



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00259-01 (25999)
Demandante: Agencia de Aduanas Sociedad de Trámites Aduaneros en Comercio Exterior Nivel 2- SOTRAEX SA

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cuatro (4) de agosto de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2019-00259-01 (25999)
Demandante: AGENCIA DE ADUANAS SOCIEDAD DE TRÁMITES
ADUANEROS EN COMERCIO EXTERIOR NIVEL 2 – SOTRAEX
SA
Demandado: DIAN
Temas: Sanción aduanera. Vigencia. Favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 8 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió¹:

«Primero. Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones números: 000685 del 12.06.2018 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN y 010408 del 05.10.2018 que resolvió el Recurso de Reconsideración, en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485, 2.1 del Art. 482 y, 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999.

Segundo. Condenar en costas a la parte demandada.

Tercero. Archívese el proceso, una vez ejecutoriada esta sentencia, previas las constancias de rigor en el sistema Siglo XXI».

ANTECEDENTES

La Agencia de Aduanas SOTRAEX SA, en nombre de sus clientes, presentó declaraciones de importación y exportación durante los años 2014, 2015 y parte de 2016.

El GIT de Investigaciones Aduaneras de la División de Gestión y Fiscalización de la Seccional de Aduanas de Bucaramanga, en visita de control y verificación, advirtió los siguientes hallazgos:

¹ Fls. 173-196 c.p.



	INFRACCIÓN	CARGO DE HALLAZGO PROPUESTO
1	Numeral 2.1. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 - <i>No cumplir con los requisitos mínimos para el conocimiento del cliente.</i>	Entre los documentos soporte del conocimiento del cliente se hallaron estados de resultados sin certificar por parte del contador y sin dictaminar por el revisor fiscal.
2	Numeral 2.1. del Art. 483 del Decreto 2685 de 1999 - <i>No tener al momento de presentar la solicitud de autorización de embarque o la declaración de exportación de mercancías los documentos soporte requeridos en el Art. 268 del presente decreto para su despacho.</i>	En 4 operaciones de exportación los mandatos aduaneros no fueron suscritos por el representante legal de la agencia. Nota: Esta conducta fue objeto de conciliación prejudicial, por lo cual no fue incluida en la demanda.
3	Numeral 2.5. del Art. 485 del Decreto 2685 de 1999 - <i>No vincular a sus empleados de manera directa y formal o incumplir con las obligaciones laborales, aportes parafiscales incluidos los aportes a la seguridad social por salud, pensiones y riesgos profesionales.</i>	Revisado el formato de vinculación de personas se encontró que el señor Juan David Jiménez no figura en nómina ni en planilla de pago de parafiscales.
4	Numeral 2.1 del Art. 482 del Decreto 2685 de 1999 <i>No tener al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación, o respecto de las declaraciones anticipadas al momento de la inspección física o documental o al momento de la determinación del levante automático de la mercancía, los documentos soporte requeridos en el artículo 121 de este decreto para su despacho, o que los documentos no reúnan los requisitos legales, o no se encuentren vigentes.</i>	En la declaración de importación identificada con el autoadhesivo No. 0717280116649 y con aceptación No. 03216000760893 del 10.06.2016, se observa que el mandato fue suscrito el 13.06.2016, esto es, con posterioridad a la actuación.
5	Numeral 1.3. del Art. 495 del Decreto 2685 de 1999 - <i>Hacer, bajo cualquier circunstancia, uso indebido del sistema informático aduanero.</i>	El señor Jhon Luna ingresó al sistema informático con clave del señor Nicanor Herrera incurriendo en infracción, por cuanto ésta es personal e intransferible.

Previo Requerimiento Especial Aduanero 000042 del 23 de marzo de 2018 y su oportuna respuesta radicada el 12 de abril de 2018, la División de Gestión de Liquidación (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga profirió la Resolución Sanción 000685 del 12 de junio de 2018, en la que impuso a la actora sanción de \$1.243.067.108, por la comisión de las infracciones atrás relacionadas, y ordenó la efectividad de las pólizas de cumplimiento 01 y 02 del 19 de enero de 2017 y del 14 de febrero de 2017, respectivamente, expedidas por La Previsora SA².

Contra el acto sancionatorio se interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución 010408 del 5 de octubre de 2018, emitida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar el acto recurrido³.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁴:

«PRIMERA.- Que en Primera Instancia, en ejercicio de la competencia de que trata el numeral 3 del artículo 152 del CPACA, se declare la NULIDAD de los siguientes actos administrativos.

- 1. Resolución No. 000685 del 12 de junio de 2018, proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, por medio de la cual se impuso sanción en cuantía de \$1.243.067.108.

² Fls. 52-94 c.p.
³ Fls. 95-115 c.p.
⁴ Fl. 2 c.p.





2. Resolución No. 010408 del 5 de octubre de 2018, proferida por la Subdirección de gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica, con sede en Bogotá D.C., por la cual se confirmó el acto administrativo anterior.

SEGUNDA.- Que por consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás enunciados, se decrete como restablecimiento del derecho:

- A. La suspensión de toda actuación administrativa derivada de este proceso.
- B. En el evento en que la Dirección Seccional de Aduanas de Bucaramanga haya forzado coactivamente al pago de la sanción objeto de este proceso, que se restituyan las sumas indebidamente cobradas, a valor presente, junto con sus respectivos intereses moratorios a la misma tasa de mora que cobra la DIAN, adicionando el lucro cesante respectivo.
- C. En su debida oportunidad se condene en costas y se decreten las agencias en derecho a cargo de la entidad demandada.

TERCERA.- Que en su debida oportunidad se condene en costas y se decreten las agencias en derecho a cargo de la entidad demandada, en razón de la temeridad de la actuación.

CUARTA.- Que se declare que soy apoderado del actor».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política
- Artículos 482 numeral 2.1, 485 numerales 2.1 y 2.5 y 495 numeral 1.3 del Decreto 2685 de 1999
- Decreto 390 de 2016
- Artículo 2 y 137 inciso 2 CPACA
- Artículo 167 del CGP

Como concepto de la violación, la actora indicó que los actos acusados vulneraron el debido proceso, fueron expedidos irregularmente -por falta de motivación- y falsamente motivados, para lo cual expuso, en síntesis, lo siguiente:

Se vulneró el principio de tipicidad de la conducta al aplicar el numeral 2.1 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999⁵, derogado por el artículo 676 del Decreto 390 de 2016, que estableció un nuevo régimen de aduanas y en el que la conducta generadora de la infracción es inexistente. Dicha sanción fue impuesta bajo dos premisas erradas: i) la existencia de un oficio expedido por la DIAN en el que se indica que la conducta infractora se encuentra vigente, en tanto la obligación correlativa se encuentre rigiendo y ii) la falta de reglamentación del Decreto 390 de 2016. Las conductas típicas no requieren reglamentación cuando desaparecen del ordenamiento jurídico, con lo cual las resoluciones 64 y 72 de 2016 de la DIAN se centraron en reglamentar el referido Decreto 390, solo en lo concerniente a la implementación del sistema informático.

No puede condicionarse la vigencia de una norma sustantiva de tipo sancionatorio a reglamentación por una norma inferior. El Decreto 349 de 2018 en su artículo 203 mantuvo la regla de vigencia del artículo 674 del Decreto 390 de 2016. La actuación administrativa se fundamentó en un oficio que no tiene el alcance para determinar la entrada en vigor del régimen sancionatorio, en ausencia de adecuación típica y contraria al principio de legalidad que rige dicho procedimiento.

⁵ No cumplir con los requisitos mínimos para el conocimiento del cliente.



Se vulneró el principio de favorabilidad, de aplicación inmediata en materia aduanera sancionatoria cuando las conductas consideradas como infracción en la norma anterior no constituyen infracción en la nueva normativa.

También es atípica la sanción impuesta por infracción del numeral 2.5 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999⁶, por cuanto el Decreto 390 de 2016 que derogó el 2685 ib., no estableció sanciones para las agencias de aduanas por no vincular directa y formalmente a sus agentes de aduana y auxiliares. La sanción por infracción del numeral 2.1 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999⁷ igualmente se fundó en una norma derogada, pues conforme al artículo 519 del Decreto 390 de 2016, en los actos demandados se debió señalar un término para solicitar la reducción de la sanción a que se tiene derecho con la notificación del requerimiento especial aduanero, lo cual no acaeció.

No existe prueba de la comisión de la infracción aduanera señalada en el numeral 1.3. del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999⁸, relativa al uso indebido del sistema aduanero por la alteración de códigos de seguridad, simulación de operaciones, reporte de información falsa o alteración de la información oficial, y no cuando una persona autorizada ingresa al sistema.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La vigencia del Decreto 390 de 2016, conforme con el artículo 674, se determinó de manera escalonada y el régimen sancionatorio dispuesto en sus artículos 511 a 549 no entró a regir el 7 de marzo de 2016, al no estar enlistados en el mencionado artículo.

Los cambios sustanciales, de trámite y conceptuales introducidos por el Decreto 390 de 2016, de acuerdo con el artículo 5.3. de la Ley 1609 de 2013, requerían de especificaciones funcionales y desarrollos informáticos para su aplicación, como se señaló en el Concepto 000514 del 11 de enero de 2017, emitido por la DIAN.

Con las Resoluciones 41 del 11 de mayo, 42 del 13 de mayo, 64 del 28 de septiembre y 72 del 29 de noviembre, todas de 2016, que reglamentaron el Decreto 390 de 2016, nada se dijo sobre el régimen sancionatorio y, en ese sentido, su vigencia está sujeta a la entrada en funcionamiento del nuevo modelo de sistematización informático, lo que fue recogido en el Concepto 384 de 2018 por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN. En todo caso, el artículo 2 del Decreto 349 de 2018 adicionó el artículo 3 del Decreto 390 de 2016, manteniendo la vigencia del Decreto 2685 de 1999.

⁶ No vincular a sus empleados de manera directa y formal o incumplir con las obligaciones laborales, aportes parafiscales incluidos los aportes a la seguridad social por salud, pensiones y riesgos profesionales.

⁷ No tener al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación, o respecto de las declaraciones anticipadas al momento de la inspección física o documental o al momento de la determinación de levante automático de la mercancía, los documentos soporte requeridos en el artículo 121 de este decreto para su despacho, o que los documentos no reúnan los requisitos legales o no se encuentren vigentes.

⁸ Hacer, bajo cualquier circunstancia, uso indebido del sistema aduanero.



No procede la aplicación del principio de favorabilidad a la demandante, comoquiera que las disposiciones relativas al régimen sancionatorio contenidas en el Decreto 390 de 2016, para la fecha de expedición de la actuación administrativa demandada, no estaban vigentes y carecían de eficacia. Además, conforme con la sentencia C-1199 de 2008, la vigencia de una ley es asunto que compete de manera privativa al legislador y no depende de la expiración del plazo para su reglamentación.

En lo que respecta a la infracción establecida en el numeral 1.3 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999, la Resolución 4240 de 2000 establece que la clave de ingreso al sistema de la DIAN es personal e intransferible y, en ese sentido, al no estar autorizado el empleado de la agencia para acceder, se constituyó un comportamiento inadecuado, del que hay pruebas como que i) *en el aplicativo Siglo XXI de la DIAN se advierte que el empleado de la SIA⁹ no está autorizado para el ingreso; ii) existen impresiones de la utilización del sistema informático de las que se lee que el usuario autorizado no es el empleado de la sociedad; iii) durante la visita de supervisión y control en presencia de funcionarios de la DIAN fue el empleado de la sociedad de intermediación el que ingresó al sistema con la clave del usuario autorizado.*

ACTUACIÓN

En virtud de lo dispuesto en el Decreto 806 de 2020, en concordancia con el inciso final del artículo 181 del CPACA, el Tribunal, mediante auto del 18 de agosto de 2020 anunció que proferiría sentencia anticipada¹⁰.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander anuló parcialmente los actos acusados¹¹ y condenó en costas a la DIAN, por las razones que se resumen a continuación:

Si bien el artículo 674 del Decreto 390 de 2016 en el numeral 1 establece los artículos que entrarían a regir una vez vencidos los 15 días comunes después de su publicación, entre los que no están los artículos 511 a 549 que contienen el régimen que sustenta las sanciones impuestas, también lo es que los numerales 1 y 2 del artículo 675 tampoco conservaron la vigencia del régimen sancionatorio del Decreto 2885 de 1999, entre ellas las infracciones de los numerales 2.1 y 2.5 el artículo 485, 2.1 del artículo 482 ni 1.3 del artículo 495, tornándose exiguo el texto normativo para definir su aplicación en el tiempo.

Antes de que la actuación administrativa acusada quedara en firme, que ocurrió el 10 de octubre de 2018, el régimen sancionatorio aduanero regulado por el Decreto 2685 de 1999 ya había sido derogado por el régimen sancionatorio introducido por el Decreto 390 de 2016, que entró a regir el 22 de marzo de 2016, cuando vencieron los 15 días de que trata el inciso 1 del artículo 674 ib. Así, para el momento en que la actuación administrativa cobró ejecutoria -10 de octubre de 2018- se encontraban vencidos los términos otorgados por los artículos 674 y 675 del Decreto 390 de 2016

⁹ Sociedad de Intermediación Aduanera.

¹⁰ Fl. 159 c.p.

¹¹ «en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485, 2.1 del Art. 482 y, 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999» y en cuanto al restablecimiento del derecho dijo no impartir orden al no haberse probado pago de la sanción ni inicio de cobro coactivo.



para que se efectuaran las reglamentaciones relacionadas con el nuevo modelo de sistematización informático, que según alega la demandada eran necesarias.

En ese orden, la actuación administrativa conformada por la Resolución 000685 del 12 de junio de 2018 que impuso sanción a la actora y por la Resolución 010408 del 5 de octubre de 2018 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, se sustentaron en infracciones del régimen aduanero que previamente habían sido derogadas, lo que configura la violación del debido proceso por inobservancia de los principios de legalidad y tipicidad de las conductas y sanciones. Adicionalmente, se vulneró el principio de favorabilidad establecido en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999.

Finalmente, condenó en costas a la DIAN *«por ser la vencida en esta instancia, tal como lo establece el Art. 365.1 del CGP»*.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN, inconforme, interpuso recurso de apelación, con fundamento en las siguientes razones:

El régimen sancionatorio aduanero regulado por el Decreto 390 de 2016 no entró en vigencia el 22 de marzo de 2016. Tampoco es cierto que el 7 de marzo de 2016 entraran a regir los artículos 511 a 549 del Decreto 390 ib., por expresa disposición legal contenida en el numeral 1 del artículo 674 del Decreto 390 de 2016.

La DIAN no argumentó que la vigencia del referido decreto estuviera sujeta a reglamentación. La vigencia de dicho régimen sancionatorio se sujetaba a la condición prevista en el numeral 3 del artículo 674 ib., esto es, una vez iniciara el funcionamiento del nuevo modelo de sistematización informático de la DIAN, el cual no había empezado a funcionar cuando se expidieron los actos acusados. Para la fecha en que se proferieron los actos, la norma vigente en materia sancionatoria era el Decreto 2685 de 1999, que fue aplicada, toda vez que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 674 y 675 del Decreto 390 de 2016 no quedaron derogadas todas las disposiciones contenidas en el Decreto 2685 ib., sino que se dispuso una vigencia escalonada del Decreto 390.

El Tribunal no tuvo en cuenta que los actos demandados se sustentaron en la sanción 4 del Decreto 349 de 2018, y no en el Decreto 2685 de 1999. Tampoco se violó el principio de tipicidad en la expedición de los actos.

No procede la aplicación del principio de favorabilidad, pues no es posible aplicar una norma que no ha empezado a regir a la fecha de expedición de los actos sancionatorios frente a otra que sí estaba vigente.

La actora no probó que hubiere incurrido en costas en el presente asunto. La sentencia tampoco analizó factores como la temeridad y la mala fe, o la existencia de pruebas sobre causación de gastos y agencias en el curso de la actuación.



PRONUNCIAMIENTO SOBRE LA APELACIÓN

Comoquiera que no se requiere decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión -art. 247 CPACA-.

La **DIAN** reafirmó lo expuesto en el recurso de apelación. Adicionalmente, solicitó que, en caso de una decisión desfavorable, se revocara la condena en costas por no hallarse probadas. La **actora** pidió confirmar la decisión de primera instancia. El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN impuso sanción a la Agencia de Intermediación Aduanera SOTRAEX SA, por la comisión de infracciones al régimen aduanero durante los años 2014, 2015 y parte de 2016.

En los términos del recurso de apelación de la DIAN, corresponde establecer la aplicación al caso de las normas contentivas de las conductas infractoras atribuidas a la demandante en los actos acusados, teniendo en cuenta la vigencia de tal normativa así como el principio de favorabilidad y, la condena en costas.

Infracciones al régimen aduanero. Vigencia. Favorabilidad

La sociedad demandante sostiene que la Administración, al expedir los actos acusados vulneró el debido proceso. También incurrió en expedición irregular -por falta de motivación- y falsa motivación, al sancionarla por las conductas descritas en los numerales 2.1 y 2.5 del artículo 485, 2.1 del artículo 482 y 1.3 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999, derogados por el artículo 676 del Decreto 390 de 2016, que estableció un nuevo régimen de aduanas y en el que las conductas generadoras de tales infracciones son inexistentes. Adicionalmente, teniendo en cuenta que el artículo 520 del Decreto 2685 ib., también vigente para la época en que presuntamente se cometieron las conductas, atribuía la obligación a la Administración de aplicar la norma más favorable.

El tribunal acogió la tesis de la demandante, por considerar que las normas contentivas de las conductas que originaron las sanciones impuestas no se encontraban vigentes al momento de expedir los actos acusados y por vulnerar el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, que establecía el principio de favorabilidad en materia aduanera sancionatoria.

En oposición, la entidad apelante asegura que las sanciones establecidas en el Decreto 2685 de 1999 se encontraban vigentes, por cuanto la aplicación del Decreto 390 de 2016 se dio de forma escalonada y únicamente entraba a operar hasta tanto se implementara el nuevo modelo de sistematización informático de la DIAN, el cual no había empezado a funcionar cuando se expidieron los actos acusados. Al efecto, alegó que se atribuía responsabilidad directa a las Agencias de Aduanas por las sanciones a que hubiere lugar, derivadas del incumplimiento del régimen aduanero por sus actuaciones como declarantes autorizadas.



En anterior oportunidad¹², la Sección precisó que el Estatuto Aduanero estableció como responsables de las obligaciones aduaneras, entre otros, a los importadores y a los intermediarios declarantes. Tratándose de los llamados intermediarios, el Gobierno, en aras de contrarrestar el contrabando y facilitar el cumplimiento de los deberes aduaneros, creó la figura de las Agencias de Aduanas -antes sociedades de intermediación aduanera-, quienes, además de otras funciones, coadyuvaban en la *«recta y cumplida aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio exterior, para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás procedimientos o actividades derivados de los mismos»* (art. 13 EA). A tal fin, presentaban las declaraciones en nombre y representación de los importadores y exportadores (art. 10 ídem). También se indicó que debido a su intervención como declarantes y responsables aduaneros, el referido estatuto estableció que su responsabilidad era *«administrativa»* por la exactitud y veracidad de la información suscrita por sus representantes acreditados ante la DIAN, junto con la correcta clasificación arancelaria de las mercancías -entre otras responsabilidades-, de ahí que la norma atribuyera consecuencias jurídicas al incorrecto ejercicio de sus actuaciones, algunas de tipo sancionador (arts. 482, 485 y 495) y, también haciéndolas responsables directas *«por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados»*.

Igualmente se advirtió que el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, que regía para cuando la DIAN inició la actuación administrativa, establecía que si antes de que la autoridad aduanera emitiera el correspondiente acto que decidiera de fondo se expidiera una *«norma que favorezca al interesado»*, la Administración deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no haya sido invocada en la respuesta al requerimiento especial. Norma -principio de favorabilidad-, respecto de la cual se estableció el alcance que, a juicio de la Sala recaía en asuntos de carácter punitivo-sancionador¹³.

Al efecto, se citó la postura adoptada por la Sala en otras ocasiones¹⁴, para precisar que el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 ratifica el principio constitucional de favorabilidad previsto en el artículo 29 de la Constitución y, en esa medida, su aplicación debe estar restringida a eventos de naturaleza sancionadora y no de eficacia temporal de la normativa que modifica las obligaciones de tipo tributarias, aduaneras o de otro orden legal¹⁵.

Así, la Sala explicó que *«el único evento en que cabe aplicar el principio de favorabilidad es en el previsto en el artículo 29 de la Constitución, cuyo precepto jurídico está restringido a fijar los criterios de aplicación de las normas que materializan el ius puniendi del Estado. (...) dado que la misma disposición constitucional preceptúa, de manera expresa, que “la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”, esta Judicatura advirtió, y aquí se reitera, que el fundamento de tal favorabilidad está relacionado con los fines que justifican la imposición de penas o sanciones, (...) que obedece a una regla de valoración sobre el reproche atribuible a una conducta punible o infractora cuando la ley que establecía su desvalor, para el momento en que fue realizada, varía por cuenta de una decisión legislativa posterior, que merma o elimina el reproche»*.

¹² Sentencia del 5 de noviembre de 2020, Exp. 24817, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ Exp. 24817, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, cit.

