

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS SOCIEDADES DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA Y LA RESPONSABILIDAD DERIVADA DE SU EJERCICIO

Sumario:

Naturaleza jurídica de la intermediación aduanera y la normatividad que la regula. Responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera. Responsabilidad por la exactitud y veracidad de la información. Responsabilidad por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y por la correcta clasificación arancelaria de las mercancías. Responsabilidad directa por los gravámenes, multas y sanciones pecuniarias. Responsabilidad por declarar valores inferiores a los mínimos. Régimen sancionatorio y favorabilidad. Otras sanciones como declarantes y como sociedades de intermediación aduanera. Favorabilidad. Conclusión.

26. Abogada asesora de la División de Doctrina Aduanera de la Oficina Jurídica de la DIAN.

GRETY PATRICIA LÓPEZ ALBÁN²⁶

1. Naturaleza jurídica de la intermediación aduanera y la normatividad que la regula

Un tema de gran interés para los estudiosos del derecho aduanero resulta ser, sin lugar a dudas, la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera. En especial porque los debates jurídicos que surgen en torno de este tema, derivados especialmente del régimen jurídico aplicable a éstas, han marcado un tratamiento disímil y tal vez en la actualidad aún no muy claro, coadyuvado incluso por las constantes modificaciones, sutiles pero trascendentales, realizadas a la legislación aduanera.

La jurisprudencia ha dejado claro hasta el momento, en sus últimos pronunciamientos, que el tema de la intermediación

aduanera, por ser un tema que incide y concierne directamente al régimen jurídico aduanero, debe ser reglamentado a través de decretos del Ejecutivo, en desarrollo de las facultades constitucionales a éste otorgadas para desarrollar las leyes marco de comercio exterior (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 29 de agosto de 1996, expedientes 3249 y otros. M. P.: JUAN ALBERTO POLO FIGUEROA).

Los doctrinantes y usuarios que han impugnado las normas que reglamentan la actividad de la intermediación aduanera manifiestan, por su parte, múltiples argumentos en contra de la mencionada posición jurisprudencial con el propósito, entre otros, de “rescatar” de las manos del Ejecutivo la susodicha potestad reglamentaria, pues consideran que esta atribución es exclusiva del legislador ordinario, es decir, del H. Congreso de la República, por tratarse de una actividad económica y una profesión liberal.

No obstante los interesantes argumentos que sobre el tema se han expuesto, el caso es que si existe una postura jurisprudencial vigente y unas normas declaradas exequibles que reglamentan dicha actividad, no puede desconocerse que la legislación aduanera acertó al catalogar como *actividad mercantil* la intermediación aduanera, precisamente porque tal naturaleza jurídica consulta la legislación comercial, lo cual, en principio, permite desvirtuar el aparente desborde de las facultades reglamentarias del Ejecutivo.

En efecto, en el entendido que la intermediación aduanera es una actividad lucrativa que se realiza por personas constituidas como sociedades comerciales, tal actividad encuadra en las actividades previstas en el numeral 4 del artículo 20 del Código de Comercio, que menciona como actividad mercantil las desarrolladas por empresas destinadas a la prestación de servicios.

A propósito, doctrinantes como el profesor JOSÉ IGNACIO NARVÁEZ GARCÍA manifiestan que la actividad económica organizada para la prestación de servicios es ciertamente una empresa, y que, en efecto, los servicios a que alude el legislador no son otros que los clasificados por los tratados de economía en el sector terciario, dentro de los cuales destaca los servicios de intermediación²⁷.

Sin embargo, teniendo en cuenta que para el ejercicio de la intermediación aduanera se requiere de la intervención de dife-

27. Nuevo Código de Comercio. Bogotá, Legis, enero de 1998, citación 0099.

rentes profesionales, v. gr., abogados, economistas, contadores, técnicos en comercio exterior, químicos, etc., todos éstos con capacidades y conocimientos indispensables en el tema de la intermediación aduanera, se ha argumentado que tal actividad se traduce en el ejercicio de profesiones liberales, las cuales pueden confluir en una sola como lo es el agenciamiento aduanero, y por lo tanto su regulación debe efectuarse por ley del Congreso.

De aceptarse esta posición, la intermediación aduanera dejaría de ser una actividad mercantil, toda vez que, conforme lo prevé el numeral 5 del artículo 23 del Código de Comercio, no son actos mercantiles la prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales, que es lo que en últimas han querido no sólo las asociaciones que actualmente prestan dicho servicio, sino todos aquellos agentes que con ocasión de las exigencias de la legislación aduanera dejaron de prestarlo.

Por ello, la alternativa de convertir en profesión el agenciamiento aduanero se planteó en el Congreso de la República, pero esta propuesta no tuvo acogida, entre otras razones por los antecedentes jurisprudenciales que han precisado que esta materia no es de competencia de dicha Corporación, y, en consecuencia, mientras el agenciamiento aduanero no sea reconocido como tal, la naturaleza jurídica endilgada a la intermediación aduanera actualmente tiene su fundamento jurídico en el Código de Comercio, la cual se acoge en los mismos términos en la normatividad aduanera, lo cual implica que esta actividad se regula por las normas especiales previstas en el mencionado Código, pero con ciertas connotaciones especiales, pues no se debe perder de vista que el artículo 12 del Decreto 2685 de 1999 también precisó que la intermediación aduanera es una actividad de servicio, auxiliar de la función pública aduanera y por ende sometida a las regulaciones especiales establecidas en dicho Decreto, razón por la cual aspectos como el objeto social, el patrimonio neto requerido y la responsabilidad de las mismas se rigen por lo previsto en el Decreto 2685 de 1999.

Aunque los aspectos comentados, en apariencia deberían ser objeto de regulación por las normas comerciales, si se analiza con detenimiento, podrá apreciarse que éstos sí conciernen al ámbito de la legislación aduanera.

En efecto, cuando el artículo 15 del Decreto 2685 de 1999 exige que las sociedades de intermediación aduanera deben

prever en sus estatutos que la persona jurídica se dedicará principalmente a la actividad de intermediación aduanera y deberá agregar a su razón social la expresión “Sociedad de Intermediación Aduanera” o la abreviatura SIA, no está afectando en lo absoluto los aspectos que rigen la relación comercial de los asociados, y por ende tampoco afectan la normatividad que la regula, toda vez que en ningún momento la norma citada prevé la forma como tales sociedades pueden constituirse y la responsabilidad que se deriva de la asociación, materia ésta sí de exclusivo resorte del derecho comercial.

