo plazo, al que le antecede un contrato de leasing, el incumplimiento de las cuotas para el pago de los tributos aduaneros, a fin de hacer efectiva la garantía, debe contabilizarse desde la configuración del primer incumplimiento de pago de cualquiera de las cuotas de los tributos aduaneros o desde el momento del vencimiento final para el pago de todas las cuotas de los tributos.

Además se deberá determinar si, en el presente caso, las modificaciones al

¹³ Folio 932 del Cuaderno 2D

¹⁴ Folio 937 del Cuaderno 2D

contrato de leasing, en lo que respecta al plan de pagos de los cánones de arrendamiento, afectó el pago de tributos aduaneros, permitiendo extender su pago tanto como las modificaciones al pago de los cánones de arrendamiento de la mercancía.

Normas relativas a la importación temporal a largo plazo

Al momento de la expedición de los actos acusados eran las siguientes:

“DECRETO NUMERO 2685 DE 1999

(diciembre 28)

“...

“Sección V

Importación temporal para reexportación en el mismo estado

Artículo 142. *Importación temporal para reexportación en el mismo estado.*

Es la importación al territorio aduanero nacional, con suspensión de tributos aduaneros, de determinadas mercancías destinadas a la reexportación en un plazo señalado, sin haber experimentado modificación alguna, con excepción de la depreciación normal originada en el uso que de ellas se haga, y con base en la cual su disposición quedará restringida.

No podrán importarse bajo esta modalidad mercancías fungibles, ni aquellas que no puedan ser plenamente identificadas.

Artículo 143. *Clases de importación temporal para reexportación en el mismo estado.*

Las importaciones temporales para reexportación en el mismo estado podrán ser:

a) De corto plazo, cuando la mercancía se importa para atender una finalidad específica que determine su corta permanencia en el país. El plazo máximo de la importación será de seis (6) meses contados a partir del levante de la mercancía, prorrogables por la autoridad aduanera por tres (3) meses más o,

b) De largo plazo, cuando se trate de bienes de capital, sus piezas y accesorios necesarios para su normal funcionamiento, que vengan en el mismo embarque. El plazo máximo de esta importación será de cinco (5) años contados a partir del levante de la mercancía.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinará, conforme a los parámetros señalados en este artículo, las mercancías que podrán ser objeto de importación temporal de corto o de largo plazo.

Parágrafo. En casos especiales, la autoridad aduanera podrá conceder un plazo mayor a los máximos señalados en este artículo, cuando el fin al cual se destine la mercancía importada así lo requiera; de igual manera, podrá permitir la importación temporal a largo plazo de accesorios, partes y repuestos que no vengan en el mismo embarque, para bienes de capital importados temporalmente, siempre y cuando se importen dentro del plazo de importación del bien de capital.

En estos eventos, con anterioridad a la presentación de la Declaración de Importación, deberá obtenerse la autorización correspondiente.

Artículo 144. Declaración de Importación temporal de corto plazo.

En la Declaración de Importación temporal de corto plazo se señalará el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional y se liquidarán los tributos aduaneros a las tarifas vigentes a la fecha de su presentación y aceptación, para efectos de la constitución de la garantía, si a ello hubiere lugar.

En la Declaración de Importación temporal de corto plazo no se pagarán tributos aduaneros.

Artículo 145. Declaración de Importación temporal de largo plazo.

En la Declaración de Importación temporal de largo plazo se liquidarán los tributos aduaneros en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica a las tarifas vigentes en la fecha de su presentación y aceptación y se señalará el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional.

Los tributos aduaneros así liquidados se distribuirán en cuotas semestrales iguales por el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional. Las cuotas se pagarán por semestres vencidos, para lo cual se convertirán a pesos colombianos a la tasa de cambio vigente, para efectos aduaneros en el momento de su pago.

Artículo 146. Pago de las cuotas correspondientes a los tributos aduaneros.

El pago de las cuotas correspondientes a los tributos aduaneros deberá efectuarse en los términos señalados en este Decreto, en los bancos o entidades financieras autorizadas para recaudar por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El pago oportuno de las cuotas permite al interesado la utilización de la mercancía en cualquier obra de su interés. Si el pago no se realiza oportunamente, el interesado podrá cancelar la cuota atrasada dentro de los tres (3) meses siguientes a su vencimiento, liquidándose los intereses moratorios de que trata el artículo 543º de este Decreto. Vencido este término sin que se hubiere producido el pago, la autoridad aduanera declarará el incumplimiento de la obligación y dispondrá la efectividad de la garantía y la aprehensión de la mercancía.