¹⁴ Sentencias del 9 de julio de 2015, Exp. 20637; del 20 de agosto de 2015, Exp. 21131 y del 15 de septiembre de 2016, Exp. 21455, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 24 de septiembre de 2015, Exp. 20693 y del 22 de febrero de 2018, Exp. 21887, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 12 de noviembre de 2015, Exp. 21130, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁵ Apoyándose en la postura adoptada en las sentencias del 23 de noviembre de 2018, Exp. 22392, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 27 de junio de 2019, Exp. 22421, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En el caso concreto, los actos acusados sancionaron a la demandante por varias conductas que, para los años 2014, 2015 y parte de 2016, se encontraban enlistadas en el Decreto 2685 de 1999 -las descritas en el numeral 2.1 del artículo 485, el numeral 2.5 del artículo 485, el numeral 2.1 del artículo 482 y el numeral 1.3 del artículo 495 del Decreto 2685 ib.-, las cuales, no se consignaron en el listado taxativo de infracciones al régimen de aduanas consagrado en el Decreto 390 de 2016, expedido el 7 de marzo de 2016¹⁶.

Vale la pena acotar que el Decreto 2685 de 1999 quedaría derogado una vez se cumplieran las condiciones establecidas en los artículos 674 y 675 del Decreto 390 de 2016, que regulan la derogatoria y vigencias, así:

«Artículo 674. Aplicación escalonada. La vigencia del presente decreto iniciará quince (15) días comunes después de su publicación, conforme a las siguientes reglas:

1. En la misma fecha en que entre en vigencia, entrarán a regir los artículos 1 a 4; 7; 9 a 34; numeral 2.1. del artículo 35; 36 a 41; 43, 44; 111 a 113; 155 a 166; 486 a 503; 505 a 510; 550 a 561; 611 a 673.
2. Los demás artículos entrarán a regir una vez sean reglamentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo cual tendrá un término de ciento ochenta (180) días siguientes a la publicación del presente decreto. No obstante, la entidad podrá señalar que reglamentación actual se mantiene vigente, en la medida en que no contraría las nuevas disposiciones contenidas en este decreto.
3. Los artículos del presente decreto que no han entrado a regir de conformidad con las reglas establecidas en los numerales 1 y 2 de este artículo, regirán a partir del día hábil siguiente a aquel en que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ponga en funcionamiento integralmente un nuevo modelo de sistematización informático electrónico aduanero, desarrollado e implementado en los términos previstos por el parágrafo de este artículo.

Parágrafo. Para los efectos previstos en el numeral 3 de este artículo, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá desarrollar, implementar y poner en funcionamiento, a más tardar el treinta (30) de noviembre de 2019, el nuevo modelo de sistematización informático electrónico aduanero con el que se garantice la prestación de un servicio informático ágil, robusto y confiable que soporte cabalmente la operación aduanera.

Conforme con la norma transcrita, la vigencia del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016 se produciría quince (15) días comunes después de su publicación, esto es, el 22 de marzo de 2016, el cual señala que los artículos descritos en el numeral 1 -entre los que no está el régimen sancionatorio dispuesto en los artículos 511 a 549- también entrarían a regir en ese momento. A continuación, el numeral 2 supedita la vigencia de sus demás artículos a la reglamentación, efecto para el cual otorgó 180 días. Y, el numeral 3 difiere la vigencia de aquellos artículos que requieran de implementación del nuevo sistema informático, que no refiere al régimen sancionatorio.

Por su parte, el artículo 675 del Decreto 390 de 2016 dispuso las vigencias así:

Artículo 675. Vigencias. Continúan vigentes las siguientes disposiciones: artículo 7° del Decreto número 1538 de 1986; Decretos números 1742 y 2148 de 1991; Decreto número 379 de 1993 artículos 2, 5, 6 y 7 del Decreto número 1572 de 1993; Decreto número 3568 de 2011; y Decretos números 1567, 1894 y 2025 de 2015.

Igualmente, continúan vigentes los siguientes artículos del Decreto Número 2685 de 1999, con sus modificaciones y adiciones:

1. Para los Altex y los UAP, por el término de cuatro (4) años más, contados a partir de la vigencia de este Decreto: en lo que fuere pertinente, los numerales 1 y 2 del artículo 11; artículo 28, con la modificación efectuada por el artículo 1° del Decreto número 3555 de 2008; artículos 31 y 32;

¹⁶ Publicado en el Diario oficial 49.808 del 7 de marzo de 2016.



artículo 33, con la adición efectuada por el artículo 3° del Decreto número 4434 de 2004; artículo 34, con las modificaciones efectuadas por el artículo 3° del Decreto número 4136 de 2004 y el artículo 3 del Decreto número 2557 de 2007; artículo 35; parágrafo 2 del artículo 37, con la modificación efectuada por el artículo 8 del Decreto número 1232 de 2001; artículos 38, 39 y 40; artículo 55 con la modificación efectuada por el artículo 10 del Decreto número 1232 de 2001, artículo 71, literales: b) último inciso, e), f) y g) inciso 2°; artículo 184; artículo 184-1, con la modificación efectuada por el artículo 19 del Decreto número 2557 de 2007; artículos 185 a 187; artículo 188, con las modificaciones efectuadas por el artículo 20 del Decreto número 2557 de 2007 y, último inciso del artículo 354.

2. *Mientras entra a regir la nueva regulación sobre zonas francas, sistemas especiales de importación - exportación, sociedades de comercialización internacional y zonas especiales económicas de exportación, continúan vigentes los siguientes artículos del Decreto 2685 de 1999 con sus modificaciones y adiciones: artículos 40-1 al 40-10; 168 al 183; 392-4; 393; 394 a 408; literales a) a l), n, w, y, z, dd, del artículo 409; literales a, b, c, d, f, g, h, i, k, l, m, n, o, p, q, t del artículo 409-1; 409-2; 409-3; 410; numerales 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.13, 1. 15, los incisos 1 y 2 del numeral 1; numerales 2, 3 y parágrafo del artículo 488; numerales 1. 1, 1.2, 1.3 inciso final del numeral 1, 2.2 al 2.5 y 3 del artículo 489 y el artículo 489-1. También continúan vigentes las definiciones contenidas en el artículo 1 del Decreto 380 de 2012 mientras entra a regir una nueva regulación sobre Sociedades de Comercialización Internacional.*
3. *Los que regulan los programas especiales de exportación (PEX), contenidos en los artículos 329 al 334-1 del Decreto número 2685 de 1999, con sus respectivas modificaciones».*

Tampoco se advierte que el artículo 675 transcrito hubiere extendido la aplicación de las infracciones atribuidas a la demandante -numerales 2.1 y 2.5 del artículo 485, 2.1 del artículo 482 y 1.3 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999-, en las que la demandada fundó la sanción discutida. Y en cuanto a lo señalado por la DIAN en sus intervenciones, relativo a que los actos demandados se fundaron en la sanción 4 del Decreto 349 de 2018 y no en el Decreto 2685 de 1999, lo cierto es que ese no es el fundamento de los actos acusados, argumento que, por lo demás, resulta contradictorio con lo también manifestado en los escritos de intervención, que refieren a que el Decreto 2685 de 1999 se encontraba en vigor.

En todo caso, se considera que la vigencia de las normas contentivas de las infracciones por las cuales fue sancionada la actora no estaba supeditada a la implementación de ningún sistema informático, argumento, por demás, que no resulta acorde al principio de tipicidad de la conducta.

En ese orden, conforme se encuentra acreditado en el expediente, antes de que la actuación demandada adquiriera firmeza -esto es, el 10 de octubre de 2018¹⁷- el régimen sancionatorio aduanero regulado por el Decreto 2685 de 1999 había sido derogado por el régimen sancionatorio introducido por el Decreto 390 de 2016. Incluso, para la referida fecha, ya habían fenecido los plazos otorgados para vigencias en el artículo 675 del Decreto 390 ib. De ahí que la actora resultara sancionada por unas conductas contenidas en unas normas derogadas, transgrediendo así el debido proceso.

Los anteriores argumentos resultan suficientes para confirmar la decisión de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos acusados por violación del debido proceso, al inobservar los principios de legalidad y tipicidad de las sanciones.

A lo anterior se suma que si bien la DIAN indicó que las conductas infractoras y sus correspondientes sanciones se dieron en vigencia del Decreto 2685 de 1999, lo cierto es que tampoco aplicó el artículo 520 de dicha normativa -el cual disponía que si antes de

¹⁷ Tomo VIII Folios 237 y ss. del expediente digital, en el que se registra la ejecutoria de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción.



que la autoridad aduanera emitiera el correspondiente acto que decidiera de fondo se expidiera una «norma que favorezca al interesado», la Administración deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no haya sido invocada- cuyo alcance fue explicado en precedencia. Esto, pues aun cuando la nueva normativa aduanera -Decreto 390 de 2016- no tipificó las conductas por las cuales fue sancionada la actora, la DIAN insistió en la sanción en vigencia de la nueva regulación de aduanas. No prospera el cargo de apelación.

Condena en costas

De acuerdo con el precedente sentado por la Sección¹⁸, la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable. Con todo, se deben analizar acorde a lo dispuesto por los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, en concreto con la regla del numeral 8¹⁹, conforme con la cual «Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»²⁰.

En el caso, la entidad apelante sostiene que las costas no están probadas. Revisado el expediente, no se encuentra prueba que justifique la condena en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*), por lo que se revocará dicha condena. Y por las mismas razones tampoco procede la condena en costas en esta instancia.

En ese orden, la Sala comparte la decisión del Tribunal, no obstante, la modificará, con fundamento en el inciso 3 del artículo 187 del CPACA, para disponer como restablecimiento del derecho que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las sanciones anuladas; negar las demás pretensiones de la demanda y revocar la condena en costas impuesta a la DIAN.

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

FALLA

1.- MODIFICAR la sentencia del 8 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, la cual queda así:

Primero. Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones números: 000685 del 12.06.2018 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN y 010408 del 05.10.2018, proferidas por la División de Gestión de Liquidación (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga y por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485, 2.1 del Art. 482 y, 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999.

¹⁸ Sentencia del 5 de diciembre de 2018, Exp 23975, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Sentencia del 30 de junio de 2022, Exp. 25853, CP. Milton Chaves García.

¹⁹ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

²⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00259-01 (25999)
Demandante: Agencia de Aduanas Sociedad de Trámites Aduaneros en Comercio
Exterior Nivel 2- SOTRAEX SA

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, la sociedad actora no está obligada al pago de suma alguna por concepto de las sanciones contenidas en las resoluciones anuladas.

Tercero. Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto. Sin condena en costas.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00259-01 (25999)
Demandante: Agencia de Aduanas Sociedad de Trámites Aduaneros en Comercio Exterior Nivel 2- SOTRAEX SA

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., quince (15) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2019-00259-01 (25999)
Demandante: AGENCIA DE ADUANAS SOCIEDAD DE TRÁMITES ADUANEROS EN COMERCIO EXTERIOR NIVEL 2 – SOTRAEX SA
Demandado: DIAN
Tema: Aclaración de sentencia

AUTO

La Sala decide la solicitud de aclaración de la sentencia del 4 de agosto de 2022, en la cual se dispuso:

«1.- MODIFICAR la sentencia del 8 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, la cual queda así:

Primero. Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones números: 000685 del 12.06.2018 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN y 010408 del 05.10.2018, proferidas por la División de Gestión de Liquidación (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga y por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485, 2.1 del Art. 482 y, 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, la sociedad actora no está obligada al pago de suma alguna por concepto de las sanciones contenidas en las resoluciones anuladas.

Tercero. Sin condena en costas.

2.- Sin condena en costas en esta instancia».

ANTECEDENTES

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la AGENCIA DE ADUANAS SOCIEDAD DE TRÁMITES ADUANEROS EN COMERCIO EXTERIOR NIVEL 2 – SOTRAEX SA solicitó la nulidad de la resolución sanción 000685 del 12 de junio de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, que impuso a la actora sanción de \$1.243.067.108, por la comisión de infracciones aduaneras y ordenó la efectividad de las pólizas de cumplimiento 01 y 02 del 19 de enero de 2017 y del 14 de febrero de 2017, respectivamente, expedidas por La Previsora SA, y de su confirmatoria, la resolución 010408 del 5 de octubre de 2018, emitida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.



Mediante sentencia del 8 de octubre de 2020, el Tribunal Administrativo de Santander resolvió *«Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones números: 000685 del 12.06.2018 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN y 010408 del 05.10.2018 que resolvió el Recurso de Reconsideración, en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485, 2.1 del Art. 482 y, 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999. Y condenar en costas a la parte demandada»*.

La anterior decisión fue apelada por la parte demandada.

En sentencia del 4 de agosto de 2022, esta Sala modificó la sentencia de primera instancia, para disponer como restablecimiento del derecho que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las sanciones anuladas -que no había sido ordenado en la sentencia apelada- y revocar la condena en costas impuesta a la DIAN, por no encontrarse probadas.

SOLICITUD DE ACLARACIÓN

La demandada solicitó aclaración de la sentencia del 4 de agosto de 2022, pues a su juicio, la orden dada en la sentencia ofrece un verdadero motivo de duda, en tanto *«declara la nulidad parcial de los actos demandados en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485, 2.1 del Art. 482 y, 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999»*. No obstante, las resoluciones demandadas no contienen una sanción por la infracción del numeral 2.1. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, sino del numeral 2.1 del artículo 189 del Decreto 349 de 2018, *«situación que conllevaría a una confusión al momento de hacer efectiva la sentencia, una vez se encuentre ejecutoriada»*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Sobre la solicitud de aclaración, el artículo 285 del Código General del Proceso dispone:

«Artículo 285. Aclaración. La sentencia no es revocable ni reformable por el juez que la pronunció. Sin embargo, podrá ser aclarada, de oficio o a solicitud de parte, cuando contenga conceptos o frases que ofrezcan verdadero motivo de duda, siempre que estén contenidas en la parte resolutive de la sentencia o influyan en ella.

En las mismas circunstancias procederá la aclaración de auto. La aclaración procederá de oficio o a petición de parte formulada dentro del término de ejecutoria de la providencia.

La providencia que resuelva sobre la aclaración no admite recursos, pero dentro de su ejecutoria podrán interponerse los que procedan contra la providencia objeto de aclaración.»

Conforme con la norma transcrita, se precisa que la solicitud debe formularse dentro del término de ejecutoria de la sentencia. En el caso concreto, se advierte que la petición de aclaración presentada por la entidad demandada resulta oportuna, en atención a la verificación de las fechas de notificación y su interposición¹.

¹ Consulta efectuada en Samai.



Ahora bien, como lo dispone el artículo 285 del CGP, las providencias son susceptibles de ser aclaradas cuando contengan «conceptos o frases» que ofrezcan «verdadero motivo de duda», siempre y cuando estos se encuentren en la parte resolutive del fallo o influyan en la decisión.

La Sección en diferentes oportunidades ha indicado que los conceptos o frases que se pueden aclarar «no son los que surgen de dudas de las partes acerca de las afirmaciones del juez, sino aquellas provenientes de una redacción ininteligible o del alcance de un concepto o de frases que ofrezcan verdadero motivo de duda, siempre que, como exige el artículo, estén contenidas en la parte resolutive de la sentencia o influyan en ella»².

De acuerdo con lo expuesto, se accederá a la solicitud de aclaración de la sentencia del 4 de agosto de 2022, toda vez que en la citada providencia se modificó la decisión del 8 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, la cual había declarado la nulidad de «las Resoluciones 000685 del 12.06.2018 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN y 010408 del 05.10.2018 que resolvió el Recurso de Reconsideración, en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485, 2.1 del Art. 482 y, 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999»³, pues al revisarse la parte resolutive de la citada resolución 000685 del 12 de junio de 2018 se advierte que no alude al numeral 2.1 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, sino al numeral 2.1 del artículo 189 del Decreto 349 de 2018. Con todo, se anota que la entidad demandada no puso de presente el yerro en el recurso de apelación, sino con ocasión de la presente solicitud.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,

RESUELVE

ACCEDER a la solicitud de aclaración del ordinal primero de la sentencia del 4 de agosto de 2022, el cual queda así:

«Primero. Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones números: 000685 del 12.06.2018 y 010408 del 05.10.2018, proferidas por la División de Gestión de Liquidación (A) de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga y por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, en lo que atañe a las sanciones pecuniarias impuestas invocando las infracciones reguladas por los numerales 2.1 y 2.5 del Art. 485 y 1.3 del Art. 495 del régimen aduanero del Decreto 2685 de 1999, y por el numeral 2.1 del Art. 189 del Decreto 349 de 2018.».

Notifíquese y cúmplase.

² Auto del 4 de noviembre de 2010, Exp. 17461, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterado en los autos del 24 de noviembre de 2016, Exp. 21614, C.P. (E) Hugo F. Bastidas Bárcenas, y del 15 de diciembre de 2017, Exp. 22432 y Auto de 12 de febrero de 2019, Exp. 21189 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otros.

³ En la apelación, la DIAN no aludió al yerro en que incurrió la decisión de primera instancia respecto de la referida sanción.



Radicado: 68001-23-33-000-2019-00259-01 (25999)
Demandante: Agencia de Aduanas Sociedad de Trámites Aduaneros en Comercio
Exterior Nivel 2- SOTRAEX SA

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

REPÚBLICA DE COLOMBIA



Libertad y Orden

RAMA JUDICIAL

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA

SECCIÓN PRIMERA - SUBSECCIÓN "A"

Bogotá D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

PROCESO No.: 1100133340042017-00153-01
ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO: SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Magistrado Ponente:
FELIPE ALIRIO SOLARTE MAYA

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia proferida el veintisiete (27) de enero de dos mil veinte (2020) por el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Bogotá, mediante la cual se accedió las pretensiones de la demanda.

SENTIDO DE LA DECISION:

La Sala confirmará la sentencia de primera instancia proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Bogotá, que accedió a las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES

La sociedad **AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA SAS NIVEL 2** mediante apoderado, interpuso demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN** con el fin de que se acceda a las siguientes pretensiones:

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

PRIMERA. – Que en primera instancia, en ejercicio de la competencia de que trata el que trata (sic) el numeral 4 del artículo 155 de la Ley 1437 de 2011, se declare la NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

- i) Resolución No. 0835 del 10 de junio de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá, por medio de la cual se impuso a la sociedad que represento sanción en cuantía de VEINTIOCHO MILLONES NOVECIENTOS TREINTA MIL CUATROCIENTOS TRECE PESOS (\$28.930.413,00).
- ii) Resolución No. 007232 del 26 de septiembre de 2016, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas- DIAN, con sede en Bogotá D.C., por la cual se confirmó el acto administrativo anterior.

SEGUNDA. – Que en adición a la nulidad de los actos administrativos atrás enunciados, se decrete como restablecimiento del derecho:

- A. La suspensión de toda actuación administrativa derivada de este proceso.
- B. En su debida oportunidad se condene en costas y se decrete las agencias en derecho a cargo de la entidad demandada, a cargo de la entidad demandada (sic) en razón a la temeridad de la actuación, a fin de restablecer su patrimonio afectado por causa de los actos y su reticencia a conciliar a pesar de haberse demostrado con suficiencia su ilegalidad.
- C. En el evento que la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena haya forzado coactivamente al pago de la liquidación oficial objeto de esta acción, que se restituyan las sumas indebidamente cobradas, a valor presente, junto con sus respectivos intereses moratorios a la misma tasa de mora que cobra la DIAN, adicionando el lucro cesante respectivo.”

1.1. HECHOS

1o. La Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, División de Gestión de Fiscalización, profirió Requerimiento Especial Aduanero No. 1714 del 6 de abril de 2016, el cual propone sanción a la sociedad **AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA SAS** por

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

incurrir en la infracción establecida en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

2o. El día 29 de abril de 2016, la sociedad **AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA SAS**, presentó respuesta al requerimiento especial aduanero.

3o. Mediante Resolución No. 1-03-241-201-644-0-0835 de febrero 26 de 2018, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, impuso a la sociedad **AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA SAS** sanción por valor de \$28.930.413 declarando la responsabilidad por la infracción contemplada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

4o. La sociedad **AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA SAS** interpuso recurso de reconsideración en contra de la Resolución Sancionatoria y mediante Resolución No. 007232 del 26 de septiembre de 2016 la Subdirección de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, se resolvió el recurso en el sentido de confirmar la resolución sancionatoria.

1.2. FUNDAMENTOS DE DERECHO Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante considera que con la actuación de la demandada se violaron las siguientes disposiciones:

- Artículo 4 parágrafo 4 de la Ley 1609 de 2013.
- Artículos 471, 482 numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999.
- Artículo 538 del Decreto 390 de 2016.
- Artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Desarrolló el concepto de violación de la siguiente manera:

Considera que la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá a través de sus divisiones de liquidación y jurídica valoraron erradamente la aplicación de la norma al caso concreto pues la infracción imputada se retiró del ordenamiento jurídico antes de la ejecutoria de la Resolución sancionatoria y destaca que en el Decreto 390 de 2016 no existía una disposición expresa que consagrara una sanción por la conducta de “hacer incurrir” que le imputó la autoridad aduanera.

Señala que la DIAN no aplicó adecuadamente el Decreto No. 390 de 2016 al considerar que este no había entrado en vigencia por ausencia de reglamentación y recalcó que la aplicación del principio de favorabilidad no podía supeditarse a ello dado su carácter oficioso, además indicó que se omitió aplicar el parágrafo del artículo 507 del decreto 2685 de 1999 esto es, vincular en la misma actuación que siguió contra el importador a la agencia de aduanas para que en el mismo proceso no solo se propusiera la sanción sino que se estableciera la responsabilidad.

Considera que el numeral 2.2 del artículo 6 de la Resolución 2200 del 25 de marzo de 2003 sirve de fundamento para que el declarante sea incluido en el mismo proceso que se adelantó contra el importador y destaca que la actuación integral no debió ser tramitada por la Dirección de Aduanas de Bogotá sino por la seccional Medellín debido a que esta última fue la primera que tuvo conocimiento de los hechos.