Lo que quiere en realidad la legislación aduanera es simplemente imprimir un sello distintivo a estas sociedades sin perjuicio de que las mismas soliciten su autorización ante la DIAN como sociedades anónimas, limitadas o en comandita, denominaciones éstas que sí tienen connotaciones jurídicas especiales en cuanto que de éstas se deriva la responsabilidad que surge entre los asociados y de éstos frente a terceros.

Así mismo, en lo que concierne al patrimonio, independiente de la forma como se constituya la sociedad y del capital que quieran inyectarle sus asociados, toda vez que el Código de Comercio no impone topes superiores ni inferiores, pues sólo regula aspectos como los de capital autorizado, suscrito, pagado, etc., estos aspectos en lo absoluto los toca la legislación aduanera que sólo se ocupa de exigir un tope mínimo para efectos de obtener de la autoridad competente, como lo es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la autorización para actuar ante la misma y por tanto garantizar el cumplimiento de las obligaciones que puedan contraerse eventualmente con el Estado.

En cuanto a la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera, ésta surge a raíz de la autorización concedida por la autoridad competente para adelantar los trámites aduaneros y se concreta cuando terceros, que en este caso serían los importadores o exportadores, las contratan para que gestionen ante la entidad dichos trámites.

La legislación aduanera, en concordancia con la legislación comercial, se vale de dos instrumentos jurídicos para generar el vínculo entre importador-exportador y Sociedad de Intermediación Aduanera, como son, por una parte, el contrato de mandato, y por otra, el endoso aduanero.

Si bien, el mandato y el endoso son figuras reguladas en la legislación comercial, la aplicación de estas disposiciones en

el campo aduanero se hace con las debidas limitaciones, sencillamente porque aun cuando el objeto del mandato comercial tiene como fin la celebración o ejecución de uno o más actos de comercio, es decir de los actos, operaciones o actividades relacionados en el artículo 20, en los cuales se encuentran los servicios de intermediación, esta actividad no se circunscribe a un solo tipo de operaciones, puesto que la legislación comercial regula un sinnúmero de éstas, en las cuales no están referidas las gestiones para el cumplimiento de la obligación aduanera, ya que su reglamentación pertenece a la órbita del derecho público.

De ahí que cuando se otorgue un mandato aduanero se da inicio a una actuación administrativa en cumplimiento de un deber legal, regulada de manera general en el capítulo vi, del título i, del Libro i del Código Contencioso Administrativo, y de manera especial en el Decreto 2685 de 1999. En consecuencia, la responsabilidad que surge entre el usuario aduanero y la Sociedad de Intermediación Aduanera frente al Estado se rige conforme éste lo ha dispuesto, legalmente facultado en los decretos reglamentarios de ley marco; en el Decreto 2685 de 1999 y demás normas que lo adicionen, aclaren o modifiquen.

Esto justifica que la intermediación aduanera sea una actividad auxiliar de la función pública ejercida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y que para ejercerla se exijan determinadas condiciones que sirvan de garantía y de soporte al Estado para cumplir con su misión.

En contraprestación a la carga que asumen estas sociedades se les otorga mayor campo de actuación, menores controles previos o concomitantes y sólo aleatoriamente controles físicos.

La misma connotación antedicha se deriva cuando se otorga un endoso aduanero. Y así como en el Código de Comercio se establece la obligación de precisar el tipo de endoso, es decir, si se trata de un endoso en propiedad, en procuración o en garantía, la legislación aduanera, al precisar que éste debe realizarlo el último consignatario del documento de transporte, a nombre de un intermediario aduanero para efectuar trámites ante la autoridad aduanera, exige de manera indirecta la rúbrica del consignatario del documento de transporte y la designación del intermediario elegido.

El endoso así otorgado lleva inmersa la “representación” que como institución jurídica forma parte de las materias reguladas por los estatutos comentados, y en consecuencia, la relación que surja entre usuario aduanero y Sociedad de Intermediación Aduanera podrá regirse por tales normas, y la relación entre la Sociedad de Intermediación Aduanera y Estado se regirá por las normas aduaneras.

Precisada entonces la naturaleza jurídica de la actividad de intermediación aduanera y la normatividad que la regula se procede a analizar con mayor detenimiento lo concerniente a su responsabilidad.

2. Responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera

Son dos los aspectos para observarse respecto a la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera. La que se deriva frente al mandante y la que se deriva frente al Estado.

Respecto de la primera, se considera procede la aplicación de las reglas generales de la legislación civil las cuales estipulan que el mandatario responde hasta de culpa leve en el cumplimiento de su cargo, lo cual en apariencia contraría la responsabilidad que la legislación aduanera prevé para las sociedades de intermediación aduanera y que en efecto inciden en la responsabilidad entre mandante y mandatario.

Sin embargo, la misma legislación civil parte del principio que en desarrollo del contrato de mandato el mandatario debe aprovecharse de las circunstancias para realizar su encargo con mayor beneficio o menor gravamen que los designados para el mandante, sin que ello implique apartarse de los términos del mandato (art. 2173 inc. final C. C.), lo cual implica, al decir del profesor JOSÉ ALEJANDRO BONIVENTO FERNÁNDEZ, “que el mandatario debe cumplir la gestión sometiéndose a los términos del mandato, pero procurando el máximo de beneficio para el mandante, porque de no hacerlo de esa manera, sino por el contrario, con menos beneficio o más gravamen que los designados en el mandato, le será imputable la diferencia” (BONIVENTO, 1997, p. 512).

La anterior reflexión nos lleva a concluir que la legislación aduanera no desborda su ámbito de regulación cuando

determina la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera, ni el ejecutivo se aparta de la legislación comercial, pues concuerda con ésta al exigir del intermediario la responsabilidad directa, cuando en el desarrollo del mandato el intermediario se aparta de la diligencia encomendada, como es el adecuado cumplimiento de la obligación aduanera, en detrimento de los intereses del mandante, al cual debe eximirse del cumplimiento de las obligaciones que se generen por la indebida o negligente representación.