Artículo 147. Garantía.

Con el objeto de responder por la finalización de la importación temporal dentro de los plazos señalados en la Declaración y por el pago oportuno de los tributos aduaneros, la autoridad aduanera exigirá la constitución de garantía a favor de la Nación, hasta por el cien por ciento (100%) de dichos tributos, en las condiciones, modalidades y plazos que señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para la importación temporal de mercancías que vengán destinadas a eventos científicos, culturales o recreativos no se exigirá la constitución de garantía.

“... ”

Artículo 153. Importación temporal de mercancías en arrendamiento.

Se podrán importar temporalmente al país bienes de capital, sus piezas y accesorios necesarios para su normal funcionamiento que vengán en un mismo embarque, cuando sean objeto de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, ingresen por un plazo superior a seis (6) meses y liquiden los tributos aduaneros vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la Declaración.

El total de los tributos aduaneros liquidados a que haya lugar, se dividirá en tantas cuotas como cánones de arrendamiento se hayan pactado en el contrato de arrendamiento, con o sin opción de compra. El pago de cada cuota deberá realizarse con una anticipación de quince (15) días a la fecha en que deban remesarse al extranjero los pagos por concepto del respectivo canon de arrendamiento.

Cuando la duración del contrato de arrendamiento sea superior a cinco (5) años, con la última cuota correspondiente a este período, se deberá pagar el saldo de tributos aduaneros aún no cancelados. La mercancía podrá permanecer en el territorio aduanero nacional por el término de vigencia del contrato.

Se podrán celebrar contratos de arrendamiento financiero «leasing» sobre bienes importados al país bajo la modalidad de importación temporal de largo plazo, sin que se genere la terminación de dicha modalidad de importación, ni la pérdida de los beneficios obtenidos con la misma. En los eventos consagrados anteriormente, el respectivo contrato deberá conservarse por el declarante, conforme al artículo 155º del presente Decreto.

Parágrafo 1º. *En casos especiales, la autoridad aduanera podrá permitir la importación temporal a largo plazo de accesorios, partes y repuestos que no vengán en el mismo embarque, para bienes de capital importados temporalmente, siempre y cuando se importen dentro del plazo de importación del bien de capital.*

En estos eventos, con anterioridad a la presentación y aceptación de la Declaración de Importación, deberá obtenerse la autorización correspondiente.

Durante el plazo de la importación temporal de aeronaves destinadas al transporte aéreo de carga o pasajeros, se podrán importar temporalmente, con el cumplimiento de los requisitos previstos en las normas aduaneras, los accesorios, partes y repuestos que se requieran para su normal funcionamiento, sin que deba obtenerse la autorización a que se refiere el inciso anterior.

Parágrafo 2º. *En caso de importación de helicópteros y aerodinamos de servicio público y de fumigación por el sistema de leasing, sólo se causará impuesto sobre las ventas cuando se ejerza opción de compra de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 2816 de 1991.*

Artículo 157. Reexportación.

La mercancía importada temporalmente a largo plazo podrá ser reexportada en cualquier momento durante la vigencia del plazo señalado en la Declaración de Importación de que trata el artículo 145o. de este Decreto, siempre que no haya sido aprehendida, y el declarante se encuentre al día en las cuotas correspondientes al término que efectivamente haya permanecido en el territorio nacional. En ningún caso la reexportación antes del vencimiento del plazo señalado, generará el pago de las cuotas semestrales futuras liquidadas en la Declaración de Importación, ni dará derecho a devolución de los tributos aduaneros que se hubieren cancelado.

El artículo 146 del Decreto 2685 de 1999 es aplicable para la modalidad de importación temporal a largo plazo; respecto del pago de tributos aduaneros en la modalidad de importación temporal a largo plazo de “mercancías en arrendamiento”, sin embargo, para el presente caso se debe aplicar la norma contenida en el artículo 153 ibidem por ser norma especial para la modalidad de importación temporal a largo plazo que para su ejecución depende de la existencia de un contrato de arrendamiento de mercancías con o sin opción

de compra.