Pone de presente que el importador reconoció haber cometido la infracción al momento de allanarse y adujo que la agencia de aduanas no determinó la clasificación arancelaria y sostiene que la competencia para expedir el requerimiento especial recaía en la División de Gestión de Fiscalización de la seccional Medellín.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

1.3. DECISIÓN DE PRIMERA INSTANCIA

El Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Bogotá mediante sentencia proferida el veintisiete (27) de enero de dos mil veinte (2020) resolvió acceder a las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones:

Indicó que el régimen de aduanas se regula a través de leyes cuadro o marco y es por esto que los preceptos generales en esa materia le corresponden al Congreso de la República, mientras que el Presidente de la República como suprema autoridad administrativa es el encargado de expedir decretos para reglamentar de forma amplia este tipo de asuntos.

Indica que el Presidente de la República emitió el Decreto 390 de 2016 mediante el cual se estableció la regulación aduanera, reglamentación que en su artículo 2 reiteró la aplicación del principio de favorabilidad en el sentido de que si antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción la autoridad aduanera la aplicará oficiosamente aun cuando no se hubiere solicitado, lo cual implica que en el evento que se emita una norma que ampare al investigado antes que al acto que lo sanciona o que ordene el decomiso de una mercancía quede en firme, la DIAN debe aplicarlo de oficio.

Señala que como el mencionado Decreto se publicó en el diario oficial 49.808 del 7 de marzo de 2016 el principio de favorabilidad empezó a regir desde el 22 de marzo de 2016 y por lo tanto si en esa fecha el acto que decidió de fondo la imposición de la sanción a la demandante no estaba en firme, entonces la aplicación de dicho principio resulta forzosa.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Pone de presente que como el informe de la subdirección de gestión de recursos jurídicos da cuenta que la Resolución No. 00732 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra el Acto sancionatorio quedó ejecutoriada el 30 de septiembre de 2016, lo procedente era que la DIAN aplicara el principio de favorabilidad de que trata el artículo 2 del Decreto 390 de 2016.

Advierte que la infracción aduanera establecida en el numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008 no aparece definida como trasgresión en el listado contenido en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 norma que es aplicable desde el 22 de marzo de 2016 y resalta que aun cuando a la DIAN le corresponde emitir actos administrativos aduaneros, no le ataño reglamentar ni abordar aspectos propios del régimen sancionatorio ya que eso lo debe hacer el Gobierno Nacional a través de resoluciones generales.

Considera que el cargo de falsa motivación está llamado a prosperar en la medida que la autoridad aduanera desconoció el principio de favorabilidad al dejar de lado que dentro de las infracciones aduaneras descritas en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 que comenzó a regir el 22 de marzo de 2016, no se encontraba ninguna que pudiera equipararse a la conducta contenida en el numeral 2.6 del artículo 485 del decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008.

Resalta que la DIAN no solo desconoció en los actos demandados el parágrafo 4 del artículo 4 de la Ley Marco 1609 de 2013 sino también el artículo 2 del Decreto 390 de 2016 por lo que ante a falta de firmeza de la sanción impuesta para el 22 de marzo de 2016 por la entrada en vigencia de las infracciones contenidas en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 concluyendo que no debió imponerse la multa ni ordenar la efectividad de la póliza.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

1.4. SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandada, dentro del término legal, interpuso y sustentó el recurso de apelación en contra de la sentencia en mención el cual fue concedido en audiencia de conciliación del veintiocho (28) de octubre de dos mil veinte (2020).

1.5. LA IMPUGNACIÓN

La parte demandada fundamenta el recurso de apelación insistiendo que cuando se impuso la sanción el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, no se encontraba vigente por lo que no era legalmente procedente su aplicación, sino que en aplicación del principio de la vigencia de la Ley en el tiempo era válida la aplicación del numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 como en efecto ocurrió.

Pone de presente que solamente puede existir conflicto de aplicación de normas o prevalencia de aplicación de estas respecto de normas que se encuentren vigentes porque no resulta razonable predicar la aplicación de normas que no están vigentes.

Señala que tal como se desprende de los Actos demandados el hecho por el cual se impuso sanción de multa se encuentra contemplado en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008 norma de la cual se tiene que claramente constituye una infracción aduanera grave por parte de una agencia de aduanas en hacer incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior.

Considera que la infracción aduanera anotada es concordante con las obligaciones consagradas en los numerales 1 a 5 del artículo 27-2 del Decreto 2685 de 1999

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

adicionado por el artículo 1 del Decreto 2883 de 2008 las cuales constituyen obligaciones expresas y concretas de la responsabilidad autónoma e independiente por parte de las agencias de aduanas responder por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus agentes de aduanas acreditados ante la DIAN por lo que son responsables administrativamente cuando por su actuación como declarantes hagan incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la liquidación de mayores tributos aduaneros.

Expone que en los actos demandados se determinó de manera clara y concreta que la agencia de aduanas como profesional de la intermediación aduanera debe diligenciar y presentar correctamente las declaraciones de importación que le fueron encomendadas teniendo el deber de abstenerse de actuar en el caso extremo en que el importador la obligue a actuar con base en una información que podría llevar una irregularidad ante lo cual la agencia de aduanas tiene la obligación de poner en conocimiento a las autoridades competentes.

1.6. TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Con auto de once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023) se admitió el recurso de apelación presentado por la parte demandada¹ y en atención a lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 67 de la Ley 2080 de 2021 que modificó el artículo 247 de la Ley 1437 de 2011, no se dio traslado para alegar de conclusión.

1.6.1. Concepto del Ministerio Público

¹ Archivo 07 del expediente digital

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

El agente del Ministerio Público guardó silencio.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

2.1. COMPETENCIA

Al tenor del artículo 153 de la Ley 1437 de 2011², es el Tribunal el competente para resolver el recurso de alzada propuesto.

Sin embargo, se recuerda que el trámite del recurso de apelación limita el pronunciamiento de la segunda instancia exclusivamente a lo que es materia de impugnación, tal como lo dispone el art. 328 del Código General del Proceso.³, por remisión del art. 306 de la Ley 1437 de 2011.⁴ Es así como las razones aducidas por el recurrente en la sustentación de la apelación delimitan la competencia funcional del juez de segunda instancia.

2.2. EL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

² **Artículo 153. Competencia de los tribunales administrativos en segunda instancia.** Los tribunales administrativos conocerán en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación o se conceda en un efecto distinto del que corresponda.

³ **ARTÍCULO 328. COMPETENCIA DEL SUPERIOR.** El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.

Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, condenar en costas y ordenar copias.

El juez no podrá hacer más desfavorable la situación del apelante único, salvo que en razón de la modificación fuera indispensable reformar puntos íntimamente relacionados con ella.

En el trámite de la apelación no se podrán promover incidentes, salvo el de recusación. Las nulidades procesales deberán alegarse durante la audiencia.

⁴ **ART. 267. ASPECTOS NO REGULADOS.** En los aspectos no contemplados en este Código se seguirá el Código de Procedimiento Civil en lo que sea compatible con la naturaleza de los procesos y actuaciones que correspondan a la jurisdicción en lo Contencioso Administrativo.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Le corresponde a la Sala resolver el siguiente problema jurídico:

¿Consiste en determinar si es del caso revocar la sentencia de primera instancia, como lo plantea la recurrente, porque el a quo erró al desconocer que la AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA SAS incumplió la obligación consagrada en numeral 2.6 del artículo 485 del decreto 2685 de 1999, lo cual dio lugar a la imposición de la sanción contenida en los actos administrativos demandados?

2.3. RESPUESTA AL PROBLEMA JURÍDICO

No.

Tal como se desarrolla a continuación, la Sala confirma la sentencia impugnada en consideración a que la Resolución que impuso sanción y la que resolvió el recurso de reconsideración adquirieron ejecutoria de manera posterior a la expedición del Decreto 390 de 2016 y por lo tanto se debía dar aplicación al principio de favorabilidad y en consecuencia la conducta indicada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 no era reprochable a la demandante.

2.4. POSICIÓN DE LA SALA

Es preciso indicar que las infracciones aduaneras de las sociedades de intermediación aduanera y las sanciones aplicables se definen en el artículo 485 del decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 44 del Decreto 1232 de 2001 una de las cuales es la establecida en el numeral 2.6:

ARTÍCULO 485. INFRACCIONES ADUANERAS DE LAS SOCIEDADES DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA Y SANCIONES APLICABLES. < Artículo modificado por el artículo

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

39 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:>

Además de las infracciones aduaneras y sanciones previstas en los artículos 482, 483 y 484 del presente decreto, las Sociedades de Intermediación Aduanera y los Almacenes Generales de Depósito cuando actúen como Sociedades de Intermediación Aduanera, serán sancionados por la comisión de las siguientes infracciones aduaneras:

(...)

2. Graves

2.6 No informar a la autoridad aduanera sobre los excesos o las diferencias de mercancías encontradas con ocasión del reconocimiento físico de las mismas.

Por su parte, el artículo 2 del Decreto 390 de 2016, respecto del principio de favorabilidad establece:

“Artículo 2°. Principios generales. Sin perjuicio de los principios constitucionales y los previstos en el artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, de la Ley 1609 de 2013 y del Código General del Proceso, las disposiciones contenidas en este decreto se aplicarán e interpretarán teniendo en cuenta los siguientes:

(...)

b) Principio de favorabilidad. Si antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción o el decomiso se expide una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera la aplicará oficiosamente, aun cuando no se hubiere solicitado;

(...)

La Sala observa que en el sub lite la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN impuso sanción a la empresa Agencia de Aduanas AQUASIA SAS por infringir lo dispuesto en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 y al respecto, el a quo al analizar la actuación administrativa consideró que el demandante no incurrió en la infracción descrita toda vez que la norma no se encontraba vigente y por el contrario, se debía dar aplicación al principio de favorabilidad.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

De la revisión del expediente, la Sala encuentra que obran los siguientes documentos relevantes:

- Resolución No. 3386 del 3 de septiembre de 2015 mediante la cual se profiere una liquidación oficial de corrección⁵.
- Proceso de fiscalización y liquidación. Informe final en el cual se resumen las actividades realizadas en el desarrollo de la investigación y contiene la conclusión definitiva de los resultados de la auditoría⁶.
- Requerimiento especial aduanero No. 1714 del 6 de abril de 2016⁷
- Respuesta al requerimiento especial aduanero.
- Recurso de reconsideración.
- Informe de ejecutoria de la Resolución No. 007232 del 26 de septiembre de 2016 mediante la cual se resuelve un recurso de reconsideración.

En el escrito de apelación expone la demandada que el a quo desconoció que para el momento en que se impuso la sanción, el decreto 390 de 2016 no se encontraba vigente por lo que no era procedente la aplicación del principio de favorabilidad y en consecuencia era válida la aplicación la infracción estipulada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

De las normas referenciadas anteriormente, esto es el artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 y el artículo 2 del decreto 390 de 2016, la Sala establece que este último entro en vigencia el 22 de marzo de 2016, pues fue publicado en el Diario Oficial No. 49.808 del 7 de marzo de 2016.

⁵ Folios 4 a 26 archivo 02 "Folio1A30.pdf" antecedentes administrativos expediente digital.

⁶ Folios 34 y 35 archivo 02 "Folio1A30.pdf" antecedentes administrativos expediente digital.

⁷ Folios 36 a 41 archivo 02 "Folio1A30.pdf" antecedentes administrativos expediente digital.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Ahora bien, como la Resolución No. 007232 del 26 de septiembre de 2016 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración quedó ejecutoriada el 30 de septiembre de 2016 tal como se puede observar a folio 95 del cuaderno de antecedentes administrativos, es claro que en el caso concreto se debía dar aplicación al principio de favorabilidad toda vez que dicho principio determina que si antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción se expide una norma que favorezca al interesado la autoridad aduanera debe aplicarla oficiosamente.

A pesar de lo anterior, si la entidad hubiese dado aplicación al Decreto 390 de 2016 se evidencia que en el artículo 538 no existe conducta alguna que se asemeje a la descrita en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

Es preciso indicar que si bien es cierto a la demandada le corresponde emitir actos administrativos no hace parte de sus funciones la de reglamentar aspectos propios del régimen sancionatorio y se evidencia entonces que la DIAN desconoció el principio de favorabilidad al dejar de lado que dentro de las infracciones aduaneras descritas en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 no existía ninguna que pudiera asemejarse a la contenida en la imputación inicial, esto es el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

Por todo lo anterior, la Sala comparte la decisión adoptada por el a quo en la cual considera que la DIAN no realizó una interpretación armónica de normas y principios aplicables, razón por la cual dicha autoridad debió dar aplicación al principio de favorabilidad establecido en el Decreto 390 de 2016, ya que, como se precisó en líneas anteriores, si bien la investigación se inició por la presunta infracción del numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, es lo cierto que para la época en que adquirió firmeza el Acto administrativo demandado ya existía una regulación que favorecía al investigado.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

2.5. COSTAS PROCESALES

De conformidad con lo establecido en el artículo 188 del CPACA, adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, salvo en los procesos en que se ventile un interés público, y su liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código General del Proceso.

En virtud de lo dispuesto en los numerales 1 y 3 del artículo 365⁸ del Código General del Proceso se impondrá condena en costas a la parte vencida en el proceso, las cuales deberán liquidarse por el *a quo* en los términos del artículo 366⁹.

⁸ **ARTÍCULO 365. CONDENAS EN COSTAS.** En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

⁹ **ARTÍCULO 366. LIQUIDACIÓN.** Las costas y agencias en derecho serán liquidadas de manera concentrada en el juzgado que haya conocido del proceso en primera o única instancia, inmediatamente quede ejecutoriada la providencia que le ponga fin al proceso o notificado el auto de obediencia a lo dispuesto por el superior, con sujeción a las siguientes reglas:

1. El secretario hará la liquidación y corresponderá al juez aprobarla o rehacerla.

2. Al momento de liquidar, el secretario tomará en cuenta la totalidad de las condenas que se hayan impuesto en los autos que hayan resuelto los recursos, en los incidentes y trámites que los sustituyan, en las sentencias de ambas instancias y en el recurso extraordinario de casación, según sea el caso.

3. La liquidación incluirá el valor de los honorarios de auxiliares de la justicia, los demás gastos judiciales hechos por la parte beneficiada con la condena, siempre que aparezcan comprobados, hayan sido útiles y correspondan a actuaciones autorizadas por la ley, y las agencias en derecho que fije el magistrado sustanciador o el juez, aunque se litigue sin apoderado.

Los honorarios de los peritos contratados directamente por las partes serán incluidos en la liquidación de costas, siempre que aparezcan comprobados y el juez los encuentre razonables. Si su valor excede los parámetros establecidos por el Consejo Superior de la Judicatura y por las entidades especializadas, el juez los regulará.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

En mérito de lo expuesto, el **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección “A”**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

RESUELVE:

PRIMERO. - CONFÍRMASE la sentencia del 27 de enero de 2020 proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo del Circuito de Bogotá por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. - CONDÉNASE en costas en segunda instancia a la demandada **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN** como parte vencida en el proceso.

TERCERO. - Ejecutoriada esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al Juzgado de origen, previas las constancias secretariales de rigor.

CUARTO. - Por Secretaría, **DESACTÍVESE** el proceso en el aplicativo SAMAI.

NOTIFÍQUESE y CÚMPLASE

4. Para la fijación de agencias en derecho deberán aplicarse las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura. Si aquellas establecen solamente un mínimo, o este y un máximo, el juez tendrá en cuenta, además, la naturaleza, calidad y duración de la gestión realizada por el apoderado o la parte que litigó personalmente, la cuantía del proceso y otras circunstancias especiales, sin que pueda exceder el máximo de dichas tarifas.

5. La liquidación de las expensas y el monto de las agencias en derecho solo podrán controvertirse mediante los recursos de reposición y apelación contra el auto que apruebe la liquidación de costas. La apelación se concederá en el efecto diferido, pero si no existiere actuación pendiente, se concederá en el suspensivo.

6. Cuando la condena se imponga en la sentencia que resuelva los recursos de casación y revisión o se haga a favor o en contra de un tercero, la liquidación se hará inmediatamente quede ejecutoriada la respectiva providencia o la notificación del auto de obediencia al superior, según el caso.

PROCESO No.:	1100133340042017-00153-01
ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	AGENCIA DE ADUANAS AQUASIA
DEMANDADO	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES UAE- DIAN
ASUNTO:	SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Discutido y aprobado en sesión de la fecha, según acta No.

Firmado electrónicamente
FELIPE ALIRIO SOLARTE MAYA
Magistrado

Firmado electrónicamente
CLAUDIA ELÍZABETH LOZZI MORENO
Magistrada

Firmado electrónicamente
LUIS MANUEL LASSO LOZANO
Magistrado

La presente providencia fue firmada electrónicamente en la plataforma del Consejo de Estado denominada SAMAI por la magistrada Claudia Elizabeth Lozzi Moreno, el magistrado Luis Manuel Lasso Lozano y el magistrado Felipe Alirio Solarte Maya. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta, de conformidad con el artículo 186 de la Ley 1437 de 2011.

REPÚBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN PRIMERA
SUB SECCIÓN B

Bogotá D.C., veintidós (22) de agosto de dos mil veinticuatro (2024).

Magistrado Ponente: OSCAR ARMANDO DIMATÉ CÁRDENAS
Expediente: No. 11001-33-34-003-2018-00057-01
Actor: COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – APELACIÓN SENTENCIA
Tema: Modifica la sentencia de primera instancia

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sentencia proferida el 19 de diciembre de 2019, por el Juzgado Tercero (3º) Administrativo del Circuito de Bogotá (fls. 401 a 414 cdno. ppal.), mediante la cual se dispuso lo siguiente:

"FALLA

PRIMERO: DECLARAR la nulidad del numeral segundo de la Resolución 1-03-241-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 y la nulidad parcial del numeral tercero respecto de la sanción impuesta a la demandante y la efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales 19595 frente al pago de las cuotas 9 y 10 por valor de \$11.430.574 y la nulidad parcial de la Resolución 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017 por medio de la cual confirmó los numerales segundo y tercero de la referida Resolución, actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento se declara que la sociedad COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S., no está obligada a cancelar valor alguno a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por concepto de la sanción aduanera en cuantía de \$1.487.305.

Asimismo a título de restablecimiento del derecho se declara que no es posible la efectividad proporcional de la póliza de cumplimientos legales 19595 respecto de la suma de \$11.430.574 relativos a las cuotas 9 y 10, por cuanto no se atendió el procedimiento previsto para exigibilidad, conforme a las precisiones realizadas en la parte motiva.

TERCERO: Negar las pretensiones tercera, cuarta y quinta de la demanda, de conformidad con las precisiones realizadas en la parte considerativa.

CUARTO: En caso de existir remanentes de la consignado para gastos del proceso, deben ser reembolsados a la parte demandante.

QUINTO: Sin condena en costas en esta instancia.

(...)” (fls. 414 vltos. cdno. ppal. – mayúsculas y negrillas del texto original).

I. ANTECEDENTES.

1. La demanda.

Mediante escrito radicado el 7 de diciembre de 2017 en la Oficina de Apoyo para los Juzgados Administrativos del Circuito de Bogotá, el apoderado de la empresa Colombia's Supply S.A.S., interpuso demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho (fls. 70 a 86 vltos. cdno. ppal.), con las siguientes súplicas:

"PRETENSIONES

Como pretensión principal y derivada de la prosperidad de aquella:

PRIMERO: Se declaren la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- 1.1. Resolución 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de Marzo de 2017 "por medio de la cual se declara el incumplimiento de obligaciones y se ordena hacer efectiva la garantía".
- 1.2. Resolución No. 03-236-408-601-0889 del 3 de Agosto de 2017, "por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Resolución No. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de Marzo de 2017", expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá.

En consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento se ordene:

SEGUNDO: Levantar la sanción pecuniaria impuesta por valor de \$1.487.305, que contiene la Resolución 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de Marzo de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, la cual sanciona a la sociedad por el incumplimiento del pago de las cuotas No. 6, 7, 8, 9 y 10 correspondientes a los tributos aduaneros en el Régimen de Importación a Largo Plazo.

TERCERO: No realizar el cobro de los tributos aduaneros de la Declaración de Importación Inicial No. 07403260136483 del 15 de Julio de 2013 correspondientes al Arancel e IVA a la Sociedad Colombia's Supply SAS.

CUARTO: Declarar la ocurrencia de exoneración de responsabilidad, de acuerdo al artículo 524, numeral 3 del Decreto 390 de 2016, por el hecho imprevisible e irresistible ocasionado por un tercero, y no se realice el cobro de las cuotas 6, 7, 8, 9 y 10 al contribuyente Colombia's Supply SAS.

QUINTO: En el evento que no procedan las anteriores pretensiones, se

ordene a la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá aplicar la norma más favorable para el contribuyente, esto es, el Decreto 390 de 2016.

SEXTO: *Que se condene en costas al tenor de lo establecido en el artículo 188 del CPACA.*

(fl. 72 vltos. cdno. ppal. - mayúsculas y negrillas del texto original).

2. Hechos.

Como fundamento fáctico, la parte demandante expuso lo siguiente:

1) Señaló que la sociedad Colombia's Supply SAS declaró mediante declaración de importación Nro. 07403260136483 del 15 de julio de 2013, los tributos aduaneros correspondientes en el régimen de importación temporal a largo plazo. Indicó que el pago de los tributos se difirió a 10 cuotas por valor de USD \$3.194,29 c/u.

2) Advirtió que el pago de la obligación aduanera se garantizó con la póliza de cumplimiento de disposiciones legales No. 19595 expedida por la compañía aseguradora Chubb Seguros de Colombia S.A., antes ACE Seguros S.A. con vigencia desde el 27 de agosto de 2013 al 26 de agosto de 2017 y por un valor asegurado de \$87.729.000.