Por lo tanto, y frente a la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera derivada de la relación entre éstas y el Estado, es acertada la legislación aduanera cuando en el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 la precisa en los siguientes aspectos:

1. Responden administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
2. Responden por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y por la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.
3. Responden directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados.
4. Responden en las controversias de valor, únicamente cuando declaren precios inferiores a los precios mínimos oficiales, o cuando declaren precios diferentes a los consignados en la factura aportada por el importador con los ajustes a que haya lugar.

2.1 Responsabilidad por la exactitud y veracidad de la información

Las sociedades de intermediación aduanera están en la obligación de suscribir en esencia: la declaración de importación, la declaración andina de valor, la declaración de exportación y la declaración de tránsito aduanero.

Teniendo en cuenta que estos documentos se diligencian con la información suministrada por el usuario aduanero, pareciera inadecuado endilgar responsabilidad por un hecho que en principio sólo se traduce en la transcripción de dicha información a los formatos de la DIAN.

No obstante, el artículo 4.º del Decreto 1232 de 2001, por el cual se adicionó el artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, trae dos nuevas obligaciones a cargo de las sociedades de intermediación aduanera consistentes en exigirles: primero, abstenerse de ejercer la actividad de intermediación aduanera cuando existan indicios suficientes de que su actuación podría llevar al desconocimiento de cualquier norma aduanera, tributaria o cambiaria, y segundo, la de verificar la existencia o representación legal y domicilio del importador o exportador en cuyo nombre y por encargo actúa ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Estas obligaciones le permiten al Estado valerse de las SIAS como herramienta eficiente de control en el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, respaldar con más fuerza no sólo la atestación de veracidad derivada de la suscripción de los documentos aduaneros sino exigir con mayor propiedad el pago de las sanciones y tributos que se deriven de las inexactitudes detectadas por la administración.

Adicionalmente, a estas sociedades se les otorga la facultad de reconocimiento, diligencia que consiste, como su nombre lo indica, en reconocer las mercancías de importación en los depósitos habilitados y zonas francas, con anterioridad a su declaración ante la Aduana, de tal manera que si con ocasión de la misma la sociedad de intermediación aduanera detecta mercancías en exceso respecto de las relacionadas en la factura y demás documentos soporte, o mercancías distintas de las allí consignadas, o con un mayor peso en el caso de las mercancías a granel, debe comunicarlo a la autoridad aduanera para que las mercancías se reembarquen o se legalicen con el pago de los tributos aduaneros correspondientes y sin el pago del rescate.

Por lo tanto, a la sociedad de intermediación aduanera se le ofrece una serie de oportunidades para verificar que sus servicios sean prestados a personas legalmente constituidas y con operaciones claras de comercio exterior para que transmitan a la DIAN la información por éstas suministrada, de manera que cuando haya que responder ante la misma sean mínimos los riesgos de fraude que el Estado y, por supuesto, los intermediarios puedan sufrir con ocasión de la actividad desarrollada.

El incumplimiento de las obligaciones comentadas implica, correlativamente, la imputación de diferentes sanciones, en especial las relacionadas con inexactitudes o errores, previstos

tanto para el régimen de importación como de exportación y tránsito aduanero.

Tales sanciones no son tan drásticas como las que preveía el Decreto 2233 de 1999, toda vez que las actuales consultan la proporcionalidad y la gravedad que puede inferirse al Estado, sin perjuicio incluso de invocar en aquellas actuaciones que a la fecha no se encuentren consolidadas el principio de favorabilidad, tema del cual se tratará más adelante.

2.2 Responsabilidad por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y por la correcta clasificación arancelaria de las mercancías

Esta responsabilidad se deriva de los conocimientos que se demandan a las sociedades de intermediación aduanera, en virtud de la exigencia de la legislación aduanera de que la actividad sea ejercida con apoyo de profesionales idóneos, conocedores del derecho y de otras materias técnicas, importantes para el adecuado cumplimiento de la obligación aduanera.

El centralizar la responsabilidad de la liquidación de los tributos aduaneros y de la clasificación arancelaria en personas jurídicas especializadas como lo las sociedades de intermediación aduanera genera para el Estado mayor confianza y mejores controles en el cumplimiento de las normas aduaneras, y por eso los errores cometidos se sancionan ejemplar, pero a su vez, proporcionalmente a los daños inferidos.

2.3 Responsabilidad directa por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias derivadas de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados

Para analizar este tema es pertinente remontarse a la legislación precedente al Decreto 2685 de 1999 o incluso a la Ley 488 de 1998, normas éstas que marcan un hito en la responsabilidad endilgada a las sociedades de intermediación aduanera.

En efecto, con la expedición del Decreto 2532 de 1994 y el Decreto 2233 de 1996, era entendido que las sociedades de intermediación aduanera respondían por las conductas establecidas, principalmente, en el último decreto mencionado, y

que si bien el Decreto 2532 de 1994 preveía la responsabilidad de éstas frente a la DIAN, a sus clientes y a los tributos aduaneros, esta responsabilidad se limitaba a la responsabilidad por la información suministrada, la responsabilidad civil frente a los terceros mandantes y la responsabilidad por el pago de los tributos aduaneros, mas no por la forma adecuada o inadecuada de liquidarlos u otras implicaciones jurídicas, v. gr., decomisos o abandonos de la mercancía.

Esta situación hacía determinante que, en consonancia con el Decreto 1909 de 1992, las consecuencias que se derivaban de la actuación errónea o negligente de las sociedades de intermediación aduanera recayera en el importador, que se veía abocado a asumirlas.

Por esta razón, cuando se decretó la emergencia económica de 1997, el Decreto 80 del mismo año consagró la responsabilidad solidaria entre la sociedad de intermediación aduanera e importador, permitiendo que los pagos realizados por este último compensaran lo que legalmente debían pagar las sociedades, tal como se precisó, junto con otras consecuencias jurídicas, en la circular 44 de 1997 de la Subdirección de Fiscalización.

Declarada la inconstitucionalidad del decreto citado y expedida la Ley 488 de 1998 se empieza a hablar de una responsabilidad directa de las sociedades de intermediación aduanera por los tributos, multas, y sanciones derivados de sus actuaciones, responsabilidad que se confirma con la expedición del Decreto 2685 de 1999 que precisa las sanciones en las que pueden incurrir no sólo por la infracción a las conductas propias de su condición de intermediarias, sino especialmente por su actuación como declarantes, y, por supuesto, sin perjuicio de la responsabilidad civil que puede derivarse de la misma frente a terceros.