Por ello, de conformidad con el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, cuando la duración de un contrato de arrendamiento de mercancías bajo la modalidad de leasing, sea superior a 5 años, con la última cuota del pago de tributos correspondiente a este periodo, se deberá pagar el saldo de los mismos aun no cancelados.

En el presente caso, la duración del contrato de leasing para el proyecto BT-2 fue de 12 años y dado que el proyecto fue aprobado por Resolución 0007 de 20 de noviembre de 1997, se debe entender que si vencido el término para el pago de la última cuota de tributos aduaneros del proyecto, es decir al vencimiento del quinto año contado de acuerdo con la autorización de levante de la última declaración de importación, la sociedad BUGATEL no ha pagado el saldo de los tributos, en ese momento se presentaría el incumplimiento para este especial régimen, y la administración tendría los dos años de que trata el artículo 1081 del Código de Comercio, respecto de la prescripción de las acciones que se derivan del contrato de seguro, para declarar dicho incumplimiento y ordenar hacer efectivas las pólizas de garantía, constituidas para garantizar la finalización del régimen aduanero y el cumplimiento oportuno del pago de los tributos aduaneros.

Así lo estableció esta Sala en Sentencia de 17 de octubre de 2013 (Consejo Ponente doctor Marco Antonio Velilla Moreno), en el que también la aseguradora SEGUROS CONFIANZA S.A. fue la demandante, pronunciamiento que se prohija en el presente caso:

“ ...

“Obsérvese que la operación en cuestión se rige por lo previsto en el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, referente a la importación temporal de mercancías en arrendamiento, que en sus apartes pertinentes dispone:

‘Artículo 153. Importación temporal de mercancías en arrendamiento. *Se podrán importar temporalmente al país bienes de capital, sus piezas y accesorios necesarios para su normal funcionamiento que vengan en un mismo embarque, cuando sean objeto de un contrato de arrendamiento con o sin opción de compra, ingresen por un plazo superior a seis (6) meses y liquiden los tributos aduaneros vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la Declaración.*

En la declaración de importación temporal de mercancías en arrendamiento se liquidarán los tributos aduaneros en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica a las tarifas vigentes en la fecha de su presentación y aceptación y se señalará el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional, de acuerdo con el contrato.

Los tributos aduaneros así liquidados se distribuirán en cuotas semestrales iguales por el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional. Las cuotas se pagarán por semestres vencidos, contados a partir de la fecha de obtención del levante, para lo cual, se convertirán a pesos colombianos a la tasa de cambio vigente en el momento de su pago.

Cuando la duración del contrato de arrendamiento sea superior a cinco (5) años, con la última cuota correspondiente a este período, se deberá pagar el saldo de tributos aduaneros aún no cancelados. La mercancía podrá permanecer en el territorio aduanero nacional por el término de vigencia del contrato¹⁵.

¹⁵ Esta norma fue modificada por el [Decreto 4136 de 2004](#), artículo 9º. Sin embargo, el inciso cuarto era idéntico en su redacción respecto de la versión anterior de la norma.

Igualmente en Sentencia de 31 de octubre de 2013 (Consejo Ponente doctor Marco Antonio Velilla Moreno), en el que también la aseguradora SEGUROS CONFIANZA S.A. fue la demandante, se consideró:

“ ...

“En el presente caso, según se anotó, resultaba factible para la DIAN perseguir las garantías relacionadas en los actos acusados, ante el incumplimiento advertido en el momento de definir la liquidación de la totalidad de los tributos aduaneros, al cumplirse la finalización del régimen autorizado al importador en el quinto año, esto es, el 25 de enero de 2006, fecha en la que debía pagar la última cuota y las demás impagadas, según el artículo 153 del E.A., que para el caso, equivalían a todas las cuotas causadas en el marco de la importación temporal a largo plazo autorizada a UNITEL S.A. E.S.P. Era aquella, entonces, la fecha a partir de la cual resultaba viable contabilizar los dos años de la prescripción ordinaria de que trata el artículo 1081 del C. de Co., por corresponder al momento en que la administración estableció la ocurrencia del incumplimiento del régimen garantizado mediante las pólizas constituidas por la empresa demandante. De este modo, se observa que al expedirse la Resolución No. 2991 de junio 7 de 2006, por la cual se declaró el incumplimiento y ordenó hacer efectivas las garantías, no había operado la mencionada prescripción respecto de las pólizas allí relacionadas¹⁶ a cargo de Seguros Confianza S.A., toda vez que no habían transcurrido los dos (2) años requeridos para el efecto, desde el incumplimiento arriba expuesto.