3) Alega que a través de Oficio Nro. 1-03-245-451-1755 del 12 de septiembre de 2016 el Jefe del Grupo Interno de Trabajo Control de Garantías de la División de Gestión de la Operación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, remitió al Jefe de la División de Gestión de Fiscalización los documentos relacionados con la diligencia LP 166/2013 y la declaración de importación con autoadhesivo No. 07403260136483 del 15 de julio de 2013, por la posible infracción administrativa aduanera debido al incumplimiento en el pago de las cuotas correspondientes a los tributos aduaneros.

4) Señala que la Jefe GIT de Investigaciones Aduaneras II de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, profirió requerimiento especial aduanero No. 1-03-238-420-454-0-0007389 del 26 de diciembre de 2016.

5) Refirió que en dicho requerimiento se propone sancionar a la sociedad Colombia's Supply S.A.S. por el incumplimiento de las cuotas 6, 7 y 8 con una multa equivalente al 5% del valor de cada cuota incumplida, convertido a la tasa de cambio representativa vigente a la fecha en que debió efectuarse cada pago de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo 482-1 del Decreto 2685 de 1999.

6) Manifestó que la División de Gestión de Liquidación a través de la Resolución No. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017, declaró el incumplimiento del régimen de importación temporal a largo plazo autorizado a la sociedad Colombia's Supply S.A.S., mediante la Declaración de Importación identificada con Autoadhesivo No. 07403260136483 del 15 de julio de 2013 e impuso sanción de multa por valor de un millón cuatrocientos ochenta y siete mil trescientos cinco pesos M/CTE (\$1.478.305).

7) Indicó que en dicha Resolución la autoridad aduanera modificó de oficio las declaraciones de importación correspondientes a la Declaración de Importación Inicial No. 07403260136483 del 15 de julio de 2013 y procedió a liquidar el valor de los tributos dejados de cancelar, relacionados por las cuotas 6, 7, 8, 9 y 10.

8) Alegó que interpuso recurso de reconsideración contra la resolución, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017 disponiendo confirmar en todas sus partes la resolución recurrida, la cual fue notificada el 9 de agosto de 2017.

3. Normas violadas y concepto de la violación.

La parte demandante estimó como disposiciones normativas quebrantadas, las siguientes:

Decreto 390 de 2016 artículos 2, literal b), 29, 524, 576, 582 y 583.

El concepto de violación esgrimido por la demandante tuvo como fundamento, en síntesis, los siguientes cargos:

3.1. "Violación de los artículos 582 y 583 del Decreto 390 de 2016 y del principio de favorabilidad".

Indica el demandante que, el artículo 667 del Decreto 390 de 2016 establece que las declaraciones iniciales presentadas con anterioridad a su entrada en vigencia se tramitarán de conformidad con las normas que regían en el momento de su presentación. No obstante, señala que a partir del 22 de marzo de 2016 entró a regir el artículo 2º del mismo Decreto, el cual consagra una serie de principios que orientarán la aplicación e interpretación de sus disposiciones.

Explica que, uno de esos principios es el de favorabilidad el cual es entendido en los siguientes términos *"si antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción o el decomiso se expide una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera la aplicará oficiosamente, aun cuando no se hubiere solicitado"*.

En ese orden, señaló que el procedimiento sancionatorio y de formulación de la liquidación oficial que debió observar la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá era el dispuesto en el Decreto 390 de 2016, toda vez que el mismo entró en vigencia el 18 de octubre de 2016, conforme al artículo 51 de la Resolución 64 del mismo año, y según el principio antes enunciado, su aplicación es inmediata y prevalente.

Indica que el principio de favorabilidad preceptúa que, al no existir decisión de fondo respecto al caso concreto por parte de la autoridad aduanera, debe aplicarse la norma que favorezca al interesado, que en este caso era la establecida en el Decreto 390 de 2016.

Argumentó que de conformidad con los artículos 582 y 583 del Decreto 390 de 2016, el requerimiento especial aduanero debió formularse dentro

de los 30 días siguientes a la ocurrencia de los hechos, término que indica no se observó.

3.2. "Violación del artículo 29 del Decreto 390 de 2016 y del principio de favorabilidad".

Indica que la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bogotá liquidó las cuotas con fundamento en el artículo 145 del Decreto 2685 de 1999, según el cual las mismas se liquidarán en dólares a la tarifa vigente de su presentación y aceptación, y se pagan semestralmente a la tasa de cambio representativa vigente al momento de su pago.

Refiere que, por su parte, el artículo 29 del Decreto 390 de 2016, norma que se encontraba vigente desde el 22 de marzo de 2017, frente a tales liquidaciones establece que se realizarán en pesos convertidos a UTV vigentes a la fecha de aceptación y presentación, cancelándose semestre vencido a la UVT vigente al momento del pago.

En ese sentido, advierte que la liquidación de tributos que consagra el Decreto 390 de 2016 resultaba más favorable para la sociedad Colombia's Supply SAS, por lo que alega que dicha norma era la que debía aplicarse.

Alegó que la aplicación de una norma derogada constituye un defecto procedimental, toda vez que se surte al margen del procedimiento vigente establecido. Paralelamente resaltó que la Corte Constitucional ha manifestado que aplicar una norma derogada no solo vulnera el debido proceso, sino también el principio de legalidad.

3.3. "Violación del artículo 524 del Decreto 390 de 2016".

Manifiesta que el artículo 524 del Decreto 390 de 2016 consagra un listado de siete causales que los declarantes y operadores de comercio exterior, pueden invocar en una investigación con el fin de que sean exonerados de responsabilidad cuando efectivamente incurran en una infracción; y

que el infractor deberá demostrar a la autoridad aduanera dichas circunstancias.

Al respecto, citó lo contemplado en el numeral 3° de dicha norma que establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 524. CAUSALES DE EXONERACIÓN DE RESPONSABILIDAD. *Los importadores, exportadores, declarantes y operadores de comercio exterior que hayan incurrido en alguna de las infracciones previstas en este decreto, estarán exonerados de responsabilidad cuando hayan cometido la infracción bajo alguna de las siguientes circunstancias, debidamente demostradas ante la autoridad aduanera:*

(...)

3. Cuando con un hecho imprevisible e irresistible ocasionado por un tercero distinto al obligado aduanero, hace incurrir al operador de comercio exterior o al declarante en una infracción administrativa aduanera (...)".

Señala que la DIAN debió tener en cuenta esta causal, dado que se incumplió con las obligaciones de las cuotas 6, 7, 8, 9 y 10 debido al hecho imprevisible y la culpa de un tercero.

Alega que Colombia's Supply S.A.S. no incurrió en el incumplimiento producto de su culpa o dolo, sino por el hecho irresistible ocasionado por el incumplimiento ocasionado por Colregistros SAS en reorganización.

Al respecto, señaló que Colombia's Supply S.A.S. celebró contrato de arrendamiento con Colregistros S.A.S. el 19 de agosto de 2011 con el objeto de conceder el uso y goce de dos (2) unidades móviles (camión de registro y camión de grúa), un (1) equipo de presión de 5k y un (1) equipo de presión de 10k, junto con sus componentes y complementarios, el cual tenía un plazo inicial de 3 años y una remuneración determinada en el contrato.

Advirtió que para los años 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016 los ingresos que percibían eran únicamente producto de los contratos de arrendamiento celebrados con la sociedad Colregistros S.A.S., ya que todos sus activos estaban destinados a esa actividad. Indicó que

Colregistros S.A.S. desde el año 2014 empezó a incumplir con todas las obligaciones contractuales y a no pagar la respectiva remuneración correspondiente fijada en el contrato, llevando a Colombia's Supply S.A.S. a una situación crítica y económica insuperable que ocasionó que esta incumpliera varias obligaciones financieras, laborales y aduaneras como la del presente asunto.

3.4. "Violación del artículo 29 del Decreto 390 de 2016, por aplicar una modalidad de importación derogada".

Indicó que de acuerdo con el artículo 29 del Decreto 390 de 2016, el pago diferido es una nueva modalidad de pago de los derechos de aduana y de los impuestos a la importación que podrá ser utilizada únicamente por ciertas entidades o determinadas circunstancias.

Refiere que lo que se conocía en el Decreto 2685 de 1999 como modalidad de importación temporal a largo plazo desapareció, por lo que considera que la DIAN hizo mal al fundamentar el cobro y sanción de unos tributos aduaneros, con base en una modalidad de importación que a la fecha se encuentra derogada.

Advirtió que la actuación desplegada por la DIAN se fundamentó en el procedimiento sancionatorio y de formulación de liquidación oficial establecido en el Decreto 2685 de 1999, normatividad que a su juicio se encuentra derogada desde el 18 de octubre de 2016, fecha en que entró a regir el trámite consagrado en el Decreto 390 de 2016 y que es de aplicación inmediata.

Adicionalmente indica que la DIAN no observó diligentemente los términos establecidos en el decreto en lo que se refiere a la resolución del recurso de reconsideración.

3.5. "Violación del artículo 576 del Decreto 390 de 2016, por su inobservancia".

Manifestó que el artículo 576 del Decreto 390 de 2016 consagra que debe existir una correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial y que esta última debe estar sujeta a las causales de revisión o de corrección contempladas en el requerimiento especial.

Indicó que la División de Gestión de Liquidación en el acto administrativo liquidó no solo las cuotas 6, 7 y 8, sino también modificó de oficio la Declaración de Importación para proceder a liquidar el valor de los tributos aduaneros correspondientes, es decir, liquidó las cuotas 9 y 10, aun cuando en el requerimiento especial las mismas no fueron causal de revisión. En ese orden, manifiesta que hubo vulneración al principio de correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial.

4. Contestación de la demanda.

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN**, por intermedio de apoderado judicial contestó la demanda (fls. 115 a 130 cdno. ppal.), solicitando que se denegaran las pretensiones de la parte actora, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Manifestó que se opone a cada una de las pretensiones impetradas por la sociedad demandante. Particularmente, frente a las pretensiones tercera y cuarta argumentó que el juzgador debe abstenerse de pronunciarse por cuanto no sería consecuencia lógica de una eventual declaratoria de nulidad de la sanción, se procediera a no realizar el cobro de tributos aduaneros, pues indica que es dentro de otro proceso que se debe debatir sobre el cobro de las cuotas insolutas.

Indicó en cuanto a la aplicación del principio de favorabilidad que, el artículo 674 del Decreto 390 de 2016 establece su aplicación escalonada indicando que la vigencia del decreto iniciará quince (15) días comunes después de su publicación, conforme a las siguientes reglas:

"(...)

1. En la misma fecha en que entre en vigencia, entrarán a regir los artículos 1 a 4; 7; 9 a 34; numeral 2.1. del artículo 35; 36 a 41; 43, 44; 111 a 113; 155 a 166; 486 a 503; 505 a 510; 550 a 561; 611 a 673. (Conc. Resolución 42 de 2016. Resolución 41 de 2016, DIAN.).

2. Los demás artículos entrarán a regir una vez sean reglamentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo cual tendrá un término de ciento ochenta (180) días siguientes a la publicación del presente decreto. No obstante, la entidad podrá señalar que reglamentación actual se mantiene vigente, en la medida en que no contraría las nuevas disposiciones contenidas en este decreto (...)”.

Advirtió que la aplicación del principio de favorabilidad no está llamado a prosperar por cuanto el tipo sancionatorio por el cual se fundamentó el requerimiento especial aduanero No. 1-03-238-420-454-0-0007389 del 26 de diciembre de 2016 y la posterior resolución sanción No. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 es el contenido en el numeral 1.2 del artículo 482-1 del Decreto 2685 de 1999, razón por la cual la sanción correspondiente es la señalada en ese decreto.

Indicó que, los actos administrativos demandados no violan ningún principio constitucional pues manifiesta que la DIAN como autoridad aduanera declaró el incumplimiento del régimen de importación temporal a largo plazo e impuso las sanciones correspondientes, actuando de acuerdo a los procedimientos establecidos en la legislación aduanera.

Frente a la presunta extemporaneidad en la expedición del requerimiento especial aduanero indicó que los artículos 478 y 519 del Decreto 2685 de 1999 determinan lo siguiente:

"Artículo 478. Caducidad de la acción administrativa sancionatoria.

La acción administrativa sancionatoria prevista en este Decreto, caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho u omisión constitutivo de infracción administrativa aduanera. Cuando no fuere posible determinar la fecha de ocurrencia del hecho, se tomará como tal la fecha en que las autoridades aduaneras hubieren tenido conocimiento del mismo. Cuando se trate de hechos de ejecución sucesiva o permanente, el término de caducidad se contará a partir de la ocurrencia del último hecho u omisión.

Artículo 519. Incumplimiento de términos. *Los términos para decidir de fondo previstos en el presente Capítulo son perentorios y su incumplimiento dará lugar al silencio administrativo positivo. Cuando el procedimiento se haya adelantado para imponer una sanción, se entenderá fallado a favor del administrado.*

(...)

Igualmente, transcurrido el plazo para resolver el recurso de reconsideración sin que se haya notificado decisión expresa, se entenderá fallado a favor del recurrente en los términos previstos en los incisos anteriores, en cuyo caso la autoridad competente de oficio o a petición de parte así lo declarará”.

Refirió que teniendo en cuenta el término de tres (3) años siguientes al conocimiento de los hechos para imponer sanciones, el requerimiento especial aduanero fue proferido el 26 de diciembre de 2016, es decir, dentro del término de caducidad para imponer la sanción.

De otra parte, en relación con los demás cargos enunciados indicó que se refiere a ellos de manera agrupada por cuanto constituyen en asuntos relacionados con la aplicación de la norma en el tiempo. Indica que, lo relativo al principio de favorabilidad ya se encuentra dilucidado con lo determinado en el Oficio 004199 del 20 de febrero de 2017 y lo referido en el artículo 674 del Decreto 390 de 2016 que establece la aplicación escalonada.

Al respecto, explicó que, la aplicación al principio de favorabilidad invocado no está llamado a prosperar por cuanto el artículo 29 del Decreto 390 de 2016 no tiene aplicación inmediata puesto que no se encuentran listados taxativamente dentro de los artículos contemplados en el artículo 674 del Decreto 390 de 2016. Puso de presente que, es distinto que la norma haya sido expedida y otra que se encuentre vigente.

Advirtió que la actuación aduanera fue adelantada según las reglas propias de la jurisdicción y competencia establecidas en el ordenamiento legal.

Señaló que en cuanto a la aplicación del artículo 524 del Decreto 390 de 2016 en relación al no cumplimiento de las obligaciones del pago de las cuotas debido al hecho imprevisible y la culpa de un tercero, indicó que este proceso es meramente sancionatorio y que la exoneración del pago de dichas cuotas se debe surtir en otro proceso diferente.

Advirtió que en cuanto a los términos con que contaba la administración para decidir de fondo el recurso de reconsideración, se tiene que la fecha de interposición del recurso fue el viernes 31 de marzo de 2017 y la fecha de inicio de términos para la DIAN iniciaba el lunes 3 de abril de 2017, por lo que este se resolvió dentro de los cuatro (4) meses contados a partir de la notificación del auto admisorio el día 3 de agosto de 2017 mediante la Resolución No. 03-236-408-601-0889 conforme a lo establecido en el artículo 607 del Decreto 390 de 2016, pues explica que dicho artículo sí se encontraba vigente por la aplicación escalonada que establece el artículo 674 *ibidem*.

Indicó que no se advierte incongruencia entre las normas que soportan la fundamentación de los actos administrativos demandados y que el demandante se equivoca al traer a colación el requerimiento especial aduanero, por cuanto la administración le permitió ejercer su defensa y contradicción.

Finalmente, solicitó que se desestimen las súplicas de la demanda por no asistírle razón a la sociedad demandante.

5. La sentencia de primera instancia.

El Juzgado Tercero (3º) Administrativo del Circuito de Bogotá, el 19 de diciembre de 2019 (fls. 401 a 414 cdno. ppal.), procedió a emitir la sentencia accediendo a las pretensiones de la demanda con el sentido y alcance de las determinaciones ya transcritas en la parte inicial de esta providencia.

Los fundamentos de la decisión del juez de primera instancia fueron, los siguientes:

Precisó el *a quo* que, estudiaría de manera conjunta los cargos 1, 2 y 4 dada la relación que existe entre la norma aplicable al procedimiento sancionatorio aduanero relacionado con la aplicación del Decreto 390 de 2016 y finalmente los cargos 3 y 5 planteados en la demanda.

Advirtió aquel Despacho que, en los artículos 674, 675, 676 del Decreto 390 de 2016 contenidos en el título XXIV derogatorias y vigencias, advierte que la entrada en vigencia del decreto quedó condicionada de manera escalonada de manera que se atiendan los siguientes términos:

"(...)

- *Aplicación inmediata para los artículos 1 a 4; 7; 9 a 34; numeral 2,1 del artículo 35, 36 a 41, 43, 44, 111 a 113; 155 a 166: 486 a 503; 505 a 510; 550 a 561; 611 a 673.*
- *15 días comunes a partir del 7 de marzo de 2016*
- *180 días comunes en los casos de reglamentación por la DIAN"*

Encontró el juez de primera instancia que lo que no tenga que ver con ajustes al sistema informático electrónico de la DIAN, la entrada en vigencia del Decreto 390 de 2016 procedería de conformidad con la reglamentación que realice la DIAN, momento a partir del cual se entiende derogado el Decreto 2685 de 1999.

Así mismo, el *a quo* mencionó que, en el presente asunto el auto de apertura de investigación 6064 se profirió el 30 de noviembre de 2016, esto es, con posterioridad a la fecha en que entró en vigencia la Resolución 000064 del 28 de septiembre de 2016 "*por la cual se reglamentan unos artículos del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, relacionados con el control posterior y aspectos procedimentales*". En ese orden, indicó el *a quo* que el procedimiento para la imposición de sanción ha debido adelantarse de conformidad con lo previsto en el Decreto 390 de 2016 y de conformidad con la resolución arriba señalada y no en la forma prevista en el Decreto 2685 de 1999.

Por otro lado, indicó que para el juzgado es claro que la DIAN adelantó el proceso sancionatorio aduanero en contra de la sociedad demandante, aplicando disposiciones normativas derogadas, en tanto que, para cuando se profirió el auto de apertura de investigación el 30 de noviembre de 2016, no se encontraba vigente el Decreto 2685 de 1999. Así las cosas, para el *a quo* como el requerimiento aduanero se formuló por la presunta infracción administrativa aduanera establecida en el numeral 1.2 del artículo 428-1 del Decreto 2685 de 1999, considera que el mismo no se encuentra ajustado a derecho, pues señala que la norma desapareció del ordenamiento jurídico en virtud de lo contemplado en el artículo 676 del Decreto 390 de 2016.

Así mismo, advirtió ese Despacho que, tampoco se encuentran ajustadas a derecho las Resoluciones 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 y 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017 por medio de las cuales se declaró el incumplimiento de obligaciones aduaneras y se sancionó a la demandante de conformidad con lo previsto en el numeral 1.2 del artículo 482-1 del Decreto 2685 de 1999.

Manifestó aquel Despacho que, si bien el requerimiento aduanero se profirió pasados los 30 días que establece el artículo 583, ello por sí solo no configura la nulidad de la actuación administrativa en tanto que de conformidad con lo previsto en el Decreto 390 de 2016 opera la pérdida de la facultad sancionatoria en los eventos previstos en el artículo 522, que indica:

"ARTÍCULO 522. CADUCIDAD DE LA ACCIÓN ADMINISTRATIVA SANCIONATORIA.

La facultad que tiene la autoridad aduanera para imponer sanciones caduca en el término de tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho o de la omisión constitutiva de infracción administrativa aduanera, término dentro del cual el acto administrativo que impone la sanción debe haber sido expedido y notificado. Dicho acto sancionatorio es diferente de los actos que resuelven los recursos, los cuales deberán ser decididos dentro del término que para ello prevé el presente decreto. (...)"

En ese sentido, advirtió el juez de instancia que es claro que no se estableció consecuencia alguna en la inobservancia del término previsto en el artículo 583 del Decreto 390 de 2016 y por lo mismo no es posible extender la pérdida de la facultad sancionatoria definida en el artículo 522 cuando no se profiere en tiempo el requerimiento aduanero.

Refirió aquel despacho judicial que, si bien los actos administrativos demandados se fundamentaron en una norma derogada, los mismos establecen el deber de pago de los tributos aduaneros, sin que de manera automática con la errada calificación de la sanción se origine la anulación respecto de las obligaciones que por tal concepto le corresponden a la sociedad demandante.

Particularmente manifestó que Colombia's Supply S.A.S. tramitó ante la DIAN la importación a largo plazo vigente desde el 16 de agosto de 2012 dentro de la cual se definió el pago de 10 cuotas y su oportunidad de pago fijando como finalización oportuna el día 17 de agosto de 2017. En ese orden, el *a quo* precisó que, las obligaciones de la sociedad demandante eran conocidas con antelación en cuanto a la oportunidad y valor, por lo que el incumplimiento en el pago de estas, originan el derecho a la DIAN en su cobro.

Indicó que las cuotas 3, 4 y 5 fueron pagadas de manera extemporánea y que en el requerimiento aduanero se determinó que la sociedad demandante canceló las cuotas 1 a 5, pero no había cancelado las cuotas 6 a 10 por lo que se formuló el requerimiento para el pago de las cuotas 6 a 8. Advirtió el juez de primera instancia que, no es posible dar aplicación al artículo 29 del Decreto 390 de 2016 respecto de una situación ya consolidada como lo es la importación temporal de largo plazo, la cual si bien no quedó establecida en el Decreto 390 de 2016; no por ello se anula la forma en que se definió el pago de los tributos en esa modalidad a la luz de lo previsto en el artículo 145 del Decreto 2685 de 1999, vigente para la época en la cual se realiza dicha declaración, es

decir, en el año 2013. En ese orden, precisó el juez de primera instancia que, al tratarse de modalidades de importación diferentes no es posible esgrimir la favorabilidad en la forma pretendida por Colombia's Supply S.A.S.