Comprendiendo el nuevo lineamiento que el legislador quiso imprimirle a la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera, surge la necesidad de precisar el sujeto que goza de interés legítimo para intervenir en las actuaciones administrativas que adelante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Con fundamento en la legislación anterior y antes de que se expidiera la Ley 488 de 1998, la doctrina oficial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinó que las sociedades de intermediación aduanera, en nombre de su

mandante, podían interponer los recursos pertinentes para impugnar las decisiones de la entidad que afectaban al importador, v. gr., liquidaciones oficiales por erróneo diligenciamiento. Sin embargo, tales impugnaciones se hacían a través de los simples representantes aduaneros de las mismas (que ostentaran la calidad de abogados), mas nunca a través de los representantes legales, pues se partía del principio de que la actuación se encauzaba al importador mas no al intermediario, quien seguía ejerciendo una simple representación.

Actualmente, y cambiado el fundamento normativo de la anterior doctrina, es válido plantear que el representante legal de la sociedad de intermediación aduanera tiene también un interés legítimo para impugnar las decisiones administrativas encauzadas en su contra por las diligencias adelantadas, mas si se tiene en cuenta que las facultades de representación legal incluyen las de representación judicial de la empresa que se administra.

Siguiendo entonces la orientación comentada, con la nueva normatividad los errores cometidos en la declaración de importación que pueden generar un menor pago de tributos aduaneros deben imputarse directamente a las sociedades de intermediación aduanera y no al importador, como se planteaba en el Decreto 1909 de 1992, quien asumía la obligación de pagar la diferencia de los tributos aduaneros, sea en una declaración de corrección, en las etapas procesales previstas para la expedición de una liquidación oficial, o en las etapas posteriores. Por lo tanto, las acciones que se adelanten para recaudar los tributos aduaneros mal liquidados, debe hacerse, en virtud de la nueva legislación, en cabeza de la SIA que puede actuar a través de su representante legal, caso en el cual no necesita ostentar la calidad de abogado, por cuanto está actuando directamente. En la misma situación se encuentra el sujeto que por disposición de los estatutos de la sociedad asume las funciones de representación judicial de la empresa.

Por otra parte, el representante legal de la sociedad de intermediación aduanera puede otorgar poder a un tercero para que lo represente ante la DIAN en la vía administrativa o gubernativa, caso en el cual dicho apoderado debe ostentar la calidad de abogado, al tenor de lo exigido por el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo que dispone que sólo los abogados en ejercicio pueden ser apoderados.

Lo anterior, conforme lo estipula el artículo 46 del Código Contencioso Administrativo, sin perjuicio de la notificación que debe hacerse a terceros que puedan resultar afectados con la actuación administrativa, como son los usuarios aduaneros.

Adicionalmente se advierte que aunque en estos eventos el Decreto 2685 de 1999, en el N.º 2.2. del artículo 485, modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001, estableció una sanción a cargo de las sociedades de intermediación aduanera cuando por su actuación se produce el abandono o decomiso de una mercancía. Esta actuación y correlativa sanción se aplican sin perjuicio de las medidas que por disposición legal deben adoptarse frente a las mercancías, y por lo tanto el importador afectado podrá perseguir la reposición del daño por las vías civiles, mas no ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la que sólo podrá imponer en contra del intermediario la sanción prescrita para estos eventos.

2.4 Responsabilidad en las controversias de valor, cuando declaren precios inferiores a los precios mínimos oficiales, o cuando declaren precios diferentes a los consignados en la factura aportada por el importador con los ajustes a que haya lugar

Teniendo en cuenta que lo concerniente a la valoración aduanera de la mercancía se deriva esencialmente de la transacción comercial adelantada por el usuario del comercio exterior, la legislación aduanera deriva una responsabilidad a cargo de las sociedades de intermediación aduanera, únicamente cuando declaren precios inferiores a los precios mínimos oficiales, o cuando declaren precios diferentes a los consignados en la factura aportada por el importador.

Tratándose de la declaración de precios diferentes a los inferiores a los precios mínimos oficiales, la consecuencia jurídica que se deriva consiste en el rechazo de la autorización de levante, sin perjuicio de que el declarante, dentro de los cinco días siguientes a la práctica de la diligencia de inspección aduanera física o documental, presente declaración de corrección en la que se liquiden los mayores tributos dejados de pagar y la sanción establecida en el artículo 499, numeral 5.º del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 46 del Decreto 1232 de 2001, de lo cual se infiere que la sociedad de intermediación aduanera responde por estas consecuencias,

sin que pueda exigírsele al importador el cumplimiento de las mismas.

Por otra parte, los casos en que se consigna un valor diferente al consignado en la factura aportada por el importador, podrían enmarcarse dentro de la situación contraria a la prevista en los numerales 2 y 3 del artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 13 del Decreto 1232 de 2001, que disponen que se otorgará el levante siempre y cuando, practicada la inspección aduanera documental o física, se establezca la conformidad entre lo declarado, la información contenida en los documentos soporte y lo inspeccionado.

De configurarse esta situación, lo procedente es el rechazo del levante y el traslado de la documentación a la dependencia competente para iniciar la actuación que determine la correspondiente sanción, que si se analiza con detenimiento sería la prevista en el numeral 3 del artículo 499 del Decreto 2685 de 1999, la cual dispone que se aplicará una sanción del cincuenta por ciento de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduanas que corresponda, en el entendido que el valor de la factura sea efectivamente el valor en aduanas correspondiente, pues de no serlo, el supuesto tácito de la sanción no se enmarcaría en el hecho cometido y no habría entonces lugar a sancionar.

El declarante, por su parte, y para evitar que la mercancía quede en abandono, podría presentar declaración de corrección para declarar el valor consignado en la factura, sin que esto implique exonerarse de la sanción.

3. Régimen sancionatorio y favorabilidad

La precisión realizada por la legislación aduanera vigente al tipo de responsabilidad que le incumbe a las sociedades de intermediación aduanera lleva al necesario análisis del régimen sancionatorio y la aplicación del principio de favorabilidad, no sólo para el intermediario sino para el importador.

En lo concerniente a las sanciones, se observa que la legislación aduanera, correlativamente al establecimiento de éstas, estipuló las sanciones correspondientes de la siguiente manera:

Los literales a. y d. de la mencionada norma disponen lo siguiente:

a. Suscribir y presentar las declaraciones y documentos relativos a los regímenes de importación, exportación y tránsito aduanero, en la forma, oportunidad y medios señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

d. Tener al momento de presentar las declaraciones de importación, exportación o tránsito, todos los documentos soporte requeridos para amparar las mercancías cuyo despacho se solicita.

Respecto al incumplimiento de estas obligaciones la legislación aduanera sanciona el hecho de no tener al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación de las mercancías todos los documentos soportes requeridos para el despacho de las mismas, o no reunir éstos los requisitos legales, o no encontrarse vigentes con una multa equivalente al 15% del valor FOB de la mercancía (art. 482 n.º 1.1. Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 del Dcto. 1232 de 2001).

Así mismo, para el caso de las exportaciones, el no tener al momento de presentar la solicitud de autorización de embarque o la declaración de exportación de las mercancías todos los documentos requeridos genera una sanción de cinco por ciento del valor FOB de las mercancías por cada infracción, pero si se ostenta la calidad de sociedad de intermediación aduanera, la sanción que se puede imponer es la de suspensión hasta por un mes de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (art. 483 N.º 2.1, Dcto. 2685 de 1999 modificado por el art. 38 del Dcto. 1232 de 2001).

Para el régimen de tránsito aduanero el no tener al momento de presentar la declaración de tránsito de las mercancías declaradas todos los documentos soportes de la misma se sanciona con una multa de treinta salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción o sanción de suspensión por un mes (art. 484, n.º 3 del Estatuto Aduanero modificado por el art. 38 del Dcto. 1232 de 2001).

Los literales b y c por su parte prescriben:

b. Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar, de acuerdo con lo previsto en este decreto.

c. Responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación, exportación, tránsito y demás documentos transmitidos electrónicamente

al sistema informático aduanero o suscritos en desarrollo de la actividad de intermediación aduanera, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999.

El incurrir en inexactitudes o errores en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando tales inexactitudes o errores impliquen un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles está sancionado con una multa equivalente al diez por ciento del valor de los tributos dejados de cancelar, pero si tales errores o inexactitudes llevan a la omisión en el cumplimiento de requisitos que constituyan una restricción legal o administrativa, la sanción a imponer será de treinta salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción (art. 482 n.ºs 2.2. y 2.3., Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dto. 1232 de 2001).

En todo caso si es la SIA la que incurre en esta falta, la multa podrá ser sustituida por una sanción de suspensión hasta por un mes de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado

Cuando tales inexactitudes o errores se cometen en las autorizaciones de embarque o declaraciones de exportación y las mismas conllevan la obtención de beneficios a los cuales no se tiene derecho, la sanción por aplicar es multa del cinco por ciento del valor FOB de las mercancías por cada infracción, la cual podrá ser sustituida por la sanción de suspensión hasta por un mes (art. 483 N.º 1.3. Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

Así mismo, si las inexactitudes o errores cometidos en las solicitudes de autorización de embarque o declaraciones de exportación dan lugar a la sustracción de las mercancías a restricciones, cupos o requisitos especiales, la multa por aplicar será de siete salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción (N.º 3.1. art. 483 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

Para el régimen de tránsito aduanero las inexactitudes y errores también son objeto de sanción cuando las mismas conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles, en caso de que las mercancías se sometieran a la modalidad de importación ordinaria o impliquen la omisión en el cumplimiento de requisitos exigidos para aceptar la declaración de tránsito aduanero. En estos eventos la sanción aplicable es de multa de treinta salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción, o de suspensión por un mes de la

respectiva autorización (nums. 1 y 2 art. 484 Dto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dto. 1232 de 2001).

El literal e del artículo 26, modificado por el artículo 4.º del Decreto 1232 de 2001 establece la siguiente obligación:

Conservar a disposición de la autoridad aduanera copia de las declaraciones de importación, de exportación o de tránsito aduanero, de los recibos oficiales de pago en bancos y demás documentos soporte, durante el término previsto en el artículo 121 del presente Decreto.

Para el régimen de importaciones, el incumplimiento de esta conducta está sancionado con multa de treinta salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción o suspensión de hasta un mes de la autorización como SIA dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (num. 2.4. del art. 482 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

Para el régimen de exportaciones, el numeral 2.4. del artículo 483 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, el incumplimiento de esta obligación se sanciona con multa del cinco por ciento del valor FOB de las mercancías por cada infracción, o sanción de suspensión por un mes de la autorización como SIA, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado.

Literales f, i y j del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999:

El incumplimiento a la obligación prevista en el literal f del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999 referente al deber de registrar en el original de cada uno de los documentos soporte el número y fecha de la declaración de importación a la cual corresponde; así como también la inasistencia a la práctica de las diligencias previamente ordenadas y comunicadas por la autoridad aduanera, o el impedir u obstaculizar la práctica de las diligencias ordenadas por la autoridad aduanera genera una sanción de multa de siete salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción (nums. 3.1. a 3.3. art. 482 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

Literal g del artículo 26 Decreto 2685 de 1999:

En cuanto a la obligación de utilizar el código de registro de la sociedad para adelantar trámites y refrendar documentos ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; la norma sanciona la utilización de un código de registro diferente al asignado a la SIA, mas no su no-utilización. La sanción que se aplicará es multa de siete salarios mínimos legales mensuales

vigentes o de suspensión por un mes de la autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (num. 3.6 art. 485 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 39 Dcto. 1232 de 2001).

Literal h, artículo 26 Decreto 2685 de 1999:

En cuanto a la obligación a cargo de las SIAS de contar con los equipos e infraestructura de computación, informática y comunicaciones y garantizar la actualización tecnológica requerida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para la presentación y transmisión electrónica de las declaraciones relativas a los regímenes aduaneros y los documentos e información que dicha entidad determine; su incumplimiento está sancionado con multa de treinta salarios mínimos legales mensuales vigentes, o suspensión de la autorización hasta por un mes de la respectiva autorización (num. 2.4. art. 485 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 39 Dcto. 1232 de 2001).

Literales k), n) y o) del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999:

La comisión de las conductas previstas a continuación genera una sanción equivalente a siete salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción por constituir incumplimientos a las obligaciones previstas en los literales k), n) y o) del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999:

k. No expedir el carné a todos sus representantes y auxiliares acreditados para actuar ante las autoridades aduaneras, de acuerdo con las características y estándares técnicos definidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y utilizarlo para el ejercicio de actividades diferentes para las cuales se encuentran autorizados.

n. No mantener permanentemente informada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sobre sus representantes y auxiliares acreditados para actuar ante las autoridades aduaneras y no informar dentro de los tres días hábiles siguientes a que se produzca el hecho, vía fax o correo electrónico y por correo certificado a la dependencia competente de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sobre su vinculación, desvinculación o retiro.

o. No destruir los carnés que identifican a los representantes o auxiliares de la sociedad de intermediación Aduanera ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, cuando hayan sido desvinculados de la misma o una vez quede en firme el acto administrativo que haya impuesto sanción de cancelación

de la autorización como sociedad de intermediación aduanera, o cuando no se obtenga la renovación de la autorización.

(num. 3.1. y 3.2. del art. 485 Dcto. 2685 de 1999 modificado por el art. 39 Dcto. 1232 de 2001).

Literales l y m del artículo 26 Decreto 2685 de 1999:

Preven dichas disposiciones que es obligación de las SIAS actuar de manera eficaz y oportuna en el trámite de las operaciones de importación, exportación y tránsito ante la autoridad aduanera; de ahí que si de su no-actuación o negligencia se genera un abandono o decomiso de la mercancía, la SIA puede verse incurso en una sanción de multa de treinta salarios mínimos legales vigentes, o suspensión hasta por un mes de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (num. 2.2. del art. 485 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 39 Dcto. 1232 de 2001).

De la misma manera el no informar a la autoridad aduanera sobre los excesos de mercancías encontrados con ocasión del reconocimiento físico de las mismas, respecto de las relacionadas en la factura y demás documentos soporte, o mercancías distintas de las allí consignadas, o con un mayor peso en el caso de las mercancías a granel, genera la sanción comentada en el párrafo anterior (art. 485, num. 2.6. Dcto. 2685 de 1999).

Literales p y q del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999:

p. Ejercer las actividades de intermediación en jurisdicciones aduaneras donde la sociedad tenga autorización para actuar y cuente con representantes y auxiliares acreditados para tales efectos.

q. Iniciar actividades sólo después de aprobada la garantía requerida por las disposiciones legales.

Su incumplimiento está sancionado con multa equivalente a setenta salarios mínimos legales mensuales vigentes, o suspensión hasta por tres meses, o cancelación de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (num. 1.2. art. 485 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 39 Dcto. 2685 de 1999).

Literales r, s y t del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 4.º del Decreto 1232 de 2001.

El artículo 4.º del Decreto 1232 de 2001 adicionó las siguientes obligaciones al artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, cuyo incumplimiento se sanciona conforme lo prevén los numerales 3.3. a 3.5. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, con

multa equivalente a siete salarios mínimos legales mensuales vigentes.

r. Suministrar la copia o fotocopia de los documentos soporte que conserve en su archivo, a solicitud del importador o exportador que lo requiera.

s. Entregar a los importadores y exportadores los documentos soporte correspondientes a los trámites en los cuales hayan actuado como declarantes, dentro de los treinta días siguientes a la ejecutoria del acto administrativo que imponga la sanción de cancelación de su autorización como sociedad de intermediación aduanera, o cuando se disuelva la sociedad, en los términos previstos en el Código de Comercio.

t. Abstenerse de ejercer la actividad de intermediación aduanera cuando existan indicios suficientes de que su actuación podría conllevar el desconocimiento de cualquier norma aduanera, tributaria o cambiaria, y

Literal u del artículo 26 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 4.º del Decreto 1232 de 2001.

u. Verificar la existencia o representación legal y domicilio del importador o exportador en cuyo nombre y por encargo actúa ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El incumplimiento de esta obligación genera una multa de treinta salarios mínimos mensuales legales vigentes, o la suspensión hasta por un mes de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado.

4. Otras sanciones

Adicional a las anteriores obligaciones y sanciones le son aplicables a las sociedades de intermediación aduanera, las previstas para los declarantes en los tres regímenes aduaneros, que no se hayan mencionado anteriormente, excepto las salvedades previstas expresamente en los artículos 482 y 483 del Decreto 2685 de 1999; así como también se hacen acreedores a las sanciones especificadas expresamente para las SIAS y que no se hayan mencionado antes. Tales sanciones son:

4.1 Como declarantes

En el régimen de importación son gravísimas: sustraer o sustituir mercancías sujetas a control aduanero. La sanción

aplicable será de multa equivalente al cien por ciento del valor en aduana de la mercancía sustraída o sustituida. Cuando el declarante sea una sociedad de intermediación aduanera se podrá imponer en sustitución de la sanción de multa sanción de suspensión hasta por tres meses, o de cancelación de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado, y sin perjuicio del pago de los tributos aduaneros correspondientes a la mercancía que fue objeto de sustracción o sustitución (num. 1.2. art. 482 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

En el régimen de exportación son gravísimas:

Exportar mercancías por lugares no habilitados, ocultadas, disimuladas o sustraídas del control aduanero, y someter a la modalidad de reembarque sustancias químicas controladas por el Consejo Nacional de Estupefacientes y que se utilizan en la fabricación de estupefacientes.

La sanción aplicable será de multa equivalente al quince por ciento del valor FOB de las mercancías por cada infracción, o en sustitución, la sanción de suspensión hasta por tres meses o de cancelación de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (nums. 1.1. y 1.2. art. 483 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

En el régimen de exportación son graves:

Declarar mercancías diferentes a aquellas que efectivamente se exportaron o se pretenda exportar.

Someter a la modalidad de reembarque mercancías que se encuentren en situación de abandono o hayan sido sometidas a alguna modalidad de importación.

Someter a la modalidad de exportación de muestras sin valor comercial mercancías que superen el valor FOB establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, o que se encuentren dentro de las prohibiciones establecidas en el artículo 320 del Decreto 2685 de 1999, es decir que se trate de café, esmeraldas, artículos manufacturados de metales preciosos, oro y sus aleaciones, platino y metales del grupo platino, cenizas de orfebrería, residuos o desperdicios de oro, productos minerales con concentrados auríferos, plata y platino, plasma humano, órganos humanos, estupefacientes y los productos cuya exportación está prohibida, tales como los bienes que forman parte del patrimonio artístico, histórico y arqueológico de la Nación. Se exceptúan de esta prohibición las exportaciones de

muestras de café efectuadas por la Federación Nacional de Cafeteros o las que de este producto se realicen mediante programas de exportación autorizados por la operación.

La sanción aplicable es de multa del cinco por ciento del valor FOB de las mercancías por cada infracción, o de suspensión hasta por un mes de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (num. 2.2., 2.5., 2.6. art. 483 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

En el régimen de exportación son leves:

No imprimir ni entregar debidamente firmada la declaración de exportación a la autoridad aduanera, dentro del término establecido en el artículo 281 del Decreto 2685 de 1999.

No presentar dentro del plazo previsto en el Decreto 2685 de 1999, es decir, dentro de los tres meses siguientes al embarque, la declaración de exportación con datos definitivos, cuando la autorización de embarque se haya diligenciado con datos provisionales (art. 284 Dcto. 2685 de 1999 y art. 247 Resolución 4240 de 2000).

No presentar dentro del plazo previsto en el Decreto 2685 de 1999, es decir, dentro de los diez primeros días del mes siguiente a la fecha del primer embarque del respectivo período, la declaración de exportación definitiva, cuando el declarante haya efectuado embarques parciales con cargo a un mismo contrato, consolidando la totalidad de las autorizaciones de embarque tramitadas en el respectivo período (art. 286 Dcto. 2685 de 1999 y art. 251 Resolución 4240 de 2000, modificado por el art. 69 de la Resolución 7002 de 2001).

No presentar dentro del plazo previsto en el Decreto 2685 de 1999, es decir dentro de los diez primeros días del trimestre siguientes a aquel en que se efectuó el primer embarque del respectivo período, la declaración de exportación definitiva, cuando el declarante haya efectuado embarques fraccionados con datos provisionales consolidando la totalidad de las autorizaciones de embarque tramitadas en el respectivo período, con datos definitivos (art. 287 Dcto. 2685 de 1999 y art. 254 de la Resolución 4240 de 2000 modificado por el art. 70 de la Resolución 7002 de 2001).

La sanción aplicable es de multa de siete salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción (num. 3.2., 3.3., 3.4., 3.5. art. 483 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 38 Dcto. 1232 de 2001).

4.2 Como sociedades de intermediación aduanera

Son gravísimas las siguientes conductas:

Desarrollar, total o parcialmente, actividades como sociedad de intermediación aduanera sin estar autorizado ni inscrito para ello.

Haber obtenido la autorización como sociedad de intermediación aduanera, utilizando medios irregulares.

Iniciar actividades antes de la aprobación de la garantía requerida por las disposiciones legales.

Permitir que actúen como sus representantes ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales personas incursoas en alguna de las causales de inhabilidad o incompatibilidad contempladas en el artículo 27 del Decreto 2685 de 1999 vistas anteriormente.

Desarrollar, total o parcialmente, actividades como sociedad de intermediación aduanera estando en vigencia una sanción de suspensión, o habiendo sido cancelada su autorización e inscripción.

La sanción aplicable es de multa de setenta salarios mínimos legales mensuales vigentes, o suspensión hasta por tres meses, o cancelación de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (nums. 1.1., 1.3.a 1.6. art. 485 Dcto. 2685 de 1999, modificado por el art. 39 Dcto. 1232 de 2001).

Son conductas graves:

Modificar, estando vigente su autorización, el objeto social principal de la persona jurídica o la responsabilidad de sus representantes.

No mantener o no adecuar los requisitos y condiciones en virtud de los cuales se les otorgó la autorización.

Anunciarse, por cualquier medio, como sociedad de intermediación aduanera, sin haber obtenido la correspondiente autorización e inscripción.

La sanción aplicable es una multa de treinta salarios mínimos mensuales legales vigentes, o suspensión hasta por un mes de la respectiva autorización, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado (nums. 2.1., 2.4. y 2.5., del art. 485 Dcto. 2685 de 1999 modificado por el art. 39 Dcto. 1232 de 2001).

5. Favorabilidad

Una de las características esenciales de la ley consiste en que rige hacia el futuro y mientras se mantenga vigente. No obstante, al decir de la Corte Suprema de Justicia, “no siempre las situaciones son tan claras respecto a la ley aplicable, puesto que, en ocasiones, y en razón de la perdurabilidad temporal de algunas relaciones jurídicas, sucede que la ley vigente bajo la cual surgió la situación, es derogada y regulada de otra manera. Tales eventualidades han propiciado la creación de excepciones al principio general de la vigencia de las leyes hacia el futuro, dando paso a las instituciones de la retroactividad y de la ultractividad, de aplicación en materia penal, por expresa disposición constitucional, a través del principio de favorabilidad, de tal manera que la concurrencia de normatividades en una situación iniciada bajo una reglamentación y que debe concluir a la luz de un ordenamiento distinto, se resuelve adoptando la legislación más favorable al procesado” (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, Sentencia 9252 del 18 de octubre de 1995).

En efecto, tal como lo manifiesta la Corte Suprema en la sentencia aludida, el principio de favorabilidad se consagró en la Constitución Política para ser aplicada al derecho penal y por eso dispuso textualmente en el artículo 29: “En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable...”.

La Ley 153 de 1887, en sus artículos 44 y 45, sintetiza el alcance del principio de favorabilidad en los siguientes aspectos:

La nueva ley que quita explícita o implícitamente el carácter de delito a un hecho que antes lo tenía, envuelve indulto o rehabilitación.

Si la nueva ley aminora de un modo fijo la pena que antes era también fija, se declarará la correspondiente rebaja de pena.

Si la nueva ley reduce el máximo de la pena y aumenta el mínimo, se aplicará de las dos leyes la que invoque el interesado. Si la ley nueva disminuye la pena corporal y aumenta la pecuniaria, prevalecerá sobre la ley antigua.