De acuerdo con lo preceptuado en la norma, para la Sala es claro que aun cuando el régimen se comenzó a incumplir desde la primera cuota, el deber de cancelar la totalidad de los tributos aduaneros adeudados se concretó al momento de su finalización en el quinto año, al ser esta la oportunidad conclusiva con que cuenta el importador para sanear la totalidad de la obligación insoluta; y, el mecanismo de pago previsto en esta disposición, se

¹⁶ Folios 16 a 18 del cuaderno No. 2 del expediente.

halla necesariamente cubierto por las pólizas constituidas pues las mismas están llamadas a amparar el cumplimiento del respectivo régimen de importación temporal en su integralidad.

De este modo, el artículo 147 del Estatuto Aduanero es claro en señalar que en la importación temporal a largo plazo la constitución de la póliza tiene como objeto garantizar la finalización del régimen y el cumplimiento oportuno del pago de los tributos aduaneros, de forma tal que la inobservancia de la obligación así garantizada puede ocurrir en cualquier momento durante el mencionado régimen hasta su terminación, que para el presente caso, y respecto del pago de los tributos aduaneros, se verificó por parte de la DIAN cuando se cumplió el quinto año de permanencia de la mercancía en el país. En efecto, la norma en su versión vigente para la época de la expedición de la última póliza¹⁷ disponía:

*‘Artículo 147. Garantía. **Con el objeto de responder por la finalización de la importación temporal dentro de los plazos señalados en la Declaración y por el pago oportuno de los tributos aduaneros,** la autoridad aduanera exigirá la constitución de garantía a favor de la Nación, hasta por el cien por ciento (100%) de dichos tributos, en las condiciones, modalidades y plazos que señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Subrayado y negrilla fuera de texto).’*

Ahora bien, el Tribunal consideró que no se puede dejar de lado el hecho de la existencia de la suscripción de contratos adicionales al contrato de leasing inicial, pues en estos se modificaron completamente los plazos para el pago de los cánones de arrendamiento, situación que, al contrario de lo sostenido por la administración aduanera, incide directamente en el pago de los tributos aduaneros de conformidad con el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999

¹⁷ 24 de enero de 2001.

vigente para la época de los hechos, soportando su afirmación con jurisprudencia¹⁸ de ésta Sección en la que se consideró:

“El artículo 222 del Decreto 2666 de 1984, prevé en su inciso 3º que la liquidación total de los derechos de importación a que haya lugar se dividirá en tantas cuotas como haya sido pactado el arrendamiento o el leasing y su pago se realizará 15 días antes de que deban remesarse al extranjero los pagos de arrendamiento.

En consecuencia, no cabe duda alguna a la Sala en cuanto a que al haberse modificado las fechas de pago de los cánones de arrendamiento, de suyo se modificaron los plazos previstos para el pago de los tributos aduaneros, ya que el artículo 222 del Decreto 2666 de 1984 condiciona la fecha de dicho pago al de los cánones.

*Siendo ello así, resulta lógico concluir que para efecto de las obligaciones aduaneras contraídas entre la actora y la DIAN, era menester que la entidad estuviera enterada de las modificaciones efectuadas al contrato de leasing, no solamente porque la póliza otorgada por aquélla pretendía garantizar la finalización del régimen de importación temporal a largo plazo, autorizado por la Declaración 0704625064124-3, sino también el pago **oportuno** de los tributos aduaneros.*

*En relación con el otorgamiento de garantía para el pago **oportuno** de los tributos aduaneros, esta Corporación, en sentencia de 4 de febrero de 1999 (Expediente 4935, Consejero ponente doctor Ernesto Rafael Ariza Muñoz), al estudiar la demanda de nulidad del Concepto 0073 de 2 de septiembre de 1996, expedido por la División de Doctrina de la Subdirección Jurídica de la DIAN, precisó:*

“El artículo 40 del Decreto 1909 de 1.992 consagra dos clases de importación temporal: a corto y a largo plazo.