Indicó el *a quo* que, el recurso de reconsideración fue admitido por auto del 19 de abril de 2017 y se decidió mediante la Resolución Nro. 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017, sin que se hubiera superado el término de los 4 meses previstos en el artículo 607 del Decreto 390 de 2016.

Por otro lado, frente a la violación del artículo 524 del Decreto 390 de 2016 respecto de la causal de exoneración alegada por la sociedad demandante, consideró el juez de instancia que, no existe un hecho imprevisible e irresistible proveniente de un tercero dado que el comportamiento de Colregistros S.A.S. se encuentra dentro del incumplimiento contractual y no dentro de la imprevisibilidad e irresistibilidad que establece el numeral 3º del artículo 524 del Decreto 390 de 2016.

Señaló el *a quo* que, el artículo 576 del Decreto 390 de 2016 establece lo siguiente:

"Artículo 576. Correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial. La liquidación oficial se contraerá a la declaración o declaraciones correspondientes y a las causales de revisión o de corrección que hubieren sido contempladas en el requerimiento especial."

Encontró el juez de primera instancia que, en la parte resolutive del requerimiento aduanero del 26 de diciembre de 2016 se propuso el pago de las cuotas 6, 7 y 8 las cuales se encontraban en mora en ese momento, mientras que en la Resolución Nro. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 se ordenó la efectividad de la proporcionalidad de la póliza de cumplimiento Nro. 19595 por concepto de: i) la sanción aduanera, ii) las cuotas 6, 7 y 8 por la suma de \$29.746.091 y iii) las cuotas 8, 9 y 10

por valor de \$11.430.574. En ese sentido, aseguró el *a quo* que, lo decidió en el acto sancionatorio no guarda relación con el requerimiento aduanero por cuanto la DIAN procedió a realizar la efectividad de la póliza de las cuotas 9 y 10 que no fueron previstas en el requerimiento excediendo el procedimiento administrativo y desconociendo el derecho al debido proceso de la demandante.

Finalmente, el *a quo* declaró la nulidad del numeral segundo de la Resolución Nro. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 y la nulidad parcial del numeral tercero respecto de la sanción impuesta a la demandante y la efectividad de la póliza de cumplimiento frente a las cuotas 9 y 10 por valor de \$11.430.574 y la nulidad parcial de la Resolución 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017 en cuanto confirmó la anterior resolución en el mismo sentido. De otra parte, negó la prosperidad de las pretensiones tercera, cuarta y quinta de la demanda.

6. Recurso de apelación

El apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas y Nacionales -DIAN presentó recurso de apelación en contra de la decisión de primera instancia (fls. 446 a 448 cdno. ppal.), impugnación que fue concedida por el *a quo* en audiencia del 28 de febrero de 2019 (fls. 478 a 479 cdno. ppal.), argumentando lo siguiente:

Indicó que la sanción impuesta a la sociedad demandante se deriva de la comisión de la infracción contemplada en el numeral 1.2 del artículo 482.1 del Decreto 2685 de 1999.

Advierte el recurrente que, no es de recibo la interpretación de la vigencia de las normas por parte del juez de instancia pues indica que la DIAN dio aplicación a las normas vigentes, tanto en la ocurrencia de los hechos como en la expedición de los actos administrativos objeto de la presente demanda. Al respecto señala que una cosa es que la norma haya sido expedida y otra que se encuentre vigente, por lo que refiere que no es posible aplicar una norma que no ha nacido a la vida jurídica.

Refiere que el Oficio 004199 del 20 de febrero de 2017 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina indicó:

"El consultante indaga acerca de si ¿las infracciones y sanciones contenido en el Decreto 2685 de 1999 artículos 482 a 501- 3, están derogadas y desde que fecha? y ¿si las infracciones y sanciones contenidas en el Decreto 390 de 2016 (artículos 525 a 551) se encuentran vigentes y desde que fecha se encuentran vigentes?

Las infracciones del Decreto 2685 de 1999 contenidas en los artículos 482 a 501-3 se encuentran vigentes, salvo las siguientes que quedaron derogadas con el Decreto 2147 de 2016 a partir del 7 de enero de 2017, las siguientes: Numerales 1.1, 1.6 a 1.12, 1.14, 1.16 a 1.19 del artículo 488, numerales 1.4, 1.5, 2.1 del artículo 489 del Decreto 2685 de 1999.

(...) De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (...)"

Pone de presente que, el artículo 674 del Decreto 390 de 2016 establece aplicación escalonada, indicando lo siguiente:

"(...)

1. En la misma fecha en que entre en vigencia, entrarán a regir los artículos 1 a 4; 7; 9 a 34; numeral 2.1. del artículo 35; 36 a 41; 43, 44; 111 a 113; 155 a 166; 486 a 503; 505 a 510; 550 a 561; 611 a 673.

2. Los demás artículos entrarán a regir una vez sean reglamentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo cual tendrá un término de ciento ochenta (180) días siguientes a la publicación del presente decreto. No obstante, la entidad podrá señalar que reglamentación actual se mantiene vigente, en la medida en que no contraría las nuevas disposiciones contenidas en este decreto."

En ese sentido, indica que el artículo 482.1 del Decreto 2685 de 1999 está vigente para la fecha de la actuación administrativa.

Por otra parte, frente a lo relacionado con la efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales Nro. 19595 frente al pago de las cuotas 9 y 10, puntualizó que el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999

en su inciso 3° permite decretar el incumplimiento y hacer efectiva la garantía por el monto de las cuotas insolutas, entendiendo por tales las que están en mora de su pago. Refiere que, el inciso 3° del referido artículo señala que, tratándose de importaciones temporales a largo plazo, se proferirá el acto administrativo declarando el incumplimiento y ordenando hacer efectiva la garantía en el monto correspondiente a las cuotas insolutas, más los intereses moratorios y el monto de las sanciones correspondientes previstas en el artículo 482.1 dentro del proceso administrativo previsto para imponer sanciones.

En ese sentido, señaló que no existe violación alguna a la norma, ya que se declaró el cobro de las cuotas insolutas, es decir, la deuda no cubierta, teniendo en cuenta que la liquidación de la sanción propuesta en el requerimiento especial aduanero se liquidó únicamente la sanción sobre el valor de las cuotas causadas y debidas, y que las cuotas 9 y 10 corresponden a cuotas insolutas toda vez que no se habían causado al momento en que fue iniciada la investigación aduanera.

Al respecto argumenta que el requerimiento especial aduanero fue proferido el día 26 de diciembre de 2016 y las cuotas insolutas se causaban el 20 de febrero de 2017 y 17 de agosto de 2017, es decir, posterior al momento en que fue iniciada la investigación. En ese orden, manifiesta que, al declararse dicho incumplimiento, la consecuencia es la de ordenar hacer efectiva la garantía en el monto correspondiente a las cuotas insolutas.

Finalmente, solicitó que se revoque en su integridad la sentencia de primera instancia.

7. Actuación surtida en segunda instancia.

Por auto del 25 de septiembre de 2020 (fl. 4 cdno. no. 2), se admitió el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia, y posteriormente, en providencia del 26 de noviembre de 2020 (fl. 8 cdno. no. 2), se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión

por el término de 10 días, oportunidad en la que el Ministerio Público podría emitir su respectivo concepto.

Dentro de dicho lapso, la parte **demandante** presentó sus alegatos de conclusión (fl. 11 vltos. cdno. no. 2), donde, en síntesis, reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

Por su parte, la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** presentó alegatos de conclusión (fls. 13 a 15 vltos, cdno. no. 2) reiterando los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

8. Concepto del Ministerio Público.

El Agente del Ministerio Público delegado ante esta Corporación, no rindió concepto para el asunto de la referencia.

II. CONSIDERACIONES

Cumplidos los trámites propios del proceso, sin que exista causal alguna de nulidad que invalide lo actuado, procede la Sala a resolver el asunto sometido a consideración con el siguiente derrotero: 1) Competencia de *ad quem*, 2) Objeto de la controversia; 3) Análisis del recurso de apelación; y 4) Condena en costas.

1. Competencia del *ad quem*

Sobre el punto, cabe advertir que, dentro del asunto de la referencia únicamente interpuso recurso de apelación la parte demandada, esto es, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, con el fin de que se revoque en su integridad la sentencia impugnada.

De acuerdo con lo anterior, se tiene que se trata de una situación de apelante único, donde, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 328 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 306 del CPACA, la competencia del juez en segunda instancia se reduce al análisis de los puntos objeto del recurso de alzada.

En efecto, el artículo 328 del Código General del Proceso, preceptúa:

"Artículo 328. Competencia del superior. El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.

Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones. (...)". (Negrillas fuera de texto).

En ese contexto, es claro que el *ad quem*, cuando se trata de apelante único, solo puede revisar la actuación en cuanto tiene que ver con los motivos de la impugnación, valga decir, no puede el juez de segunda instancia entrar a analizar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso.

2. Objeto de la controversia.

La parte demandante, pretende la declaración de nulidad de los actos administrativos contenidos en:

(i) La Resolución No. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 mediante la cual se decidió lo siguiente:

ARTÍCULO PRIMERO: DECLARAR EL INCUMPLIMIENTO del régimen de importación temporal a Largo Plazo autorizado al importador COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S. con NIT 900.424.000-5, mediante la declaración de importación largo plazo con autoadhesivo No. 07403260136483 del 15 de julio de 2013, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva del presente acto administrativo.

ARTÍCULO SEGUNDO: SANCIONAR a la sociedad COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S. con NIT 900.424.000-5, con multa a favor de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por valor de **UN MILLÓN CUATROCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS CINCO PESOS MCTE (\$1.487.305)**, suma esta equivalente al (5%) del valor de cada cuota incumplida convertido a la tasa de cambio representativa vigente a la fecha en que debió efectuarse cada pago, según lo dispuesto en el numeral 1.2 del artículo 482-1 del Decreto 2685 de 1999, adicionado por el artículo 15 del Decreto 4136 de 2004, de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva de éste proveído.

ARTÍCULO TERCERO: ORDENAR LA EFECTIVIDAD proporcional de la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales **No. 19595**, por la Sociedad **CHUBB SEGUROS COLOMBIA S.A. ANTES ACE**

SEGUROS S.A. HOY con NIT **860.026.518-6**, con vigencia del 27 de agosto de 2013 al 26 de agosto de 2017, tomada por **COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S.** con NIT 900.424.000-5 y como asegurado LA NACION – UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, por un valor de **CUARENTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y TRES MIL NOVECIENTOS SETENTA PESOS M/CTE (\$42.663.970)**, suma que corresponde así: **SANCIÓN** del numeral 1.2 del artículo 482-1 del Decreto 2685 de 1999, por valor de UN MILLON CUATROCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS CINCO PESOS MCTE (\$1.487.305) mas el valor de los **TRIBUTOS ADUANEROS de las cuotas causadas y no pagadas** No. 6, 7 y 8 por valor de VEINTINUEVE MILLONES SETECIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL NOVENTA Y UN PESOS M/CTE (\$29.746.091) y el valor de los **TRIBUTOS ADUANEROS de las cuotas insolutas** No. 8, 9 y 10 por un valor de ONCE MILLONES CUATROCIENTOS TREINTA MIL QUINIENTOS SETENTA Y CUATRO PESOS M/CTE (\$11.430.574) para la cual se encontraba vigente la póliza antes descrita, más los intereses a que haya lugar, en caso de no acreditarse el pago dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria de esta providencia, de conformidad con lo expuesto en el siguiente proveído.
 (...)”

(fls. 10 a 22 cdno. ppal. - mayúsculas y negrillas del original).

Contra dicha decisión el apoderado de la sociedad Colombia's Supply S.A.S. interpuso recurso de reconsideración.

ii) La Resolución No. 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO PRIMERO: CONFIRMAR en todas sus partes la Resolución No. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de esta Dirección Seccional de Aduanas, mediante la cual sancionó a la sociedad COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S. NIT 900.424.000-5, por la comisión de la infracción señalada en el numeral 1.2 del Artículo 482-1 del Decreto 2685 de 1999, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

ARTÍCULO SEGUNDO: NOTIFICAR por correo la presente resolución a la sociedad COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S. de conformidad con el artículo 664 del Decreto 390 de 2016.

(...)”.

(fls. 24 a 32 vltos. cdno. ppal.- mayúsculas y negrillas del original).

3. Análisis de la apelación.

En los términos en que ha sido propuesta la controversia, la Sala **modificará** la sentencia apelada, que accedió a las pretensiones de la demanda en la forma transcrita en la primera parte de esta providencia, por las razones que se consignan a continuación:

En primer lugar, es importante advertir que, como ya se dijo en el acápite 1º de estas consideraciones, dado que solamente interpuso recurso de apelación la parte demandada, esto es, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se trata de una situación de apelante único, donde, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 328 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 306 del CPACA, dado que, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no regula ese aspecto procesal, la competencia del juez en segunda instancia se circunscribe exclusivamente al análisis de los puntos objeto del recurso de alzada, vale decir, no puede el juez de segunda instancia entrar a analizar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, razón por la cual, la competencia funcional de esta Corporación se encuentra restringida legalmente.

Ahora bien, en cuanto se refiere a los planteamientos esgrimidos por el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, tenemos lo siguiente:

El apelante indica frente a la aplicación del Decreto 390 de 2016 que, no es de recibo la interpretación de la vigencia de las normas por parte del juez de instancia, pues indica que la DIAN dio aplicación a las normas vigentes, tanto en la ocurrencia de los hechos como en la expedición de los actos administrativos objeto de la presente demanda. Al respecto señala que una cosa es que la norma haya sido expedida y otra que se encuentre vigente, por lo que refiere que no es posible aplicar una norma que no ha nacido a la vida jurídica.

Así mismo, señala el recurrente frente al pago de las cuotas 9 y 10 que el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999 en su inciso 3° permite decretar el incumplimiento y hacer efectiva la garantía por el monto de las cuotas insolutas, entendiendo por tales las que están en mora de su pago. Refiere que, el inciso 3° del referido artículo señala que, tratándose de importaciones temporales a largo plazo, se proferirá el acto administrativo declarando el incumplimiento y ordenando hacer efectiva la garantía en el monto correspondiente a las cuotas insolutas, más los intereses moratorios y el monto de las sanciones correspondientes previstas en el artículo 482.1 dentro del proceso administrativo previsto para imponer sanciones.

Para resolver esos motivos de inconformidad la Sala tendrá en consideración lo siguiente:

1) En primer lugar, conviene señalar que la sanción sobre la cual se impuso la multa a la sociedad Colombia's Supply S.A.S., recae en la conducta descrita en el numeral 1.2 del artículo 482.1 del Decreto 2685 de 1999 que preceptúa lo siguiente:

" Artículo 482-1. Infracciones aduaneras de los declarantes en el Régimen de Importación temporal para reexportación en el mismo Estado.

(...)

1.2 No pagar oportunamente la cuota de los tributos aduaneros, aun cuando se hubiese modificado la declaración de importación o reexportado la mercancía antes del vencimiento del plazo de la importación temporal.

*La sanción aplicable será del cinco por cinco (5%) del valor de la cuota incumplida convertido a la tasa de cambio representativa vigente a la fecha en que debió efectuarse el pago de la cuota incumplida. (...)"
(Énfasis fuera de texto).*

Al respecto, conviene señalar que la sociedad demandante alega que la DIAN adelantó el procedimiento administrativo sancionatorio en aplicación de lo dispuesto en el Decreto 2685 de 1999 cuando debía

adelantarlo bajo el procedimiento establecido en el Decreto 390 de 2016 y darle aplicación al principio de favorabilidad.

El juez de primera instancia acogió la tesis de la empresa demandante, por considerar que el auto de apertura de investigación 6064 se profirió el 30 de noviembre de 2016, esto es, con posterioridad a la fecha en que entró en vigencia la Resolución 000064 del 28 de septiembre de 2016 *"por la cual se reglamentan unos artículos del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, relacionados con el control posterior y aspectos procedimentales"*. En ese orden, indicó el *a quo* que el procedimiento para la imposición de sanción ha debido adelantarse de conformidad con lo previsto en el Decreto 390 de 2016 y con lo dispuesto en la resolución arriba señalada y no en la forma prevista en el Decreto 2685 de 1999.

Al respecto, conviene señalar que la DIAN alega en el recurso de apelación que el Decreto 2685 de 1999 se encontraba vigente, pues manifiesta que el artículo 674 del Decreto 390 de 2016 establece su aplicación escalonada.

Una vez revisadas las pruebas allegadas al plenario, resulta relevante indicar que la DIAN inició la actuación administrativa mediante Auto de Apertura del 30 de noviembre de 2016 (fl. 262 cdno. ppal.).

Luego, el día 26 de diciembre de 2016 formuló Requerimiento Especial Aduanero Nro. 0007389 (fls. 287 a 292 cdno. ppal.) por la posible infracción administrativa aduanera relacionada con el incumplimiento en el pago de las cuotas 6, 7 y 8 correspondientes a los tributos aduaneros en el Régimen de Importación Temporal a Largo Plazo, relacionados con la declaración de importación con autoadhesivo No. 07403260136483, las cuales al momento de proferir dicho acto administrativo se encontraban causadas, de conformidad con la siguiente relación:

CUOTA No	VALOR CUOTA US\$	TRM	VALOR CUOTA PAGADA	FECHA OPORTUNA	FECHA DE PAGO	SANCION PAGADA	RECIBO OFICIAL DE PAGO	FOLIO
1	3.194,29	1.910,79	6.103.000	20/08/2013	16/07/2013	-	14011092523251	77
2	3.194,29	1.910,79	6.103.000	20/08/2013	16/07/2013	-	14011092523267	78
3	3.194,29	2.052,46	7.062.000	18/02/2014	28/02/2014	328.000	07403290150975	98
4	3.194,29	1.878,75	6.034.000	19/08/2014	08/08/2014	-	07237410288733	120
5	3.194,29	2.598,36	8.955.000	18/02/2015	10/04/2015	380.000	06807021091851	121
6	3.194,29	-	-	18/08/2015	-	-	-	-
7	3.194,29	-	-	18/02/2016	-	-	-	-
8	3.194,29	-	-	18/08/2016	-	-	-	-
9	3.194,29	-	-	20/02/2017	-	-	-	-
10	3.194,29	-	-	17/08/2017	-	-	-	-

De lo anterior, advierte la Sala que para el momento en que la DIAN efectuó el requerimiento especial aduanero las cuotas 6, 7 y 8 se encontraban vencidas. Por su parte, las cuotas 9 y 10 tenían como fecha oportuna de pago el 20 de febrero de 2017 y el 17 de agosto de 2017, respectivamente.

Al respecto, resulta importante mencionar que el artículo 143 del Decreto 2685 de 1999 señala como clases de importación temporal para reexportación en el mismo estado, las siguientes:

"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."

Por su parte, el artículo 145 del Decreto 2685 de 1999 determina lo siguiente respecto de la declaración de importación temporal de largo plazo:

"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."

Por otro lado, el artículo 146 *ibídem* señala lo siguiente respecto del pago de las cuotas correspondientes a los tributos aduaneros:

"Artículo 146. *El pago de las cuotas correspondientes a los tributos aduaneros deberá efectuarse en los términos señalados en este decreto, en los bancos o demás entidades financieras autorizadas para recaudar por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

Si el pago no se realiza oportunamente, el interesado deberá cancelar la cuota atrasada liquidándose los intereses moratorios de que trata el artículo 543 de este decreto.

Los bienes deberán ser utilizados o destinados al fin para el cual fueron importados".

En virtud de lo anterior, y al encontrar que Colombia's Supply S.A.S. no realizó el trámite establecido por la DIAN para el pago de los tributos aduaneros fijados, la autoridad encontró acreditado el incumplimiento del régimen de importación temporal de largo plazo para reexportación en el mismo estado, por cuanto no canceló en la fecha fijada las cuotas 6, 7 y 8, las cuales al momento de la expedición del requerimiento especial aduanero estaban causadas.

Ahora bien, tal como lo mencionó el *a quo*, conviene traer a colación que el Decreto 2685 de 1999 quedaría derogado una vez se cumplieran las

condiciones establecidas en los artículos 674 y 675 del Decreto 390 de 2016¹ que determinaron lo siguiente:

"Artículo 674. Aplicación escalonada. La vigencia del presente decreto iniciará quince (15) días comunes después de su publicación, conforme a las siguientes reglas:

1. En la misma fecha en que entre en vigencia, entrarán a regir los artículos 1 a 4; 7; 9 a 34; numeral 2.1. del artículo 35; 36 a 41; 43, 44; 111 a 113; 155 a 166; 486 a 503; 505 a 510; 550 a 561; 611 a 673.
2. Los demás artículos entrarán a regir una vez sean reglamentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo cual tendrá un término de ciento ochenta (180) días siguientes a la publicación del presente decreto. No obstante, la entidad podrá señalar que reglamentación actual se mantiene vigente, en la medida en que no contraría las nuevas disposiciones contenidas en este decreto.
3. Los artículos del presente decreto que no han entrado a regir de conformidad con las reglas establecidas en los numerales 1 y 2 de este artículo, regirán a partir del día hábil siguiente a aquel en que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ponga en funcionamiento integralmente un nuevo modelo de sistematización informático electrónico aduanero, desarrollado e implementado en los términos previstos por el párrafo de este artículo.

Parágrafo. Para los efectos previstos en el numeral 3 de este artículo, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá desarrollar, implementar y poner en funcionamiento, a más tardar el treinta (30) de noviembre de 2019, el nuevo modelo de sistematización informático electrónico aduanero con el que se garantice la prestación de un servicio informático ágil, robusto y confiable que soporte cabalmente la operación aduanera."