Los casos dudosos se resolverán por interpretación benigna. En materia administrativa, la aplicación de la favorabilidad se ha debatido muchas veces y es frecuente encontrar sentencias en las que se consagran diferentes posiciones al respecto; unas

estipulando su procedencia, otras precisando que no es pertinente²⁸, y una posición ecléctica en la que se ha previsto que sí es viable aplicarla pero con ciertos matices.

La Corte Constitucional, Sentencia C-160 de 1998, M. P.: CARMEN ISAZA DE GÓMEZ, resaltando la sentencia T-145 de 1993, acogió la última posición, y reproduce el siguiente texto:

La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías *quedando a salvo su núcleo esencial* en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido (cursiva fuera de texto).

En materia aduanera, esta controversia no se presenta por cuanto el principio fue consagrado expresamente en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999. Sin embargo, para determinar su alcance es pertinente acudir, en lo que sea compatible a los principios generales del derecho penal, especialmente a los consagrados en las citadas normas de la Ley 153 de 1887.

Así, por ejemplo, de las connotaciones previstas en la citada ley, la referida a determinar el objetivo que persigue la nueva norma, es decir la de precisar si ésta quita explícita o implícitamente el carácter de delito a un hecho que antes lo tenía, es perfectamente aplicable al campo administrativo, como también lo es la que prevé la aplicación de la norma que rebaje la pena, en este caso la sanción.

Al trasladar estos aspectos al ámbito administrativo se deberá analizar, por lo tanto, si a la luz de la nueva normatividad aduanera, no obstante la modificación de los trámites, de las obligaciones, responsabilidades y sanciones establecidas, la nueva legislación implica el ánimo implícito o explícito de dejar de considerar como infracción los hechos que por disposición de la anterior normatividad sí lo eran, o estimó darles un tratamiento diferente; y así mismo, si tales normas implican el ánimo de entender restaurado el orden económico afectado con la conducta.

Este análisis, en el caso del régimen sancionatorio de las sociedades de intermediación aduanera, debe realizarse para el tránsito de vigencias del Decreto 2339 de 1996 y el Decreto

28. Sobre la improcedencia de la aplicación del principio de favorabilidad en materia aduanera, incluso existiendo norma que consagraba el principio en la anterior normatividad se pronunció el Consejo de Estado, Sección Primera, expediente 5877, M. P.: OLGA INÉS NAVARRETE BARRERO del 13 de abril de 2000.

2685 de 1999, y el tránsito de legislación de este último y el Decreto 1232 de 2001.

Aplicando este análisis a un caso concreto de sanciones imputadas a las sociedades de intermediación aduanera en vigencia del Decreto 2339 de 1996, y en tránsito de legislación al Decreto 2685 de 1999, se pueden derivar, a título de ejemplo, las siguientes consecuencias:

El numeral 7.1. del artículo 10 del Decreto 2339 de 1996 establecía una sanción de 10 salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada error o inexactitud cometido en los datos consignados en la declaración de importación.

Los numerales 2.2. y 2.3. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, por su parte, sanciona cualquier error o inexactitud cometido en la declaración de importación, cuando el mismo implique un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles, caso en el cual la sanción es del diez por ciento del valor de los tributos dejados de pagar. Cuando la inexactitud conlleve la omisión en el cumplimiento de requisitos que constituyan una restricción legal o administrativa, la sanción por aplicar es de 30 salarios mínimos legales mensuales vigentes por cada infracción.

En ambos casos, cuando el declarante sea una sociedad de intermediación aduanera, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado, en sustitución de la multa se puede imponer la sanción de suspensión hasta por un mes de la respectiva autorización, reconocimiento o inscripción.

Respecto de esta conducta se puede apreciar de su estudio comparativo que en tanto el Decreto 2339 de 1996 enlista las casillas de la declaración de importación sobre las cuales se sanciona por consignarlas con error o inexactitud, el Decreto 2685 de 1999 estipula las condiciones para considerar infracción cualquier error o inexactitud, y, por supuesto, tanto en uno como en otro decreto las sanciones difieren.

Aplicando el principio de favorabilidad al caso planteado se puede apreciar que la voluntad del legislador que instituyó la falta en el Decreto 2685 de 1999 tuvo como intención clara la de sancionar aquellos errores o inexactitudes que generen un verdadero daño al orden económico protegido, de ahí que estableciera las condiciones que deben cumplirse para considerar infracción determinado error o inexactitud.

Por lo tanto, asumiendo que la nueva legislación no quiere sancionar cualquier error humano cometido por el declarante, es viable archivar aquellas investigaciones iniciadas por consignar errores o inexactitudes en la declaración de importación, siempre que estos errores o inexactitudes no lleven a las consecuencias previstas en el Decreto 2685 de 1999. Por supuesto, este principio aplica para situaciones jurídicas no consolidadas.

Tratándose del tránsito de legislación del Decreto 2685 de 1999 y el Decreto 1232 de 2001, se puede observar que esta segunda disposición es en su mayoría mucho más favorable, en cuanto rebaja los montos de las sanciones y disminuye los casos en que la multa se sustituye por sanción de suspensión o cancelación.

6. Conclusión

De todo lo expuesto se advierte que la intermediación aduanera promete ser un eficiente mecanismo de control ejercido por la autoridad aduanera; y pese a las críticas proferidas a la legislación, reflejadas en numerosas argumentaciones, muchas de éstas muy respetables y legítimas, es claro que en este momento dicha legislación se adecua un poco más a la realidad y a las necesidades no sólo del Estado sino de aquellos particulares que neófitos en los asuntos del comercio exterior requieren de empresas idóneas a las que puedan encargarles la comisión de sus asuntos, ante las autoridades aduaneras, sin mayores tropiezos y gravámenes a sus intereses particulares.

Queda en manos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de sus dependencias competentes, autorizar a aquellas empresas que demuestren la calidad moral, profesional y patrimonial para ejecutar la intermediación aduanera, con el ánimo de consolidar a tales empresas en el ámbito económico y comercial pero también como bastiones de apoyo Estatal a cambio de mayores y mejores garantías o contraprestaciones, pero en todo caso para que se afiance como mecanismo idóneo para los consecutivos fines sociales y económicos del Estado.