El artículo 41, inciso 2º, ibídem prevé que para la importación temporal a largo plazo se liquiden tributos aduaneros en dólares de los Estados Unidos de Norte América que se distribuirán en

¹⁸ Sentencia de 13 de septiembre de 2007, Consejero Ponente doctor Marco Antonio Velilla Expediente No.25000-23-24-000-2001-00946-01.

cuotas semestrales iguales **por el término de duración de la importación.**

El artículo 42 *ibídem* prevé que con el objeto de responder por la finalización de la importación temporal en los plazos señalados en la declaración y por el pago **oportuno** de los tributos se constituya garantía a favor de la Nación.

Los artículos 43, 44 y 45 *ibídem* prevén, que en caso de prórroga del término de importación se modifique la declaración reliquidando el saldo de los tributos aduaneros teniendo en cuenta las nuevas cuotas que se generen y se amplíen las garantías inicialmente otorgadas; que en el evento de sustitución del importador **en ningún caso** la sustitución conlleva a **prórroga del plazo** o modificación **de las cuotas**; y que en caso de modificación de la modalidad de importación deben liquidarse y pagarse los tributos aduaneros correspondientes **y cancelarse las cuotas que se encuentren vencidas.**

Del contenido de las disposiciones antes reseñadas se deduce que uno de los aspectos más importantes en el trámite de la importación lo constituye el pago oportuno de los tributos aduaneros, lo cual se justifica en la medida de que éstos son una de las principales fuentes para la financiación de los gastos e inversiones del Estado y que es un deber de todo colombiano contribuir con tal financiación, conforme lo ordena el artículo 95, numeral 9, de la Carta Política, y lo destaca el Agente del Ministerio Público.

Por tal razón, al exigir el artículo 42 del citado Decreto 1909 que se constituya una garantía, no sólo la está refiriendo al simple pago de los tributos sino al pago **oportuno** de los mismos, lo cual quiere significar que dicha garantía se hace exigible por el mero hecho de la mora en el pago....”.

*Concluye, pues, la Sala, que al no haber enterado la actora a la DIAN de las modificaciones que se le hicieron al contrato de leasing **y que incidían en el pago oportuno de los tributos aduaneros cuya obligación contrajo con ella**, se colocó en el incumplimiento que le endilgó la demandada, en este caso mora en el pago, y, por ende, era menester declararlo así y hacer efectiva la garantía constituida para tal fin.*

Es de resaltar que no se trata de desconocer la autonomía de la voluntad de las partes plasmada en el contrato de leasing, sino de reconocer que si un contrato celebrado entre particulares lleva implícito el cumplimiento de obligaciones con el Estado, las modificaciones que libremente pueden establecer los contratantes, pero que afecten el término para el cumplimiento de las obligaciones contraídas con éste, deben ser puestas en su conocimiento, máxime si, como en este caso, y, concretamente, en lo que al otorgamiento de garantías se refiere, las condiciones, modalidades y plazos siempre son señalados por la DIAN, como se desprende del texto del artículo 43 del Decreto 1909 de 1992.”
(subraya y resaltado fuera de texto)

Sin embargo, en este caso, a pesar de haberse modificado las fechas de pago de los cánones de arrendamiento en diferentes ocasiones, de haber informado de tal situación a la administración y de que este hecho, de suyo pueda modificar los plazos previstos para el pago de los tributos aduaneros, lo cierto es que no puede pretender el usuario aduanero, modificar continuamente el plan de pagos de los cánones de arrendamiento, sin siquiera pagar uno de ellos, máxime cuando las fechas de la última modificación del plan de pagos superaron las del vencimiento que inicialmente se había definido para el pago total de tributos aduaneros (5 años), por la importación temporal a largo plazo de la mercancía en la modalidad de leasing; mercancía que se encontraba, al momento de la expedición de los actos acusados, dentro del territorio nacional y a disposición de la sociedad actora hacía más de cinco años, sin el pago de ninguna de las cuotas de los tributos aduaneros.