De conformidad con lo anterior, la vigencia del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016 se produciría quince (15) días comunes después de su publicación, esto es, el 22 de marzo de 2016, el cual señala que los artículos del numeral primero -entre los que no está el régimen sancionatorio dispuesto en los artículos 511 a 549- también entrarían a regir en ese momento. Luego, el numeral segundo supedita la vigencia de sus demás artículos a la reglamentación, para el cual otorgó 180 días; lo cual se efectuó el día 28 de septiembre de 2016 mediante la Resolución 000064 "por la cual se reglamentan unos artículos del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, relacionados con el control posterior y aspectos

¹ Expedido el día 7 de marzo de 2016. Publicado en el Diario Oficial No. 49.808.

procedimentales". Finalmente, el numeral tercero difiere la vigencia de aquellos artículos que requieran de implementación del nuevo sistema informático, que no refiere al régimen sancionatorio.

Así las cosas, la Sala encuentra que la DIAN sancionó a la empresa Colombia's Supply S.A.S. con fundamento en una norma que ya no se encontraba vigente. Esto, por cuanto antes de que la actuación demandada adquiriera firmeza, es decir, el día 27 de septiembre de 2017² el régimen sancionatorio aduanero regulado por el Decreto 2685 de 1999 había sido derogado por el régimen sancionatorio introducido por el Decreto 390 de 2016.

Considera la Sala que es preciso traer a colación que el Consejo de Estado en un caso de similares características, determinó lo siguiente respecto de la vigencia del Decreto 2685 de 1999 y la aplicación del principio de favorabilidad

"Tampoco se advierte que el artículo 675 transcrito hubiere extendido la aplicación de las infracciones atribuidas a la demandante -numerales 2.1 y 2.5 del artículo 485, 2.1 del artículo 482 y 1.3 del artículo 495 del Decreto 2685 de 1999-, en las que la demandada fundó la sanción discutida. Y en cuanto a lo señalado por la DIAN en sus intervenciones, relativo a que los actos demandados se fundaron en la sanción 4 del Decreto 349 de 2018 y no en el Decreto 2685 de 1999, lo cierto es que ese no es el fundamento de los actos acusados, argumento que, por lo demás, resulta contradictorio con lo también manifestado en los escritos de intervención, que refieren a que el Decreto 2685 de 1999 se encontraba en vigor.

En todo caso, se considera que la vigencia de las normas contentivas de las infracciones por las cuales fue sancionada la actora no estaba supeditada a la implementación de ningún sistema informático, argumento, por demás, que no resulta acorde al principio de tipicidad de la conducta.

*En ese orden, conforme se encuentra acreditado en el expediente, antes de que la actuación demandada adquiriera firmeza -esto es, el 10 de octubre de 2018¹⁷ - el régimen sancionatorio aduanero regulado por el Decreto 2685 de 1999 había sido derogado por el régimen sancionatorio introducido por el Decreto 390 de 2016. Incluso, para la referida fecha, ya habían fenecido los plazos otorgados para vigencias en el artículo 675 del Decreto 390 ib. **De ahí que la***

² De acuerdo con la ejecutoria de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sancionatoria.

actora resultara sancionada por unas conductas contenidas en unas normas derogadas, transgrediendo así el debido proceso.

Los anteriores argumentos resultan suficientes para confirmar la decisión de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos acusados por violación del debido proceso, al inobservar los principios de legalidad y tipicidad de las sanciones.

A lo anterior se suma que si bien la DIAN indicó que las conductas infractoras y sus correspondientes sanciones se dieron en vigencia del Decreto 2685 de 1999, lo cierto es que tampoco aplicó el artículo 520 de dicha normativa -el cual disponía que si antes de que la autoridad aduanera emitiera el correspondiente acto que decidiera de fondo se expidiera una «norma que favorezca al interesado», la Administración deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no haya sido invocada- cuyo alcance fue explicado en precedencia. Esto, pues aun cuando la nueva normativa aduanera -Decreto 390 de 2016- no tipificó las conductas por las cuales fue sancionada la actora, la DIAN insistió en la sanción en vigencia de la nueva regulación de aduanas. No prospera el cargo de apelación. (...)»³. (Se resalta).

De la jurisprudencia antes transcrita se extrae que la DIAN debía, además, dar aplicación al principio de favorabilidad contenido en los artículos 520 del Decreto 2685 de 1999 y 2 del Decreto 390 de 2016 que determinan lo siguiente:

"Artículo 520. Disposición más favorable.

Si antes de que la autoridad aduanera emita el acto administrativo que decide de fondo, se expide una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no se haya mencionado en la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero".

"Artículo 2º. Principios generales. Sin perjuicio de los principios constitucionales y los previstos en el artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, de la Ley 1609 de 2013 y del Código General del Proceso, las disposiciones contenidas en este decreto se aplicarán e interpretarán teniendo en cuenta los siguientes:

(...)

b) Principio de favorabilidad. Si antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción o el decomiso entra a regir una norma que favorezca al interesado, la

³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de agosto de 2022. Rad. 68001-23-33-000-2019-00259-01 (25999) C.P: Stella Jeannette Carvajal Basto.

autoridad aduanera la aplicará oficiosamente. Si la nueva norma es desfavorable al interesado, será la norma anterior la aplicable a todas las infracciones que se cometieron durante su vigencia.” (Se resalta).

En ese sentido, la Sala considera que se debe confirmar la decisión del juez de primera instancia respecto de la declaratoria de nulidad de la sanción impuesta a la empresa Colombia's Supply S.A.S. por cuanto esta fue sancionada bajo un régimen sancionatorio que no se encontraba vigente. Lo anterior, por cuanto como se analizó en precedencia, el Decreto 390 de 2016 ya se encontraba vigente al momento de emitir la decisión de fondo, esto es para el 3 de agosto de 2017, fecha en la cual se emitió la Resolución Nro. 03-236-408-601-0889 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución sanción.

2) Habiendo precisado lo anterior, la Sala considera pertinente pronunciarse respecto del argumento del apelante relativo a la efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales Nro. 19595 para el pago de las cuotas 9 y 10.

El juez de primera instancia consideró que debía revocarse la orden contenida en los actos administrativos demandados en relación con la efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales frente al pago de las cuotas 9 y 10 por valor de \$11.430.574. Lo anterior, por cuanto consideró que lo decidido en el acto sancionatorio no guardó relación con el requerimiento aduanero ya que las cuotas 9 y 10 no fueron previstas en el requerimiento excediendo, a su juicio, el procedimiento administrativo y desconociendo el derecho al debido proceso de la sociedad demandante Colombia's Supply S.A.S.

Por su parte, la DIAN en el recurso de apelación argumenta que el requerimiento especial aduanero fue proferido el día 26 de diciembre de 2016 y las cuotas insolutas 9 y 10 se causaban el 20 de febrero de 2017 y 17 de agosto de 2017, es decir, con posterioridad al momento en que fue iniciada la investigación. En ese orden, manifiesta que, al declararse

dicho incumplimiento, la consecuencia es la de ordenar hacer efectiva la garantía en el monto correspondiente a las cuotas insolutas.

Al respecto, la Sala concuerda con la DIAN puesto que efectivamente al momento de efectuar el requerimiento especial aduanero no era posible incluir el incumplimiento de las cuotas 9 y 10 comoquiera que estas se causarían en una fecha posterior.

Sin embargo, una vez revisado el Requerimiento Especial Aduanero Nro. 0007389 del 26 de diciembre de 2016 se observa que la DIAN señaló lo siguiente respecto de las cuotas 9 y 10:

*"(...) Finalmente, este despacho considera que como consecuencia de la aplicación del artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el art. 8 del Decreto 4136 de 2004, en relación con la modificación de oficio de la Declaración de Importación temporal a importación ordinaria **se estudie la posibilidad de afectar la mencionada póliza de cumplimiento de disposiciones legales, por el monto de las cuotas insolutas 9 y 10 bajo el procedimiento del artículo 530 de la Resolución 4240 de 2000 por parte de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá.***

*Es de anotar que, ante el incumplimiento del régimen de importación temporal a largo plazo, el Artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 8 del Decreto 4136 de 2004, manifiesta que se proferirá acto administrativo declarando el incumplimiento y ordenando hacer efectiva la garantía en el monto correspondiente a las cuotas vencidas y/o insolutas, más los intereses moratorios y el monto de las sanciones correspondientes previstas en el artículo 482-1 del mismo decreto.
(...)."* (Destaca la Sala).

Posteriormente, mediante la Resolución Sancionatoria Nro. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 la DIAN procedió a liquidar el valor de los tributos dejados de cancelar, incluyendo las cuotas 9 y 10 como cuotas insolutas.

En ese sentido, ante el incumplimiento del régimen de importación temporal a largo plazo en el pago de los tributos aduaneros –lo cual no está en discusión-, lo que corresponde a la autoridad aduanera es la modificación de oficio de las declaraciones de importación, por lo que la

DIAN realizó la liquidación del valor correspondiente a la declaración de importación inicial No. 07403260136483 del 15 de julio de 2013. Esto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999 que determina lo siguiente:

"Artículo 150. Modificación de la modalidad.

(...)

En caso de importaciones temporales a largo plazo, se proferirá acto administrativo declarando el incumplimiento y ordenando hacer efectiva la garantía en el monto correspondiente a las cuotas insolutas, más los intereses moratorios y el monto de las sanciones correspondientes previstas en el artículo 482-1 del presente decreto, dentro del proceso administrativo previsto para imponer sanciones. Ejecutoriado el acto administrativo, copia del mismo se remitirá a la jurisdicción de la Administración de Aduanas o de Impuestos y Aduanas que otorgó el levante a la declaración inicial para que proceda a proferir de oficio la modificación a la Declaración de importación temporal a importación ordinaria, a menos que el importador compruebe que en dicho lapso reexportó la mercancía. (...) (Se resalta).

Nótese que el mencionado artículo dispone que, dentro del proceso administrativo previsto para imponer sanciones, en el caso de las importaciones temporales a largo plazo, se proferirá acto administrativo declarando el incumplimiento y ordenando hacer efectiva la garantía en el monto correspondiente a las cuotas insolutas⁴, intereses moratorios y el monto de las sanciones correspondientes.

De ahí que, la DIAN en la Resolución Sancionatoria Nro. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 haya decidido en el numeral tercero, ordenar la efectividad proporcional de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales No. 19595 de las cuotas insolutas 9 y 10 por valor de \$11.430.574.

Adicionalmente, revisada la póliza de cumplimiento de disposiciones legales Nro. 19595 vista a folio 159 del cuaderno principal, se advierte que la póliza estaba encaminada a garantizar la finalización de la

⁴ Entendidas estas como las cuotas no pagadas.

importación temporal de mercancía a largo plazo al vencimiento del plazo señalado en la declaración de importación de corrección con autoadhesivo No. 07403260136483 del 15 de julio de 2013.

En ese sentido, advierte la Sala que la DIAN sí tenía la posibilidad de solicitar la efectividad de la póliza de cumplimiento respecto de las cuotas 9 y 10 como cuotas insolutas en la resolución sancionatoria, pues no está en discusión que hubo un incumplimiento al régimen de importación temporal de largo plazo.

Lo anterior, pese a que, si bien como se mencionó anteriormente, entró en vigencia el Decreto 390 de 2016 –durante el trámite del procedimiento administrativo sancionatorio–, lo cierto es que la obligación del pago de los tributos aduaneros adeudados no desapareció con la entrada en vigencia del referido decreto, comoquiera que las obligaciones de Colombia's Supply S.A.S. eran conocidas con antelación en cuanto a la oportunidad y valor desde el año 2013; por lo que la DIAN estaba el derecho de solicitar su cobro y, por ende, la efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales.

En ese orden, la Sala modificará el fallo del juez de primera instancia en lo relativo a declarar la nulidad parcial del numeral tercero de la Resolución Nro. 1-03-241-201-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 respecto de la efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales 19595 frente al pago de las cuotas 9 y 10 por valor de \$11.430.574.

Adicionalmente, la Sala resalta que si bien la empresa Colombia's Supply S.A.S. estaba inmersa en un proceso sancionatorio por el incumplimiento del pago de las cuotas 6, 7 y 8; ello no la exime del pago de las cuotas 9 y 10, y a la DIAN de la posibilidad de exigirle su cobro pues se trata de una situación jurídica que devenía de la declaración de importación de corrección con autoadhesivo No. 07403260136483 del 15 de julio de 2013, en la cual se establecieron las cuotas y la fecha oportuna de pago.

3) Así las cosas, en consideración a lo anteriormente expuesto, y teniendo en cuenta que el argumento relativo al pago de las cuotas insolutas 9 y 10 plasmado en el recurso de apelación prosperó, en el presente asunto se impone modificar la orden contenida en el numeral primero respecto de no declarar la nulidad parcial del numeral tercero de la Resolución 1-03-241-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 respecto de la efectividad de la póliza de cumplimiento de disposiciones legales 19595 frente al pago de las cuotas 9 y 10 por valor de \$11.430.574 y el numeral segundo respecto de no declarar el restablecimiento del derecho respecto de la efectividad de la póliza por las cuotas 9 y 10. Por lo cual la sentencia del 19 de diciembre de 2019, proferida por el Juzgado Tercero (3º) Administrativo del Circuito de Bogotá la cual quedará así:

"PRIMERO: DECLARAR la nulidad del numeral segundo de la Resolución 1-03-241-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 respecto de la sanción impuesta a la demandante y la nulidad parcial de la Resolución 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017 por medio de la cual confirmó el numeral segundo de la referida Resolución, actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento se declara que la sociedad COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S., no está obligada a cancelar valor alguno a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por concepto de la sanción aduanera en cuantía de \$1.487.305".

4. Condena en costas en segunda instancia.

De conformidad con lo establecido en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021⁵, en el presente asunto no hay lugar a condenar en costas en esta instancia a la parte vencida en el proceso.

⁵ "ARTÍCULO 188. CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.

En todo caso, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas cuando se establezca que se presentó la demanda con manifiesta carencia de fundamento legal." (resalta la Sala).

Lo anterior, por cuanto no se evidencia en modo alguno una actuación caprichosa o arbitraria, ni mucho menos que aquella procediera "con manifiesta carencia de fundamento legal".

Por lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN PRIMERA, SUB SECCIÓN B**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A :

Primero: Modifícase el numeral primero y segundo de la sentencia del 19 de diciembre de 2019, proferida por el Juzgado Tercero (3º) Administrativo del Circuito de Bogotá, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, la cual quedará así:

"PRIMERO: DECLARAR la nulidad del numeral segundo de la Resolución 1-03-241-670-12-0388 del 7 de marzo de 2017 respecto de la sanción impuesta a la demandante y la nulidad parcial de la Resolución 03-236-408-601-0889 del 3 de agosto de 2017 por medio de la cual confirmó el numeral segundo de la referida Resolución, actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento se declara que la sociedad COLOMBIA'S SUPPLY S.A.S., no está obligada a cancelar valor alguno a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por concepto de la sanción aduanera en cuantía de \$1.487.305".

Segundo: Confírmase en lo demás la sentencia del 19 de diciembre de 2019, proferida por el Juzgado Tercero (3º) Administrativo del Circuito de Bogotá.

Tercero: Sin condena en costas en esta instancia.

Cuarto: Ejecutoriada esta providencia, por Secretaría **devuélvase** el expediente al juzgado de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutido y aprobado en sesión de Sala de la fecha. Acta No.

Expediente No. 11001-33-34-003-2018-00057-01
Actor: Colombia's Supply S.A.S.
Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Apelación sentencia

OSCAR ARMANDO DIMATÉ CÁRDENAS

Magistrado

Firmado electrónicamente

MOISÉS RODRIGO MAZABEL PINZÓN

Magistrado

Firmado electrónicamente

CÉSAR GIOVANNI CHAPARRO RINCÓN

Magistrado

Firmado electrónicamente

Nota: La presente providencia fue firmada electrónicamente por los Magistrados que conforman la Sala de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca en la plataforma SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta, de conformidad con el artículo 186 de la Ley 1437 de 2011.



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NORTE DE SANTANDER

San José de Cúcuta, dieciocho (18) de junio dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: ROBIEL AMED VARGAS GONZÁLEZ

Rad: 54-001-23-33-000-2017-00246-00
Medio de control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Demandante: AGENCIA DE ADUANAS GLOBAL CUSTOM
OPERATOR S.A.S. NIVEL 2
Demandado: U.A.E. – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES (DIAN)

En atención al informe secretarial que antecede, procede el Tribunal, con fundamento en lo establecido en el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – en adelante CPACA-, a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de la referencia, con fundamento en los siguientes:

I.- ANTECEDENTES

1.- Pretensiones.

El representante legal de la AGENCIA DE ADUANAS GLOBAL CUSTOM OPERATOR S.A.S. NIVEL 2, a través de apoderado, presentó demanda en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), a fin de que se acceda a la siguiente pretensión principal¹:

“PRIMERA.- Que en Primera Instancia, en ejercicio de la competencia de que trata el numeral 4 del artículo 155 de la Ley 1437 de 2011, se declare la NULIDAD de los siguientes actos administrativos.

1. Resolución No. 0669-1302 del 27 de junio de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta, por medio de la cual se impuso a la sociedad que represento sanción en cuantía de trescientos treinta y cinco millones cuarenta y seis mil novecientos treinta y seis pesos (\$335.046.936.00)

2. Resolución No. 008203 del 25 de octubre de 2016, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas – DIAN, por la cual se confirmó el acto administrativo anterior”.

Como restablecimiento del derecho se solicita se ordene a la entidad accionada proceda a:

1º.- Suspender toda actuación administrativa derivada de este proceso.

2º.- Se restituyan las sumas indebidamente cobradas, a valor presente, junto con sus respectivos intereses moratorios a la misma tasa de mora que cobra la DIAN, adicionando el lucro cesante respectivo.

¹ Ver folios 3 y 4 del expediente.

3º.- Se condene en costas y se decreten las agencias en derecho a cargo de la entidad accionada

2.- Hechos relevantes:

Los hechos que sirven de fundamento a las pretensiones son los siguientes:

1º.- Mediante la Resolución No. 1191 del 06 de noviembre de 2015, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Buenaventura, decomisó mercancía al importador IMPORTMED S.A.S., cuyas declaraciones fueron presentadas por la ahora demandante.

2º.- Que el decomiso se produjo, para unos productos por error en la marca declarada; y para otros, por no estar amparados en ninguno de los documentos soporte presentados.

3º.- Por consiguiente, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, mediante requerimiento especial aduanero 00093 del 29 de abril de 2016, propuso a la División de Gestión de Liquidación de esa misma Seccional, que impusiera la sanción establecida en el numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999, sustentando la propuesta en la tesis de la Dirección Seccional de Aduanas de Buenaventura.

4º.- El día 27 de junio de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta avaló la propuesta y expidió la Resolución No. 1302 por medio de la cual impuso la sanción establecida en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

5º.- El día 18 de julio de 2016, la parte actora presentó el recurso de reconsideración en contra de la sanción establecida a la parte demandante.

6º.- Finalmente, que el día 25 de octubre de 2016, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central, con sede en Bogotá D.C. profirió la Resolución No. 008203, mediante la cual se confirmó el acto que impuso la sanción.

3.- Normas violadas y concepto de violación.

La parte actora plantea la violación de los artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política, artículo 4 parágrafo 4 de la Ley 1609 del 2013, artículos 471 y 482 numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999, artículo 538 del Decreto 390 de 2016, Ley 1437 de 2011 y las demás normas citadas en la demanda.

Expone el concepto de violación, indicando que los actos administrativos demandados adolecen de nulidad por falsa motivación, conforme a la causal prevista en el artículo 137 de CPACA.

Lo anterior, al asegurar que la entidad demandada valoró erradamente la aplicación de la norma al caso concreto, incurriendo de tal modo en un error de hecho y de derecho.

Seguidamente afirma que el acto sancionatorio se profirió con violación al debido proceso, dado que el mismo revela una transgresión al ejercicio legítimo del poder Administrativo al despreciar la oportunidad de valorar las normas con sentido crítico y desde la perspectiva de la buena fe, asignándoles, por el contrario, una consecuencia que no encuentra soporte legal o reglamentario en ningún principio jurídico.

Informa que el régimen sancionatorio señalado en el artículo 483 del Decreto 2685 de 1999 quedó subrogado en el nuevo régimen, y que por una errada interpretación de la DIAN o del legislador aduanero, este omitió su aplicación bajo el argumento de que al momento de imponer la sanción no había entrado en vigencia el actual, debido a la ausencia de reglamentación.

En consecuencia, refiere que el artículo 538 del nuevo régimen sancionatorio enuncia conductas distintas y que, una vez verificado el texto de este último, no existe disposición expresa que consagre una sanción por la conducta “hacer incurrir”.

Arguye que la ley 1609 de 2013 en su artículo 4, parágrafo 4, establece la aplicación oficiosa de las normas mas favorables al interesado. Así mismo, que los decretos reglamentarios del régimen aduanero consagran como regla primordial la aplicación de sus normas una vez expedido, sin que permita el aplazamiento de su entrada en vigencia.

Por lo anterior, resalta que no es admisible predicar que el principio de favorabilidad se encuentre suspendido en razón a que las nuevas normas requieren de un reglamento para ser aplicadas por el operador jurídico, toda vez que en materia sancionatoria las disposiciones que establecen conductas nuevas, sustituyen, derogan o subrogan las previas y por tanto son de aplicación inmediata salvo que se haya condicionado la entrada en vigencia a una fecha determinada.

4.- Posición de la entidad demandada.

La apoderada de la DIAN frente a los hechos, indicó que son ciertos, pero que se opone a las pretensiones formuladas por la parte demandante, argumentando que carecen de fundamento jurídico y soporte fáctico, dado que no cuentan con los requisitos sustanciales que ameriten la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados.

Afirmó que la normatividad aplicada a la investigación administrativa aduanera inmersa en el expediente AA-2015-2016-01777 se encuentra vigente y por tanto, su defendida no incurrió en la indebida aplicación y violación del principio de legalidad ni en la falsa motivación del acto.

Arguye que en la Resolución No. 1302 del 27 de junio de 2016, se expusieron los motivos de hecho y de derecho que dieron lugar a la imposición de una sanción equivalente a \$335.046.936,00 pesos, en contra de la empresa demandante, por incurrir en la infracción consagrada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008.

Añade que, una vez notificado el acto administrativo antes mencionado, la Agencia de Aduanas Global Operator S.A.S. Nivel 2, interpuso recurso de reconsideración y que mediante Resolución 008203 del 25 de octubre de 2016, su representada resolvió confirmar dicha sanción, haciendo una clara exposición de los hechos, pruebas, motivos de inconformidad del recurrente y de las normas sustanciales y procesales aplicables.

Por lo anterior, manifiesta que en el proceso sancionatorio adelantando en contra de la parte demandante, se surtieron todas las etapas correspondientes y que durante las mismas, se dio la oportunidad al interesado de controvertir y aportar pruebas, garantizándose de tal forma el debido proceso y el derecho de defensa,

sin que ello implique una violación a las normas constitucionales o legales alegadas en la demanda.

De otra parte, señala que la Agencia de Aduanas Global Operator S.A.S. Nivel 2 actuó como declarante autorizado del importador IPORTMED S.A.S. en la declaración de importación con autoadhesivo No. 13198013145897 del 15 de septiembre de 2015 y por tanto, es el llamado a responder por la exactitud y veracidad de la información que se consigne en dichas declaraciones.

Finalmente, solicita se desestimen las pretensiones de la demanda, dado que los actos administrativos fueron expedidos dentro de las competencias y atribuciones propias de la DIAN y conforme al ordenamiento jurídico aplicable, sin trasgredir alguna norma de carácter constitucional o legal.

5.- Audiencia Inicial.

El día 03 de septiembre de 2018, folio 110 y ss, se llevó a cabo la audiencia inicial en la que se realizó la fijación del litigio, se incorporaron las pruebas aportadas en la demanda y la contestación a la misma, se resolvió sobre la prueba pedida por la parte actora, y se decretaron pruebas de oficio por parte de Despacho.

6.- Audiencia de Pruebas.

El día 5 de febrero de 2019, se celebró la audiencia de pruebas consagrada en el artículo 181 de la Ley 1437 de 2011, incorporándose las pruebas documentales solicitadas de oficio (ver folios 182 y 183).

Al finalizar la audiencia se ordenó a las partes presentar alegatos de conclusión por escrito.

7.- Alegatos de Conclusión.

7.1.- Parte actora

El apoderado de la parte actora presentó sus alegatos de conclusión en término, en donde luego de hacer un recuento normativo, manifiesta que los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por falsa y errónea motivación por indebida apreciación de lo supuesto fácticos y jurídicos del caso sub examine.

Reitera que la DIAN interpretó equívocamente la vigencia del régimen sancionatorio, lo cual condujo al desconocimiento del principio de favorabilidad y a su vez, inaplicó la ritualidad especial para sancionar, dado que no se estableció la responsabilidad de su representada en la conducta de “hacer incurrir” al importador en el pago de mayores valores.

7.2.- U.A.E. Dirección Administrativa de Impuestos y Adunas Nacionales - DIAN

El apoderado de la entidad demandada presentó en término sus alegatos de conclusión, manifestando que reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda e insiste que en el proceso administrativo sancionatorio se dio cumplimiento al debido proceso y que se garantizó el derecho de defensa.

Lo anterior, al indicar que se surtieron todas las etapas de la investigación administrativa y que el interesado tuvo la oportunidad de controvertir los actos

administrativos resultantes, dado que dicho proceso culminó con la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración presentado por el demandante.

Arguye que los actos administrativos enjuiciados fueron expedidos de acuerdo con las competencias y atribuciones propias de la DIAN, en cumplimiento de las etapas procedimentales y sustanciales, por tanto, los mismos gozan de legalidad no siendo procedente declarar su nulidad dentro del proceso de la referencia.

7.3.- Concepto del Ministerio Público.

No presentó concepto de fondo.

II.- CONSIDERACIONES

2.1. Competencia

Este Tribunal es competente para decidir el presente asunto en primera instancia, según lo previsto en el numeral 2º del artículo 152 de la Ley 1437 de 2011.

2.2. Problema jurídico:

Conforme lo narrado anteriormente, debe el Tribunal resolver el siguiente problema jurídico, que tiene dos componentes:

¿Hay lugar a declarar la nulidad de las Resoluciones números 0669-1302 del 27 de junio de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN, por medio de la cual se impuso una sanción de \$335.046.936.00 a la Agencia de Aduanas Global Custom Operator S.A.S. Nivel 2, y No. 008203 del 25 de octubre de 2016, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración en contra de la resolución anterior, conforme a los cargos de ilegalidad expuestos en la demanda, y teniéndose en cuenta que la DIAN se opone a las pretensiones de la demanda?

¿En el evento en que se declaren nulos los actos acusados, deberá el Tribunal decidir si hay lugar a ordenar el restablecimiento del derecho pedido en la demanda?

2.3. Tesis que resuelven el problema jurídico

2.3.1. Parte actora

La parte actora afirma que las pretensiones de la demanda están llamadas a prosperar, toda vez que la DIAN al expedir los actos demandados incurrió en una de las causales de nulidad establecidas en el artículo 137 del CPACA, específicamente, en la de falsa motivación, dado que interpretó equivocadamente las normas que regulan el régimen sancionatorio aplicable al caso concreto.

Menciona que la ley 1609 de 2013 en su artículo 4, parágrafo 4, establece la aplicación oficiosa de las normas más favorables al interesado. Igualmente, que los decretos reglamentarios del régimen aduanero consagran como regla primordial la aplicación de sus normas una vez expedido, sin que permita el aplazamiento de su entrada en vigor.

Sostiene también que los actos cuestionados fueron expedidos con violación al debido proceso, ya que la conducta imputada a la empresa de Adunas Global Operator S.A.S. Nivel 2 no es sancionable, pues el nuevo régimen no tipifica una sanción por la conducta de “hacer incurrir”.

2.3.2. Parte accionada

Se opone a las pretensiones de la demanda, al considerar que la normatividad aplicada a la investigación administrativa aduanera inmersa en el expediente AA-2015-2016-01777 se encuentra vigente y, por tanto, su defendida no incurrió en la indebida aplicación y violación del principio de legalidad. Que tampoco se configura la causal de falsa motivación, pues los actos administrativos fueron expedidos dentro sus competencias y atribuciones conforme al ordenamiento jurídico pertinente.

Asegura que, en el proceso sancionatorio adelantado en contra de la parte demandante, se surtieron todas las etapas correspondientes y que, durante las mismas, se dio la oportunidad al interesado de controvertir y aportar pruebas, garantizándose de tal forma el debido proceso y el derecho de defensa, sin que ello implicara a una violación a las normas constitucionales o legales alegadas en la demanda.

Resalta que la Agencia de Adunas Global Operator S.A.S. Nivel 2 actuó como declarante autorizado del importador IPORTMED S.A.S. en la declaración de importación con autoadhesivo No. 13198013145897 del 15 de septiembre de 2015 y, por tanto, es el llamado a responder por la exactitud y veracidad de la información que se consigne en dichas declaraciones.

2.3.3. Ministerio Público

El señor Procurador no presentó concepto de fondo.

2.3.4. Tesis y Decisión del Tribunal.

Esta Corporación considera, teniendo en cuenta la posición jurídica de las partes, el acervo probatorio recaudado y el ordenamiento jurídico pertinente, que en el presente asunto debe accederse a declarar la nulidad las Resoluciones No. 0699-1302 del 27 de junio de 2016, mediante la cual la DIAN impone sanción pecuniaria a la parte actora por la suma de \$335.046.936 y No. 08203 del 25 de octubre de la misma anualidad, que resuelve el recurso de reconsideración en contra del acto administrativo sancionatorio, decidiendo confirmar el mismo.

Lo anterior en razón a que la parte actora logró desvirtuar la presunción de legalidad que ampara a los actos administrativos acusados, puesto que con su expedición se vulneró por falta de aplicación lo previsto en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, y se desconoció la aplicación del principio de favorabilidad previsto en el artículo 4º de la Ley 1609 de 2013.

Además de lo anterior, los actos acusados quedaron viciados de nulidad por aplicación indebida de lo reglado en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, ya que este precepto no se encontraba vigente para la fecha de firmeza del acto que impuso la sanción de multa a la sociedad ahora demandante.

2.4.- La decisión que se toma por el Tribunal se funda en los siguientes argumentos.

1. De la presunción de legalidad de los actos administrativos y de las causales de anulación de estos.

Importa recordar que, conforme lo señalado en el ordenamiento jurídico, los actos administrativos gozan de los siguientes atributos: (i) La presunción de legalidad, por la cual se presume que el acto fue expedido conforme al ordenamiento jurídico vigente, correspondiéndole al interesado desvirtuar dicha presunción, y (ii) La ejecutoriedad, en virtud de la cual una vez en firme los actos administrativos son obligatorios y se cumplen directamente por la Administración, salvo que sean suspendidos o anulados por la jurisdicción contencioso administrativa, o por el juez constitucional dentro de una acción de tutela, como ocurrió en el presente caso.

En el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA) se consagran las causales de nulidad de los actos administrativos, a saber: 1º.- infracción de las normas en que debería fundarse, denominada como violación de normas superiores. 2º.- Falta de competencia del funcionario que expide el acto. 3º.-. Expedición Irregular. 4º.- Con desconocimiento del derecho de audiencias y de defensa. 5º. Falsa Motivación y 6º. Desviación de Poder.

Estas causales son las mismas establecidas anteriormente en el artículo 84 del derogado Código Contencioso Administrativo (C.C.A.).

Es totalmente claro que conforme a dicho ordenamiento legal, le corresponde al interesado en obtener la declaratoria de nulidad de un acto administrativo, la carga de probar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo la existencia de alguna de las citadas causales de anulación, indicando en la demanda cuales fueron las normas superiores violadas y explicando el respectivo concepto de violación, tal como se regula en el numeral 4 del art. 162 del CPACA, norma que resulta similar a la prevista en el art. 137, numeral 4 del C.C.A.,

En el evento en que se plantee la causal de desviación de poder, deberá el accionante probar que la intención del autor del acto se alejó del ordenamiento jurídico para buscar un interés personal, caprichoso o subjetivo. Y cuando se trate de la causal de falsa motivación, deberá probar el actor que los hechos expuestos en el acto administrativo como causa de este, no corresponden con la realidad.

Es de recordar que así se prevé en el inciso final del artículo 103 del CPACA, cuando se señala que quien acuda ante esta jurisdicción está en la obligación de cumplir con las cargas procesales y probatorias previstas en dicho código.

Las causales de anulación deben haberse presentado antes de la expedición del acto o coetáneamente con su expedición, y solo así podría desvirtuarse la presunción de legalidad que cobija a los actos administrativos.

2.- Actos demandados en el presente asunto:

La parte actora solicita al Tribunal se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

a.-) .- Resolución No. 0699-1302 del 27 de junio de 2016, expedida por el Jefe de Gestión y Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual decidió sancionar a la Agencia de Aduanas Global Operator Custom S.A.S Nivel 2, al pago de una multa equivalente a \$335.046.936.00 por incurrir en la infracción contenida en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2688 de 1999.

Copia de dicho Acto obra de folio 49 a 52, aportado por la parte actora con la demanda.

b.-) La Resolución No. 008203 del 25 de octubre de 2016, que resuelve el recurso de reconsideración en contra de la Resolución 0699-1302, suscrita por la Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de la DIAN.

Copia de dicho Acto obra a folios 43 y 47, aportado por la parte actora con la demanda.

3.- En el presente caso hay lugar a declarar la nulidad de los actos demandados, puesto que con su expedición se vulneró por falta de aplicación lo previsto en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, y se desconoció la aplicación del principio de favorabilidad previsto en el artículo 4º de la Ley 1609 de 2013. Además de lo anterior, los actos quedaron viciados de nulidad al expedirse con fundamento en una norma no vigente, como lo era el artículo 486 del Decreto 2685 de 1999.

Tal como se precisó en el acápite de Antecedentes, la parte actora demanda la declaratoria de nulidad de los actos proferidos por la DIAN, por medio de los cuales se le impuso una sanción pecuniaria consistente en una multa equivalente a la suma de \$335. 046.936.00, por haber hecho incurrir al importador en una infracción administrativa que dio lugar al decomiso de las mercancías.

La parte demandante considera que los actos acusados están viciados de nulidad por haberse expedido con (i) falsa motivación por interpretación y aplicación errónea de las normas referidas en la demanda, (ii) vulneración del derecho al debido proceso y (iii) omisión en aplicación del principio de favorabilidad.

Precisa que se presentó la causal de falsa motivación ya que la DIAN al expedir los actos acusados aplicó equívocamente la norma al caso concreto, en razón a que el fundamento normativo de la sanción, esto es, el artículo 486, numeral 2.1., del Decreto 2685 de 1999, no se encontraba vigente, por lo que había sido subrogado con la expedición del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, por el cual se establece la nueva regulación aduanera. Que la DIAN omitió aplicar el principio de favorabilidad ya que en el artículo 538 del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016 no se consagró la conducta que la DIAN tuvo como causa suficiente para imponer la sanción a la Agencia de Aduanas ahora demandante.

La DIAN se ha opuesto a las pretensiones por estimar, concretamente, que los actos fueron proferidos ajustados a derecho y que el artículo 538 del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016 no se encontraba vigente para la fecha de la imposición de la sanción, ya que requería de reglamentación por parte de dicha entidad.

A efectos de la decisión que se toma por esta Instancia, se hace necesario verificar cuáles son los hechos relevantes que se encuentran probados en el presente asunto.

3.1.- Hechos relevantes probados

1º.- La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Buenaventura, decidió declarar en decomiso una mercancía por valor de \$1.675.234.678.00, al importador IMPORTMED S.A.S., cuyas declaraciones fueron presentadas por la sociedad ahora demandante Agencia de Aduanas Global Customs Operator SAS.

Este hecho se acredita con la copia de la Resolución No. 1191 del 06 de noviembre de 2015. vista a folios 60 al 62, aportada por la parte actora con la demanda.

Igualmente, obra copia de dicho acto en el expediente administrativo radicado 01777 que fue remitido al proceso por la parte accionada y que conforma el cuaderno de pruebas No. 01.

2º.- La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, profirió el requerimiento especial aduanero 00093 del 29 de abril de 2016, mediante el cual propuso a la División de Gestión de Liquidación de esa misma Seccional, que impusiera a la Agencia de Aduanas Global Customs la sanción establecida en el numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999, esto es, una multa por valor de \$335.049.936.00.

Este hecho se acredita con la copia del requerimiento especial aduanero 00093, vista a folios 53 al 59, aportada por la parte actora con la demanda.

Igualmente, obra copia de dicho acto en el expediente administrativo radicado 01777 que fue remitido al proceso por la parte accionada y que conforma el cuaderno de pruebas No. 01.

4º.- El día 27 de junio de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta expidió la Resolución No. 1302 por medio de la cual impuso a la Agencia de Aduanas Global Customs, la sanción establecida en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, esto es, una multa por valor de \$335.049.936.00, por hacer incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior, en infracciones administrativas aduaneras.

Este hecho se acredita con la copia la Resolución No. 1302, vista a folios 49 al 52, aportada por la parte actora con la demanda.

Igualmente, obra copia de dicho acto en el expediente administrativo radicado 01777 que fue remitido al proceso por la parte accionada y que conforma el cuaderno de pruebas No. 01.

5º.- El día 18 de julio de 2016, la parte actora presentó el recurso de reconsideración en contra de la sanción establecida a la parte demandante, en la citada Resolución No. 1302.

Este hecho se acredita con la copia del recurso de reconsideración que obra del folio 85 a 90 del expediente administrativo radicado 01777, que fue remitido al proceso por la parte accionada y que conforma el cuaderno de pruebas No. 01.

6º.- El día 25 de octubre de 2016, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del Nivel Central, con sede en Bogotá D.C. profirió la Resolución No. 008203, mediante la cual se confirmó el acto que impuso la sanción de multa a la parte actora.

Este hecho se acredita con la copia la Resolución No. 008203, vista a folios 44 al 47, aportada por la parte actora con la demanda.

Igualmente, obra copia de dicho acto en el expediente administrativo radicado 01777 que fue remitido al proceso por la parte accionada y que conforma el cuaderno de pruebas No. 01.

7º.- El expediente administrativo radicado 01777 conta de 195 folios, tal como fue certificado por la DIAN, mediante el oficio del 6 de septiembre de 2018, suscrito por la Jefe de División Gestión Jurídica de la DIAN, obrante al folio 161.

8º.- La DIAN ha reglamentado el Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, mediante las resoluciones 41 del 11 de mayo, 42 del 13 de mayo, 64 del 28 de septiembre y 72 del 29 de noviembre, todas de 2016.

Este hecho se acredita con la copia de las citadas resoluciones que obran del folio 123 al 156 del expediente, y del 165 al 181.

9º.- La DIAN ha proferido conceptos interpretativos sobre la fecha de vigencia del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016.

Este hecho se acredita con los conceptos que obran a folios 162 y 163 del Expediente.

4.- Decisión del presente caso.

Con base en el ordenamiento jurídico citado y en los hechos relevantes antes destacados, la Sala a concluido que la parte demandante logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados, ya que efectivamente los mismos se expidieron con vulneración de las normas superiores citadas en la demanda, tal como pasa a verificarse al resolverse los cargos de ilegalidad expuestos en la demanda.

Primer Cargo: Falsa motivación de los actos administrativos demandados, debido a que la DIAN valoró erradamente la aplicación de la norma al caso concreto, incurriendo de tal modo en un error de hecho y de derecho.

Inicialmente, cabe recordar que la jurisprudencia administrativa en forma pacífica ha considerado desde antaño que la causal de anulación conocida como de falsa motivación se presenta cuando la Administración consigna en los motivos de los mismos hechos o apreciaciones que resultan contrarios a la realidad.

Al efecto, basta con traer a colación lo dicho por la Sección Cuarta del H. Consejo de Estado², en providencia del 26 de julio de 2017:

"La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.

Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que: inspiraron la producción de los mismos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forme del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en

² Sección Cuarta del H. Consejo de Estado, Sentencia del veintiséis (26) de julio de dos mil diecisiete (2017), Radicación número: 11001-03-27-000-2018 00006-00 (22326), C.P MILTON CHAVES GARCÍA

vicio de expedición irregular y, por ende, so configura la nulidad del acto administrativo.

En efecto, la expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción".

Ahora bien, la parte actora ha planteado en la demanda que la DIAN valoró erradamente la aplicación de la norma al caso concreto, incurriendo de tal modo en un error de hecho y de derecho, en cuanto le dio aplicación al numeral 2.6. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999 siendo esta norma inaplicable para imponer la sanción a la sociedad actora, y por el contrario omitió aplicar el principio de favorabilidad en virtud del cual la norma a aplicar era el artículo 538 del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016.

Explica, entonces, que la DIAN omitió darle aplicación al principio de favorabilidad previsto en el artículo 4 de la Ley 1609 de 2013, en virtud del cual la norma aplicar era el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, el cual no trae como causal de infracción administrativa el hacer incurrir al importador en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la imposición de sanciones, como el decomiso de las mercancías, que fue precisamente la situación que la DIAN tuvo en cuenta para imponer la sanción a la sociedad ahora demandante.

Debe recordarse que en el presente caso la DIAN profirió la Resolución No. 1302 el 27 de junio de 2016, decidiendo imponer a la sociedad Agencia de Aduanas Global Customs Operator SAS, con una multa equivalente a \$335.046.936.00, por incurrir en la infracción consagrada en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, por haber hecho incurrir a su mandante (IMPORTMED SAS) en infracciones administrativas aduaneras, como lo fue el decomiso de las mercancías importadas.

Contra dicha Resolución la sociedad interpuso el recurso de reconsideración, el cual fue resuelto desfavorablemente mediante la Resolución No. 08203 del 25 de octubre de 2016.

En este punto es importante resaltar que mucho antes de la expedición de la Resolución No. 1302 el 27 de junio de 2016, el Gobierno Nacional había proferido el Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, mediante el cual se expidió la nueva regulación aduanera del país.

Efectivamente, tal como lo plantea la parte actora, en el artículo 538³ se consagran las infracciones de las agencias de aduanas, que dan lugar a la

³ **Artículo 538. Infracciones de las agencias de aduana.** Sin perjuicio de la responsabilidad derivada de otra calidad de operador de comercio exterior que se le hubiere otorgado, al agente de aduanas que incurra en una de las siguientes infracciones se le impondrá la sanción que en cada caso se indica:

1. Permitir que terceros no autorizados o no vinculados con la agencia de aduanas actúen como agentes de aduanas o auxiliares. La sanción a imponer será de multa equivalente a cuatrocientas (400 UVT) Unidades de Valor Tributario.
2. No cancelar, o no hacerlo oportunamente, los derechos e impuestos, multas o valor del rescate, no obstante haber recibido el dinero para ello. La sanción a imponer será de multa equivalente al doscientos por ciento (200%) de los derechos, impuestos y/o sanciones no pagados o no cancelados oportunamente"

3. Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en la declaración aduanera, no obstante haber recibido la información correcta y completa por parte del declarante, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los derechos e impuestos a la importación, o a la violación de una restricción legal o administrativa. La sanción a imponer será de multa equivalente trescientas Unidades de Valor Tributario (300 UVT).
4. No adelantar las actuaciones a su cargo para impedir el abandono y/o decomiso de las mercancías. La sanción a imponer será de multa equivalente a doscientas Unidades de Valor Tributario (200 UVT).
5. Realizar labores de consolidación o desconsolidación de carga, transporte de carga o depósito de mercancías, salvo las excepciones previstas en este decreto. La sanción será de multa equivalente trescientas Unidades de Valor Tributario (300 UVT).
6. Incurrir en inexactitudes en la declaración de valor, que impidan la correcta aplicación de la técnica de la valoración aduanera, en el evento en que asuma la responsabilidad de su firma y diligenciamiento. La sanción a imponer será de multa equivalente cincuenta Unidades de Valor Tributario (50 UVT).
7. Determinar una base gravable inferior al valor en aduana que corresponda, cuando elabore y firme la declaración de valor. La sanción a imponer será de multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la diferencia que resulte entre el valor declarado como base gravable para las mercancías importadas y el valor en aduana que corresponda de conformidad con las normas aplicables.
8. *Cuando en control posterior se establezca que no se contó, al momento de la presentación y aceptación de la declaración aduanera de importación, con los documentos soporte requeridos respecto de las mercancías que obtuvieron levante automático, o que tales documentos no se encontraban vigentes, o no fueron expedidos por la autoridad correspondiente. La sanción será de multa equivalente a trescientas unidades de valor tributario (300 UVT)*
9. Prestar sus servicios o desarrollar actividades de operador de comercio exterior con personas inexistentes. La sanción a imponer será de cancelación.
10. No informar la desvinculación o retiro de sus agentes de aduana o auxiliares, conforme lo establecido en el presente decreto. La sanción a imponer será de multa equivalente a doscientas Unidades de Valor Tributario (200 UVT).
11. No eliminar de la razón o denominación social la expresión “agencia de aduanas”, dentro del mes siguiente a la fecha de firmeza de la resolución por medio de la cual se cancela la autorización o se deja sin efecto la misma. La sanción a imponer será de multa equivalente a doscientas Unidades de Valor Tributario (200 UVT).
12. No conservar durante el término establecido los documentos que conforme a este Decreto deben permanecer en su poder. La sanción será de multa equivalente a doscientas Unidades de Valor Tributario (200 UVT).
13. *No presentar la declaración anticipada en las condiciones y términos previstos en este decreto, cuando ello fuere obligatorio. La sanción a imponer será de multa equivalente a trescientas unidades de valor tributario (300 UVT), que deberá liquidarse en la declaración de importación correspondiente. No habrá lugar a la sanción cuando el transportador anticipa su llegada, sin informar sobre tal circunstancia”*
14. No presentar la declaración del régimen de importación por redes, ductos o tuberías, dentro del término establecido en el presente decreto, o no cancelar en la oportunidad y forma prevista en el presente decreto los derechos e impuestos a la importación o sanciones a que hubiere lugar. La sanción a imponer será de multa equivalente a cincuenta (50 UVT) Unidades de Valor Tributario, por cada día de retraso, sin que supere las mil (1.000 UVT) Unidades de Valor Tributario.
15. No presentar la declaración del valor o presentar una que no corresponda a la mercancía declarada o a la declaración aduanera de importación de que se trate, cuando haya lugar a ella y hubiere sido autorizado expresamente para ello por el declarante. La sanción será de multa equivalente a cien Unidades de Valor Tributario (100 UVT).
16. *No gestionar el traslado al depósito aduanero de las mercancías sometidas al régimen de depósito. La sanción a imponer será del setenta por ciento (70%) del valor FOB de la mercancía. Si no fuere posible establecer dicho valor, la multa equivaldrá a quinientas*

imposición de sanciones, y dentro de las mismas no está prevista la infracción que se regulaba en el numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999: *“2.6 Hacer incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior que utilice sus servicios, en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la imposición de sanciones, el decomiso de las mercancías o la liquidación de mayores tributos aduaneros”*.

Ahora bien, mediante la ley 1609 del 2 de enero de 2013, se dictaron normas generales a las cuales debía sujetarse el Gobierno para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas. En el artículo 4 se señala que los decretos que expida el Gobierno Nacional para desarrollar la Ley Marco de Aduanas, deberán sujetarse a los principios constitucionales y a los previstos en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y demás normas que lo modifiquen o sustituyan, incluyéndose dentro de ellos el principio de favorabilidad.

Importa resaltar que en el párrafo 4º se establece que las autoridades aduaneras deberán de oficio aplicar las normas que favorezcan al interesado, aun cuando no haya sido solicitada o alegada.

“PARÁGRAFO 4o. *Para efectos del Principio de Favorabilidad la Autoridad Aduanera en el proceso sancionatorio y de decomiso de mercancías, aplicará oficiosamente las normas que favorezcan al interesado aun cuando no haya sido solicitada o alegada. Se exceptiona de este tratamiento lo relativo a los aranceles y tributos aduaneros.”*

Por su parte en el artículo 2º del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016 se reitera la norma citada, al consagrarse los principios generales aplicables por las autoridades aduaneras, insertándose el principio de favorabilidad en los siguientes términos:

“Principios generales. *Sin perjuicio de los principios constitucionales y los previstos en el artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, de la Ley 1609 de 2013 y del Código General del Proceso, las disposiciones contenidas en este decreto se aplicarán e interpretarán teniendo en cuenta los siguientes:*

a) Principio de eficiencia. *En las actuaciones administrativas relativas a la función aduanera siempre prevalecerá el servicio ágil y oportuno para facilitar y dinamizar el comercio exterior, sin perjuicio de que la autoridad aduanera ejerza su control;*

b) Principio de favorabilidad. *Si antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción o el decomiso entra a regir una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera la aplicará oficiosamente. Si la nueva norma es desfavorable al interesado, será la norma anterior la aplicable a todas las infracciones que se cometieron durante su vigencia.”*

unidades de valor tributario (500 UVT). Cuando la entrega de la mercancía sea extemporánea la sanción será del veinte por ciento (20%) del valor antes previsto. Por extemporaneidad se entiende la que no supere los tres (3) días siguientes al vencimiento del término previsto en el artículo 382 de este decreto”.

17. Incumplir con las obligaciones previstas en el párrafo transitorio del artículo 669 del presente decreto. La sanción a imponer será de multa equivalente a doscientas Unidades de Valor Tributario (200 UVT);
18. No firmar la declaración de exportación dentro del término previsto en el presente decreto. La sanción será de multa equivalente a doscientas Unidades de Valor Tributario (200 UVT).

En estas circunstancias la Sala encuentra acertada la tesis de la parte accionante, por cuanto efectivamente, la DIAN al expedir los actos demandados omitió dar aplicación al principio de favorabilidad en virtud del cual al momento de imponer la sanción a la sociedad actora debió haber verificado que en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, no se consagraba la infracción administrativa que dio lugar a la multa impuesta.

Esta violación de las normas referidas, por falta de aplicación, constituye una causal de anulación de los actos acusados, sin que sea óbice para ello que la parte actora lo haya planteado como una falsa motivación, puesto que evidentemente se trató fue de una vulneración de las normas superiores por falta de aplicación.

Ahora bien, la DIAN ha sostenido en el proceso como argumento central de la defensa, que la normatividad aplicada a la investigación administrativa aduanera inmersa en el expediente AA-2015-2016-01777, esto es, el artículo 486, numeral 2.6 del Decreto 2685 de 1999, se encontraba vigente y, por tanto, su defendida no incurrió en la indebida aplicación y violación del principio de legalidad. Además, por cuanto para la fecha de imposición de la sanción no se encontraba vigente el artículo 583 del Decreto 390 de 2016, ya que requería de reglamentación por parte de la DIAN, conforme lo previsto en el artículo 674 del mismo Decreto 390.

A este respecto, la Sala considera que, aun cuando fuera totalmente cierto que para la fecha en que quedó en firme la sanción, esto es, el 25 de octubre de 2016, todavía se encontraba vigente el artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, y específicamente el numeral 2.6., igualmente se presenta la causal de vulneración de las normas citadas por falta de aplicación, por cuanto para esa fecha también estaba vigente el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, y ante la existencia de dos normas vigentes el deber de la autoridad aduanera era darle aplicación a la norma más favorable para el contribuyente, tal como se previó en el artículo 4 de la ley 1609 de 2013 y en el artículo 2º del Decreto 390 de 2016.

Sin perjuicio de lo anterior, la Sala estima que el artículo 538 del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, sí estaba plenamente vigente para el momento de la imposición de la sanción, -27 de junio de 2016-, y a fortiori para el día de la firmeza de la misma, esto es, para el 25 de octubre de 2016, cuando fue resuelto el recurso de reconsideración por parte la Oficina Jurídica de la Seccional Bogotá de la DIAN.

Ello es así por cuanto, pese a que en el numeral 2 del art. 674⁴ del Decreto 390 se condicionó la vigencia de varias normas a que fueran reglamentadas por la DIAN,

⁴ **Artículo 674. Aplicación escalonada.** La vigencia del presente decreto iniciará quince (15) días comunes después de su publicación, conforme a las siguientes reglas:

1. En la misma fecha en que entre en vigencia, entrarán a regir los artículos 1 a 4; 7; 9 a 34; numeral 2.1. del artículo 35; 36 a 41; 43, 44; 111 a 113; 155 a 166; 486 a 503; 505 a 510; 550 a 561; 611 a 673.
2. Los demás artículos entrarán a regir una vez sean reglamentados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo cual tendrá un término de ciento ochenta (180) días siguientes a la publicación del presente decreto. No obstante, la entidad podrá señalar que reglamentación actual se mantiene vigente, en la medida en que no contraría las nuevas disposiciones contenidas en este decreto.
3. Los artículos del presente decreto que no han entrado a regir de conformidad con las reglas establecidas en los numerales 1 y 2 de este artículo, regirán a partir del día hábil siguiente a aquel en que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ponga en funcionamiento integralmente un nuevo modelo de

entre ellas el artículo 538, tal condicionamiento normativo resulta contrario al principio de legalidad aplicable en materia sancionatoria, por cuanto no es posible diferir la vigencia de una norma que hace parte del régimen sancionatorio, a la actuación de la autoridad administrativa encargada de aplicarlo consistente en la reglamentación.

La vigencia de las conductas de las agencias aduaneras que serán objeto de sanción administrativa, es de reserva de ley y excepcionalmente del Gobierno Nacional, empero, ello no puede ser asignado a la autoridad administrativa encargada de imponer las sanciones administrativas.

Empero y aun que se aceptara la legalidad de la anotada situación, se tiene que en el presente proceso se recaudó como prueba la copia de las Resoluciones proferidas por la DIAN mediante las cuales reglamentó el Decreto 390 del 7 de marzo de 2016, esto es, las resoluciones 41 del 11 de mayo, 42 del 13 de mayo, 64 del 28 de septiembre y 72 del 29 de noviembre, todas de 2016.

Al revisarse el texto de tales resoluciones se observa que en ninguna de ellas se reglamentó el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, por lo cual mal podría concluirse que dicho artículo nunca entró en vigor ante la omisión de la DIAN en su reglamentación. Desde luego que el tema previsto en el artículo 538 del Decreto 390 no era objeto de reglamentación por parte de la DIAN para que pudiera entrar a regir, por lo cual la vigencia de este se dio pasados los 15 días siguientes a la publicación del Decreto 390 del 7 de marzo de 2016.

Por lo anterior, es palmario que para la fecha de expedición de la sanción de multa a la sociedad actora (27 de junio de 2016), el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 se encontraba vigente y debió aplicarse de oficio por la DIAN, como un desarrollo del deber de aplicación del principio de favorabilidad.

Amén de lo anterior, y contando aún los 180 días comunes que tenía la DIAN para reglamentar el Decreto 390, dicho plazo se venció el 8 de septiembre de 2016, por lo cual para la fecha en que quedó en firme la sanción impuesta a la actora (25 de octubre de 2016), ya se encontraba vigente el artículo 538 y resultaba un deber para la autoridad aduanera que resolvió el recurso de reconsideración darle plena aplicación, por todo lo cual los actos acusados quedaron viciados de ilegalidad por imponer una sanción dejándose de aplicar la norma más favorable al actor que ya no consagra la falta como una infracción administrativa.

Además de la anterior situación, se tiene que tampoco es cierto el argumento expuesto por la DIAN, en el sentido que para el momento de la imposición de la sanción el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 se encontraba vigente.

En efecto, la Sala encuentra que para la fecha de la imposición de la sanción tampoco se encontraba vigente el artículo 485 del Decreto 2685 de 1999. Ello es

sistematización informático electrónico aduanero, desarrollado e implementado en los términos previstos por el parágrafo de este artículo.

Parágrafo. Para los efectos previstos en el numeral 3 de este artículo, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá desarrollar, implementar y poner en funcionamiento, a más tardar el treinta (30) de noviembre de 2019, el nuevo modelo de sistematización informático electrónico aduanero con el que se garantice la prestación de un servicio informático ágil, robusto y confiable que soporte cabalmente la operación aduanera.

así conforme lo previsto en el artículo 675⁵ del Decreto 390 de 2016, señala que continúan vigentes unos artículos del Decreto número 2685 de 1999, con sus modificaciones y adiciones, sin que expresamente se haya incluido el artículo 485.

De tal suerte que, para la fecha de imposición de la sanción por parte de la DIAN, se dio aplicación al numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 que no se encontraba vigente para el día 27 de junio de 2106, lo cual también torna en ilegal los actos acusados por aplicación de una norma no vigente.

Como corolario de lo expuesto, la Sala concluye que en el presente asunto se encuentra desvirtuada la presunción de legalidad de las Resoluciones demandadas, por lo cual procede declarar su nulidad, sin que sea necesario entrar a estudiar los otros cargos de ilegalidad expuestos por la parte actora en el concepto de violación, los cuales, en esencia, coinciden con el argumento central de ilegalidad que la Sala encuentra acreditado.

Ahora bien, la parte actora solicitó como restablecimiento de derecho, en la medida en que se accediera a anularse los actos administrativo, lo siguiente:

1º.- Suspende toda actuación administrativa derivada de este proceso.

2º.- Se restituyan las sumas indebidamente cobradas, a valor presente, junto con sus respectivos intereses moratorios a la misma tasa de mora que cobra la DIAN, adicionando el lucro cesante respectivo.

⁵ **Artículo 675. Vigencias.** Continúan vigentes las siguientes disposiciones: artículo 7º del Decreto número 1538 de 1986; Decretos números 1742 y 2148 de 1991; Decreto número 379 de 1993; artículos 2, 5, 6 y 7 del Decreto número 1572 de 1993; Decreto número 3568 de 2011; y Decretos números 1567, 1894 y 2025 de 2015.

Igualmente, continúan vigentes los siguientes artículos del Decreto número 2685 de 1999, con sus modificaciones y adiciones:

1. Para los Altex y los UAP, por el término de cuatro (4) años más, contados a partir de la vigencia de este Decreto: en lo que fuere pertinente, los numerales 1 y 2 del artículo 11; artículo 28, con la modificación efectuada por el artículo 1º del Decreto número 3555 de 2008; artículos 31 y 32; artículo 33, con la adición efectuada por el artículo 3º del Decreto número 4434 de 2004; artículo 34, con las modificaciones efectuadas por el artículo 3º del Decreto número 4136 de 2004 y el artículo 3 del Decreto número 2557 de 2007; artículo 35; parágrafo 2º del artículo 37, con la modificación efectuada por el artículo 8º del Decreto número 1232 de 2001; artículos 38, 39 y 40; artículo 55, con la modificación efectuada por el artículo 10 del Decreto número 1232 de 2001; artículo 71, literales: b) último inciso, e), f) y g) inciso 2º; artículo 184; artículo 184-1, con la modificación efectuada por el artículo 19 del Decreto número 2557 de 2007; artículos 185 a 187; artículo 188, con las modificaciones efectuadas por el artículo 20 del Decreto número 2557 de 2007 y, último inciso del artículo 354.
2. *Mientras entra a regir la nueva regulación sobre zonas francas, sistemas especiales de importación - exportación, sociedades de comercialización internacional y zonas especiales económicas de exportación, continúan vigentes los siguientes artículos del Decreto 2685 de 1999, con sus modificaciones y adiciones: artículos 40-1 al 40-10; 168 al 183; 392-4; 393; 394 a 408; literales a) a l), n, w, y, z, dd, del artículo 409; literales a, b, c, d, f, g, h, i, k, l, m, n, o, p, q, t del artículo 409-1; 409-2; 409-3; 410; numerales 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.13, 1.15, los incisos 1 y 2 del numeral 1; numerales 2, 3 y parágrafo del artículo 488; numerales 1.1, 1.2, 1.3 inciso final del numeral 1, 2.2 al 2.5 y 3 del artículo 489 y el artículo 489-1. También continúan vigentes las definiciones contenidas en el artículo 1º del Decreto 380 de 2012 mientras entra a regir una nueva regulación sobre Sociedades de Comercialización Internacional.*
3. Los que regulan los programas especiales de exportación (PEX), contenidos en los artículos 329 al 334-1 del Decreto número 2685 de 1999, con sus respectivas modificaciones.

3º.- Que se condene en costas a la entidad demandada, debido a su temeridad de no accederse a conciliar prejudicialmente.

En este sentido la Sala recuerda que, tal como se tiene establecido en el ordenamiento jurídico, la anulación de los actos administrativos particulares, conlleva la supresión de los efectos jurídicos que producían ex tunc, es decir, desde la fecha de su expedición.

Por lo tanto, las actuaciones administrativas iniciadas por la autoridad para el cumplimiento de sus efectos, quedan sin fundamento jurídico alguno por disposición normativa.

Como consecuencia de ello resulta procedente ordenar a la DIAN que proceda a hacer devolución a la parte actora de las sumas de dinero, debidamente indexadas, que la parte actora haya cancelado con ocasión de los actos administrativos que ahora se anulan por esta jurisdicción.

En cuanto a la solicitud de condena en costas a la entidad vencida, la Sala no encuentra procedente acceder a ello, dado que conforme a reciente jurisprudencia del Consejo de Estado, la regla establecida en el artículo 188 del CPACA, no puede entenderse en el sentido que las costas se aplican de manera objetiva a la parte vencida, sino que debe valorarse la actuación de la misma en términos de haberse actuado con temeridad o mala fe, y además de conformidad con el numeral 8 del artículo 365 del CGP, sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el presente caso la Sala no encuentra que se den los presupuestos anteriormente advertidos por la conducta procesal expuesta por la DIAN en el presente proceso, ya que se tiene que en ejercicio del derecho de defensa actuó en el proceso sosteniendo criterios jurídicos razonables en defensa de los actos demandados, sin que pueda predicarse una actuación temeraria o de mala fe.

El hecho de que en sede prejudicial la entidad haya decidido no conciliar, es una conducta que está prevista dentro del ordenamiento legal que regula la figura de la conciliación prejudicial, y la misma no es causal válida para la imposición de costas como quiera que estas proceden es por la conducta temeraria mostrada dentro del trámite del proceso judicial respectivo.

Por todo lo anterior, no hay lugar a la imposición de costas a la parte vencida.

En mérito de lo expuesto, la Sala de Decisión Oral No. 004 del Tribunal Administrativo de Norte de Santander, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

RESUELVE:

PRIMERO: Declárese la nulidad de los siguientes actos administrativos: a.-) Resolución No. **0669-1302 del 27 de junio de 2016**, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta, mediante la cual decidió sancionar a la Agencia de Aduanas Global Operator Custom S.A.S Nivel 2, al pago de una multa equivalente a \$335.046.936.00. b.-) Resolución No. **008203 del 25 de octubre de 2016**, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas – DIAN, mediante la cual se confirmó la Resolución No. 0669-1302.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho ordénese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que proceda a hacer devolución a la Agencia de Aduanas Global Operator Custom S.A.S Nivel 2, de las sumas de dinero, debidamente indexadas, que dicha parte haya efectivamente cancelado en cumplimiento de los actos administrativos que se anulan en el anterior numeral.

TERCERO: Abstenerse de efectuar condena en costas a la parte vencida.

CUARTO: La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá darle cumplimiento a esta sentencia en los términos previstos en los artículos 192 y 195 del CPACA.

QUINTO: Ejecutoriada esta providencia, **archívese** el expediente, previas las anotaciones secretariales de rigor y **devuélvase a** la parte actora los valores consignados para gastos del proceso, excepto los ya causados.

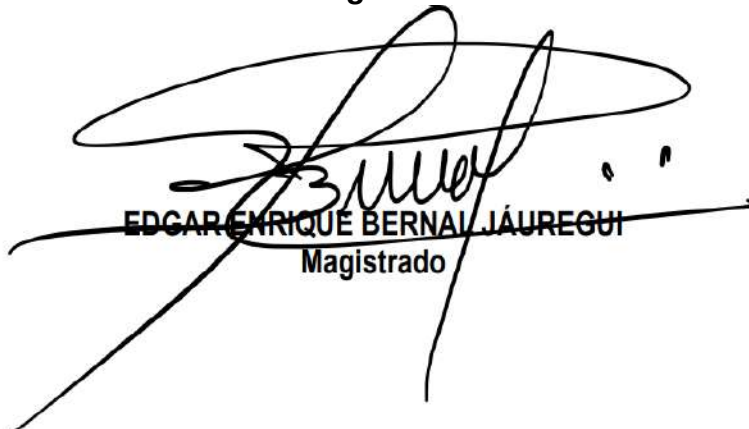
NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE
(Aprobada en Sala Virtual de Oralidad No. 04 de la fecha).



ROBIEL AMED VARGAS GONZÁLEZ
Magistrado



HERNANDO AYALA PEÑARANDA
Magistrado



EDGAR ENRIQUE BERNAL JAUREGUI
Magistrado