Cualquier modificación al contrato de leasing entre las partes, debe contar con la aquiescencia de la DIAN para los efectos del pago de tributos aduaneros y con la respectiva prórroga de las garantías que amparen el pago de los mismos dentro de los nuevos plazos.

Para la Sala, el criterio de razonabilidad a tomar en cuenta, en estos casos, debe valorarse observando la actitud del administrado frente al pago de los tributos aduaneros a pesar de los conflictos que se le presenten para la ejecución del contrato y la consecuente falta de pago de los cánones de arrendamiento, dado que la mercancía se encuentra en manos del administrado y disponiendo de ella durante mucho tiempo. En efecto, siendo un hecho indiscutible que el usuario se encuentra en la obligación de cancelar los tributos aduaneros que se generen durante el tiempo en que efectivamente se encuentre la mercancía en territorio nacional, además como un requisito para su reexportación de conformidad con el artículo 157 del Decreto 2685 de 1999, el no cancelar los cánones de arrendamiento por los conflictos que se generen de la ejecución del contrato o el incumplimiento total del contrato por una cualquiera de las partes, no exime al usuario aduanero del pago de los tributos que se causaron con la introducción de la mercancía al país, especialmente si ha vencido el término para el pago total de ellos.

Claramente, no se trata de desconocer la autonomía de la voluntad de las partes plasmada en el contrato de leasing, pero esa autonomía tiene sus límites en el bien común, porque el incumplimiento de las obligaciones con el Estado, en este caso el pago de tributos, representan una de las principales fuentes para la financiación de los gastos e inversiones del mismo.

Es así, que para la Sala fue acertado y prudente el razonamiento de la administración al tomar como fecha cierta para la liquidación de las cuotas de los tributos aduaneros, la establecida en el contrato inicial.

Así las cosas, y de conformidad con la ya expuesto, las pólizas CDL01010848979 – CMODF011733339 expedidas por la actora con vigencia hasta el 5 de diciembre de 2008 corresponden a la última declaración de importación No.02583010524021, cuya fecha de levante de la mercancía fue el 10 de octubre de 1998; y al constatar la DIAN el incumplimiento de todas las cuotas de los tributos aduaneros a la finalización del quinto año del levante de la mercancía correspondiente a la última declaración de importación presentada en este especial régimen de importación, le fue viable perseguir las garantías para cubrir la totalidad del mismo, como en efecto lo hizo mediante la primera de las resoluciones acusadas.

La DIAN, dentro de los actos acusados estableció la fecha del último levante de las mercancías, que para el presente caso fue el 10 de octubre de 1998 y, teniendo en cuenta lo preceptuado en el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, estableció la fecha de vencimiento de la última cuota para el pago de los Tributos Aduaneros y esta fue el 9 de septiembre de 2003.

De conformidad con todo lo anterior, la DIAN ante el incumplimiento por parte BUGATEL S.A., establecido en la liquidación de la totalidad de los tributos aduaneros, podía iniciar el trámite administrativo a fin perseguir las garantías relacionadas en los actos acusados, teniendo luego de la fecha de vencimiento para el pago de la última cuota de los tributos aduaneros, dos años para declarar el incumplimiento y ordenar la efectividad de las pólizas, para el presente caso hasta el 9 de septiembre de 2005.

La DIAN profirió los actos administrativos, Resolución 0263 del 21 de mayo de 2004 (por la cual declaró el incumplimiento y ordenó hacer efectivas las pólizas), Resolución 14 de septiembre 7 de 2004 (mediante la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución 0263 del 21

de mayo de 2004), y Resolución 0359 de octubre 22 de 2004 (por la cual resolvió el recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución 0263 de 2004), dentro de los dos años de la prescripción ordinaria de que trata el artículo 1081 del Código de Comercio, no operando el fenómeno de la prescripción respecto de las pólizas constituídas a favor de la Nación.

En consecuencia, la Sala Concluye que las resoluciones acusadas se ajustaron a derecho y, por lo tanto, deberá confirmarse la sentencia de primera instancia pero por las consideraciones expuestas en esta providencia.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 30 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca por las consideraciones expuestas en esta providencia.

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.

**MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO
GONZALEZ**

MARIA ELIZABETH GARCIA

Presidenta



GUILLERMO VARGAS AYALA

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO