



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN PRIMERA
SUBSECCIÓN B**

SENTENCIA No. 2023-09-205 NYRD

Bogotá D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

RADICACIÓN: 250002341000 2020 00369 00
MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A NIVEL 1
DEMANDADO: DIAN -DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
TEMAS: SANCIÓN ADUANERA - DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN - LIQUIDACIÓN CAUSAL 2.6 ART. 622 EA
ASUNTO: SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

MAGISTRADO PONENTE: MOISÉS RODRIGO MAZABEL PINZÓN

Vista la constancia Secretarial que antecede, procede la Sala a pronunciarse de fondo sobre las pretensiones de la demanda, señalando previamente que se ha efectuado el control de legalidad y no se observa causal de nulidad que invalide lo actuado, así mismo que la decisión se adoptará teniendo en cuenta los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1.1. Resumen de la Demanda (Fl.1 a 106 Archivo 03 Expediente Digital).

La sociedad **AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A NIVEL 1**, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 138 de la ley 1437 de 2011, presentó demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, en contra de la U.A.E. **DIAN -DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS**, cuyas pretensiones consisten en:

“PRIMERA: Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, y por medio de la cual se impone a la sociedad **AGENCIA DE ADUANAS**

AGECOLDEX S.A. NIVEL 1, identificada con NIT. 800.254.610-5, sanción de multa que asciende a la suma de NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$977.548.400) por la infracción al numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 (modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008), suma esta equivalente al veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial de revisión, incluida la sanción, y que conlleva que se declare en dicho monto (\$977.548.400) la efectividad proporcional de la Póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. 01 DL005814 Certificados No. 01 DL010345 del 25 de mayo de 2018 y No. 01 DL010362 del 19 de junio de 2018, a favor de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y constituida por la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1 con NIT. 800.254.610-5, expedida por la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS CONFIANZA S.A., con Vigencia: desde el 07/09/2018 hasta el 07/09/2020, en caso de no producirse el pago dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su ejecutoria.

2. Resolución No. 0010203 del 26 de Diciembre del año 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, y mediante la cual se confirma la Resolución No. 1-03-201-241-640-004136 del 22 de Agosto de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá.

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

1. Que la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1, identificada con Nit. 800.254.610-5, no está obligada a pagar la suma de NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$977.548.400), valor de la sanción impuesta a la sociedad indicada de parte de la DIAN en los actos demandados.
2. Que en el evento que la U.A.E DIAN haya forzado coactivamente al pago de la suma señalada anteriormente, se le condene a devolverla debidamente indexada teniendo en cuenta el índice de precios al consumidor desde la fecha de pago y hasta su devolución.

TERCERA: Que se condene a la Entidad demandada a pagar las costas del proceso.

CUARTA: Que se me declare como apoderada de la actora.

QUINTA: Prevenir a la demandada para que dé estricto cumplimiento a la Sentencia conforme lo dispone el Art. 189 y s.s. de la Ley 1437 de 2011.”

Los hechos que fundamentan el libelo de la demanda son:

1. La sociedad ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., NIT. 860.002.134-8 (importador) identificada con NIT. 860.002.538-1 importó mercancías que fue amparada en declaraciones de importación iniciales distinguidas con los siguientes autoadhesivos (STICKER) y fechas:

STICKER	FECHA
07237350898352	2 DE JULIO DE 2016
09013021497800	7 DE JULIO DE 2016
09013021497825	7 DE JULIO DE 2016
23831018783206	8 DE JULIO DE 2016
23831018783213	8 DE JULIO DE 2016
09019111363714	8 DE JULIO DE 2016
07237261875520	11 DE JULIO DE 2016
06308030944248	11 DE JULIO DE 2016
06308030944223	11 DE JULIO DE 2016
06308011153402	11 DE JULIO DE 2016
06308011153411	11 DE JULIO DE 2016
06308030944255	11 DE JULIO DE 2016
06308011153387	11 DE JULIO DE 2016
01204103292620	12 DE JULIO DE 2016
07500290924714	12 DE JULIO DE 2016
23831018788531	13 DE JULIO DE 2016
23831018788450	13 DE JULIO DE 2016
23831018788371	13 DE JULIO DE 2016
23831018788443	13 DE JULIO DE 2016
23831018788547	13 DE JULIO DE 2016
23831018788475	13 DE JULIO DE 2016
23831018788468	13 DE JULIO DE 2016
23831018788389	13 DE JULIO DE 2016
01204103294548	14 DE JULIO DE 2016
23831018790499	14 DE JULIO DE 2016
01204103294530	14 DE JULIO DE 2016
23831018790507	14 DE JULIO DE 2016
23831018794255	18 DE JULIO DE 2016
23831018794248	18 DE JULIO DE 2016
23831018794262	18 DE JULIO DE 2016
23231055122870	22 DE JULIO DE 2016
07500290927045	22 DE JULIO DE 2016
02233010832361	22 DE JULIO DE 2016
07500290927038	22 DE JULIO DE 2016
09019111373654	26 DE JULIO DE 2016
23831018805334	26 DE JULIO DE 2016
23831018805635	26 DE JULIO DE 2016
23831018805667	26 DE JULIO DE 2016
23831018805642	26 DE JULIO DE 2016
09019111373307	26 DE JULIO DE 2016
23831018806389	27 DE JULIO DE 2016
23831018806396	27 DE JULIO DE 2016
09013011579086	28 DE JULIO DE 2016
06308030956951	28 DE JULIO DE 2016
09013011579079	28 DE JULIO DE 2016
06308030956983	28 DE JULIO DE 2016
09013011579008	28 DE JULIO DE 2016

09013011579061	28 DE JULIO DE 2016
06308030956969	28 DE JULIO DE 2016
06308030956976	28 DE JULIO DE 2016
06502020613568	28 DE JULIO DE 2016
06502020613575	28 DE JULIO DE 2016

En las anteriores declaraciones, actuó la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1, identificada con Nit. 800.254-610-5 como Agente de Aduanas (para la fecha de las importaciones Declarante Autorizado) del importador (mandante).

La mercancía importada fue declarada bajo la posición arancelaria 3004.902900, y correspondieron dichas declaraciones a productos tales como: GLUCERNA POLVO, ENSURE HMB, GLUCERNA 1.5 LCP, OSMOLITE, ENSURE POLVO y NEPRO BP, con una tarifa arancelaria del cero por ciento (0%) en razón del Certificado de Origen y tarifa de IVA del cero por ciento (0%) en razón del artículo 424 del Estatuto Tributario.

2. El 19 de junio del año 2019 la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá profirió Requerimiento Especial Aduanero No. 01-03-238-419-435-8-00729, donde propuso:

i) Al importador ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., NIT. 860.002.538-1, la propuesta de liquidación oficial de revisión por error en la clasificación arancelaria de la mercancía declarada la importación señaladas en el Requerimiento en cita, por valor de CUATRO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL PESOS COP (\$4.899.668.000), correspondiente a la diferencia de tributos aduaneros (en el Dec. 390/16 “derechos e impuestos a la importación”), sanción del numeral 2.2 del Artículo 482 del Estatuto Aduanero en concordancia con el inciso 2º del párrafo del citado artículo (multa correspondiente al 10% de la diferencia de los tributos aduaneros dejados de cancelar) e intereses de mora, y convocando a la aseguradora ante una eventual decisión de fondo que declare efectiva su garantía global suscrita a favor de la DIAN. En la propuesta de liquidación se indica tarifas arancelarias del diez por ciento (10%) y del quince por ciento (15%) y la tarifa del IVA del dieciséis por ciento (16%), e indicando subpartidas arancelarias 2106.90.90.00 y 2106.90.79.00.

ii) Al demandante, la infracción contemplada en el numeral 2.6 del Artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones, por considerar que hizo incurrir a su mandante (entiéndase ABBOTT) en errores, en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la imposición de mayores sanciones o la liquidación de mayores tributos aduaneros; por lo cual propone multa a AGECOLDEX correspondiente al veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial, incluida la sanción, la cual propuso a AGECOLDEX por valor de NOVECIENTOS SETENTA

Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL PESOS (\$979.934.000).

El Requerimiento Especial Aduanero le fue notificado al demandante por correo el 25 de junio del año 2019.

3. AGECOLDEX otorgó respuesta al requerimiento especial aduanero con Radicado No. 003E2019029723 del 27 de junio de 2019.
4. Se profiere Resolución No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, y por medio de la cual se impone a la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1, identificada con NIT. 800.254.610-5, sanción de multa que asciende a la suma de NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$977.548.400) por la infracción al numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 (modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008), suma esta equivalente al veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial de revisión, incluida la sanción, y que conlleva que se declarase en dicho monto (\$977.548.400) la efectividad proporcional de la Póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. 01 DL005814 Certificados No. 01 DL010345 del 25 de mayo de 2018 y No. 01 DL010362 del 19 de junio de 2018, a favor de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y constituida por la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1 con NIT. 800.254.610-5, expedida por la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS CONFIANZA S.A., con Vigencia: desde el 07/09/2018 hasta el 07/09/2020, en caso de no producirse el pago dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su ejecutoria.

El citado acto administrativo fue notificado a la demandante mediante correo el día 28 de agosto del año 2019.

5. Se interpuso recurso de reconsideración por parte de la sancionada con Radicación No. 000E2019030706 del 2019-09-05 contra la Resolución No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, y por medio de la cual se impone a la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1, identificada con NIT. 800.254.610-5, sanción de multa que asciende a la suma de NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$977.548.400) por la infracción al numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 (modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008).

6. Con la Resolución No. 0010203 del 26 de diciembre del año 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, y mediante la cual se confirma la Resolución No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá. La Resolución No. 0010203 del 26 de diciembre del año 2019 se notificó por correo el día 30 de diciembre del año 2019, tal como consta en el informe acto administrativo de la U.A.E DIAN, con lo cual la ejecutoria corresponde al día 31 de diciembre del año 2019 para el caso de AGECOLDEX, no obstante, se tiene de presente que el acto emanado de la División Jurídica fue notificado en diferentes fechas al resto de intervinientes en el proceso aduanero.

Como **normas violadas** señala que se desconocen los artículos 2, 29, 83, 209 y 228 de la Constitución Política, artículos 1 al 3 y 10 de la Ley 153 de 1887, artículo 4 y su parágrafo 4° de la Ley 1609 de 2014, artículos 10, 52 y 87 de Ley 1437 de 2011, artículos 228, 244 y 246 del Código General del Proceso, artículos 2158 y 2180 del Código Civil, artículos 1263 y 1266 del Código de Comercio, artículo 2, 39, 43, 522, 526, 527, 538, 542, 576, 578, 579, 582, 584, 641 y 674 del Decreto 390 de 2016 (modificado/adicionado por varios artículos del Decreto 349 de 2018), Numeral 2.6 del Artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6° del Decreto 2883 de 2008 y Numeral 2.6 del Artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6° del Decreto 2883 de 2008.

Los **cargos de nulidad** presentados son los siguientes:

Primer cargo: Falta de competencia - Excepción de ilegalidad - Actos administrativos ilegales - DIAN Bogotá no es competente

Indica la demandante que solicita la declaratoria de excepción de ilegalidad en relación con los actos administrativos emanados de la U.A.E DIAN y que son objeto de control judicial en la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, por encontrarse viciados de ilegalidad, por cuanto la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá arraigó competencia que contraviene el Núm. 15° del Art. 39 del Decreto 4048 de 2008 modificado y el Núm. 16° del Art. 70 del 16 Decreto 1742 de 2020 desde la superioridad jerárquica, y que por lo cual, deviene en que al haber sido dicha Aduana quien emitió los actos administrativos exista EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD.

Lo anterior por cuanto La Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá aduce competencia bajo el Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 007 de 2008 y Resolución 009 de 2008 de dicha entidad; sin embargo, el Núm. 15° del Art. 39 del Decreto 4048 de 2008 modificado dispone que las acciones encaminadas a sancionar infracciones aduaneras le competen a la Aduana de su respectivo territorio, con lo cual, la Resolución 007 y 009 de 2008 no pueden contravenir lo dispuesto por Decretos superiores, pues aquellas deben sujeción a la norma

superior que regula con vocación preferente, la competencia en razón del territorio para sancionar las infracciones aduaneras.

En ese sentido, manifiesta que la Dirección Seccional competente para haber adelantado la investigación y consecuentemente emitido el acto administrativo mediante el cual determinase la diferencia de tributos aduaneros (antes derechos e impuestos a la importación), intereses de mora y sanción del Núm. 2.2 Art. 482 E.A. al importador, y puntualmente impusiese la infracción del numeral 2.6 del artículo 485 del estatuto aduanero a AGECOLDEX, era la aduana del territorio en el cual se surtió dicha situación, es decir, la Aduana en la cual se presentó la Declaración de Importación era la única facultada para tal efecto, pues es en esta donde, conforme su jurisdicción, ocurrieron los hechos que fueron objeto de infracción y reclamo de parte de la DIAN a la sociedad demandante.

Afirma que, de la revisión de las Declaraciones de Importación inicialmente investigadas, se observa que solamente las identificadas con Sticker No.: 07237350898352 del 2 de julio de 2016, 07237261875520 del 11 de julio de 2016 y 23231055122870 del 22 de julio de 2016, corresponderían a la Aduana Bogotá y el resto de las declaraciones de importación corresponden a Buenaventura o Cartagena, por lo cual, la DIAN Bogotá no tiene competencia para imponer sanción.

Segundo cargo: Vulneración al deber de aplicación uniforme de la jurisprudencia

Como sustento de este cargo, la sociedad demandante señala que, se desprende de las Sentencias aportadas en sede aduanera, que la demandante al igual que el importador ABBOTT ya enfrentaron la discusión de cuál es la subpartida arancelaria correspondiente a la mercancía declarada en relación con los productos GLUCERNA, ENSURE, PULMOCARE, entre otros, y demás encartados en las Declaraciones de Importación respecto de las cuales se profirió liquidación oficial al importador, y respecto de la cual se le tasó sanción con multa a la demandante. Por lo anterior, considera que se evidencia que la DIAN está desconociendo las providencias del Consejo de Estado, que valga señalar son múltiples, y con ello, el deber de uniformidad de la Jurisprudencia, así como del debido proceso, legalidad, seguridad jurídica, igualdad y confianza legítima por desconocimiento del precedente judicial.

En ese sentido, refiere que la DIAN pretende desligarse de la obligación que como autoridad administrativa tiene de aplicar de manera uniforme la jurisprudencia, aduciendo que se trata de diferentes declaraciones de importación, diferentes clasificaciones arancelarias y diferentes registros INVIMA, pero olvida algo que en el mismo acto administrativo recurrido señala y es que se trata de los mismos productos y la misma sociedad Importadora, productos que por demás no han tenido variación ni en su composición, ni en su uso o finalidad desde la emisión de los múltiples fallos del Consejo de Estado; adicionalmente, si el soporte para que la DIAN dejase de lado lo pronunciado por la máxima autoridad contencioso administrativa fuese la emisión de nuevas resoluciones de clasificación arancelaria

entonces ello dejaría sin uso la prohibición de reproducir un acto que ha sido anulado (Artículo 237 de la Ley 1437 de 2011) como ocurre con las resoluciones de clasificación que años atrás emitió la DIAN sobre estos mismos productos; así pues, el emitir nuevas clasificaciones no implica per se nuevos fundamentos, sino que entraña el desconocimiento del deber de la aplicación uniforme de la jurisprudencia.

En ese sentido, resalta que es extraño cómo la DIAN a efectos de sustentar su actuación aduce que el INVIMA tiene una competencia específica y ajena a la clasificación arancelaria, pero al momento de señalársele los fallos del Consejo de Estado, sí procede a alegar que esos Registros corresponden a una determinación distinta; con lo cual, es contradictorio el actuar de la Entidad a fin de pretender sustentar su desapego e incumplimiento de lo preceptuado en el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011, reiterando, que AGECOLDEX S.A., cuenta con decisiones uniformes del Consejo de Estado en las cuales han interpretado y aplicado la norma aduanera y ha dispuesto que los productos importados por ABBOT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., son medicamentos.

Así las cosas, sostiene que, teniendo de presente lo concluido y dictaminado de parte del Consejo de Estado en más de tres (3) sentencias en relación con actos administrativos proferidos por la U.A.E DIAN sobre liquidaciones oficiales de corrección originados por la reclasificación arancelaria de productos de ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., en las cuales AGECOLDEX actuó como Agencia de Aduanas (en dicha época Sociedad de Intermediación aduanera), ej. ENSURE PLUS, ENSURE PLUS, GLUCERNA, ENSURE PLUS HN, JEVITY, GLUCERNA, entre otros, ha señalado el Consejo de Estado que sí son medicamentos, no basándose ello meramente en el registro de importación, o en la autorización INVIMA, sino por elementos probatorios y científicos que dan cuenta de que son medicamentos, con lo cual, es claro que la U.A.E DIAN, pretende años después desconocer abiertamente tales fallos teniéndose que esos productos siguen teniendo las mismas funciones de origen médico así como composición con lo cual el sentido de los fallos anexados NO han variado.

Tercer cargo: Vulneración al principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima

Refiere la sociedad que a pesar de conocerse los pronunciamientos del Consejo de Estado que configuran el precedente judicial, la DIAN decidió revivir decisiones anuladas por el Consejo de Estado en relación a la clasificación arancelaria de los productos importados, y fundamentándose en conceptos de la Subdirección Técnica Arancelaria los cuales no tuvieron contradicción, y los cuales se citan en la Resolución emanada de la División de Gestión de Liquidación. Seguidamente, indica que las mercancías investigadas corresponden a preparados farmacéuticos, compuestos por proteínas, carbohidratos y grasa, y adicionalmente, por vitaminas, minerales, oligoelementos y aminoácidos; siendo tales componentes los principios activos de medicamentos, conforme al capítulo 21 de las Normas Farmacológicas, siendo claro que la clasificación arancelaria de un bien debe responder a la

naturaleza del mismo; de tal forma que la U.A.E DIAN no puede definir la naturaleza del bien con propósitos meramente recaudatorios, pues no es competente para ello.

Ahora bien, sostiene que al tener de presente las sentencias proferidas por el Consejo de Estado, es claro que la DIAN está vulnerando la buena fe y confianza legítima así como la seguridad jurídica; ello, por cuanto el Administrado tiene pleno conocimiento de sentencias que la máxima autoridad en sede judicial en asuntos administrativos ha dispuesto que los productos que nuevamente se pretenden investigar son medicamentos, con lo cual hay una confianza legítima en entender y considerar que tales fallos serán acatados por la autoridad administrativa y que esta respetará la seguridad jurídica en el sentido del deber de uniformidad así como los precedentes judiciales. Reiterando que los productos investigados atendiendo su destinación, características, naturaleza, presentación y componentes, deben ser clasificados como medicamentos en la partida arancelaria 30.04, y no como preparaciones alimenticias.

En consecuencia, señala que constituye una contradicción al principio de la buena fe, la confianza legítima y la seguridad jurídica la propuesta de liquidación oficial de corrección cuando existen sentencias a favor del Administrado sobre productos que no han variado ni su composición, ni su función.

Cuarto Cargo: AGECOLDEX no ha hecho incurrir a su mandante en error alguno.

En primer lugar, manifiesta que, el mandato aduanero no dispone cláusula que se oponga a impuestos, como lo alude la DIAN, puesto que el impuesto en sí se refiere en este caso a los tributos aduaneros y ellos la DIAN los impuso y señaló al importador, lo que se discute de parte de AGECOLDEX es una sanción aduanera que es DISTINTA a un impuesto, por ende, no es plausible la aplicación del Estatuto Tributario como señala la DIAN. Adicionalmente, precisa que la interpretación que surte la DIAN en relación a las obligaciones de las agencias de aduanas y en específico, de aludir que esta es la obligada a “comprobar” la información presentada en la Declaración de importación, y que no es suficiente que el importador determine la subpartida arancelaria, conlleva una interpretación equívoca de la normatividad que en conjunto regula el mandato aduanero, entiéndase el contrato de mandato, pues olvida la Entidad que dicha situación que permite la actuación de la agencia de aduanas se encuentra mediada por un contrato de mandato que en sus efectos como en las obligaciones se regula por la norma Civil y Comercial.

De otro lado, expresa que AGECOLDEX dentro de las obligaciones que le atañe, la norma aduanera no está obligada a “comprobar” los elementos técnicos, físicos y químicos que su cliente señala de la mercancía, no solo en razón del principio de buena fe que impera en los negocios, sino en específico, por cuanto la norma no le prevé dicha situación, porque las agencias no son consultoras ni laboratorios, porque ello implicaría que la DIAN pretenda endilgarle obligaciones de “comprobación documental” cuando hasta la propia Entidad Aduanera tarda

meses e incluso años verificando un documento expedido en el extranjero a través del canal oficial (RILO). En ese orden de ideas, expone que la DIAN aduce que AGECOLDEX hizo incurrir a su mandante en un error en la subpartida arancelaria declarada, no obstante, se manifiesta que conforme al mandato aduanero la sociedad demandante estaba obligada a tener en cuenta la partida señalada por su Cliente en cada operación de las investigadas.

Asimismo, aduce que no se entiende cómo la DIAN pretende desconocer un documento obrante en el proceso aduanero, y más exactamente la cláusula que dispone claramente que ABBOTT es quien dispone la subpartida arancelaria, es evidente que esta conclusión de la DIAN demuestra una carencia de revisión del acervo probatorio, y por ende el Administrado está probando su buena fe, no contrario sensu como pretende la DIAN desconociendo la disposición no solo contractual (mandato aduanero) sino expresa (certificación) dada por ABBOTT. Por lo cual, afirma que conforme a las facultades y obligaciones en cuestión que reposan en el mandato aduanero, es claro que la cláusula contractual Sí es óbice para excluir a la agencia de aduanas de la sanción que se le endilga, ello por cuanto de una parte es claro que la subpartida arancelaria ha sido señalado en múltiples pronunciamientos del Consejo de Estado, porque el cliente es quien la designó, y porque no puede la DIAN contrariar una norma específica como lo es la que regula los efectos del contrato de mandato y sus alcances como lo es la norma civil y comercial.

De esta forma, concluye que AGECOLDEX cumplió con las obligaciones contractuales que supeditan las aduaneras al declarar la mercancía por la partida que señalaba el documento entregado por su cliente ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA, con lo cual NO lo hizo incurrir en yerro alguno, puesto que es el Importador el designador de la partida declarada y no AGECOLDEX.

Quinto cargo: Violación al debido proceso, al principio de tipicidad y legalidad

Argumenta la demandante que imponer la sanción contemplada en el numeral 2.6 del Artículo 485 del Estatuto Aduanero a AGECOLDEX, conllevó una violación flagrante al debido proceso pues está asumiendo de antemano que a la Entidad le asiste razón y que la infracción quedaría en firme, cuando claramente la norma con la cual se pretendió sancionar a AGECOLDEX está condicionada a que previamente exista un acto de fondo, entiéndase que exista un acto de imposición, con lo cual únicamente cuando la DIAN haya dejado en firme la liquidación oficial de corrección al Importador podía iniciar la investigación a AGECOLDEX por la falta presunta.

En ese sentido, indica que, la liquidación implica la expedición de un acto de fondo que para pregonar efectos jurídicos debe estar en firme, y solo cuando ocurriese dicho fenómeno jurídico podía la DIAN iniciar una investigación a la demandante y no antes, pues el criterio de vinculación al proceso de terceros al proceso (Art. 584 del Decreto 390 de 2016 modificado por el Art. 161 del Decreto 390 de 2016 /

Art. 680 Dec. 1165/19) no implica “saltarse” etapas a fin de vulnerar la legalidad, puesto que así AGECOLDEX sea la agencia de aduanas de la importación en cuestión, NO puede ser vinculada para sancionarse en un proceso cuando la sanción de la misma depende de la firmeza de la decisión de fondo que deba expedirse en aquél.

Así las cosas, considera que la DIAN al imponer sanción aduanera a la demandante, sin previamente haberse proferido, notificado y quedado en firme la respectiva liquidación oficial donde se determinase la liquidación de mayores tributos aduaneros respecto a la Declaración de importación objeto de investigación, vulneró el debido proceso consagrado en el artículo 29 Constitucional al dejar de lado la observancia de la plenitud de las formas propias que ha debido cumplir en relación con la liquidación oficial a fin de posteriormente sí pretender imponer sanción a la Agencia de Aduanas. Por tanto, si para la configuración de la infracción consagrada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Estatuto Aduanero es necesario que se cumpla con la previa expedición y firmeza de una liquidación oficial que haya determinado mayores tributos aduaneros, es claro que la DIAN estaba obligada a contar con la liquidación oficial en dichas condiciones a fin de cumplir con los parámetros que señala la infracción en sí, so pena de vulnerar el debido proceso al irrespetar que la infracción en cuestión obliga a unos condicionamientos.

Conforme lo anterior, señala que es claro que para iniciar una investigación aduanera a la agencia de aduanas en relación al numeral 2.6 del artículo 485 del Estatuto Aduanero que pretende la DIAN -dejando se reitera el principio de favorabilidad- se necesita de manera obligatoria a fin de cumplir con los ingredientes normativos que exista una decisión impuesta, y un requerimiento especial aduanero no lo es, puesto que claramente el artículo 582 del decreto 390 de 2016 claramente lo sitúa como una propuesta. de tal manera que solo con la expedición y además firmeza de la decisión de fondo se puede hablar de que se cumple los requisitos normativos que exige la sanción que propone la DIAN, y claramente el Decreto 390 de 2016 señala que el acto de fondo es el que impone.

En consecuencia, indica que si bien se pretende con la vinculación de terceros determinar su responsabilidad y solo procede cuando se ha determinado imponer la sanción a que haya lugar, no puede acá pretenderse sancionar a AGECOLDEX por una falta que indica como ingredientes normativos la condición de haberse impuesto sanción, decomiso o liquidación de mayores tributos aduaneros (ahora derechos e impuestos a la importación) cuando ello no se ha cumplido, y cuando solo un acto queda en firme cuando se hayan agotado el recurso (para el caso de reconsideración) o cuando no se presente tal recurso o sea rechazado, y nada de ello ha ocurrido con lo cual no se puede predicar infracción a la demandante.

Sexto cargo: Prevalencia del principio de favorabilidad

La sociedad demandante aduce que, debe tenerse de presente el parágrafo del artículo 769 del Decreto 1165 de 2019, precisando la transitoriedad existente en

la fecha de la operación en relación a la normativa aduanera, por lo cual debe dejarse de lado el Decreto 1165 de 2019 en lo atinente al régimen sancionatorio por ser desfavorable al Administrado, siendo aplicable lo dispuesto por el Decreto 390 de 2016. En ese orden de ideas considera que si el Decreto 390 de 2016 en su régimen sancionatorio no previó infracción igual o siquiera similar a la contemplada en el numeral 2.6 del Artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6° del Decreto 2883 de 2008, resulta claro que el Decreto 390 de 2016 es más favorable que el Decreto 2685 de 1999 (y sus modificaciones) puesto que si no contempla infracción aduanera y por ende tampoco hay sanción aduanera (ni de multa, ni de cancelación) es evidente que en razón y respeto al principio de favorabilidad no debe proponerse, ni tampoco pretender imponerse infracción y consecuente multa.

De esta forma, argumenta que en el caso en concreto, el Decreto 390 de 2016 (norma posterior) es más favorable al Decreto 2685 de 1999 y sus modificaciones (norma anterior) en relación con el régimen sancionatorio aplicable a las agencias de aduanas, puntualmente en que el primero no consagra sanción “por hacer incurrir a su mandante en errores, en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la imposición de mayores sanciones o la liquidación de mayores tributos aduaneros” por ende la norma posterior es más favorable al Administrado (sociedad demandante) y de su aplicación conllevaría la no propuesta, y menos a la imposición de infracción aduanera.

Asimismo, afirma que *“En el caso es claro que existe la “regulación aduanera vigente” (Estatuto Aduanero, Decreto 390 de 2016, Decreto 349 de 2018, Decreto 659 de 2018 y Decreto 2147 de 2016, y sus reglamentarios vigentes cada uno dependiendo de la reglamentación de la norma del año 2016 y del año 2018), pero que la misma implica revisar la vigencia de cada norma que la compone, y en específico que si en el Dec. 2685/99 y sus modificaciones existe una norma que ES CONTRARIA al Decreto 390 de 2016 (y sus modificaciones/adiciones) específicamente porque NO existe en este último, es claro que no se puede alegar de parte de la DIAN la existencia del numeral 2.6 del Artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 (y sus modificaciones) que es la norma que se propone sancionar a mi Poderdante cuando esta es contraria al Decreto 390 de 2016 pues éste no tiene ninguna norma sancionatoria igual o siquiera similar.”*

En ese orden de ideas, argumenta que lo estipulado a manera de “transitoriedad” del Estatuto Aduanero puede alegarse que pregone efectos jurídicos mientras NO se oponga a lo que preceptúe el Decreto 390 de 2016 (con sus modificaciones y adiciones) y es evidente que si el Estatuto Aduanero dispone una infracción en el numeral 2.6 de su artículo 485 a los agentes de aduanas por “hacer incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior que utilice sus servicios en infracciones administrativas aduaneras que conlleven... o la liquidación de mayores tributos aduaneros”, y esa conducta NO figura en el Decreto 390 de 2016 (ni en sus modificaciones/adiciones) ni de manera total, ni en sus verbos rectores es claro entonces que el numeral 2.6 del Art. 485 del Decreto 2685 de 1999 (y sus

modificaciones) sí se opone y está contrariando el Decreto 390 de 2016 con lo cual se debe entender que la primera NO está vigente desde el 1 de diciembre de 2016.

Tras realizar un análisis normativo de la vigencia de las normas en mención, concluye que suponiendo que el régimen sancionatorio del Decreto 390 de 2016 (con sus modificaciones/adiciones) entrase a “regir” cuando “a consideración de la DIAN” ya esté listo el régimen de importación del Decreto, no cambia el hecho que, sea en ese momento o ahora con el Decreto 390 de 2016, no existe la infracción por la cual se sanciona a AGECOLDEX, pues en la nueva regulación aduanera (Decreto 390 de 2016 y sus modificaciones y adiciones) no existe ninguna infracción que se refiera a que la agencia de aduanas (operador de comercio exterior) haga inducir en error a su cliente y consecuencia de ello lo multen.

Por lo anterior, concluye que el Numeral 2.6 del Art. 485 del Estatuto Aduanero sufrió derogatoria tácita desde el 1 de diciembre de 2016 por cuanto contraría el Decreto 390 de 2016 al no contar éste con ninguna infracción igual a la primera, y señalar lo contrario es vulnerar no solo la seguridad jurídica, pretender por analogía imponer al Administrado una sanción, sino generar incertidumbre jurídica al atender contra el principio de seguridad y confianza que debe tenerse en toda actuación administrativa.

Séptimo cargo: Caducidad de la acción administrativa sancionatoria

Señala que, es claro que la sanción contemplada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Estatuto Aduanero, se encuentra caducada por cuanto el acto que la impone y su respectiva notificación se encuentra fuera de los tres (3) años contados a partir de la comisión del hecho, esto es desde la presentación y aceptación de las respectivas declaraciones de importación. Sin embargo, refiere que, en el caso en concreto, la sanción aduanera derivada de la liquidación oficial de corrección a cargo del importador (Num. 2.2 Art. 482 E.A.) no le aplica el conteo de tres (3) años en mención general, sino que con el Dec. 390/16 queda atado a la expedición de la liquidación en sí, y por ende a que solo interese que se emita el requerimiento especial aduanero que suspende la firmeza de la importación en término, y ello NO es aplicable a la infracción del numeral 2.6 del art. 485 del E.A. que aduce la DIAN a la demandante.

En ese caso, sostiene que la sanción aduanera impuesta a la demandante que la DIAN alude, señala en sus ingredientes normativos que la agencia de aduanas debe haber hecho “incurrir a su mandante en error”, por lo cual implica que la misma teniendo de presente el escenario propuesto por la DIAN en que AGECOLDEX es responsable de una subpartida arancelaria que se reitera NO determinó, conlleva a que la supuesta infracción o conducta alegada por la Aduana no fue generada o desarrollada con la expedición de la liquidación oficial sino cuando se presentó la declaración de importación por lo cual los tres (3) años corren desde la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación en la cual supuestamente AGECOLDEX hizo incurrir a ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA

S.A. en el supuesto error por no detectar la supuesta partida arancelaria que la DIAN alega como correcta.

Así las cosas, expone que, si según la propia Entidad (DIAN) aduce que la demandante hizo incurrir a su mandante (ABBOTT) en error en razón de que no le señaló la subpartida arancelaria que la DIAN aduce como correcta al momento de las declaraciones de importación investigadas (Julio del año 2016) ha debido estar proferida y notificada la resolución que impusiera sanción al mes de Julio del año 2019 (ver cuadro comparativo) situación no existente ya que solo hasta el día 22 de agosto de 2019 se profiere el acto, y el 28 de agosto de 2019 se notifica, y no se olvide que se necesita proferir y notificar a fin de evitar la caducidad, y no puede pretenderse que proferir el acto de trámite (Requerimiento Especial Aduanero) suspenda o interrumpa la caducidad, conforme la propia Jurisprudencia del Consejo de Estado.

1.2. Contestación de la demanda - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN (Archivo 13 Expediente Digital)

La entidad demandada se opone a las pretensiones de la demanda bajo la premisa de que no le asiste la razón al actor, conforme al marco jurídico aplicable y respecto de los cargos expuestos y presenta los siguientes argumentos:

- i) Respecto al primer cargo relacionado con la solicitud de excepción de ilegalidad y falta de competencia, señala que el artículo 1 de la Resolución 007 de 2008, contempla dos reglas de competencia; por un lado, está la competencia cuando exista varios usuarios o infractores con domicilios de Direcciones Seccionales distintas como es el caso del importador ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A.S., y de la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A., quienes tienen domicilios en diferentes Seccionales, y como consecuencia, la competencia es donde se presentaron las declaraciones, siendo esta una regla de competencia residual; y de otro lado, una segunda regla, consistente en que es de la Dirección Seccional que primero tenga conocimiento, tal como, sucedió en el caso bajo examen, por lo que su competencia está debidamente asignada.
- ii) Para el segundo cargo refiere que no hay lugar a la aplicación del precedente judicial, para resolver el problema jurídico planteado, porque los supuestos fácticos que rodean el debate no son los mismos que precedieron el debate jurídico de las sentencias sobre las cuales alegar la aplicación de la figura del precedente judicial, y, además, manifiesta que los argumentos jurídicos no pueden ser aplicados porque, el hecho determinante fue la concepción que tenía el INVIMA en aquella época respecto a los productos importados.

Seguidamente, indica que hay cambios de hechos significativos que en su momento conformaron la *ratio decidendi* como el argumento fuerte que sirvió al Consejo de Estado para tomar la decisión en aquellas oportunidades los pronunciamientos y la clasificación para efectos del registro sanitarios

realizada por el INVIMA considerando que los productos importados eran medicamentos y en esta oportunidad dicha entidad cambia la concepción de la naturaleza de dichos productos reclasificándolos en alimentos. Por lo cual, afirma que cuando una autoridad administrativa o judicial se aparta de un precedente judicial no hay vulneración al debido proceso, ni al derecho a la igualdad ni muchos menos a la seguridad jurídica, ya que en el presente caso en reiteradas ocasiones se ha detallado porque no sería aplicable a la presente controversia judicial.

- iii) En cuanto a la presunta vulneración al principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima expone el apoderado de la DIAN que la apoderada judicial de la parte demandante confunde el procedimiento judicial con el procedimiento administrativo aduanero, por lo tanto, refiere que el este argumento no tiene vocación de prosperar, pues la autoridad aduanera conduce las investigaciones con fundamento en la normatividad aduanera, tratándose de una liquidación oficial, esta figura se encuentra regulada en el artículo 581 y siguientes del Decreto 390 de 2016; por lo que se expidió el respectivo requerimiento especial aduanero donde se informó las situaciones que inspiraron la investigación administrativa, el cual es objeto de contradicción, dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación, de igual manera, se profirió liquidación oficial, que también es objeto del recurso de reconsideración, etapas donde se dio a conocer todos los fundamentos en que se inspiraron los actos administrativos, entre ellos el pronunciamiento técnico arancelario, donde es posible solicitar y aportar pruebas que se estimen pertinentes.

Por consiguiente, concluye que es la DIAN mediante la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera la competente para realizar los pronunciamientos técnicos según la función contemplada en el artículo 28 del Decreto 4048 de 2008, que los pronunciamientos respecto a la clasificación arancelaria si tiene efectos vinculantes, es decir, son obligatorios y no necesariamente deben circunscribirse la determinación de una clasificación arancelaria a una resolución porque en definitiva es el Arancel de Aduanas la fuente formal (ley) para establecer las clasificaciones.

- iv) Con relación al cargo donde se argumenta que AGECOLDEX no ha hecho incurrir a su mandante en error alguno, refiere que dentro del proceso se demostró que la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIEVL 1., presentó las declaraciones de importación relacionadas en el hecho 1 del escrito de demanda a nombre del importador ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., haciendo incurrir al mandante en una liquidación de mayores tributos y sanción.

Por lo tanto, es evidente la infracción aduanera cometida por la Agencia de Aduanas Agecoldex S.A. Nivel 1., en tanto ocasionó y causó en su mandante la imposición de una sanción y el pago de mayores tributos, al dejar de liquidar en las declaraciones de importación el pago correcto por concepto

de tributos aduaneros a que hubiera lugar, pues como se señaló, la Agencia de Aduanas como mandataria actuó presentando las declaraciones de importación de forma errada generando con su conducta que a su mandante le fuera impuesta por la administración aduanera un mayor pago de tributos y la sanción correspondiente.

- v) Respecto a la violación al debido proceso, al principio de tipicidad y legalidad, precisa que contrario a lo manifestado por el demandante, la liquidación oficial y la sanción al declarante se deben proferir en el mismo acto administrativo por disposición del artículo 585 del Decreto 390 de 2016, disposición que se encontraba estaba contemplada en el artículo 510 del Decreto 2685 de 1999, por lo que extraña que la Agencia de Aduanas pretenda hacer creer, que primero se debió adelantar el procedimiento administrativo de liquidación oficial contra el importador y luego se iniciara el procedimiento sancionatorio contra el Agente de Aduanas que intervino como declarante, si eso fuera así las sanciones prescribirían.

Seguidamente, considera que resulta improcedente el análisis que hace la demandante acerca de los elementos subjetivo y objetivo contenidos la sanción del numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, puesto que el hecho de adelantar los procedimientos administrativos de liquidación, oficial y el de sanción al declarante en un mismo expediente permite decidir resolver acerca de la procedencia de la liquidación oficial y la responsabilidad de la agencia de aduanas en forma eficaz, en aplicación de los principios de celeridad, economía procesal y derecho a la defensa.

Ahora bien, afirma que se dio aplicación al principio de Tipicidad, toda vez que los hechos que dieron lugar a la sanción por hacer incurrir a su mandante en error o permitir que se clasificara por una subpartida diferente, está debidamente probada, descrita, completa, clara e inequívoca en la causal aplicada para el presente caso. Finalmente, señala que el demandante en su defensa, pretende darle un ingrediente normativo a sus obligaciones, que no es de recibo, agregando que su obligación como auxiliar de la función aduanera es asesorar bien a su mandante y en caso de que el usuario quisiera clasificar por la subpartida que no correspondía para no pagar los aranceles aduaneros correspondientes, debió desistir del mandato y reportar a la DIAN tal irregularidad, pero no asumir una actitud pasiva.

- vi) Sobre el principio de favorabilidad, argumenta que, no hay razones fácticas ni jurídicas para que estos cargos puedan prosperar, por cuanto los Actos Administrativos objeto de controversia, fueron emitidos cumpliendo con las normas sustantivas y de procedimientos reglados en el Decreto 2685 de 1999, es decir se sancionó a la Agencia de Aduanas AGECOLDEX, aplicando una norma especial como fue la prevista en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

De otro lado, indica que, para este caso es imposible la configuración de “FAVORABILIDAD”, en la medida que, frente a las sanciones relacionadas con las agencias de aduana y dentro del término del inicio de la investigación y hasta su culminación, esto es, con la resolución que decidió de fondo, no existieron dos (2) normas que articularan tales situaciones, razón por la cual, no es posible escoger la norma más favorable y por ende resulta imposible aplicar el principio de favorabilidad.

Así mismo, precisa que en el presente caso las declaraciones de importación fueron presentadas por la Agencia de Aduanas Agecoldex S.A. Nivel 1., en el mes de julio de 2016 y mediante Resolución No. 010203 del 26 de diciembre de 2019 se resolvió el recurso de reconsideración presentado por la citada agencia de aduanas. Dentro de ese lapso, de cara a las sanciones para las agencias de aduanas, la situación la regulaba el decreto 2685 de 1999, por lo que se impuso la sanción establecida en el artículo 485, numeral 2.6. En cuanto a los Decretos 390 de 2016 y 349 de 2018, los artículos que establecían las sanciones para las agencias de aduanas nunca entraron en vigor toda vez que dichas normas fueron derogadas por el Decreto 1165 de 2019 vigente el día de hoy.

En consecuencia, contrario a lo alegado por la parte demandante, no es por capricho o por una indebida interpretación de las normas por parte de la DIAN que no se hubiera aplicado la favorabilidad, es porque la norma no entró en vigor a regir obligaciones particulares, formalidades aduaneras y los regímenes aduaneros sobre los cuales se construyeron las conductas que conforman dichas infracciones, en otras palabras, no nació a la vida jurídica. Dejando en claro que, las infracciones del Decreto 2685 de 1999 contenidas en los artículos 482 a 501-3 se encontraban vigentes, es decir, entre estas el artículo 485.

vii) Finalmente, frente a la supuesta caducidad de la acción administrativa sancionatoria resalta que, la caducidad de la facultad sancionatoria en los casos donde se impone una sanción dentro de una liquidación oficial, debe producirse de manera paralela al de la firmeza de la declaración de importación, dejando en claro que la firmeza de la declaración de importación se interrumpe con ocasión de la expedición del requerimiento especial aduanero, que para el presente caso fue expedido el 19 de junio de 2019.

Así las cosas, si la caducidad de la acción administrativa sancionatoria para las sanciones impuestas dentro de una liquidación oficial debe sujetarse a los “a los términos y condiciones previstos para la firmeza de la declaración”, entonces, al interrumpirse la firmeza de la declaración de importación con ocasión de la expedición del requerimiento especial aduanero, también se interrumpe el término de la caducidad de la facultad sancionatoria para aquellas sanciones impuestas dentro de una liquidación oficial. Razón por la cual, las infracciones cuya sanción se impone dentro de una liquidación

oficial, la caducidad de la acción sancionatoria se somete a los términos y condiciones previstos para la firmeza de la declaración de importación, entonces, como la declaración no estaba en firme, resulta improcedente los argumentos de la parte demandante al indicar la caducidad de la acción administrativa.

En ese sentido, solicita se nieguen las pretensiones de la demanda, por cuanto no tienen vocación de prosperidad ninguno de los cargos formulados.

1.3. Contestación de la demanda - CONFIANZA (Archivo 15 expediente digital)

CONFIANZA S.A., vinculada al proceso como litisconsorte cuasinecesario, se adhiere a los hechos y las pretensiones de la demanda. Adicional a esto manifiesta que, para el momento en que la sociedad Agencia de Aduanas Agecoldex S.A nivel 1, presentó las declaraciones de importación con autoadhesivos relacionadas en la resolución objeto de demanda y en el texto de demanda, de julio de 2016, a nombre de la sociedad ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., sobre la cual se profirió liquidación oficial al importador e impuso sanción a la Agencia Aduanera, no se había celebrado el contrato de seguro, Confianza S.A. no había expedido la póliza a la sociedad Agencia de Aduanas Agecoldex S.A nivel 1, la póliza 03DL005814 certificado 02DL010362, se expidió el 19 de junio de 2018 e inició su vigencia a partir del 07 de septiembre de 2018. Así las cosas, sostiene que, para la fecha en que se presentaron las declaraciones de importación, en el mes de julio de 2016, Confianza S.A no había expedido la póliza y, por ende, no había asumido riesgo alguno sobre las obligaciones de la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A NIVEL 1.

Resaltó que, la póliza únicamente cubre los hechos ocurridos dentro de su vigencia y que constituyen el siniestro, como la realización del riesgo asegurado, nunca los hechos ocurridos con anterioridad a la existencia del contrato de seguro, así como únicamente las obligaciones que se impongan al tomador/garantizado señalado en la carátula de la póliza, para este caso, AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A NIVEL 1.

En consecuencia, al no existir cobertura por la infracción por la cual se pretende imponer sanción al declarante, AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A NIVEL 1., es improcedente desde todo punto de vista contemplar la posibilidad de afectar la póliza expedida por Confianza S.A. a la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A NIVEL 1.No. 03DL005814, dado que su vigencia inició el 07 de septiembre de 2018.

II. TRÁMITE PROCESAL SURTIDO EN PRIMERA INSTANCIA

Se infiere de las documentales obrantes en el cuaderno principal del expediente que se han cumplido las formas propias del juicio o proceso de nulidad y restablecimiento del derecho dado que: la demanda fue radicada el 10 de julio de

2020, y asignada mediante Acta de Reparto al despacho No 250002341000202000369 (Archivo 01 expediente digital), la cual fue admitida mediante Auto del 11 de septiembre de 2020, decisión que fue debidamente notificada a las partes¹, al Ministerio Público y a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (Archivo 08 y 09 Expediente Digital); se surtieron oportunamente los traslados secretariales para contestación de demanda (Archivo 12 y 16 Expediente Digital); mediante Auto del 14 de diciembre de 2022 se profirió Auto declarando la procedencia de sentencia anticipada al cumplirse los presupuestos previstos en el artículo 182A de la Ley 1437 de 2011 y se ordenó correr traslado para alegar de conclusión (Archivo 21 Expediente Digital).

2.1. Alegatos de conclusión de las partes y concepto del Ministerio Público

La *parte demandante* a través de memorial radicado el 17 de enero de 2023 (Archivo 23 expediente digital) reiteró la totalidad de las pretensiones utilizando algunos de los argumentos expuestos en su escrito de demanda, y ratificó que se hace relevante estudiar la aplicación del principio de favorabilidad aplicando el Decreto 390 de 2016 en el presente caso, allegando jurisprudencia en la que se ha analizado concretamente para la aplicación de la infracción del numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

Respecto a la falta de competencia de la entidad, precisó que se desatendió la competencia dispuesta en el numeral 15 del Artículo 39 del Decreto 4048 de 2008, y el numeral 16 del Art. 70 del Decreto 1742 de 2020, que disponen que las acciones encaminadas a sancionar infracciones aduaneras son de competencia de la Aduana de su respectivo territorio, esto es donde se presentaron las declaraciones de importación y en el presente caso, es decir, en Cartagena y en Buenaventura y no en Bogotá.

Procede a reiterar lo señalado para los demás cargos, aduciendo que no se debió adelantar liquidación oficial de revisión al importador, pues las subpartidas arancelarias se presentaron de forma correcta conforme los pronunciamientos del Consejo de Estado al respecto.

En consecuencia, ratifica todos sus argumentos y cargos formulados y solicita se decrete la nulidad de los actos acusados.

Por su parte, la *parte demandada - DIAN* (Archivo 22 expediente digital), presentó su escrito de alegaciones finales el 17 de enero de 2023, refiriendo que se acoge a los argumentos de defensa ya presentados que permiten evidenciar el cauce procesal y cumplimiento de las disposiciones normativas por parte de la autoridad aduanera en virtud del principio de responsabilidad objetiva de los funcionarios públicos y el principio de legalidad inmerso en las actuaciones de las autoridades administrativas.

¹ Archivo 07 - 10 Expediente Digital

En ese sentido, únicamente hace mención al cargo referido al principio de favorabilidad anexando un precedente judicial que apoya la tesis de defensa, lo cual de acuerdo con el apoderado judicial permite establecer que el cargo no tiene vocación de prosperidad. Además, agrega que se evidencia que las sanciones contenidas en el Decreto 390 de 2016, nunca entraron en vigor, puesto que solamente entraron en vigor normas formales procedimentales. Asimismo, señala que, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina efectuó un estudio de las normas que se encontraban derogadas del Decreto 2685 de 1999 y vigentes del Decreto 390 de 2016 a través del Oficio No. 04199 de 2017, duplicado en el escrito de contestación de demanda. Instrumento que permite aclarar y tener la certeza, de que el artículo 485 del decreto 2685 de 1999 estaba vigente y por supuesto sancionando conductas típicas dispuestas como infracciones aduaneras, aún, al momento de expedirse la resolución que desató el recurso de reconsideración y resolvió de fondo la situación jurídica.

Finalmente, el **Ministerio Público** no presentó concepto final, tal y como se certifica en la constancia secretarial del 30 de enero de 2023 (Archivo 24 Expediente Digital).

III. CONSIDERACIONES

3.1 Competencia.

El Tribunal es competente para conocer del *sub lite* de conformidad con lo previsto en el numeral 3 del artículo 152 de la Ley 1437 de 2011, en razón de la naturaleza del medio de control y la cuantía toda vez que si bien se pretende la nulidad de actos administrativos expedidos por una Autoridad del orden nacional (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN), se observa que a través de los actos demandados se impone una sanción correspondiente a NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$977.548.400); suma que supera los 300 SMLMV.

Así mismo, es competente en razón del territorio, toda vez que en los términos de que trata el numeral 2 del artículo 156 de la Ley 1437 de 2011, los actos administrativos susceptibles de pretensión de nulidad fueron proferidos en el Distrito Capital del Bogotá.

3.3. Legitimación en la causa

En principio expondremos que de conformidad con el artículo 159 de la Ley 1437 de 2011, en los procesos contencioso administrativos, podrán obrar como demandantes y demandados, los sujetos de derecho que respectivamente acrediten ostentar, legitimidad para accionar a través del medio de control que se ajusta a su *causa petendi*, y la legitimación para ser convocado en la causa por pasiva.

Así mismo, que la precitada norma en concordancia con el artículo 138 del mismo

estatuto normativo, prevén que, en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la **legitimación en la causa por activa** está reservada para aquella que sintiéndose lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, pretenda pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular y el restablecimiento del derecho e incluso la reparación del daño que le haya sido irrogado. En tanto, que la **legitimación en la causa por pasiva** recae sobre la entidad, órgano u organismo estatal que haya expedido el acto administrativo o producido el hecho generador del daño.

Respecto de la legitimación, el Honorable Consejo de Estado ha indicado que:

“(...) de conformidad con la jurisprudencia de la Corporación existen dos clases de legitimación: la de hecho y la material. La primera hace referencia a la circunstancia de obrar dentro del proceso en calidad de demandante o demandado, una vez se ha iniciado el mismo en ejercicio del derecho de acción y en virtud de la correspondiente pretensión procesal, mientras que la segunda da cuenta de la participación o vínculo que tienen las personas -siendo o no partes del proceso-, con el acaecimiento de los hechos que originaron la formulación de la demanda. En este sentido, no siempre quien se encuentra legitimado de hecho tiene que necesariamente estarlo materialmente, en consideración a que si bien puede integrar una de las partes de la litis, ello no implica que frente a la ley tenga un interés jurídico sustancial en cuanto al conflicto.

En conclusión, la legitimación por pasiva de hecho, que se refiere a la potencialidad del demandado de ser parte dentro del proceso, constituye un requisito de procedibilidad de la demanda -en la medida en la que esta no puede dirigirse contra quien no es sujeto de derechos-, mientras que, la legitimación por pasiva material, constituye un requisito no ya para la procedibilidad de la acción, sino para la prosperidad de las pretensiones”². (Negrita y subrayado fuera del texto).

En el caso concreto se tiene que las partes se encuentran debidamente legitimadas en el proceso contencioso administrativo, tal y como a continuación se indicará.

3.3.1. Por activa:

Descendiendo al caso concreto, se tiene que la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1 se encuentra legitimada materialmente por activa para impugnar el acto administrativo expedido por la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - U.A.E. DIAN, cuando ésta funge como autoridad nacional en materia aduanera, justamente por el contexto en que se emite el acto administrativo susceptible de pretensión de nulidad, esto es, en el marco de un procedimiento administrativo sancionatorio aduanero que culminó con una sanción, lo cual afecta a la sociedad demandante, por lo que resulta apenas razonable, que al sentirse esta última perjudicada con la decisión, se encuentra materialmente legitimada para interponer el medio de control de nulidad y

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Auto de 30 de enero de 2013, C.P. Danilo Rojas Betancourth, radicado número 25000-23-26-000-2010-00395-01(42610).

restablecimiento del derecho, invocando como en el caso, cargos de falta de competencia, violación del debido proceso y caducidad.

Así mismo, se ordenó vincular a la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA S.A., al existir un interés directo en las resultas del proceso pues es quien cubría la póliza respectiva para asegurar a la empresa sancionada.

3.3.2. Por pasiva:

Así mismo, se encuentra legitimada en la causa por pasiva, la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - U.A.E. DIAN, por cuanto fue la entidad que expidió los actos acusados y quien impuso la sanción administrativa a la sociedad demandante.

En suma, al existir identidad en la relación sustancial y la relación procesal demandante - demandado, establecida entre las partes con los actos administrativos demandados, el presupuesto de legitimación en la causa se encuentra reunido para proferir sentencia de fondo.

3.4. Planteamiento del problema jurídico principal y sus asociados.

En ese orden de ideas, para la Sala el **problema jurídico principal** consiste en determinar si la Resolución 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidaciones de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá la cual impone sanción a la sociedad AGENCIAS DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1, y la Resolución No 0010203 del 26 de diciembre de 2019 proferidos por la Subdirección Jurídica de la DIAN mediante la cual se confirma la resolución sanción, fueron proferidas con falta de competencia, violación al principio de confianza legítima y buena fe, violación al debido proceso, y caducidad de la facultad sancionatoria, o si por el contrario tiene la razón la demandada, por cuanto no hay lugar a declarar la ilegalidad los actos administrativos puesto que fueron expedidos teniendo en cuenta la normativa vigente, con fundamento en los hechos y las pruebas obrantes en el expediente.

En consecuencia, establecer si le asiste o no razón a la demandante en el restablecimiento del derecho pretendido, esto es, la exoneración y devolución de la suma por concepto de la sanción impuesta, es decir \$ 977.548.400 M/CTE debidamente indexada.

Así mismo, los **problemas jurídicos asociados** sugieren, establecer si:

- i) Si hay o no lugar a aplicar la excepción de ilegalidad respecto de las Resoluciones 007 y 009 de 2008 y declarar la falta de competencia de la DIAN para proferir los actos acusados;
- ii) Si existe o no una vulneración al deber de aplicación uniforme de la jurisprudencia, desconociéndose las providencias del Consejo de Estado, esto es, si era procedente la reclasificación arancelaria requerida por la entidad;

- iii) Si se presentó o no una vulneración al principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, debido proceso, tipicidad y legalidad en la expedición de los actos acusados;
- iv) Si hay lugar o no a aplicar el principio de favorabilidad conforme el análisis de los Decretos 2685 de 1999 y 390 de 2016; y finalmente,
- v) Si se configura o no el fenómeno de la caducidad de la acción administrativa aduanera.
- vi) Si estaba

3.5. Resolución del problema jurídico en el caso concreto: Exposición de razonamientos legales de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios y análisis crítico de las pruebas obrantes en el plenario.

Considerando la unidad de argumentos y por razones metodológicas la Sala procederá a resolver abordando i) el marco jurídico establecido para el desarrollo de las agencias aduaneras; ii) Análisis de los cargos formulados.

3.5.1. Marco jurídico establecido para el desarrollo de las agencias aduaneras

EL Decreto 2685 de 1999 a través del artículo 12 de dicho cuerpo normativo, se definió a las agencias aduaneras como:

(...) “personas jurídicas autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para ejercer el agenciamiento aduanero, actividad auxiliar de la función pública aduanera de la naturaleza mercantil y de servicio, orientada a garantizar que los usuarios de comercio exterior que utilicen sus servicios cumplan con las normas legales existentes en materia de importación exportación y tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades.

Las agencias aduaneras tienen como fin esencial colaborar con las autoridades en la estricta aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio exterior para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás actividades y procedimientos derivados de los mismos” (...)

En lo referente a quienes fungen como agentes y auxiliares aduaneros, el Estatuto Aduanero precisaba que estos deben estar inscritos y registrados ante la Dirección de Impuestos, por lo que aquellos refrendarán con su firma cualquier documento relacionado con los trámites de comercio exterior indicando el código de registro asignado por la misma entidad.

De igual forma vale la pena destacar que el artículo 285 del anterior cuerpo normativo fijaba como infracciones graves, las siguientes:

“2.1 No cumplir con los requerimientos mínimos para el conocimiento del cliente. La sanción aplicable para la falta señalada en el numeral 2.1. será de multa equivalente al 1% del valor FOB de las operaciones realizadas con el cliente respecto del cual no se cumplió con los requerimientos mínimos para su conocimiento.

2.2 Ejercer la actividad de agenciamiento aduanero sin cumplir con el requisito del patrimonio líquido mínimo exigido.

La sanción aplicable para la falta señalada en el numeral 2.2. será de multa equivalente al 1% del valor FOB de las operaciones realizadas durante el periodo de incumplimiento.

2.3 No contar con la página Web que contenga la información mínima señalada en el numeral 3 del artículo 15 del presente decreto;

2.4 Adelantar trámites o refrendar documentos ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales utilizando un código diferente al asignado a la agencia de aduanas.

2.5 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.

La sanción aplicable para las faltas graves señaladas en los numerales 2.3, 2.4 y 2.5 será de multa de cien (100) salarios mínimos mensuales legales vigentes (smmlv).

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;

La sanción aplicable para la falta grave señalada en el numeral 2.6 será de multa equivalente al veinte (20%) del valor de la sanción impuesta, del valor de la mercancía decomisada o del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial, incluida la sanción”

Posterior a ello, el Legislador profirió la Ley Marco 1609 de 2013 “por la cual se dictan normas generales a las cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas”, la cual determinó:

“Artículo 2°. Regulación. Los decretos que dicte el Gobierno para desarrollar esta ley marco serán reglamentados a través de Resoluciones de Carácter General, proferidas por la autoridad competente.

Lo establecido en el presente artículo, no impide la Promulgación de Actos Administrativos proferidos en virtud del Principio de Coordinación y Cooperación de las entidades del Estado, expedidos en procura del debido desarrollo y aplicación de los aspectos reglamentados de que trata el inciso primero. (...)

Parágrafo 2°. En aras de garantizar la Seguridad Jurídica, los Decretos y las Resoluciones que se expidan para el desarrollo o la reglamentación de la presente ley, entrarán en vigencia en un plazo no menor a quince (15) días comunes y no mayor a noventa (90) días comunes después de su publicación en el Diario Oficial. Se exceptiona de esta obligación aquellos que por circunstancias especiales se requiera la inmediata vigencia del decreto o resolución, en cuyo caso la autoridad correspondiente debe exponer las razones de la decisión.

Artículo 4°. Principios Generales. 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, como son:

*Principio del debido proceso,
Principio de igualdad,
Principio de la buena fe,
Principio de economía,
Principio de celeridad,
Principio de eficacia,
Principio de imparcialidad,
Principio de prevalencia de lo sustancial,
Principio de responsabilidad,
Principio de publicidad y contradicción,
Principio de progresividad.*

De la misma forma deberá tener en cuenta los principios especiales del derecho probatorio, y los principios especiales del régimen de aduanas, como son:

*Principio de eficiencia,
Principio de Seguridad y Facilitación en la cadena logística de las operaciones de comercio exterior,
Principio de Coordinación y Colaboración, y
Principio de Favorabilidad.*

Parágrafo 4°. 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”

En cumplimiento a dicho mandato, el presidente de la República de Colombia, en uso de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 expidió el Decreto 390 del 7 de marzo de 2016 “*por el cual se establece la regulación aduanera*”, con el propósito de armonizar las determinaciones de la materia con los convenios internacionales.

Ahora bien, dado el objeto en debate es menester señalar que dicho cuerpo normativo en su artículo 538 contempló como infracciones aduaneras las siguientes:

“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. La reincidencia por una vez en esta conducta durante los últimos cinco (5) años dará lugar a la cancelación de la autorización.

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 cumplían con los requisitos legales. 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, en los términos señalados en el mandato aduanero. 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 será de multa equivalente al ciento por ciento (100%) del valor FOB declarado. Cuando la entrega sea extemporánea, la sanción será del veinte por ciento (20%) del valor antes previsto. En este evento, 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)”.

Conforme lo reseñado normativamente, la Sala procederá analizar los cargos propuestos con el fin de determinar si hay lugar o no a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, considerando el marco jurídico aduanera aplicable al caso concreto.

3.5.2 Cuestión preliminar

Revisado el expediente, se advierte que, mediante auto a través del cual se admitió la presente demanda, también ordenó la vinculación como **litisconsorte cuasi necesario** a COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA S.A., quien mediante escrito radicado el 6 de abril de 2021, se adhirió a los hechos, declaraciones y condenas, así como a los fundamentos de derecho, análisis jurídicos y/o concepto de la violación.

Así también dos cargos de nulidad relacionados con la falta de cobertura de la póliza emitida por aquella en relación al siniestro presentado y la prescripción del contrato de seguro.

Ahora bien, vale la pena señalar que la comparecencia de la mencionada aseguradora al proceso obedece a la existencia de la relación sustancial con su asegurado, en este caso, AGECOLDEX y por la cual se le extenderían los efectos jurídicos de la sentencia, en caso de declararse la nulidad de los actos administrativos.

En ese orden de ideas, ya que su vinculación era requerida para evitar la configuración de una nulidad y aun cuando a la luz del artículo 62 del Código General del Proceso, tienen las mismas facultades de la parte, en este caso del

extremo actor, por lo que, de solicitar pretensiones propias, debía entonces, acudir en forma oportuna a la administración de justicia, tal y como lo ha señalado el Honorable Consejo de Estado:

“Sin embargo, algo distinto ocurre con Seguros del Estado S.A., atendiendo a su condición de litisconsorte cuasinecesario y a la formulación de nuevas pretensiones para sí, toda vez que sólo cuando presentó su escrito de intervención es posible verificar si la misma fue oportuna. En ese orden, vale señalar que recientemente la Sección unificó su criterio alrededor de si la incorporación de nuevos demandantes o pretensiones, incluso en tratándose de litisconsortes facultativos, obligaba a computar la caducidad de forma separada de la demanda principal. En esa oportunidad, se definió que ese hipotético debía verse como una nueva demanda y, en consecuencia, daba lugar a un cómputo independiente de la caducidad de la acción. En efecto, la Sala así lo explicó[22]:

13.33. Como corolario de lo señalado, la jurisprudencia de esta Sección se unifica en el sentido de que toda pretensión debe efectuarse dentro del término en que se puede ejercer el derecho de acceder a la administración de justicia, período que sólo puede ser suspendido pero no interrumpido, de tal forma que su contabilización continua hasta su culminación sin que sea relevante que con anterioridad a su vencimiento se presente en forma oportuna peticiones en ejercicio del derecho de acción señalado, por lo que se impone que se verifique la caducidad de toda nueva pretensión sin perjuicio de que ésta se formule al comenzar un proceso, o durante su trámite vía reformulación del libelo introductorio.

13.34. Sin perjuicio de lo anterior, no se puede perder de vista que lo expuesto puede llegar a ser excepcionado en los litigios que para ser resueltos deban contar con la comparecencia e intervención de todos los sujetos que hicieron parte de las relaciones o actos jurídicos objeto del proceso, esto es, en los que por la naturaleza de dicho objeto o por el mandato de la ley requieran de la conformación de un litisconsorcio necesario de conformidad con lo dispuesto por el artículo 83[23] del C.P.C., habida cuenta de que sin la participación de dichas personas no sería factible que se profiriera sentencia de mérito en tanto el objeto sobre el que versa el litigio respectivo es único e inescindible.

13.35. No obstante lo anterior, conviene destacar que la excepción a la contabilización del término para accionar sólo se configura en los eventos de litisconsorcio necesario en los que hubiesen dejado de participar quienes habrían tenido que concurrir al proceso, por lo que de encontrarse debidamente integradas las partes de la litis, no habría necesidad de entrar a conformarlas adecuadamente y en ese orden de ideas, no se podría aplicar la previsión legal citada que permite al operador judicial dejar de un lado el señalado interregno en el que se debe accionar y formular las pretensiones que sean del caso, con el objeto de que se pueda dictar la sentencia correspondiente.

13.36. Asimismo, se debe tener en cuenta que la misma tampoco opera en los procesos en los que tanto los integrantes de la parte demandante como de la parte demandada sean litisconsortes facultativos, por cuanto el juzgador no tiene el deber de vincularlos a la litis comoquiera que entre ellos existen relaciones jurídicas independientes que pueden ser resueltas en forma separada y por consiguiente, la presencia de todos no es indispensable para que se profiera la decisión pertinente, de modo que no hay razón alguna para omitir la configuración de la caducidad de la acción y el interregno en el que se tenían que elevar las solicitudes respectivas.

Así las cosas, la resolución n.º 281 del 1 de febrero de 2002 sí fue notificada a la referida aseguradora el 18 de marzo siguiente (fl. 346, c. ppal), al tiempo que la intervención se produjo el 14 de abril de 2004 (fl. 188, c. ppal), es decir, por fuera del bienio que establece la regla general establecida en el numeral 10 del artículo 136 del Código Contencioso Administrativo.

En consecuencia, habida consideración que la intervención de la aseguradora se hizo de forma extemporánea habrá que declararse la caducidad de su acción y, por consiguiente, la Sala se releva de la obligación de pronunciarse sobre el recurso interpuesto. En consecuencia, como ninguna otra parte apeló, la negativa de las pretensiones dispuesta por el a quo se mantendrá”

Así las cosas, como quiera que su escrito estuvo dirigido, no solo a apoyar los argumentos esbozados por Agecoldex S.A., sino a cuestionar la legalidad de los actos administrativos bajo planteamientos que discutían la determinación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de considerar el siniestro incluido en la póliza expedida por la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA S.A., por lo que es necesario, analizar la oportunidad de su libelo, evidenciándose que:

- i) La Resolución No. 0010203 del 26 de diciembre del año 2019, le fue notificada personalmente a través de correo electrónico, al día siguiente.
- ii) Por tanto, el término de 4 meses previsto en el artículo 164 de la Ley 1437 de 2011, inició a contabilizarse desde el 27 de diciembre de 2019 hasta el 27 de abril del 2020.
- iii) Es pertinente señalar que teniendo en cuenta las medidas adoptadas tendientes para la preservación de la vida y la mitigación de riesgos con ocasión de la situación epidemiológica generada por el nuevo coronavirus (SARS-CoV-2) causante de la enfermedad (COVID-19), el Consejo Superior de la Judicatura suspendió los términos judiciales desde el 16 de marzo y hasta el 30 de junio de 2020, dentro de los cuales se encontraba incluido el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, razón por lo que no se recibieron ni tramitaron demandas y actuaciones durante ese tiempo.

Conforme lo anterior, el término de caducidad para la sociedad demandante venció durante ese periodo, frente a lo cual el Decreto 564 de 2020, señala en su artículo primero que cuando el plazo para demandar se cumpla durante la suspensión de términos se reanuda a partir del día hábil siguiente a la fecha en que cese la suspensión de términos judiciales ordenada por el Consejo Superior de la Judicatura, lo cual ocurre en el presente caso, por lo que se reanuda a partir del 1 de julio de 2020.

En ese sentido, como quiera que el término restante para la presentación de la demanda era de un mes y 11 días y la demanda fue radicada hasta el 4 de abril de 2021, es decir, 9 meses después de levantarse la suspensión de términos judiciales, ha de concluirse que la demanda no es oportuna y que en el *sub lite* no ha operado el fenómeno de la caducidad, respecto de las pretensiones COMPañÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA S.A.

Por lo tanto, el Tribunal se abstendrá de hacer pronunciamiento respecto de las pretensiones elevadas por aquella.

3.5.3. Análisis de los cargos formulados

3.5.3.1. Análisis del primer cargo: Falta de competencia- Excepción de ilegalidad - actos administrativos ilegales- DIAN Bogotá no es competente

La parte demandante expone que la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá aduce su competencia bajo el Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 007 de 2008 y Resolución 009 de 2008 de dicha entidad; sin embargo, el Decreto referido es norma superior frente a las resoluciones, por lo que no tienen la potencia, ni la superioridad jerárquica de modificar lo dispuesto expresamente por el Decreto 4048 de 2008, pues en este se reguló la competencia del nivel local para la investigación y sanción de las infracciones aduaneras cometidas en el respectivo territorio, frente a lo cual acude a una sentencia del Consejo de Estado en la que aplicó la excepción de legalidad respecto de las resoluciones mencionadas.

Además, considera que la entidad competente para haber adelantado la investigación y consecuentemente emitido el acto administrativo mediante el cual determinase la diferencia de tributos aduaneros y la sanción señalada en el numeral 12.1 del artículo 528 del Decreto 390 de 2016 actualmente, y puntualmente, impusiese la infracción del numeral 2.6 del artículo 485 del estatuto aduanero a AGECOLDEX, era la aduana del territorio en el cual se surtió dicha situación, es decir, la Aduana en la cual se presentó la Declaración de Importación era la única facultada para tal efecto, pues es en esta donde, conforme su jurisdicción, ocurrieron los hechos que fueron objeto de infracción y reclamo de parte de la DIAN a la sociedad demandante.

Al respecto la entidad demandada adujo que el artículo 1 de la Resolución 007 de 2008, contempla dos reglas de competencia; por un lado, está la competencia

cuando exista varios usuarios o infractores con domicilios de Direcciones Seccionales distintas como es el caso del importador ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A.S., y de la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A., quienes tienen domicilios en diferentes Seccionales, y como consecuencia, la competencia es donde se presentaron las declaraciones, siendo esta una regla de competencia residual; y de otro lado, una segunda regla, consistente en que es de la Dirección Seccional que primero tenga conocimiento, tal como, sucedió en el caso bajo examen, por lo que su competencia está debidamente asignada.

En primer lugar, la Sala se pronunciará sobre la excepción de ilegalidad que presenta el demandante respecto de las Resoluciones 007 y 009 de 2008, para lo cual debe tenerse en cuenta que esta figura comprende la posibilidad que tiene el juez administrativo de inaplicar un acto administrativo que resulta lesivo del orden jurídico superior, la cual se da en respuesta a una nulidad o suspensión provisional que se invoque dentro de un proceso contencioso administrativo.

Al respecto ha señalado la Corte Constitucional que dicha excepción “*se circunscribe entre nosotros a la posibilidad que tiene un juez administrativo de inaplicar, dentro del trámite de una acción sometida a su conocimiento, un acto administrativo que resulta lesivo del orden jurídico superior. Dicha inaplicación puede llevarse a cabo en respuesta a una solicitud de nulidad o de suspensión provisional formulada en la demanda, a una excepción de ilegalidad propiamente tal aducida por el demandado, o aún puede ser pronunciada de oficio. Pero, en virtud de lo dispuesto por la norma sub examine tal y como ha sido interpretado en la presente decisión, tal inaplicación no puede ser decidida por autoridades administrativas, las cuales, en caso de asumir tal conducta, podrían ser demandadas a través de la acción de cumplimiento, que busca, justamente, hacer efectivo el principio de obligatoriedad y de presunción de legalidad de los actos administrativos.*”³

Lo anterior teniendo en cuenta que el sistema jurídico resulta coherente y armónico dada su jerarquía normativa que hace que, a partir de la Constitución Política como norma superior, se constituyan las demás en orden descendente y mancomunada, siendo esta norma suprema la fuente de validez de las que siguen en escala. Es por ello que de esa condición jerárquica surge la necesidad de aplicar la denominada excepción de legalidad, que, si bien no tiene su regulación directamente en la Constitución, es imperativo que se acuda a ella para salvaguardar no solo la validez de las normas, sino también su subordinación integrada en conjunto con el orden jurídico.

Respecto a su declaratoria el Consejo de Estado ha indicado los presupuestos a considerar, consistentes en:

“5.2. Dicha facultad puede ser ejercida de manera oficiosa o a solicitud de parte cuando se está frente a alguna de las siguientes circunstancias: (i) La norma es

³ Corte Constitucional. Sentencia C- 037 de 2000. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

contraria a las cánones superiores y no se ha producido un pronunciamiento sobre su constitucionalidad, toda vez que “de ya existir un pronunciamiento judicial de carácter abstracto y concreto y con efectos erga omnes, la aplicación de tal excepción de inconstitucionalidad se hace inviable por los efectos que dicha decisión genera, con lo cual cualquier providencia judicial, incluidas las de las acciones de tutela deberán acompasarse a la luz de la sentencia de control abstracto que ya se hubiere dictado; (ii) **La regla formalmente válida y vigente reproduce en su contenido otra que haya sido objeto de una declaratoria de inexecutable por parte de la Corte Constitucional o de nulidad por parte del Consejo de Estado**, en respuesta a una acción pública de inconstitucionalidad o nulidad por inconstitucionalidad según sea el caso; o, (iii) En virtud, **de la especificidad de las condiciones del caso particular, la aplicación de la norma acarrea consecuencias que no estarían acordes a la luz del ordenamiento iusfundamental**. En otras palabras, “puede ocurrir también que se esté en presencia de una norma que, en abstracto, resulte conforme a la Constitución, pero no pueda ser utilizada en un caso concreto sin vulnerar disposiciones constitucionales». ”⁴ (Negrilla y subrayado fuera de texto)

A su turno, ha establecido la concurrencia de al menos algunos requisitos específicos que son:

“1. La existencia de una o más leyes o actos administrativos que se consideran contrarios a la Constitución Política. 2. La indicación de una o varias normas constitucionales que se consideran violadas. 3. Que se explique de qué manera se viola la norma o normas constitucionales. 4. Que esa violación sea evidente, grave y ostensible. Adicionalmente, es requisito que no se haya producido un fallo de executable respecto de la ley o acto que se acusa, esto es, en el que haya declarado que la norma está conforme con la disposición constitucional.”⁵

En el presente caso, se trata de las Resoluciones 007 y 009 de 2008, que según la demandante contraría lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008, norma superior, que dispone la competencia para investigar y sancionar, respecto de la DIAN como autoridad aduanera, en razón del territorio, regulando así el nivel local para el ejercicio de la actuación administrativa.

De igual forma, señala la demandante que en sentencia proferida el 20 de noviembre de 2014 con Radicación No. 47001-23-31-000-2010-00297-01, C.P. Marco Antonio Velilla Moreno, el Consejo de Estado, Sección Primera, dispuso declarar de oficio la excepción de ilegalidad del numeral 7 del artículo 1 de la Resolución 007 de 2008, por lo que debe igualmente declararse en el presente caso, tratándose de la misma norma.

Ahora bien, en la sentencia referida, se trataba de un proceso en el cual se había impuesto una sanción por una infracción aduanera por parte de la DIAN a una sociedad colombiana exportadora de carbón, por lo que se demandaban los actos administrativos respectivos aduciendo que de la Administración de Aduanas de

⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 25000-23-24-000-2001-00985-02 (17173), sentencia del 6 de junio de 2013. C.P. Martha Teresa Briceño De Valencia.

⁵ *Ibidem*

Santa Marta era competente para surtir el proceso administrativo sancionatorio en virtud de las excepciones consagradas en los numerales 7.1 a 7.3 del artículo 1° de la Resolución 007 de 2007, frente a lo cual la entidad indicó que esta era incompetente, por cuanto el domicilio del demandante era la Ciudad de Barranquilla y de acuerdo con la Resolución antes referenciada, la dirección seccional competente para adelantar el proceso sancionatorio aduanero, es aquella con jurisdicción en el domicilio del presunto infractor.

En esa oportunidad, el Máximo Órgano de lo contencioso administrativo concluyó que la competencia estaba dada en primer lugar por el artículo 39 del Decreto 4048 de 2008, ya que el lugar en el que se configuró el hecho materia de infracción aduanera fue Santa Marta, por lo que no se cumplían los presupuestos para acudir a la aplicación de la Resolución 007 de 2008, y por ello resolvió declarar de oficio la excepción de ilegalidad del artículo 1 numeral 7 de la Resolución No. 007 del 2008, para ese caso en concreto, así:

*“PRIMERO: DECLÁRASE de oficio la excepción de ilegalidad del artículo 1 numeral 7° de la Resolución No. 007 del 2008, expedida por el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, e **INAPLÍQUESE en el presente caso**, y en su lugar, **APLÍQUESE** el artículo 39 numerales 13 y 15 del Decreto 4048 de 2008.”* (Subrayado fuera de texto)

No obstante, no puede darse aplicación en el mismo sentido al presente caso, por cuanto los presupuestos de competencia difieren, respecto del procedimiento sancionatorio aduanera adelantado en contra de AGECOLDEX, toda vez que, concurren otros factores que permiten acudir a la aplicación de la Resolución 007 de 2008, como quiera que i) se trata de infractores que tiene diferentes domicilios, ii) además se presentaron declaraciones de importación en distintas seccionales de aduana, Cartagena, Barranquilla y Bogotá y iii) para determinar su competencia, residualmente, se debe acudir a determinar quién tuvo conocimiento en primer lugar de los hechos constitutivos de infracción,; es decir, en el asunto que se analiza se dan presupuestos adicionales a los considerados en el caso referido que ameritan un examen de la competencia de la entidad, pero no inaplicando las Resoluciones 007 y 009 de 2008 como lo aduce el demandante.

Además, teniendo en cuenta que los argumentos esgrimidos en la demanda para solicitar su declaratoria no pueden desconocer los particulares presupuestos de competencia que se conjugan respecto del procedimiento sancionatorio surtido, que no puede determinarse únicamente en razón del territorio, como lo dispone el Decreto 2028 de 2008, ya que como se verá más adelante, los supuestos jurídicos y fácticos para determinar quién es la Seccional competente para conocer de la investigación conllevan indefectiblemente a aplicar la Resolución 007 de 2008.

En cuanto a la Resolución 009 de 2008, la demandante no fundamentó de qué manera esta desconoce el Decreto 4048 de 2008, aparte de lo referido con los mismos argumentos respecto de la Resolución 007 del mismo año, por lo que el

análisis de la improcedencia de inaplicarla por excepción de ilegalidad se entiende recogido en lo ya expuesto, dadas las condiciones del caso concreto.

Finalmente, es necesario precisar que, aunque la Resolución 007 de 2008 ha sido objeto de modificaciones posteriores a su expedición, no ha sido declarada nula o inconstitucional y se encuentra vigente actualmente.

En consecuencia, al no haber lugar a la declaratoria de excepción de ilegalidad alegada, procederá la Sala a analizar el factor de competencia como argumento adicional presentado en el primer cargo formulado.

Frente a la falta de competencia ha señalado el Consejo de Estado:

“ (...) 3.7.- Agrega en esta misma dirección el artículo 137 CCA que la nulidad también puede provenir de la incompetencia del funcionario o del organismo que produjo el acto administrativo, sin limitarla al simple desconocimiento de normas de competencia simplemente legales. Es decir, el análisis de las competencias administrativas para el juez contencioso administrativo involucra necesariamente las que el constituyente hubiere establecido para las autoridades en cada caso concreto, es más, el simple desconocimiento de una regla de competencia administrativa lleva de por sí una ruptura institucional, si se tiene en cuenta que en los artículos 121 y 123 inciso 2° C.N. se ordena y obliga a todos los servidores públicos a ejercer sus funciones en los términos establecidos en la Constitución, la ley o el reglamento. (...)”

4.- La falta de competencia como vicio de nulidad de los actos administrativos.

4.1.- El de falta de competencia es uno de aquellos vicios invalidantes de los actos administrativos reconocidos por el derecho positivo colombiano. Así lo dispone el inciso segundo del artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo al preceptuar que se declarará la nulidad de los actos “cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que debería fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de defensa y audiencia, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.” (Resaltado propio).

4.2.- En la estructura dogmática de los vicios invalidantes la falta de competencia se ubica como un vicio externo al acto¹⁸ toda vez que es alrededor del sujeto activo que expidió la decisión el eje sobre el que gravita el debate jurídico en orden a determinar si es éste al que el ordenamiento le ha reconocido la aptitud para actuar como legítimo portador de la voluntad estatal, concretamente como autoridad normativa, y le faculta para dictar actos de naturaleza administrativa creadores de situaciones jurídicas particulares y concretas o de carácter general, en tanto manifestación de poder reglamentario.

4.3.- Ello responde, en esencia, al hecho de que el de competencia es un concepto normativo toda vez que es el propio derecho el que prescribe el modo, forma y condiciones de producción de las normas jurídicas (autorregulación) y en este escenario es que tiene lugar la determinación de los sujetos que fungen como autoridades normativas con poder decisorio para emitir actos jurídicos. Por tal razón, la averiguación sobre si un sujeto de derecho público es competente no es un asunto que

demande reflexiones internas en torno a la decisión, esto es, su ilicitud, imposibilidad o inexistencia, ni su motivación o finalidad, sino que se contrae a indagar, en el marco del universo jurídico vigente, si tal o cual contenido normativo podía ser emitido por cierta autoridad administrativa.

4.4.- El atributo de la competencia, entonces, debe ser entendido como la posibilidad que tiene una determinada persona, esto es, un órgano público o un particular de proferir o realizar un acto productor de determinados cambios normativos, que repercutirán en quien lo produce o un tercero, reconocido por el ordenamiento jurídico superior, siempre que se sigan los pasos establecidos para tal fin, o lo que es lo mismo, mientras se dé el estado de cosas dispuesto en la norma jurídica que establece la competencia.

4.5.- De observarse lo reglado, se tendrá que la competencia atribuida a un sujeto -y su resultado- ha sido llevada a cabo de manera adecuada, mientras que, de no ser así, el acto jurídico ejecutado en contravención se verá expuesto a la consecuencia de la nulidad y se dirá que no se llevó a cabo con éxito la competencia otorgada. (...)

4.7.- Así las cosas, una perspectiva analítica del vicio de incompetencia en el acto administrativo permite, a la vez, distinguir entre incompetencia en razón a la materia, al territorio, tiempo, por el grado de horizontalidad o verticalidad, por usurpación de poder o por la presencia de funcionarios de hecho. Sobre tales cuestiones la doctrina ha precisado lo siguiente: (...)

“1. incompetencia “ratione materiae”

Se caracteriza esta incompetencia porque se concreta sobre la materia u objeto específico del acto (en este sentido, FORSTHOFF se pronuncia por vicios de la competencia objetiva)²⁰, esto es, sobre las potestades otorgadas por el ordenamiento a los órganos o sujetos de la administración. Constituye la regla general en materia de incompetencia y puede decirse que, en su mayoría, las otras modalidades de incompetencia son especificidades suyas. En sentido estricto, podemos identificar la incompetencia en razón de la materia, comprobando “si el acto considerado está incluido en la lista de las decisiones permitidas al órgano administrativo”

Esta incompetencia puede depender de las siguientes circunstancias:

- El ejercicio por parte de los sujetos administrativos de competencias de que carecen;*
- El ejercicio por parte de los sujetos administrativos de competencias inexistentes para cualquiera de los órganos de la administración, y*
- Exceso en las competencias delegadas.*

2. incompetencia “ratione loci” o territorial

Como su nombre lo indica, es el ejercicio de competencias con violación de las circunscripciones territoriales o ámbito territorial asignado a cada órgano o funcionario de la Administración Pública; puede depender de las siguientes circunstancias:

- Por proferirse actos, por una autoridad administrativa, para que surtan efectos en el espacio territorial de otra; como lo indica ESCOLA, en estas oportunidades el “órgano*

pretende ampliar su ámbito de acción dictando actos que sean aplicables o produzcan sus efectos naturales fuera de los límites territoriales que tienen señalados...”

- Por proferirse, por una autoridad administrativa, decisiones por fuera de las demarcaciones geográficas de la entidad a que pertenece; se configura el vicio porque, a no dudarlo, la capacidad o competencia orgánica va unida indisolublemente a la jurisdicción territorial³ En ambas oportunidades, como lo indica la doctrina tradicionalmente, se configura una usurpación interorgánica entre entidades de un mismo rango (por ejemplo: entre municipios, entre departamentos).

En derecho colombiano, se podría presentar este tipo de vicios entre organismos con un marco territorial definido para el ejercicio de sus atribuciones. Entre otros encontramos los pertenecientes a la llamada descentralización territorial, a los que la ley ha otorgado un ámbito de actuación específico.

Debemos, para efecto de una mayor claridad, a propósito de este ejemplo, diferenciar en esta oportunidad los fenómenos de la desconcentración y de la descentralización, admitidos constitucionalmente en el artículo 209, pues con el primero de ellos se estructuran algunas situaciones de excepción que no pueden considerarse como vicios por incompetencia territorial. De acuerdo con la primera de dichas instituciones, encontramos algunas actividades realizadas en el territorio de las entidades territoriales, a nombre de la nación, sin que se presente irregularidad alguna en razón de que la desconcentración es otra de las modalidades del ejercicio de competencias administrativas. Este evento se daría principalmente por vía de la delegación.

La nación, de manera general, tiene jurisdicción (en consecuencia, ejerce competencias) en todo el territorio de la República. Las entidades territoriales, por el contrario, la que les corresponde, la deben ejercer de manera restrictiva al interior de sus territorios, sin posibilidad de que sus competencias desborden sus marcos fronterizos y se ejerzan desconcentradamente en otras jurisdicciones.

Sucede lo anterior por la forma concreta y específica en que la Constitución y la ley han limitado los ámbitos territoriales de las entidades con la concreta finalidad de que sólo en este territorio sean desarrolladas sus competencias y en razón del carácter eminentemente jerarquizado, en consecuencia, de absoluto respeto de la legalidad con que actúa la desconcentración; impide esta característica que la administración de las entidades pueda ampliar motu proprio sus esferas de acción. (...)

4. incompetencia en razón del grado de horizontalidad (...)

Estos vicios de incompetencia, en razón de la horizontalidad, pueden darse así mismo al interior de la Administración Pública en aquellos casos en que uno de sus órganos invada las funciones administrativas de otro, por ejemplo, cuando el ministro de Hacienda profiere un acto administrativo de los que corresponde dictar al ministro de la Defensa Nacional, o cuando el Superintendente de Sociedades ejercita funciones de la Superintendencia de Notariado y Registro.

Lo característico de este tipo de anomalías de la competencia es que se da entre organismos no ligados de ninguna manera por un grado de jerarquía; actúan en la Administración Pública nacional de manera paralela, o corresponden a diversas ramas del poder público.

5. incompetencia en razón del grado de verticalidad

Al contrario de lo anterior, en este tipo de incompetencia existe algún grado de jerarquización entre los organismos y entre los sujetos de la Administración Pública en los cuales se presenta la usurpación funcional. Al introducirnos en el presente acápite de la incompetencia fuimos claros en señalar el carácter de normas de derecho público -en consecuencia inmutables por parte de la administración- que tienen aquéllas que determinan las competencias administrativas.

La competencia no puede ser modificada sino por quien la ha instituido. Consecuentes con este planteamiento, baste indicar que el grado de jerarquía existente entre funcionarios administrativos o entre organismos de la Administración Pública no los faculta para variar la competencia establecida por normas superiores. El superior jerárquico, salvo excepciones contempladas en la ley o reglamento que determine la competencia, no podrá asumir las que correspondan a su inferior, mucho menos el inferior atribuirse las de su superior.

Ejemplo típico en el ámbito nacional lo encontramos en aquellas hipótesis en que el Presidente de la República resuelve nombrar o destituir alcaldes municipales, función que ejercen los gobernadores de departamento. A escala interna, por ejemplo en aquellas eventualidades en que un jefe de sección o un director administrativo resuelve ejercer las funciones otorgadas por el reglamento o la ley al jefe de personal o director de vigilancia. (...)”

Conforme lo anterior, y con el fin de analizar si se configura o no una falta de competencia, deben observarse como presupuestos fácticos relevantes durante la actuación administrativa aduanera adelantada en contra de AGECOLDEX, los siguientes:

- i) La sociedad ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A., en su calidad de importador, presentó las siguientes declaraciones de importación ante las respectivas aduanas que se relacionan, en donde participó AGECOLDEX como agente de aduanas (TOMO II Fl. 275 a 378 EA):

ADHESIVO	FECHA	ADUANA
07237350898352	2 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ
09013021497800	7 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013021497825	7 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
23831018783206	8 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018783213	8 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09019111363714	8 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
07237261875520	11 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ
06308030944248	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030944223	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308011153402	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308011153411	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030944255	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308011153387	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA

01204103292620	12 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
07500290924714	12 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788531	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788450	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788371	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788443	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788547	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788475	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788468	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788389	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
01204103294548	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018790499	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
01204103294530	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018790507	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018794255	18 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018794248	18 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018794262	18 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23231055122870	22 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ
07500290927045	22 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
02233010832361	22 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
07500290927038	22 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09019111373654	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805334	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805635	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805667	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805642	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09019111373307	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018806389	27 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018806396	27 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09013011579086	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956951	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013011579079	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956983	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013011579008	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013011579061	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956969	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956976	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06502020613568	28 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
06502020613575	28 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA

- ii) El 19 de Junio del año 2019 la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá profirió Requerimiento Especial Aduanero No. 01-03-238-419-435-8-00729 a AGECOLDEX, indicando la presunta comisión de la infracción contemplada en el numeral 2.6 del Artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, por considerar que hizo incurrir a ABBOTT (importador) en errores que conlleven la imposición de mayores sanciones o la liquidación de mayores tributos aduaneros, y dispone como sanción una multa por valor de (979.934.000 M/CTE), correspondiente al 20% del mayor valor a pagar por la

- liquidación oficial incluida la sanción. (TOMO III Fl. 413 a 458 EA).
- iii) Mediante Resolución 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá se sanciona a AGECOLDEX a pagar multa por valor de \$977.548.000 M/CTE. (TOMO IV Fl. 678 a 708 EA)
 - iv) A través de la Resolución No. 0010203 del 26 de diciembre del año 2019 se resuelve recurso de reconsideración y se confirma la sanción impuesta. (TOMO V Fl. 944 a 993 EA)
 - v) Como domicilios de los infractores se encuentran:

ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA SA: BOGOTÁ DC
JMLUCELLI TRAVELERS SEGUROS SA: BOGOTÁ DC
AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX AS NIVEL 1: CALI, VALLE DEL CAUCA.
(TOMO IV Fl. 708 EA)

De este modo se observa que i) se presentaron declaraciones de importación en la Aduana de Cartagena, Buenaventura y Bogotá; ii) los domicilios de los infractores no correspondían al mismo, encontrando que en lo que respecta a AGECOLDEX correspondía a Cali, Valle del Cauca; y iii) quien adelantó la investigación y sanción correspondiente a la totalidad de las declaraciones de importación fue la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá.

Considerando ese marco fáctico, ha de exponerse las normas que regulan la competencia para adelantar, investigar y sancionar en materia aduanera a los infractores de los Regímenes establecidos, encontrando que el presidente en ejercicio de las facultades constitucionales y legales, en especial las que le confieren el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política y el artículo 54 de la Ley 489 de 1998, expidió el Decreto 4048 de 2008 *“Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.”*, que en su artículo 1 señala:

“Artículo 1. A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones: (...)

La administración de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior, comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones aduaneras. La dirección y administración de la gestión aduanera comprende el servicio y apoyo a las operaciones de comercio exterior, la aprehensión, decomiso o declaración en abandono de mercancías a favor de la Nación, su administración, control y disposición. (...)”

A su turno, precisó que la DIAN desarrolla sus funciones a través de su nivel central, local y delegado (Art. 4), y que dentro de la Dirección de Gestión de Recursos y Administración Económica se encuentran las de nivel local que comprende las seccionales de Cartagena, Buenaventura y Bogotá (Art. 5 Num. 9, 11 y 18).

Adicionalmente, en su artículo 39, numeral 15 dispone respecto a la competencia de las direcciones seccionales de la DIAN:

“ARTÍCULO 39. DIRECCIONES SECCIONALES DE IMPUESTOS, DIRECCIONES SECCIONALES DE ADUANAS Y DIRECCIONES SECCIONALES DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. *Conforme a las políticas e instrucciones del Nivel Central y de acuerdo con la naturaleza de cada Dirección Seccional, son funciones de las Direcciones Seccionales las siguientes: (...)*

15 (Modificado por el art. 20, Decreto 1321 de 2011). Adelantar las acciones encaminadas a prevenir, reprimir, investigar y sancionar, las infracciones a la legislación tributaria, aduanera, cambiaria y de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por las entidades públicas del nivel nacional, de su competencia y en su territorio.” (Negrilla y subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, la determinación en razón al territorio como lo dispone el Decreto 4048 de 2008, no permite establecer con precisión a qué territorio se refiere, considerando que confluyen 3 seccionales diferentes en el presente caso, situación frente a la cual la Resolución 007 de 2008 (expedida en virtud del numeral 5 del artículo 6 del Decreto precitado), y allí se dispuso:

“ARTÍCULO 1o. COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA. *Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la administración de los impuestos sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, retención en la fuente, de timbre nacional y de los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado; la recaudación, devolución y el cobro de los derechos de aduana, de las sanciones y demás impuestos al comercio exterior, de las sanciones cambiarias, así como las obligaciones y sanciones derivadas por la administración y control de los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y Sociedades de Comercialización Internacional.*

La dirección y administración de la gestión y represión aduanera, la administración de los derechos de aduana y los demás impuestos al comercio exterior, la aprehensión y decomiso, el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones y las demás que no estén asignadas a las Superintendencias Financiera de Colombia y de Sociedades, así como la administración y control de los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y Sociedades de Comercialización Internacional, con excepción de los contratos relacionados con las Zonas Francas; las cuales serán ejercidas en todo el territorio nacional a través de las diferentes áreas del Nivel Central, Local y Delegado de acuerdo con el siguiente marco de competencias: (...)

7. La competencia para adelantar los procesos administrativos para la imposición de sanciones por la comisión de infracciones aduaneras o para la expedición de

liquidaciones oficiales, corresponde a la Dirección Seccional de Aduanas o a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas, con competencia en el lugar del domicilio del presunto infractor o usuario.

Exceptúense de lo dispuesto en el inciso anterior los siguientes procesos administrativos:

7.1. <Numeral modificado por el artículo 1 de la Resolución 4387 de 2011. El nuevo texto es el siguiente:> Los procesos sancionatorios o de formulación de liquidaciones oficiales que deban adelantarse por situaciones advertidas en ejercicio del control previo o simultáneo a las operaciones de comercio exterior, en los regímenes de importación, exportación y Tránsito Aduanero, en cuyo caso la competencia corresponde a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas o de Aduanas en la que se haya presentado la declaración de importación, de exportación o autorizado el tránsito. (...)

7.2. Los procesos sancionatorios o de formulación de liquidaciones oficiales que en desarrollo del control posterior deban adelantarse contra dos o más infractores o usuarios que tienen domicilio en el lugar que corresponda a la competencia territorial de más de una Dirección Seccional, o cuando el domicilio del presunto infractor no se encuentre en el territorio nacional, en cuyo caso la competencia la tendrá la Dirección Seccional de Aduanas o la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas con competencia territorial en el lugar donde se presentó la declaración de Importación, de exportación o de tránsito aduanero, o en su defecto, la Dirección Seccional que primero tenga conocimiento de los hechos constitutivos de la infracción.” (Negrilla y subrayado fuera de texto)

Así las cosas, en primer lugar, debe atenderse al criterio de competencia territorial dispuesto en el Decreto 4048 de 2008, pero ante la concurrencia de varias seccionales e infractores, se determina la competencia considerando el lugar del domicilio del presunto infractor o usuario; excepto cuando i) deban adelantarse contra dos o más infractores o usuarios que tienen domicilio en el lugar que corresponda a la competencia territorial de más de una Dirección Seccional o no se encuentre en el territorio nacional, casos en los que se determina por el lugar donde se presentó la declaración de Importación, de exportación o de tránsito aduanero; o en su defecto, ii) la Dirección Seccional que primero tenga conocimiento de los hechos constitutivos de la infracción, no del que primero dio apertura a la investigación.

En el presente caso, el territorio se ve determinado por tres seccionales: Cartagena, Buenaventura y Bogotá, además se trata de más de un infractor que tienen domicilio en diferentes territorios, asignados a diferentes seccionales, a saber, Cali y Bogotá, y por último, se presentaron las declaraciones de exportación en esas tres seccionales diferentes Cartagena, Buenaventura y Bogotá, en su mayoría en la Aduana de Cartagena.

Por tanto, debe recurrirse al último criterio dispuesto consistente en la Seccional que primero conoció de los hechos constitutivos de infracción, que según la entidad

demandada correspondió a la Seccional de Bogotá, tal y como lo expone en su contestación de demanda.

Revisado el expediente administrativo allegado por la entidad, encuentra la Sala que, contrario a su afirmación, la Seccional que conoció primero de los hechos constitutivos de posibles infracciones fue Cartagena, tal y como se evidencia a folio 4 del TOMO I del Expediente Administrativo, en el que mediante Oficio con radicado 1002111231-0729 del 6 de marzo de 2018 se indica que quien advirtió la posible evasión de IVA de productos de la sociedad ABBOTT fue la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena, desde el 14 de octubre de 2016, bajo el siguiente tenor:

“Con base en la información suministrada por la Dirección Seccional de Aduanas de Cartagena a la Dirección de Gestión de Fiscalización a través de correo electrónico del 14 de octubre de 2016 (...), relacionada con la posible evasión del IVA de productos Abbott Laboratories de Colombia SA (...), de conformidad con lo conceptualizado por el Invima en las actas de la Sala Especializada de Alimentos (...).”

Situación esta que desvirtúa la apreciación de la entidad demandada, en el sentido de haber conocido de los hechos constitutivos de infracción en primer lugar, aun cuando la Seccional de Cartagena lo había advertido previamente y fue quien informó de ello, sin que eso lo releve de investigar y sancionar a los presuntos infractores, pues las competencias están dadas de forma clara para todas las seccionales de la DIAN y es donde además se presentaron la mayoría de declaraciones de importación.

Conforme lo anterior, se evidencia en el presente caso que quien debió adelantar la investigación y sancionar a la agencia de aduanas AGECOLDEX era la Seccional de Aduanas de Cartagena, a través de sus dependencias de gestión de fiscalización, y no Bogotá que conoció de los hechos por una remisión de información proveniente de otra Seccional, que conociendo de primera mano ello, debió adelantar el proceso administrativo sancionatorio⁶.

Así las cosas, es pertinente hacer referencia a la clase de nulidad que se configuraría en materia de competencia, para lo cual es necesario precisar que cuando se hace referencia a una *nulidad absoluta*, implica que el órgano administrativo invade competencias que son de otro diferente, a manera de ejemplo, cuando un Ministerio asume funciones que son asignadas a otro, caso en el cual se ejercen atribuciones que no son dadas por ley y que implica usurpación de las mismas; diferente es, cuando se trata de una *nulidad relativa*, que comprende incompetencia funcional y territorial, en donde, como se precisó previamente, implica la asignación de funciones en virtud de la organización jerárquica o la desconcentración de cada entidad en sus niveles territoriales, es decir, cuando una dependencia adopta una decisión que por reglamento u

⁶ Al respecto la Sección Cuarta de esta Corporación acogió la misma postura en un caso similar, declarando la nulidad de los actos demandados. Ver Sentencia del 7 de diciembre de 2022, Exp. 25000-23-37-000-2019-00826-00. M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez.

organización interna le corresponde a otra, generando esto que nos e afecte la competencia del órgano en sí mismo, sino de su funcionario o jefatura.

En el presente caso, se pude evidenciar que se trata de una competencia que fue asumida por un funcionario o Dirección que no era la que debía adelantar la actuación, sin que esto implique que esa jefatura no ostente esas específicas funciones, pero que, dadas las condiciones y presupuestos para asignar el conocimiento de la investigación, le correspondía a otra territorial diferente.

Es decir, si bien debía adelantar la actuación la Seccional de Cartagena, por ser la primera en conocer de los hechos presuntamente constitutivos de infracción, no con ello se está señalando que la Seccional de Bogotá no ostente esas facultades de competencia territorial y funcional, sólo que, en el presente caso, aplican otros presupuestos específicos para su determinación, tal y como la misma entidad lo reconoce en su contestación de la demanda.

Ahora bien, ello conlleva a concluir que se estaría tratando de una nulidad relativa que vicia los actos acusados, pero que en todo caso, dando aplicación al Decreto 4048 de 2008 como primera norma para asignar la competencia entre Direcciones, a lo sumo, la seccional de Bogotá podría haber adelantado la correspondiente investigación, respecto a las declaraciones de importación presentadas en su territorio, que conservarían validez al estar dentro de sus funciones y competencias legalmente asignadas.

Así las cosas, le asiste razón a la parte demandante respecto del cargo de nulidad de falta de competencia, razón por la que se decretará la nulidad parcial de las Resoluciones No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 y la No. 0010203 del 26 de diciembre del año 2019, como quiera que en virtud de lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 007 de 2008 no se observaron los criterios de asignación de competencias a las Seccionales de la DIAN, acreditándose así que la Seccional de Bogotá no debía adelantar la investigación en contra de AGECOLDEX por la totalidad de las declaraciones presentadas, al demostrarse que la primera Seccional que tuvo conocimiento de los hechos constitutivos de la infracción fue la de Cartagena.

Sin embargo, se declara su nulidad parcial, ya que respecto a las declaraciones de importación correspondiente a la seccional Bogotá no podría extenderse la falta de competencia, pues ello si implicaría desconocer lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008 y en todo caso, es el territorio en el cual ostenta sus funciones y atribuciones legalmente dadas.

Así pues, la Sala analizará los demás cargos formulados, únicamente respecto de las declaraciones de importación presentadas en Bogotá, esto es:

STICKER	FECHA	ADUANA
07237350898352	2 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ

07237261875520	11 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ
23231055122870	22 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ

Declaraciones sobre las cuales la Dirección de Aduanas de Bogotá preserva su fuero de competencia, dadas las funciones expresamente señaladas en el Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 007 de 2008.

3.5.3.2. Análisis del segundo cargo: Vulneración al deber de aplicación uniforme de la jurisprudencia

Considera la sociedad demandante que, dado que existen precedentes judiciales que amparan la subpartida arancelaria señalada en las declaraciones de importación conforme la facultad de designación señalada por el Importador ABBOTT en el mandato aduanero, es claro que no puede pregonarse ni que AGECOLDEX le hizo incurrir en error a su mandatario (Núm. 2.6 Art. 485 E.A. - modificado por el Art. 39 del Dec. 1232/1 y adicionado Art. 6º Dec. 2883/08, recogido ahora en el Núm. 2.6 Art. 622 del D. 1165/01), ni mucho menos la infracción del numeral 2.1 del Art. 482 del E.A. (ahora Núm. 2.1 del Art. 615 del Dec. 1165/19), puesto que evidentemente la DIAN no puede desligarse de la obligación que como autoridad administrativa tiene de aplicar de manera uniforme la jurisprudencia.

Además refiere que el importador ABBOTT, ya se enfrentó a la discusión de cuál es la subpartida arancelaria correspondiente a la mercancía declarada en relación con los productos ENSURE ADVANCE LÍQUIDO, ENSURE ADVANCE MENOS CALORÍAS, ENSURE PLUS LÍQUIDO, PEDIASURE CLINICAL, ENSURE CLINICAL, ENSURE COMPACT, GLUCERNA 1.5 LCP, ENSURE PLUS HN, GLUCERNA 1.0 LCP, GLUCERNA LÍQUIDO, GLUCERNA EN POLVO, PERATIVE, GLUCERNA POLVO, ENSURE ADVANCE POLVO, JEVITY, NEPRO AP, ALITRAQ, OSMOLITE HN PLUS, PEDIASURE LÍQUIDO, ENSURE POLVO, PEDIASURE POLVO y PULMOCARE, entre otros, y demás productos en las Declaraciones de Importación respecto de las cuales se profirió liquidación oficial al importador, y respecto de la cual se le tasó sanción con multa.

Indica que la DIAN está desconociendo las providencias del Consejo de Estado en las que se determinó que la mercancía declarada estaba correcta en la importación y no en lo señalado por la DIAN, por lo que está desconociendo los fallos del Consejo de Estado cuando existe identidad de producto, de su composición, de su finalidad y uso, y hasta de importador, y por ende, esos elementos fueron precisamente aquellos que el Consejo de Estado tuvo en cuenta a efectos de la determinación de la posición arancelaria, más allá del Registro de Importación.

Por tanto, precisa que la DIAN está desconociendo un precedente judicial en el que se ha reconocido que los productos investigados no han variado ni en su composición ni en su función en estos años, lo que hace evidente que son medicamentos y que la entidad debe tenerlo presente, conllevando al archivo de la investigación tanto para el Importador como la Agencia de Aduana.

Frente a estos argumentos la entidad refiere que no existen los mismos supuestos fácticos y jurídicos entre los procesos, porque que, en los casos a que se refiere la demandante, el Registro Sanitario expedido por el INVIMA, el cual sirvió como argumento al Consejo de Estado para determinar que se trataba de medicamentos, no son los mismos, no por la numeración, sino que cambió de concepción por parte de la autoridad aduanera y del mismo INVIMA, al considerar que efectivamente se trataba de alimentos y no de medicamentos como en aquella oportunidad se contempló. Además, afirma que no existe sentencia de unificación al respecto.

Así las cosas, se observa que las declaraciones de importación objeto de análisis, comprenden los siguientes productos:

FORMULARIO	STICKER- ADHESIVO	FECHA	ADUANA	PRODUCTO
032016000884052-9	07237350898352	2 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ	GLUCERNA LÍQUIDO
032016000920436-8	07237261875520	11 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ	ENSURE COMPACT
032016000975287-3	23231055122870	22 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ	PEDIASURE POLVO

Verificados los registros sanitarios de los productos referidos se encuentra:

PRODUCTO	REGISTRO SANITARIO	CLASIFICACIÓN	FOLIO EXP. ADTIVO
GLUCERNA LÍQUIDO	RSIA16I188215	Alimento	99
ENSURE COMPACT	RSA-000929-2016	Alimento	55
PEDIASURE POLVO	RSA-000539-2015	Alimento	143

De este modo, se observa que por lo menos a partir del año 2016 los productos referidos fueron catalogados como alimento y bajo ese grupo se le otorgó el registro sanitario correspondiente.

Además, se observa que mediante las Resoluciones Nos. 2015041832 del 19 de octubre de 2015, 2016009642 del 17 de marzo de 2016 y 2015042888 del 26 de octubre de 2015 se analizó que los productos GLUCERNA LÍQUIDO, ENSURE COMPACT y PEDIASURE POLVO tienen una composición cuya naturaleza y características corresponden a alimentos convencionales y por ende se determinó que podían catalogarse como tal y no con propósitos médicos o de régimen especial, concepto que se extendió a los productos ENSURE ADVANCED LÍQUIDO, ENSURE ADVANCED POLVO, ENSURE LIQUIDO, ENSURE POLVO, ENSURE FIBRA, PEDIASURE LÍQUIDO y GLUCERNA POLVO, siendo reclasificados en la categoría de alimento.

Así las cosas, de las sentencias del Consejo de Estado referidas por el demandante y las cuales invoca como desconocidas por la DIAN, es necesario precisar que para el momento en que fueron proferidas, se encontraban vigentes los registros sanitarios que reconocían esos productos como medicamentos, como se evidenciaba, por ejemplo, en el Registro Sanitario M006393R-1 del producto ENSURE POLVO, lo cual era reconocido dentro de la actuación de la DIAN, conforme los conceptos emitidos por la Asociación Colombiana de Nutrición Clínica⁷, y frente a lo cual se indicó:

“Para la Sala tales actos resultan violatorios del artículo 1º del Decreto 2317 de 1995, contentivo del arancel aduanero, pues la DIAN aplicó una partida que no corresponde a tales productos, al clasificarlos como alimento y no como medicamento, ya que las pruebas documentales recaudadas dentro del expediente dan cuenta de que los componentes principales de los mismos han sido reconocidos como medicamento.

En efecto, la Asociación Colombiana de Nutrición Clínica, en concepto obrante a folio 175 del cuaderno principal expresa que se trata de “Fórmulas para nutrición enteral, poliméricas, completas y balanceadas, medicamentos que cumplen efectos terapéuticos, tienen indicaciones precisas y sirven como tratamiento de enfermedades relacionadas con la malnutrición”.

*A folio 346 del expediente, se destacan las Resoluciones 009840 de 23 de junio de 1995 01810 de 1º de abril de 1993 y 023537 de 1º de julio de 1996, emanadas del INVIMA, que expiden el registro sanitario de dichos productos como **MEDICAMENTO**.*

De tal manera que, a juicio de la Sala, la DIAN incurrió en error en la apreciación de las pruebas al desconocer los conceptos rendidos por el INVIMA, pues esta entidad actúa como laboratorio de referencia nacional; y conforme se enfatizó en la sentencia de esta Sección de 24 de agosto de 2006, a que se hizo mención precedentemente (...)”⁸

Esta situación cambió luego del año 2015, donde la autoridad competente para analizar esos componentes y otorgar los respectivos registros, determinó que ahora serían considerados como alimentos, esto es, que el INVIMA considerara que ahora no podían concebirse como de régimen especial o con propósitos médicos, con lo cual, la DIAN también procedió a aplicar esas nuevas consideraciones en sus partidas arancelarias y por ende en la determinación de las liquidaciones oficiales.

En consecuencia, lo que se observa es que dado ese cambio de posición de la autoridad sanitaria y la concepción del producto que ahora se encuentra vigente, es claro que los supuestos fácticos también son diferentes y proceder a analizar la composición de cada producto en el presente proceso no resulta ser de la competencia de los actos acusados, por lo que si el demandante desea controvertir esos registros deberá acudir a la jurisdicción a demandar dichas decisiones, pero no pretenderlo en el presente proceso.

⁷ Al respecto ver sentencia Consejo de Estado, Sección Primera Exp. 11001-03-27-000-2002-00056-01 del 29 de julio de 2010, C.P. María Claudia Rojas Lasso.

⁸ Consejo de Estado, Sección Primera Exp. 25000-23-27-000-2002-01387-01. Sentencia del 12 de noviembre de 2009, C.P. Marco Antonio Velilla Moreno.

De este modo, no se evidencia que la DIAN haya procedido a desconocer las sentencias proferidas por el Consejo de Estado, por el contrario, dio aplicación al nuevo criterio dispuesto por el INVIMA y de forma consecuente realizó el análisis de conformidad con la categoría de alimentos a los productos reseñados, tal y como es su deber al momento de verificar las liquidaciones presentadas, conforme las declaraciones de importación que se presentaron, por lo que este cargo no está llamado a prosperar.

3.5.3.3. Análisis del tercer y cuarto cargo: Vulneración al principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima - AGECOLDEX no ha hecho incurrir a su mandante en error alguno:

Para estos cargos la sociedad demandante reitera que la DIAN decidió revivir decisiones anuladas por el Consejo de Estado en relación a la clasificación arancelaria de los productos importados, para lo cual se fundamenta en conceptos de la Subdirección Técnica Arancelaria, los cuales, con nulos de pleno derecho al no haber permitido la contradicción de las mismas, previa al inicio del proceso aduanero en concordancia con los artículos 228 del CGP y 641 del Decreto 390 de 2016.

Además señala que la DIAN está vulnerando la buena fe y confianza legítima así como la seguridad jurídica, ya que el Administrado tiene pleno conocimiento de sentencias que la máxima autoridad en sede judicial en asuntos administrativos ha dispuesto que los productos que nuevamente se pretenden investigar son medicamentos, y reitera que los productos investigados atendiendo su destinación, características, naturaleza, presentación y componentes, deben ser clasificados como medicamentos en la partida arancelaria 30.04, y no como preparaciones alimenticias.

De otra parte, como argumento adicional refiere que el responsable de la subpartida arancelaria declarada, así como de la aplicación de tratamiento preferencial (prueba de origen) es el importador, de tal manera que no se cumplen los presupuestos de la infracción, ya que AGECOLDEX no lo hizo incurrir en el supuesto error, pues existe una cláusula que dispone claramente que ABBOTT es quien dispone la subpartida arancelaria así como también responde por la veracidad y exactitud de la documentación, por lo que se debe excluir a la agencia de aduanas de la sanción que se le endilga.

Así las cosas, lo primero es reiterar lo señalada en el cargo precedente frente al cambio de naturaleza de los productos ENSURE y sus derivados, esto es, ADVANCED LÍQUIDO, ENSURE ADVANCED POLVO, ENSURE LIQUIDO, ENSURE POLVO, ENSURE FIBRA, CLINICAL, así como PEDIASURE POLVO, PEDIASURE LÍQUIDO, GLUCERNA POLVO, NEPRO AP, JEVITY, GLUCERNA LÍQUIDO, entre otros, por lo que al no ser catalogados como medicamentos, sino como alimentos y no productos de régimen especial o con propósitos médicos, la consecuencia directa es que las subpartidas arancelarias vayan en ese mismo sentido, por lo que su codificación y

determinación corresponden a la naturaleza de los productos.

Al respecto debe tenerse en cuenta que la clasificación arancelaria de las mercancías se determina con base en el Arancel de Aduanas, constituido como marco regulatorio internacional para la codificación y descripción de mercancías (nomenclatura y gravamen), del cual Colombia adoptó el sistema armonizado, por lo que en virtud del artículo 28 del Decreto 4048 de 2008, y el numeral 17 del artículo 11 de la Resolución 009 de 2008 la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN tiene a su cargo las siguientes funciones:

“ARTÍCULO 28. FUNCIONES DE LA SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN TÉCNICA ADUANERA.
Son funciones de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, además de las dispuestas en el artículo 38 del presente decreto las siguientes:

(...)

4. Elaborar estudios de carácter general en materia de clasificación arancelaria, valoración aduanera, normas de origen y análisis físico y químico de las mercancías, así como formular las conclusiones y recomendaciones correspondientes;

5. Proyectar los actos administrativos relacionados con valoración aduanera, clasificación arancelaria, normas de origen y análisis físico químico de las mercancías;

(...)

7. Expedir clasificaciones arancelarias de oficio o a petición de parte, conforme al procedimiento legalmente establecido sobre la materia; (...)

Parágrafo 1. La clasificación arancelaria que realice la Subdirección de Gestión técnica aduanera es criterio determinante y obligatorio para establecer el tratamiento tributario de los bienes sujetos a los tributos administrativos por la DIAN, cuando dicha clasificación se tome como referencia para la aplicación o exclusión de impuestos.

Parágrafo 2. Los conceptos técnicos emitidos por la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera son de obligatorio cumplimiento para los empleados públicos de la DIAN.”
(Subrayado fuera de texto)

De este modo, la DIAN ostenta plena capacidad para determinar la clasificación arancelaria, cuyos actos son susceptibles de control por parte de la jurisdicción contenciosa administrativa, sin embargo, en el presente caso no se está discutiendo el acto administrativo que determina la clasificación arancelaria de los productos referidos, sino por la imposición de una sanción a AGECOLDEX, es decir, si esta pretende cuestionar esas determinaciones arancelarias, debe hacerlo en proceso correspondiente, demandando esos actos y no los que se expiden en el marco de un procedimiento administrativo sancionatorio.

En ese sentido, la afirmación del demandante relacionada con que no le fue posible discutir esas determinaciones carece de fundamento, pues se trata de actos diferentes, procesos distintos y por supuesto decisiones que son controvertidas a través de recursos, demandas y medios de control autónomos, y que por demás, se insiste, dado el cambio de naturaleza de los productos, su repercusión en la clasificación arancelaria y la determinación de los tributos aduaneros estuvo acorde con las características del producto como alimento y no medicamento.

En ese orden de ideas, la clasificación arancelaria no corresponde a la partida 30.4, sino dentro de las partidas 21.6 y 22.02, como en efecto lo determinó la DIAN, que para el caso concreto, los productos reseñados comprenden las subpartidas 21.06.90.79.00 y 21.06.90.90.00 razón por la que dicho argumento no permite cuestionar la legalidad de los actos demandados, pues la entidad procedió a establecerlas en armonía con la naturaleza de alimento asignada a los productos GLUCERNA LÍQUIDO, ENSURE COMPACT y PEDIASURE POLVO.

Ahora bien, de otro lado, respecto al contrato de mandato efectuado entre ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA SA y AGECOLDEX SA, debe precisarse que la sanción impuesta por la DIAN se derivó porque la sociedad demandante hizo incurrir a su mandante en error al momento de presentar las declaraciones de importación de forma errada, generando una sanción y un pago mayor de tributos, esto en su calidad de agente de aduanas.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la intermediación aduanera está orientada a facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales que rigen en materia de importaciones, exportaciones, tránsito y cualquier operación o procedimiento aduanero (DL 2685/99 - Art. 12), y en el desarrollo de ese objeto social, las agencias aduaneras ejercen una actividad auxiliar de la función pública aduanera de naturaleza mercantil y de servicio y son responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la DIAN, así como por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías (Art. 27-4).

De este modo, las agencias aduaneras tienen como fin esencial colaborar con las autoridades aduaneras en la estricta aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio exterior para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás actividades y procedimientos derivados de los mismos.

Así mismo, responderán directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados, lo cual se deriva de la obligación de la presentación y suscripción de las declaraciones a través del sistema informático aduanero o sus formularios, documentos que deben conservar la veracidad de la información en ellos contenida (Art. 23), por lo que están sometidas a regulaciones especiales, al ser una actividad auxiliar a la función pública aduanera (D1909/92 Art. 1)

De igual forma, se establecen como obligaciones a cargo de las sociedades de intermediación aduanera, entre otras, las siguientes:

“ARTICULO 26. OBLIGACIONES DE LAS SOCIEDADES DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA.
<Artículo modificado por el artículo 4 del Decreto 3600 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Las Sociedades de Intermediación Aduanera, en ejercicio de su actividad, tendrán las siguientes obligaciones:

- a) *Actuar de manera eficaz y oportuna en el trámite de las operaciones de importación, exportación y tránsito aduanero ante la autoridad aduanera;*
- b) *Suscribir y presentar las declaraciones y documentos relativos a los regímenes de importación, exportación y tránsito aduanero, en la forma, oportunidad y medios señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con la normatividad vigente;*
- c) *Responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación, exportación, tránsito aduanero y demás documentos transmitidos electrónicamente o suscritos en desarrollo de su actividad, en los términos establecidos en el artículo 22 del presente decreto;*
- d) *Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar, de acuerdo con lo previsto en la normatividad aduanera; (...)*

En consecuencia, se dispuso como infracción aduanera a estas sociedades, y de naturaleza grave, la señalada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 que dispone:

“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;

La sanción aplicable para la falta grave señalada en el numeral 2.6 será de multa equivalente al veinte (20%) del valor de la sanción impuesta, del valor de la mercancía decomisada o del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial, incluida la sanción.”

Conforme lo anterior, la sociedad demandante refiere que, de acuerdo con su contrato de mandato, ABBOTT (mandante) es quien dispone la subpartida arancelaria, así como también responde por la veracidad y exactitud de la documentación, para lo cual invoca la siguiente cláusula contractual:

“2. LA MANDATARIA declarará las mercancías según los documentos e informaciones aportadas por EL MANDANTE, los cuales deben reflejar la verdad completa y exacta de la transacción internacional realizada. LA MANDATARIA no deberá surtir reconocimiento de la mercancía a menos que EL MANDANTE le dé instrucciones previas por escrito de hacerlo, caso por caso, evento en el cual EL MANDANTE se obliga a pagar a LA MANDATARIA por esta actividad los gastos para terceros en que esta incurra, y las tarifas según el caso.

1. EL MANDANTE informará a LA MANDATARIA la posición arancelaria, o si la mercancía ya está clasificada en los documentos que EL MANDANTE entregue a LA MANDATARIA (por ej.: registro o licencia de importación, certificado de origen, maestro de productos, etc.), esta última deberá acoger dicha posición arancelaria, sin responsabilidad alguna de su parte y bajo la completa responsabilidad de EL MANDANTE. Sin embargo, LA MANDATARIA, podrá efectuar recomendaciones a EL MANDANTE sobre la posición arancelaria de los productos que este importe, sin que ello implique responsabilidad para la primera, y se deja a criterio de EL MANDANTE la aplicación de los mismos.” (03DEMANDA.pdf pág. 53)

Lo cual indica que fue confirmado mediante certificación expedida por ABBOTT donde se indica que *“la determinación de la posición arancelaria estipulada en las Declaraciones de Importación (...) importados por Abbott durante el año 2016, no fue realizada con base en una recomendación de Agecoldex.*

Abbott determinó la clasificación arancelaria teniendo como fundamento lo dispuesto en las sentencias abajo relacionadas, proferidas por el Consejo de Estado durante 2004-2011, en relación con dichos productos nutricionales.” (03DEMANDA.pdf pág. 53 y 54)

Así las cosas, es necesario tener en cuenta que la responsabilidad de las agencias aduaneras se ha asignado legalmente respecto de las consecuencias que se derivan de la indebida clasificación arancelaria, que tal y como se indicó previamente, deben atender a las obligaciones y responsabilidades que se le han impuesto legalmente, como lo es la exactitud y veracidad de la información que se consigna en las declaraciones de importación.

De igual forma se ha precisado ya con anterioridad, que las reglas del mandato que se suscribe entre dos partes, regida por la legislación comercial, no es oponible a las obligaciones legales que se han dispuesto precisamente como actividad auxiliar de carácter público y que se rige por la especialidad de las normas aduaneras.

Al respecto se ha señalado:

“(...) Conforme al artículo 3 del Decreto mencionado (el 2685 de 1999) el intermediario es responsable de las obligaciones aduaneras que se deriven de su intervención y si dentro de las mismas está la de responder por la clasificación arancelaria (artículos 87 y 118 ibidem), es claro que debe responder por las consecuencias que se deriven de una errónea clasificación, sin perjuicio de las acciones civiles frente a terceros.

El artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 prescribe que las Sociedades de Intermediación Aduanera que actúen ante las autoridades aduaneras serán responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la DIAN, así como por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.

Con lo anterior no se pretende que estas sociedades sustituyan al importador en su obligación general de pago de tributos aduaneros, sino que haya una persona con idoneidad técnica y profesional que suministren una asesoría legalmente sustentable ante la DIAN. (...)

Además, el artículo 26 literal c) ibidem señala como una de las obligaciones de estas intermediarias “Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar de acuerdo con lo previsto en este decreto”.

Esta regulación tampoco se opone a las reglas del mandato regulado en la legislación comercial, por lo demás es la legislación aduanera la que regula el tipo de servicio que prestan las Sociedades de Intermediación Aduanera “dado el carácter de público que ostentan dichas actividades y la

competencia especial otorgada constitucionalmente al ejecutivo para reglamentarla”.

Finalmente, el concepto precisó que la responsabilidad que surge entre la Sociedad de Intermediación Aduanera frente al Estado se sujeta a la legislación aduanera y la responsabilidad que se deriva de la intermediación entre el mandante y el mandatario, se rige por las reglas generales de la legislación civil y comercial que además, estipulan que el mandatario responde hasta de culpa leve en el cumplimiento de su cargo, teniendo en cuenta que en desarrollo del contrato de mandato, el mandatario debe aprovecharse de las circunstancias para realizar su encargo con mayor beneficio o menor gravamen que los designados para el mandante. Por lo tanto son coherentes la legislación aduanera y la civil sobre la responsabilidad.”⁹

Es por ello que la norma establece un riguroso régimen de responsabilidad para las agencias de aduanas, respecto a la veracidad y exactitud de la información presentada y por las sanciones que surjan como consecuencia de su actividad, sin perjuicio de sus demás compromisos contractuales. Incluso desde el año 1996 el Consejo de Estado ha precisado al respecto:

“(…) si la actividad de los intermediarios aduaneros se ejerce a través de una sociedad de intermediación aduanera, especialmente reglamentada por la ley no puede pretenderse que esté exenta de toda su responsabilidad por los tributos que por su gestión dejaron de pagarse o por las sanciones correspondientes.

Responsabilidad que no es nueva, tiene sus antecedentes en el artículo 2155 del Código Civil que dispone:

“El mandatario responde hasta de la culpa leve en el cumplimiento de su encargo...”.

Y en el artículo 572 - 1 del Estatuto Tributario, aplicable a los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, que dispone:

“Apoderados generales y mandatarios especiales. Se entiende que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados. En este caso se requiere poder otorgado mediante escritura pública.

“Lo dispuesto en el inciso anterior se entiende sin perjuicio de la firma del revisor fiscal o contador, cuando exista la obligación de ella.

“Los apoderados generales y los mandatarios especiales serán solidariamente responsables por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente.

Responsabilidad que se torna más exigente cuando se trata de la intermediación aduanera que por definición legal constituye una actividad auxiliar de la función pública aduanera, cuyo fin principal es el de colaborar con las autoridades aduaneras en la recta y cumplida aplicación de las normas relacionadas con el comercio exterior,

⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Exp. 15877, sentencia del 11 de diciembre de 2008. C.P. Héctor J. Romero Díaz. Posición reiterada en providencias del 29 de octubre de 2009, expediente 16482, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y, del 15 de abril de 2010, expediente 17319, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás procedimientos o actividades derivadas de la misma.¹⁰ (Subrayado fuera de texto)

En ese sentido, le asiste razón a la entidad demandada al afirmar que, el hecho que la agencia de aduanas cumpla con sus obligaciones contractuales, en términos comerciales, no se constituye en un eximente de las responsabilidades legales que se imponen en materia aduanera, conllevando a desconocer no solo su papel como actor en las actividades aduaneras, sino las especiales responsabilidades que de allí se derivan.

Es así que, la veracidad y exactitud de la información que se predica de las agencias de aduanas son precisamente dado su conocimiento técnico y especializado que los constituye como auxiliares de la función pública aduanera por lo que su labor se debe extender a realizar una verificación integral de la información que soporta la operación de comercio exterior, pues allí está la finalidad propia de su asesoría o soporte técnico que ofrecen a quienes les prestan sus servicios, para que sea veraz y exacta y así su mandante pueda dar cabal cumplimiento a las disposiciones exigidas, dentro de las cuales se encuentran la valoración, clasificación arancelaria, origen, liquidación de derechos aduaneros y los demás aspectos especiales.

Incluso, no obra prueba alguna de que AGECOLDEX le sugiriera o advirtiera a su mandante ABBOTT sobre las partidas arancelarias, su clasificación o incluso la determinación actual que el INVIMA le asignó a los productos objeto de declaración de importación, y que conllevaron al cambio de subpartidas, siendo el conocimiento de la normatividad, y particularmente, de las clasificaciones arancelarias que debe ser su área de especial conocimiento.

Incluso la DIAN lo ha precisado en sus conceptos así:

- “1. *¿Qué pasa en los casos en que la agencia de aduanas en su actuar diligente, asesora, explica, o acompaña a un importador y este hace caso omiso a las recomendaciones y, por esto, es sancionado (aprehensión, decomiso o liquidación de mayores valores)?*
2. *¿Debe necesariamente probarse por parte de la DIAN, la acción y/o omisión de la agencia de aduanas?*
3. *¿Qué pasa en los casos en que no se prueba la acción/omisión de la agencia de aduanas?*
4. *¿Qué pasa en los casos en que el importador y/o usuario de comercio exterior, expida un documento donde manifieste que la agencia de aduanas no lo hizo incurrir en error alguno?*
5. *¿Por el hecho de ser la agencia de aduanas auxiliar de la función pública aduanera, se debe responder por toda su actuación, sin verificar la adecuación típica de cada caso en particular? (...)*

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta, providencia del 29 de noviembre de 1996, Exp. 8020. C.P. Germán Ayala Mantilla. Reiterada entre otras en sentencia del 19 de julio de 2007, C.P. Rafael E. Ostau De Lafont Pianeta, Sección Primera.

2. Cuando en el marco de sus competencias, la agencia de aduanas consigna en la declaración de importación datos de los documentos soporte que no cumplen con la veracidad y exactitud de la información, toda vez que se limitó a transcribirlos, sin haber realizado una verificación integral de la información que soporta la operación de comercio exterior y, en consecuencia, le origina al importador, el incumplimiento de las normas legales del comercio exterior. Como, por ejemplo, valoración, clasificación arancelaria, origen, liquidación de derechos aduaneros y los demás aspectos especiales que deben tenerse en cuenta para llevar a cabo un debido proceso de nacionalización. (...)

4. En términos generales, la acción de "hacer incurrir" se configura por la actuación u omisión del agente de aduanas en el desarrollo de su labor de agenciamiento aduanero, cuando con dicha acción u omisión haga incurrir a su mandante, en una infracción administrativa, decomiso o liquidación de mayores tributos aduaneros. (...)

De manera que los documentos privados suscritos entre el importador y la agencia de aduanas, en los que se pacte exonerar de responsabilidad administrativa a este último usuario, no tienen ningún efecto jurídico para determinar la responsabilidad administrativa del agente de aduanas, por el contrario, son los hechos y las pruebas aportadas al proceso administrativo las que determinarán la responsabilidad administrativa a que haya lugar. Esta clase de pactos o acuerdos vulneran la función esencial del agente de aduanas, ya que, al ser auxiliares de la función pública aduanera, su deber es el de coadyuvar a la DIAN a velar por el cumplimiento de las disposiciones aduaneras y de comercio exterior.

No obstante lo anteriormente expuesto, la infracción administrativa del numeral 2.6 del artículo 622 del Decreto 1165 de 2019 se configurará cuando se tipifique la acción de hacer incurrir. Por tanto, el solo hecho de que al importador se le adelante un proceso sancionatorio, de decomiso, o liquidación oficial, no es suficiente para afirmar que, en todos los casos, se tipifica la infracción del numeral 2.6 del artículo 622 del Decreto 1165 de 2019.” (Oficio 907554 de 2021)¹¹

Y a su turno, el Consejo de Estado ha considerado:

“(…) no es menor su responsabilidad frente al cumplimiento activo y pasivo de las normas de aduana, en su calidad de auxiliar en la función pública; motivo por el cual no resulta extraño que de estas se espere el más estricto rigor al momento de desarrollar su actividades, las cuales, desde luego, comprenden la verificación de la información empleada en sus operaciones y de los clientes que acceden a los servicios aduaneros a través de ellas, tal y como se lo imponía, además, la Circular Externa 0170 del 10 de octubre de 2002 de la DIAN, en la cual se fijan factores de riesgo, parámetros y criterios en orden a evitar el lavado de activos y otras actividades que afectan gravemente la economía nacional; acto administrativo que no hace más que reflejar el imperativo derivado del artículo 22 del Estatuto Aduanero entonces vigente (...)

Es así, que, tal y como lo ha dicho esta Sección en pronunciamientos recientes 25 , “... las sociedades de intermediación aduanera están en la obligación de verificar la información que suministran sus clientes sobre sus negocios y más aún sobre su propia existencia, con miras a establecer si la actividad que someten a la labor

¹¹ Posición igualmente adoptada en el Concepto 906448 de 2022.

de las autoridades aduaneras guarda o no un objeto lícito y se ajusta a la ley¹².¹³
(Subrayado y negrilla fuera de texto)

En consecuencia, es claro que las cláusulas dispuestas en el contrato de mandato alegado por la sociedad demandante no la eximen de sus obligaciones y responsabilidades legales, en su calidad especial auxiliar de la función pública aduanera, y que tal y como quedó demostrado en el proceso administrativo, la agencia de aduanas en efecto, hizo incurrir en error a su mandante que utilizó sus servicios, en infracciones administrativas aduaneras que conllevaron la imposición de sanciones y la liquidación de mayores tributos aduaneros, al no dar cumplimiento a sus obligaciones legales respecto de, al menos, advertir sobre la veracidad de la información respecto a la clasificación de las mercancías objeto de análisis, aun cuando se había presentado un cambio en las subpartidas arancelarias, con ocasión a que ya no eran consideradas medicamentos, sino alimentos, lo que constituye una omisión legal que conllevó al incumplimiento de sus responsabilidades como agente aduanero.

Por tanto, este cargo tampoco tiene vocación de prosperidad.

3.5.3.4. Análisis del quinto cargo: Violación al debido proceso, al principio de tipicidad y legalidad

Refiere el apoderado judicial de AGECOLDEX que la sanción impuesta desconoció el debido proceso, toda vez que esta solo podía ser impuesta una vez la liquidación oficial de corrección quedara en firme, esto es, cuando se hubiese resuelto pues solo en esa instancia procesal la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tendría la certeza que el actuar de la agencia correspondía a una infracción administrativa, sin que esta etapa procesal pueda omitirse con el simple hecho de la vinculación realizada por la administración.

Contrario sensu, la autoridad demandada indica que no existe la vulneración alegada toda vez que al interior del proceso se acreditó un error en el pago de tributos dada la determinación de la subpartida arancelaria y con ello el error en que se hizo incurrir al importador y por ende, procedió a la imposición de la sanción, respetando las garantías que le asisten.

Ahora bien, a la Sala considera pertinente en principio señalar que, de acuerdo al artículo 29 de la Carta Política, el derecho constitucional fundamental al debido proceso debe aplicarse a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

En efecto la citada disposición preceptúa lo siguiente:

¹² C. P. Alberto Yepes Barreiro, sentencia de 15 de marzo de 2018, rad. 25000-23-24-000-2011-00383-01, actor: AGENCIA DE ADUANAS ALFONSO SENIOR Y CIA S.A. NIVEL 2.

¹³ Consejo de Estado, Sección Quinta, Exp. 25000-23-24-000-2010-00632-01, C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez, Sentencia del 10 de mayo de 2018.

“ARTÍCULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.”

Así mismo, cabe destacar que, en lo que respecta al *derecho al debido proceso y de defensa*, el Consejo de Estado ha precisado que, la mencionada prerrogativa fundamental, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial, y que, según el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos: (i) el derecho al juez natural o funcionario competente; (ii) **el derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa** y, (iii) **las garantías de audiencia y defensa**, que, desde luego, incluyen **el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo**, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*.

No obstante, para que los actos administrativos sean nulos, la irregularidad debe ser grave, pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas, esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

En efecto, frente a la irregularidad o violación del procedimiento en la formación y aprobación del acto administrativo es importante precisar como ya lo ha hecho antaño esta sala¹⁴, que dado el carácter instrumental de las formas procesales no

¹⁴ Cabe destacar entre muchas otras, la más reciente con proferida por esta Subsección, con ponencia del Magistrado Fredy Ibarra Martínez, expediente 25000234100020200076500. Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección B, sentencia del 4 de febrero de 2021.

toda irregularidad genera una causal de nulidad sino solamente aquellas denominadas sustanciales, es decir, que podrán presentarse actuaciones en las que no obstante haberse producido sin un ceñimiento estricto a la ley no alcanzan a configurar una causal de nulidad por virtud del principio de trascendencia por no tener la suficiente fuerza como para afectar la validez del acto administrativo que se trate.

Con el propósito de establecer cuáles vicios de forma tienen la virtud suficiente para ser constitutivos de causal de nulidad de actos administrativos la jurisprudencia del Consejo de Estado ha clasificado los vicios de forma en *sustanciales o esenciales* y los *simplemente accidentales, o no esenciales o accesorios*; esta diferenciación es relevante en tanto que únicamente los calificados como esenciales configuran causal de nulidad mas no así los accidentales o no esenciales porque no cuentan con la virtud suficiente o trascendencia jurídica para tales efectos, son las omisiones, defectos o irregularidades del procedimiento administrativo formales de menor talante que no alteran de manera alguna la decisión material de la administración ni tampoco su validez.

Por otra parte, esa distinción entre formalidades esenciales y no esenciales corresponde a un concepto jurídico indeterminado y por tanto no definido en el ordenamiento jurídico dado que este no prescribe en cada caso concreto cuándo una irregularidad procesal es o no esencial, sin embargo, se han establecido tres criterios con base en los cuales se configura una irregularidad esencial, a saber:

a) *Empírico*: corresponden a aquellos vicios o irregularidades cuyo cumplimiento tengan la entidad suficiente para cambiar el sentido de la decisión impugnada, es decir son aquellos eventos en los que el vicio procesal es de tal magnitud que su inobservancia determina el sentido de la decisión, esto es, se trata entonces de una irregularidad grave y trascendental relacionada directamente con el sentido y el alcance de la decisión contenida en el acto demandado, en cuanto que de haberse observado en debida forma el requisito o regla de procedimiento el sentido de la decisión hubiese sido sustancialmente diferente.

b) *Violación del derecho del debido proceso*: se configura cuando se quebranta alguno de los postulados del derecho fundamental del debido proceso.

En efecto, el derecho del debido proceso como garantía jurídico procesal está consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política como un derecho fundamental dentro del cual se enmarcan un conjunto de garantías previstas en el ordenamiento jurídico las cuales deben ser respetadas y garantizadas a las personas en actuaciones judiciales y administrativas, so pena de incurrirse en una irregularidad procesal de carácter esencial, como por ejemplo desconocer el derecho de defensa, el derecho de contradicción, etc.

c) *Desconocimiento de los principios fundantes de la organización estatal*: se considera que la irregularidad es esencial cuando comporte la violación o

desconocimiento de un principio fundamental de la organización estatal tales como la participación la democracia, la división del poder, el pluralismo político, el principio meritocrático para acceder al servicio público, el principio de control político, etc.

En el caso de que el vicio o irregularidad no se encuadre o se circunscriba en alguna de las tres hipótesis citadas por sustracción serán de carácter simplemente no esencial o accidental cuya ocurrencia no constituye causal de anulación del acto administrativo.

Pero además, destacó el Alto Tribunal Contencioso que, la vulneración al debido proceso no acarrea necesariamente la nulidad de los actos administrativos. Así, en la sentencia del 16 de octubre de 2014, dicha Corporación precisó lo siguiente:

“4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión.

4.8.- Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina. Así, entre nosotros, Mario Rodríguez Monsalve explica:

“La forma dice relación principalmente con los procedimientos, que básicamente pueden clasificarse en técnicos o de gestión, y en propiamente administrativos. Los primeros tienden a proteger los propios intereses de la Administración, tales como las consultas previas a organismos asesores, los debates en los cuerpos colegiados, etc. Los segundos están constituidos por la serie coordinada de actuaciones preparatorias de una decisión, en virtud de la cual se ha de reconocer un derecho o de imponer una carga a una persona”.

Tal como se advierte, este autor clasifica las formas según los intereses a los cuales se dirigen a proteger los procedimientos. Lo que no es más que la regla que acaba de esbozarse, merced a la cual, si dichos procedimientos amparan los intereses administrativos (técnicos o de gestión), la violación de sus formas no necesariamente conduce a la nulidad del acto, pero si imponen una carga o reconocen un derecho al ciudadano (propiamente administrativos) -en otros términos, si se trata de formas que de alguna manera afectan la realidad jurídica del administrado- su no acatamiento se refleja en la nulidad de la decisión irregularmente expedida.

Según lo anterior, dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión -regidos por formalidades no

sustanciales que no afectan necesariamente su validez- y procedimientos propiamente administrativos -caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales-, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado, y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso.

4.9.- También Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagra la formalidad. Veamos:

“Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuales son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la “leges perfectae” es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc.

A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc.

Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso podemos decir que la formalidad se subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado”.

4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado, de ahí que la inobservancia de éstas configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas.

Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el

legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial.

Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental.

Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado.” (Negrillas adicionales).

En esos términos, tenemos que sólo las formalidades o trámites de carácter sustancial, cuya inobservancia genere consecuencias gravosas en la formación del acto final, e incluso en los intereses y derechos del administrado, dan lugar a la vulneración del derecho al debido proceso.

Respecto a la violación del derecho de audiencia y defensa, el Máximo Órgano de lo Contencioso Administrativo sostuvo que esta viene a ser una vulneración de una etapa del procedimiento, esto es, justamente la etapa de descargos o de audiencia previa. Por eso, para que esta causal se configure debe explicarse qué etapas del procedimiento administrativo fueron pretermitidas o qué irregularidades se cometieron en el procedimiento, al punto de afectar el derecho de defensa; y que tratándose de la etapa probatoria, el derecho de audiencia y de defensa se puede afectar en los siguientes casos: (i) cuando se decreta una prueba ilícita; (ii) cuando las partes, en las oportunidades legales, piden pruebas y no se decretan; (iii) cuando se decretan las pruebas pedidas oportunamente, pero no se practican y (iv) cuando se practican las pruebas decretadas, pero se valoran erróneamente

En el citado marco normativo es claro entonces, que el debido proceso tiene aplicación en materia sancionatoria como es el *sub lite*, por lo que es necesario hacer una relación de los hechos ocurridos al interior de la actuación a fin de determinar si la vulneración alegada ocurrió efectivamente.

Así las cosas, la Sala evidencia de conformidad el expediente administrativo y los documentos aportados por el extremo actor -*cuyo recuento ya se hizo al momento de resolver el cargo anterior*, no existe desconocimiento de las garantías constitucionales, toda vez que:

- i) El artículo 581 del decreto 390 de 2016, no solo señala que existe un único procedimiento para la imposición de sanción y la expedición de las liquidaciones oficiales de corrección o de revisión según sea el caso, sino que además habilita a la administración a imponer las sanciones mediante resolución independiente o en la respectiva liquidación oficial. Veamos:

“Artículo 581. Procedencia. La autoridad aduanera adelantará los

procedimientos previstos en el presente capítulo para los siguientes fines: 1. La imposición de sanciones. 2. La expedición de una liquidación oficial de corrección. 3. La expedición de una liquidación oficial de revisión. La imposición de sanciones previstas en los acuerdos comerciales en materia aduanera se someterán al procedimiento aquí previsto.

Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente o en la respectiva liquidación oficial”

- ii) El trámite que culminó con la expedición de las Resoluciones No. No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto 63y 0010203 del 26 de diciembre del año 2019, cumplió con lo establecido en los artículos 582, 584 y 585 *ibidem* que en su tenor literal señalan:

Artículo 582. Requerimiento especial aduanero. La autoridad aduanera formulará requerimiento especial aduanero contra el presunto autor o autores de una infracción aduanera, para proponer la imposición de la sanción correspondiente; o contra el declarante, para formular liquidación oficial de corrección o de revisión. Con la notificación del requerimiento especial aduanero se inicia formalmente el proceso administrativo correspondiente.

Artículo 583. Oportunidad para formular requerimiento especial aduanero. El requerimiento especial aduanero se deberá expedir y notificar oportunamente. En tal sentido, y sin perjuicio de los términos de caducidad y de firmeza de la declaración, el funcionario responsable del proceso lo expedirá a más tardar dentro de los treinta (30) días siguientes a la ocurrencia de los hechos.

Artículo 584. Vinculación de terceros al proceso. En los procesos administrativos sancionatorio, de decomiso o de formulación de liquidación oficial se podrán vincular al operador u operadores de comercio o al declarante, con el objeto de establecer su responsabilidad e imponer la sanción a que haya lugar, dentro del mismo acto administrativo que decida de fondo. Para tal efecto, si aún no se hubiere dictado el auto que decreta pruebas, se podrán formular los requerimientos especiales que fueren necesarios; el proceso se suspenderá mientras vence el término para responder al último de los notificados, luego de lo cual se reanuda. En el auto que decreta pruebas se resolverán las solicitudes de práctica de pruebas que formulen todos los vinculados.

Artículo 585. Contenido del requerimiento especial aduanero. El requerimiento contendrá los aspectos de la declaración aduanera que se proponen modificar; la cuantificación de los derechos e impuestos, rescate y/o las sanciones, que se proponen; la vinculación del agente de aduanas para efectos de deducir la responsabilidad que le pueda caber; así como del garante, de los deudores solidarios o subsidiarios y de los terceros a que hubiere lugar; los hechos que constituyen la infracción; y las normas en que se sustentan.

Es claro para la Sala que, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, tal y como lo establecía el reglamento, emitió y notificó el **requerimiento especial aduanero**, a través del cual, no solo señaló que se había declarado de manera incorrecta la subpartida arancelaria y por ende el importador debía cancelar un mayor valor en CUATRO MIL OCHOCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL PESOS COP (\$4.899.668.000), sino que además se propuso sancionar a AGECOLDEX S.A., en su calidad de operador de comercio, por la presunta infracción contenidas en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 (modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008)

iii) Dicho requerimiento fue contestado oportunamente por el accionante exponiendo los argumentos de su defensa y elevó las solicitudes probatorias que consideró pertinentes y posteriormente a la notificación del acto administrativo que resolvió de fondo, pudo interponer el correspondiente recurso de reconsideración.

iv) Los actos administrativos demandados cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 590 del plurimencionado cuerpo normativo, esto es que *“1.Fecha. 2. Nombre o razón social del sancionado o sancionados. 3. Número de identificación tributaria. 4. La identificación de la infracción que da lugar a la sanción. 5. La exposición de motivos que sustentan el acto administrativo, donde se relacionen los hechos, las pruebas allegadas y las normas jurídicas pertinentes. 6. La sanción a que hubieren lugar. Si fuere multa, identificación de la base del cálculo de su cuantía. 7. La orden de hacer efectiva la garantía, cuando a ello hubiere lugar. 8. El envío de una copia de la resolución sancionatoria, debidamente ejecutoriada, a la dependencia de cobranzas, para lo de su competencia. 9. La advertencia al sancionado que la imposición de la sanción no lo exime del pago de los derechos, impuestos e intereses, según el caso; como tampoco de la satisfacción de la obligación de que se trate, lo que deberá demostrar, a más tardar, dentro de los veinte días siguientes al de ejecutoria de la resolución, si aún no se hubiere hecho. Lo anterior, so penade cancelación de la autorización o habilitación, conforme lo dispone el presente decreto. 10. Las medidas especiales que deban adoptarse en relación con las infracciones que así lo establezcan. 11. Forma de notificación. 12. El recurso que procede, el término para interponerlo y la dependencia ante quien se interpone. 13. Firma del funcionario competente”*

Así pues se colige que no le asiste la razón al extremo actor toda vez que: i) no es cierto que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales debía aguardar a la firmeza de la liquidación oficial de corrección para iniciar el proceso sancionatorio en su contra, pues el decreto en cita, que gobierna este procedimiento, señaló de manera expresa que era posible que en una misma cuerda procesal se pudiera determinar si existía o no un error en la partida arancelaria, y por ello unos mayores tributos a cancelar, y también imponer las sanciones a que hubiera lugar tanto al importador como a los terceros y; ii) al interior del proceso se acreditó la comisión de la infracción administrativa toda vez que el libelista si hizo incurrir

en error a su mandante como quiera que la mercancía importada por ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA correspondía a COMPLEMENTO ALIMENTICIO y por ende, debía clasificarse en por las subpartidas arancelarias 21.06.90.79.00 y 21.06.90.90.00, de acuerdo al Decreto 2153 del 26 de diciembre de 2016 y con un gravamen arancelario del 10% y el 15% respectivamente y un IVA del 16% y no en la por la subpartida arancelaria 3004.90.29.00 con en un arancel del 0% y 0% de IVA, lo que evidencia que su actuar sí conllevó a una la liquidación de mayores tributos aduaneros.

Observa entonces la Sala que no se cumple ninguno de los eventos que ha considerado la jurisprudencia del Consejo de Estado en los que puede verse afectado el derecho de audiencia y de defensa, dado que al interior del proceso administrativo respetaron **las garantías procesales**, toda vez que: i) se expuso claramente las razones de los cargos para imputar la infracción administrativa esto es, el numeral 2.6 del artículo 285 del Decreto 2685 de 1999, con ocasión al error en que hizo incurrir a su mandante en lo referente a la subpartida arancelaria en la cual clasificó la mercancía importada por ABBOTT LABORATORIES COLOMBIA S.A. pues al corresponder a un “COMPLEMENTO ALIMENTICIO” debían cancelarse los gravámenes del 10% y el 15% respectivamente y un IVA del 16%, ii) se permitió **el derecho a ofrecer y solicitar la prueba de descargo**, una vez se notificó el requerimiento especial aduanero y controvertir la multa impuesta a través de la concesión y resolución del recurso de reconsideración y; iii) la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales analizó de manera integral las pruebas aportadas por el administrado, no obstante, aquellas no tuvieron la virtualidad de controvertir los cargos imputados, como quiera que es claro que el accionante con su actuar ocasionó una liquidación de mayores tributos aduaneros.

3.5.3.5. Análisis del sexto cargo: Prevalencia del principio de favorabilidad

Desde la radicación del libelo, el extremo actor ha argumentado que, en virtud del principio de favorabilidad, la normativa aplicable al caso en estudio es el Decreto 390 de 2016 modificado por el Decreto 349 de 2018, el cual no contempla como infracción administrativa que la agencia de aduanas (operador de comercio exterior) haga inducir en error a su cliente y en consecuencia de ello sea sancionado, pues ello, sería desconocer el tránsito normativo allí señalado.

Por su parte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales refiere que este planteamiento está errado por cuanto desde el inicio de la investigación y hasta la expedición del acto administrativo que fondo la misma, únicamente era aplicable el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, toda vez que las disposiciones que perdieron su vigencia fueron las normas de procedimiento, cuando fueron reglamentadas por las resoluciones: 72 de 2016, 64 de 2016 y 41 de 2016.

Sobre el particular es necesario señalar que el derecho administrativo sancionatorio, hace parte del ejercicio del *ius puniendi* que ostenta el Estado y se materializa a través de la capacidad que este tiene de imponer sanciones

administrativas con ocasión a las transgresiones del ordenamiento jurídico previamente tipificadas como infracción administrativa por una norma, y en ese sentido en su desarrollo deben respetarse los principios de legalidad y tipicidad, sin embargo, como quiera que este ámbito aún se encuentra en formación, las construcciones del derecho penal si resultan útiles como punto de partida, pero su trasposición no es horizontal se deben matizar y deben adaptar a la praxis administrativa y especialmente responder a los intereses que las organizaciones administrativas gestionan.

En ese sentido se puntualiza que una infracción administrativa implica la trasgresión a un deber legal o reglamentario que vulnera determinados bienes jurídicos y que debe ser analizada por la Administración para determinar y sustentar qué tan grande o importante es la consecuencia o efecto que genera una conducta infractora, pues se trata del ejercicio de la potestad administrativa sancionatoria, que en todo caso no implica arbitrariedad, por el contrario, busca entre otras cosas garantizar la consecución de las funciones y competencias asignadas, de cumplimiento de las normas y de allí que pueda corregirse a los administrados, como instrumento o herramienta adicional del Estado, pero ponderando siempre tanto las garantías constitucionales y procedimentales de los destinatarios, como también el correcto ejercicio de las funciones administrativas.

En ese contexto, el debido proceso en el derecho administrativo sancionador, puede ser definido en palabras del tratadista Juan Manuel Laverde, como (...)“ *un conjunto de garantías que busca la protección de una persona (natural o jurídica) incurso en una actuación administrativa, para que durante su trámite se respeten sus derechos y se logre la aplicación correcta de la justicia dentro del principio de legalidad que vincula a todas las autoridad en el Estado Social de Derecho. De esta manera se limita el poder punitivo del Estado y se materializa en el cumplimiento de una secuencia de acto por parte de la autoridad administrativa, que asegura la validez de sus propias actuaciones”*.

Así las cosas, es posible señalar que dentro de ese mega derecho, están incluidas algunas prerrogativas como: i) juez natural o legal; ii) un proceso público sin dilaciones; iii) presunción de inocencia y derecho de defensa; iv) **principio de favorabilidad**¹⁵; v) proporcionalidad de la sanción; entre otras, pues en el trámite que adelanta la administración debe asegurarse que se lleve a cabo de conformidad con las garantías intrínsecas que hacen parte del artículo 29 constitucional.

¹⁵ El principio de favorabilidad en materia sancionatoria, es decir la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia sobre la restrictiva o desfavorable. Tal principio, cuyo origen es el Derecho Penal. “tiene aplicación tanto en aspectos sustanciales como procedimentales del derecho administrativo sancionatorio y no puede tener un carácter relativo, sino por el contrario. Su contenido es absoluto, es decir, no admite restricción en su aplicabilidad, como elemento fundamental del debido proceso”. Juan Manuel Laverde. Manual de Procedimiento Administrativo Sancionatorio. Ed. Legis.

En particular sobre el principio de favorabilidad la Corte Constitucional se ha referido a la retroactividad y ultraactividad de la ley más benigna, en particular, en uno de sus pronunciamientos refirió:

“El primero, el de la retroactividad, de una ley más benigna, según el cual: i) si después de cometido un hecho típico surge otra ley con menor pena o sanción, se aplicará esta última, aun cuando el caso se encuentre definitivamente juzgado; ii) si después de cometido el delito o la falta disciplinaria entra en vigencia una nueva ley que hace desaparecer el tipo penal o la falta reprochada, debe aplicarse la norma más favorable, aun cuando el caso se encuentre definitivamente terminado. De esta forma, la ley favorable se aplica aun en contra de la cosa juzgada, pues el principio de favorabilidad hace prevalecer la libertad y los derechos inherentes a ella sobre la seguridad jurídica que ampara la firmeza de la sentencia y del acto administrativo sancionador.

Y el segundo, el de la ultraactividad de la ley más benigna, según el cual una ley más benéfica derogada continúa aplicándose respecto de la ley posterior más gravosa. Sobre el fundamento y justificación constitucional de esta regla, la Corte Constitucional dijo que tiene íntima vinculación con la protección de los derechos adquiridos, protección expresamente consagrados en el artículo 58 de la Carta según el cual, “se garantizan los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores”. La disposición constitucional del artículo 58 busca la protección del ciudadano frente a la expedición de normas que, a posteriori, podrían modificar el contenido de sus derechos subjetivos o la calificación de las conductas jurídicamente reprochables en las que posiblemente hayan ocurrido”¹⁶ (negrilla y subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, en la Sentencia C-922 del 29 de agosto de 2001 a través del cual declaró la constitucionalidad condicionada del artículo 2¹⁷ del Decreto 1074 de 1999, a través del cual se estableció el régimen transitorio Los procedimientos administrativos cambiarios adelantados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, consideró:

«[...] 8. No obstante, la Corte advierte que si bien la Constitución de manera general prohíbe la aplicación retroactiva de las disposiciones sancionatorias, establece sin embargo una excepción a dicha prohibición general. Esta excepción se da en el caso en el cual las normas posteriores son más favorables al sancionado que las anteriores, pues entonces la retroactividad no sólo no es inconstitucional, sino que además tal aplicación retroactiva es ordenada por la Constitución. (...) Al comparar el régimen sancionatorio consagrado en el Decreto 1092 de 1996, con el que establece el Decreto 1074 de 1999, la Corte aprecia que de manera general éste último establece sanciones más benignas que aquél. (...) Por todo lo anterior, la Corte estima que la disposición acusada, en su segunda interpretación, puede tener, en cada caso particular, efectos constitucionales o inconstitucionales, dependiendo de la

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia SU-515 del 1 de agosto de 2013, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio

¹⁷ «Artículo 2. Régimen Transitorio. Los procedimientos administrativos cambiarios adelantados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los cuales se haya proferido y notificado acto de formulación de cargos a los presuntos infractores con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de este decreto, continuarán tramitándose hasta su culminación conforme a lo previsto en el Decreto Ley 1092 de 1996.»

favorabilidad o desfavorabilidad de la norma sancionatoria concreta del Decreto 1092 de 1996 o del Decreto 1074 de 1999, que en virtud de lo ordenado por ella, resulta aplicable a los infractores del régimen cambiario, que cometieron la contravención administrativa antes de la entrada en vigencia de éste último. En tal virtud, declarará la exequibilidad de esta última interpretación, condicionada a que la aplicación de la norma se restrinja a aquellos casos en que redunde en beneficio del infractor que cometió la contravención antes de su entrada en vigencia.» (M.P Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra).

Por su parte el Máximo Órgano de lo Contencioso Administrativo, en su reciente jurisprudencia ha dejado claro que es procedente y obligatorio aplicar el **principio de favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria**, en los siguientes términos:

i) ¹⁸ “Aplicación del principio de favorabilidad en materia aduanera

El apelante solicita como petición subsidiaria y en atención al principio de favorabilidad, que se aplique la tarifa arancelaria del 5%, que era la vigente en el momento que se expidieron los actos acusados, petición que reiteró con ocasión de los alegatos de conclusión y en escrito presentado el 29 de julio de 2015, con sustento en que tal petición se acogió en la Sentencia 20637 del 16 de julio de 2015, precisamente en aquella que en esta oportunidad se reitera, por lo que se procederá en el mismo sentido. (...)

Teniendo en cuenta que en este caso concreto se presenta identidad con los supuestos de hecho y de derecho planteados en la sentencia a la que se ha hecho referencia, y que el principio de favorabilidad se aplica, aun de oficio, tanto por la Administración como por la Jurisdicción, la Sala procede a su aplicación porque la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 1-03-241-201-639-01-1168 se expidió el 26 de julio de 2012, en vigencia del Decreto 4114 de 2010, que previó la reducción al 5% del arancel para los bienes de la subpartida 73.04.23.00.00.

En consecuencia, en atención al principio de favorabilidad, procede la liquidación del arancel a cargo de la sociedad SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA en el 5% sobre la base gravable de \$1.947.941.756.

Esa modificación en la liquidación del arancel repercute en la del IVA, en consideración a lo previsto en el artículo 459 del Estatuto Tributario que dispone: “[l]a base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen” [entiéndase gravamen arancelario]”

ii) ¹⁹4.1- Ratificación jurisprudencial: el principio de legalidad y de favorabilidad en el derecho administrativo sancionador

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta Sentencia 12 de noviembre de 2015 Rad: 25000-23-37-000-2013-00187-01(21130) C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera Sentencia 24 de octubre de 2019 Rad: 13001-23-31-000-2002-99016-02 C.P. Roberto Augusto Serrato Valdés

(...) Históricamente el debido proceso fue considerado como una garantía cuyo ámbito de aplicación se restringió al proceso judicial y no fue reconocido como una garantía aplicable en las actuaciones de la administración. La Carta Política de 1991 consagró en el artículo 29 el debido proceso que aplica tanto para las actuaciones judiciales como administrativas. Esta garantía tiene la función de defender y preservar el valor de la justicia reconocida en el preámbulo de la Carta Fundamental y se convierte en una garantía que permite asegurar la convivencia social de los integrantes de la comunidad.

(...) El mencionado principio de legalidad no es ajeno al derecho administrativo sancionador, según el cual, toda infracción administrativa debe ser sancionada de conformidad con las normas preexistentes al hecho que se atribuye al administrado. La aplicación de dicho principio persigue las siguientes finalidades: i) otorgar certidumbre normativa sobre la conducta y la sanción administrativa a imponer; ii) favorece la seguridad jurídica y las libertades ciudadanas, y iii) protege a los administrados de las arbitrariedades de la administración. (...)

Dicho principio encuentra su límite en el principio de favorabilidad, según el cual, una determinada situación de hecho ocurrida bajo la vigencia de una ley puede resolverse al amparo de una ley posterior, siempre que esta última nueva norma resulte más permisiva o favorable al presunto infractor de la ley.

La Corte Constitucional en sentencia C- 181 de 2002 formuló las siguientes consideraciones en relación con el carácter imperativo de aplicación de la ley preexistente al momento de realización de la conducta en materia sancionatoria salvo que la nueva disposición sea más favorable en el siguiente sentido:

“[...] En materia sancionatoria, el principio de que la ley rige las situaciones de hecho que surgen durante su vigencia se traduce en la máxima jurídica nullum crimen, nulla poena sine lege, cuya consagración constitucional se encuentra en el artículo 29 de la Carta que dispone: “nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto se le imputa” (art. 29, C.P.). El claro mandato que se incluye en la carta señala que, por regla general, la norma aplicable en un caso determinado es aquella que se encuentra vigente al momento de la comisión del hecho imputado, lo que en otros términos significa que los efectos de la norma jurídica no son retroactivos. [...]

Ahora bien, el principio del que se viene hablando, aquél que prescribe que la ley aplicable a una situación fáctica es la vigente al momento de su acaecimiento, tiene como fin primordial la protección del principio de la seguridad jurídica, pilar fundamental del orden público. No obstante, la tradición jurídica ha reconocido la posibilidad de establecer una excepción a tal precepto para permitir que situaciones de hecho acaecidas bajo la vigencia de una ley sean reguladas por otra.

La Corte se refiere en estos términos al principio de favorabilidad, según el cual, una situación de hecho puede someterse a la regulación de disposiciones jurídicas no vigentes al momento de su ocurrencia cuando, por razón de la benignidad de aquellas, su aplicación se prefiere a las que en, estricto sentido, regularían los mismos hechos. El artículo 29 de la Constitución Política ha consagrado dicho principio en los siguientes términos “en materia penal, la ley permisiva o

favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”.

Para efectuar la aplicación favorable de la norma y dar entidad al principio mismo se recurre generalmente a dos vías: la de la retroactividad de la ley, fenómeno en virtud del cual la norma nacida con posterioridad a los hechos regula sus consecuencias jurídicas como si hubiese existido en su momento; y la de la ultraactividad de la norma, que actúa cuando la ley favorable es derogada por una más severa, pero la primera proyecta sus efectos con posterioridad a su desaparición respecto de hechos acaecidos durante su vigencia” (Destacado fuera de texto).

Por su parte, la jurisprudencia de esta Sección en sentencia del 4 de agosto de 2016²⁰, al unificar la jurisprudencia en relación con la aplicación del principio de favorabilidad en las actuaciones administrativas dirigidas a sancionar las infracciones al derecho cambiario e invocando la jurisprudencia de la Corte Constitucional en esta materia, ratificó que el principio de favorabilidad es un imperativo constitucional que resulta aplicable en el derecho administrativo sancionador (...)

iii) (...) ²¹las sentencias referenciadas fueron emitidas con anterioridad a los fallos proferidos por la misma Sección Cuarta (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) a través de los cuales se acotó el campo de aplicación del principio de favorabilidad, el cual recaía en asuntos de carácter punitivo-sancionador, y su diferencia con la retroactividad propia e impropia de las normas tributarias, estas últimas que atienden a la eficacia temporal de las regulaciones y dispositivos normativos que modifican obligaciones tributarias mientras se está desarrollando el hecho imponible (como sucede con los tributos de período).

Lo novedoso de estas sentencias consistió en que 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. En ese contexto constitucional, la Sala planteó, concretamente en la segunda de las referidas providencias (exp. 22421), que la prohibición estricta de retroactividad obedece al principio de legalidad, como garantía de seguridad jurídica y del principio de culpabilidad (art. 363 de la Carta). No obstante, 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, pero, de ningún modo, se trata de una regla que resuelva los conflictos sobre la eficacia de la ley en el tiempo en materia tributaria y aduanera, sino que obedece a una regla de valoración sobre el reproche atribuible a una conducta punible o infractora cuando la ley que

²⁰ Número de Radicado: 5001 2333 000 2013 00701 02, actor: Grupo MCM S.A. de C.V, demandado: Superintendencia de Sociedades, Consejero Ponente: Doctor Guillermo Vargas Ayala, Sentencia de Unificación.

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 5 de noviembre de 2020 Rad: 13001-23-31-000-2012-00074-01(24817) C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

establecía su desvalor, para el momento en que fue realizada, varía por cuenta de una decisión legislativa posterior, que merma o elimina el reproche.

En ese orden, no es posible aplicar el principio constitucional de favorabilidad en conflictos normativos cuya naturaleza es distinta a la sancionadora (...)”

En efecto, al comparar el régimen sancionatorio consagrado en el Decreto 1909 de 1992 con el Decreto 2685 de 1999 en esta materia, la Sala aprecia que el primero consagra sanciones más benignas en los casos en que habiendo lugar a la aprehensión de la mercancía la misma no puede hacerse efectiva en consideración a alguno de los supuestos ya mencionados, esto es, que la mercancía hubiera sido consumida, destruida o transformada o, que el importador o el declarante o los otros sujetos a que se refiere la norma que intervienen en las operaciones de comercio exterior a quienes la autoridad aduanera les solicita poner a su disposición una mercancía, respecto de la cual es aplicable la medida de aprehensión, incumplieran dicha obligación. De hecho, el régimen antiguo fijaba una sanción de la mitad del valor de la mercancía solicitada, mientras que el nuevo la establece en el 200% del valor en aduana de la misma.

En relación con las modificaciones de las infracciones aduaneras contenidas en el Decreto 2685 de 1999, la Sentencia del 2 de septiembre de 2010 indicó que lo correcto era aplicar de manera retroactiva el artículo 13 del Decreto 1232 de 2001 (vigente cuando se expidió la resolución sanción), por ser más benigna con el administrado, ya que la circunstancia por la cual se sancionó a aquel había desaparecido. Observemos:

iv) (...) ²² El artículo 482 numeral 1.1. del Decreto 2685 de 1999 prevé como sanción aduanera de los declarantes en el régimen de importación, sancionable con multa el hecho de no tener al momento de la presentación y aceptación de la Declaración de Importación de las mercancías todos los documentos soporte requeridos en el artículo 121 de este Decreto para su despacho, o no reunir éstos los requisitos legales, o no encontrarse vigentes. Esta norma dispone:

«Artículo 482. Infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y sanciones aplicables. Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los declarantes del régimen de importación y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:

1. Gravísimas:

1.1. No tener al momento de la presentación y aceptación de la Declaración de Importación de las mercancías todos los documentos soporte requeridos en el artículo 121 de este Decreto para su despacho, o no reunir éstos los requisitos legales, o no encontrarse vigentes.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 2 de septiembre de 2010 Rad: 25000-23-24-000-2002-00117-02 C.P. María Claudia Rojas Lasso

La sanción aplicable será de multa equivalente al veinte por ciento (20%) del valor FOB de la mercancía. Cuando se trate del Certificado de Origen que ofrezca dudas a la autoridad aduanera, se aplicará lo previsto en el respectivo acuerdo comercial.

Cuando el declarante sea una Sociedad de Intermediación Aduanera, un Usuario Aduanero Permanente o un Usuario Altamente Exportador, se podrá imponer en sustitución de la multa, sanción de suspensión hasta por seis (6) meses, o de cancelación de la respectiva autorización, reconocimiento o inscripción, dependiendo de la gravedad del perjuicio causado a los intereses del Estado.»

La Sala en sentencia de 21 de febrero de 2002 sostuvo que el hecho de haber obtenido el levante de la mercancía no le resta responsabilidad a la sociedad de intermediación aduanera frente a la conducta en que incurrió y la sanción a la cual se hizo acreedora, pues consideró que el artículo 128, numeral 9º del Decreto 2685 de 1999, estableció que se puede otorgar el levante si dentro de los cinco días siguientes a la inspección se acreditan en debida forma los documentos, sin perjuicio de la sanción prevista en el numeral 1.1. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.

Dijo la Sala:

«Ahora, el hecho de que finalmente la importadora hubiera obtenido el levante de la mercancía no le resta responsabilidad a la sociedad de intermediación aduanera frente a la conducta en que incurrió y la sanción a la cual se hizo acreedora, pues las normas aduaneras no consagran excepción alguna al respecto. Todo lo contrario, el artículo 128, numeral 9, del Decreto 2685 de 1999, consagra que se puede otorgar el levante si dentro de los cinco días siguientes a la inspección se acreditan en debida forma los documentos, SIN PERJUICIO DE LA SANCIÓN PREVISTA EN EL NUMERAL 1.1. DEL ARTÍCULO 482.»

El artículo 13 del Decreto 1232 de 2001, vigente cuando se expidió la resolución sanción, esto es el 9 de agosto de 2001, modificó el artículo 128 numeral 9 del Decreto 2685 de 1999 y eliminó la expresión «sin perjuicio de la sanción prevista en el numeral 1.1. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999». La norma dispuso:

DECRETO 1232 DE 2001

«Artículo 13. Modifícase el artículo 128 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

"Artículo 128. Autorización de levante. La autorización de levante procede cuando ocurra uno de los siguientes eventos:

9. Cuando practicada inspección aduanera física o documental, se establezca la falta de alguno de los documentos soporte, o que estos no reúnen los requisitos legales, o que no se encuentren vigentes al momento de la presentación y aceptación de la declaración, y el declarante dentro de los cinco (5) días siguientes los acredita en debida forma.»

El tenor literal del artículo 13 numeral 9 del Decreto 1232 de 2001 lleva a concluir inequívocamente que el levante de la mercancía procede cuando el declarante dentro de los cinco (5) días siguientes a la diligencia de inspección aduanera, allegue todos los documentos soporte de la Declaración de Importación en debida forma, sin que haya lugar a la imposición de una sanción. (...)

Si bien es cierto que al momento de iniciar el trámite del levante de la mercancía se encontraba vigente el artículo 128 numeral 9º del Decreto 2685 de 1999, el cual contenía la expresión «sin perjuicio de la sanción prevista en el numeral 1.1. del artículo 482 del presente decreto», también lo es que cuando la DIAN profirió la resolución sanción, esto es la Resolución 21829 de 9 de agosto de 2001, ya se encontraba vigente el Decreto 1232 de 2001, que modificó el Decreto 2685 de 1999 y eliminó la expresión del artículo 128 numeral 9 ibidem.

Para la Sala, es claro que la DIAN debió dar aplicación al principio de favorabilidad establecido en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, pues el artículo 13 del Decreto 1232 de 2001 contiene una disposición más favorable para la actora, por cuanto no establece la sanción si el declarante dentro de los cinco (5) días siguientes a la diligencia de inspección, cumple con todos los requisitos legales para que proceda el levante de la mercancía”

Así las cosas, a fin de resolver el problema jurídico determinado, **es necesario recordar la normatividad bajo la cual debe analizarse el caso en concreto**, y para ello, también debe tenerse en cuenta la recapitulación de las circunstancias fácticas y jurídicas relevantes que se hizo en el acápite anterior, esto es que:

- AGECOLDEX LTDA fungió como agencia de aduanas de la sociedad ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA S.A. quien presentó 52 declaraciones de importación los días 2,7,8,11,13,14,18,22,26,27 y 28 de julio de 2016, la cual culminó con en errores que conllevaron a la liquidación de mayores tributos aduaneros.
- En atención a lo anterior, el 19 de junio de 2019 profirió Requerimiento Especial Aduanero No. 3879 a AGECOLDEX, indicando la presunta comisión de la infracción contemplada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 (modificado por el artículo 39 del Decreto 1232 de 2001 y adicionado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008 y el valor de la posible sanción.
- A través de la Resolución No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 sancionó a AGECOLDEX a pagar multa por valor de NOVECIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$942.397.000), la cual fue confirmada Resolución No. 004139 del 17 de junio del año 2021.

Del recuento anterior, se tiene que, **para el momento de la operación de importación**, estaba vigente el numeral **2.6 del artículo 485 del Decreto 2685**

de 1999, sin embargo, cuando la administración emitió el requerimiento especial en su calidad de agencia de aduana, impuso la sanción y se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, ya se había expedido Decreto 390 de 2016 (que posteriormente fue derogado por el Decreto 1165 de 2019) , sin embargo, dicho cuerpo normativo que determinó su vigencia y la derogatoria del primero, dispuso:

“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. (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*
- 3. En caso de requerirse la incorporación de ajustes al sistema informático electrónico de la DIAN, o la implementación de un nuevo modelo de sistematización informático, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá hacerlo en un plazo no mayor a veinticuatro (24) meses, con la realización de pruebas piloto de funcionamiento en intervalos de seis (6) meses. En este evento, las normas cuya aplicación está condicionada a tales sistemas, comenzarán a regir una vez entre en funcionamiento el nuevo modelo de sistematización informático. (...)*

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. (...)

Artículo 676. Derogatorias. Deróguense el artículo 24 del Decreto número 1538 de 1986 y el Decreto número 509 de 1994.

A partir de la fecha en que entren a regir las normas del presente decreto, conforme lo dispuesto por los artículos 674 y 675, quedarán derogadas las demás disposiciones contenidas en el Decreto número 2685 de 1999. y las siguientes normas que lo modifican y adicionan.”

De manera posterior la DIAN emitió la Circular No. 0003 del 22 de marzo de 2016, respecto de la aplicación del numeral 1 del artículo 674 del Decreto 390 de 2016, en la que no solo aplazó la entrada en vigencia de algunos artículos, sino que precisó lo siguiente:

“6. Los artículos 10,11,12 a 16,38,113,166,505 a 508, 637 inciso 4, 468 incisos 3 y 4, 650 inciso 4, 657 párrafos 1 y 2, 659 numeral 2, 666 inciso 2 a los que se refiere el

numeral 1 del artículo 674 del Decreto 390 de 2016, se encuentra en trámite de reglamentación”

Sin embargo, a través de la Circular No. 0041 del 11 de mayo del mismo año únicamente se expidió la reglamentación únicamente en lo relativo a los Centros de Distribución Logística Internacional y la inspección previa, sin que se haya emitido posteriormente un acto administrativo que se pronunciara respecto de las infracciones aduaneras contenidas en el artículo 538 del Decreto 390.

Subsiguientemente, la Dirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nación a través de oficio No. 100202208-1093 del 27 de agosto de 2018, dirigido al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, conceptuó:

“(…) Conforme el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, corresponde a este Despacho absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo competencia de esta entidad, razón por la cual resolvemos su solicitud en el marco de la competencia mencionada. (...)

Por lo anterior se precisa:

VII. ARTÍCULOS DEL DECRETO 2685 QUE NO SE ENCUENTRAN VIGENTES CON OCASIÓN DE LOS DECRETOS 390 DE 2016 Y 349 DEL 2018.

Artículo 1 al 6; artículos 9,11,27-3,55-1; artículos 87,88; artículo 233; artículo 236 a 241; artículo 244; artículo 246 a 249; artículo 255 a 259; artículo 306 a 309; artículo 391-1; artículos 496,470,470-1, 470-2, 471,472,473,475,476,478,480,481; artículos 502, 502-2, 503, 504, 505, 505-1; artículos 506 a 512, 512-1,522,523,524,525,526,527,528,529,530,531,532,533,534,535,537,536,538,539,540,541,542,543,544,545,546,547; artículos 548 a 551; artículos 561 a 567”²³

Ahora, sobre la naturaleza del mencionado concepto jurídico emitido por la autoridad aduanera, vale la pena señalar que aun cuando el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011 establece que los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución, el Máximo Órgano de lo Contencioso Administrativo reiteró en las Sentencias del 6 de octubre de 2011²⁴ y 18 de julio de 2013²⁵ que “*los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad*” y, “*aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación.*” También ha considerado que *aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control*

²³<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/legal/comercioexterior/2018/septiembre/priemrasemana/Vigencias%20regulaci%C3%B3n%20Aduanera.pdf>

²⁴ Sentencia del 6 de octubre de 2011, exp. 17885 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁵ Sentencia del 18 de julio de 2013, exp. 41001-23-31-000-2006-00485-01(18997) C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos”. (Subraya la Sala)

Este criterio, fue retomado nuevamente en la providencia del 19 de mayo de 2016²⁶ emitida por el Consejo de Estado en la que dejó claro que cuando la DIAN profiere (...) “en los conceptos normativos *interpreta la norma tributaria, sin que le interese la situación particular de algún contribuyente así se hayan originado en alguna consulta específica que alguno de ellos haya formulado.* Es un tipo de interpretación jurídica, normativa, por ende, que se *materializa en un concepto oficial en el que se determina la forma general de entender y aplicar una norma tributaria, aduanera, de comercio exterior o cambiaria* (...)”

En la mencionada providencia, también hace referencia a que la Corte Constitucional de igual forma ha aceptado que (...) *algunos conceptos (que surgen del ejercicio del derecho de petición en la modalidad de consulta) son auténticas manifestaciones de voluntad administrativa, en tanto se ocupan de interpretar la norma y definir cuestiones generales y abstractas.*

Por ejemplo, la sentencia C-542 de 2005 trajo a colación la jurisprudencia de ese tribunal relacionada con la naturaleza de los actos que se emiten para absolver el derecho de petición en la modalidad de consulta. Esa sentencia recordó que excepcionalmente las respuestas a las consultas pueden generar actos susceptibles de control judicial, como en el caso de los actos que expide la DIAN para definir la interpretación de las normas tributarias, aduaneras, de comercio exterior o de control de cambios, sin que interese si se expiden por solicitud del contribuyente o para satisfacer los requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes”.

De la lectura del extracto anteriormente referido, es más claro entonces que, ni siquiera para el año 2018, (es decir a la presentación de las declaraciones de importación) el artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 había sido derogado, por lo que salta a la vista que el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 no estuvo vigente.

Descendiendo al caso en concreto, se evidencia que no existe duda que en los procesos sancionatorios como el *sub lite* debe aplicarse el principio de favorabilidad, pues de manera suficiente se ha decantado que la misma Carta Magna, la Corte Constitucional y el Honorable Consejo de Estado, **imponen como obligación a la administración que ante una modificación normativa debe aplicarse aquella que resulte más beneficiosa para el administrado.**

En ese orden de ideas para que esta prerrogativa surja es menester que, en un trámite administrativo no finalizado, **la norma vigente que lo regía sea sustituida**

²⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta Sentencia del diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016) MP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

por otra que la derogue o la modifique, así entonces, si esta nueva regulación es más beneficiosa que la anterior, deberá aplicarse retroactivamente. En otras palabras, sí en el curso de un proceso sancionatorio no se ha emitido acto que resuelva de fondo la situación y entra en vigencia una nueva normativa que disminuye la multa o que elimina la conducta del catálogo de infracción, la administración debe entonces emitir su determinación teniendo en cuenta esta última.

Presentadas las anteriores consideraciones y teniendo en cuenta el recuento normativo y jurisprudencial, la Sala ha llegado a las siguientes conclusiones:

- i) Aun cuando el Decreto 390 de 2016 ya había sido expedido, el artículo 538 *ibidem* que elimina de manera tácita el numeral **2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999** no había entrado en vigencia pues no está enlistado entre aquellos que empezarían a surtir sus efectos a los (15) días emisión de aquel, por ende, para **ser vinculante tanto para la administración como para los administrados**, debía ser reglamentado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, situación que no ocurrió.
- ii) Así las cosas, el **cambio normativo alegado por el demandante fue inexistente** pues la disposición jurídica que resultaba ser más beneficiosa no cumplió las condiciones para empezar a surtir sus efectos, y por ende, como lo estableció el mismo Decreto 390 de 2016, el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 no fue derogado.

Valga la pena señalar que dicha normativa estuvo vigente hasta la expedición del Decreto 1165 del 2 de julio 2019 “por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013”, que continuó manteniendo la conducta desplegada por AGECOLDEX S.A como una infracción aduanera:

ARTÍCULO 622. INFRACCIONES ADUANERAS DE LAS AGENCIAS DE ADUANAS Y SANCIONES APLICABLES. Además de las infracciones aduaneras y sanciones previstas en los artículos 615, 617 Y 619 del presente decreto, las agencias de aduanas y los almacenes generales de depósito, cuando actúen como agencias de aduanas, serán sancionados por la comisión de las siguientes infracciones aduaneras:

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. La sanción aplicable será de multa equivalente al veinte por ciento (20%) del valor de la sanción impuesta, del valor de la mercancía decomisada o del mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial, incluida la sanción. (...)

*Artículo 774. Derogatorias. A partir de la entrada en vigencia del presente decreto, quedan derogadas las siguientes disposiciones: **el Decreto 2685 de 1999**; el Decreto 390 de 2016 con excepción del primer inciso del artículo 675; los Títulos II*

y III del Decreto 2147 de 2016; el Decreto 349 de 2018.

Nótese que este reglamento fue expedido con anterioridad al **Requerimiento Especial, la sanción y el recurso de reconsideración**, por ende, el tránsito normativo ocurrido fue entre Decreto 2685 de 1999 y Decreto 1165 del 2 de julio 2019 y en ambos, la conducta desplegada por AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1 se configura como infracción, tal y como señaló la administración en el momento de emitir el Requerimiento Especial Aduanero.

- iii) El principio de favorabilidad exige a la administración que ante la existencia de la una normativa más benéfica sea la que se aplique al administrado, lo que significa extender **la vigencia de una norma que ha dejado de tener efectos** bien sea ultractiva o retroactivamente, **pero en manera alguna la habilita a otorgar dicha fuerza vinculante a una norma que no la ha tenido**, pues ello si sería entonces una vulneración a las competencias otorgadas a través de la ley marco.

En resumen, evidencia esta Sala que la conducta sancionada por la entidad demandada, es decir, que el agente de aduanas hubiese hecho incurrir en error a ABBOTT no había dejado de ser una infracción ni para la fecha de la conducta ni el inicio y finalización del trámite administrativo, por lo cual hubo una indebida interpretación del principio de favorabilidad por parte del accionante, pues lo que pretendía era que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales otorgara efectos jurídicos a una norma que aún no tenía vigencia ya que no se habían cumplido los requisitos establecidos para ello por el legislador y el Gobierno Nacional, siendo entonces la única norma que regía el proceso era el Decreto 2685 de 1999.

En ese orden de ideas, este cargo no está llamado a prosperar.

3.5.3.6. Análisis del séptimo cargo: caducidad de la acción administrativa sancionadora

Considera la sociedad demandante que la DIAN estaba obligada a proferir e imponer la sanción aduanera del numeral 2.6 del artículo 485 del Estatuto Aduanero, antes de la ocurrencia de los tres (3) años de la presentación y aceptación de las declaraciones de importación objeto de investigación en el presente caso, por cuanto, la infracción impuesta no es de aquellas que se impongan dentro de la liquidación oficial, es decir, no hace parte de dicha situación en sí, por ende debió abstenerse de iniciar la actuación en contra del demandante.

Al respecto, es necesario destacar que, la *caducidad de la facultad sancionatoria* se entiende como la pérdida de una potestad por falta de actividad del titular de la misma dentro del término predeterminado por la ley que se configura cuando transcurrido el término establecido en la ley no se ha impuesto una sanción.

En tales condiciones, la caducidad está directamente relacionada con el margen temporal con que cuenta la administración para **investigar, tramitar y sancionar o absolver** al administrado de las presuntas faltas que pudo haber cometido, de tal manera que, no se puede pretender que el administrado espere eternamente que le decidan su situación frente a la administración, pues, lo contrario se traduciría en una indefinición de la situación jurídica de aquél, lo cual atenta contra la seguridad jurídica y los derechos del administrado.

El inciso primero del artículo 478 del Decreto 2685 de 1999 (derogado por el artículo 522 del Decreto 390 de 2016, actual 611 del Decreto 1165 de 2019) preceptuó:

“ARTICULO 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”

Sin embargo, en lo referente a las sanciones por infracciones al régimen aduanero se pueden imponer en resolución independiente o en el curso de un proceso de fiscalización a través de la Liquidación Oficial, como se advierte del artículo 1º definiciones para la aplicación del Decreto 2685 de 1999, así:

“LIQUIDACION OFICIAL: Es el acto mediante el cual la autoridad aduanera determina el valor a pagar e impone las sanciones a que hubiere lugar, cuando en el proceso de importación o en desarrollo de programas de fiscalización se detecte que la liquidación de la Declaración no se ajusta a las exigencias legales aduaneras. La liquidación oficial también puede efectuarse para determinar un menor valor a pagar en los casos establecidos en este Decreto”.

Ahora bien, vale la pena señalar que el procedimiento aduanero establece que la Administración antes de emitir la liquidación oficial debe proferir un requerimiento especial que contenga la relación de la presunta infracción aduanera y las sanciones propuestas por la Administración y en caso de existir, la mencionada liquidación, lo cual tiene por efecto impedir la firmeza de la declaración de importación, según lo dispuesto en el artículo 131 *ibidem*:

“Artículo 131. Firmeza de la declaración.

La Declaración de Importación quedará en firme transcurridos tres (3) años contados a partir de la fecha de su presentación y aceptación, salvo que se haya notificado Requerimiento Especial Aduanero.

Cuando se ha corregido o modificado la Declaración de Importación inicial, el término previsto en el inciso anterior se contará a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Corrección o de la modificación de la Declaración”.

Descendiendo al caso en concreto, tal y como se ha reiterado, en el trámite administrativo que culminó con las resoluciones objeto de debate se expidió el requerimiento especial aduanero en el que las objeciones de la Administración eran relativas **a la clasificación arancelaria de la mercancía declarada en las declaraciones de importación presentadas los días 2, 11 y 22 de julio de 2016.**

Posteriormente, la DIAN a través de la Resolución 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 profirió la Liquidación Oficial de Revisión, en la cual modificó **cincuenta y dos (52)** declaraciones de importación presentadas por la sociedad demandante -de las cuales se analizan particularmente tres (3) correspondientes a Bogotá-, en relación con el valor de las mercancías importadas y calculó el valor de las sanciones tanto a ABBOTT LABORATORIES DE COLOMBIA por la infracción aduanera prevista en el numeral 2.2 del artículo 482 como a la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A NIVEL 1 con ocasión a lo previsto en el numeral 2.6 del artículo 485 *ibidem.*, respectivamente.

Así las cosas, la potestad administrativa sancionatoria de la DIAN se ejerció dentro de un proceso de determinación oficial de valor de las mercancías importadas, que condujo también a la modificación oficial de las declaraciones de importación de las mismas mediante una liquidación oficial, es decir que el límite temporal para el ejercicio de dicha competencia estaba dado por el término de firmeza de las declaraciones de importación modificadas no conforme con lo señalado 478 del Estatuto Aduanero.

Para la Sala, esta disposición determina el término de caducidad de la potestad sancionatoria de la Administración aduanera, y la forma de contarla, cuando aquella se ejerce mediante resolución independiente; pero en caso de que la sanción se imponga en una liquidación oficial, como lo autorizaba el propio Decreto 2685 de 1999 y como es el caso en estudio, debe tenerse en cuenta el término de firmeza de las declaraciones de importación como límite temporal para la modificación del valor en aduanas de tales mercancías, y para la imposición de sanciones mediante una liquidación oficial.

Por lo anterior y contrario a lo referido por el extremo actor, no había lugar a evaluar la actuación administrativa según lo dispuesto en el artículo 478 pues el procedimiento en juicio no llevó a la expedición de una resolución sanción independiente, sino a una Liquidación Oficial de Revisión de Valor, que modificó oficialmente los valores en aduanas declarados e impuso las sanciones que la autoridad aduanera estimó procedentes, por lo que el término para modificar tales valores e imponer sanciones corresponde al término de firmeza de las declaraciones modificadas.

En resumen, la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero de Liquidación Oficial de Revisión No. 01-03-238-419-435-8-00729 del 19 de junio de 2019, el cual fue notificado por correo el 25 del mismo mes y año, esto es, antes de que transcurrieran los tres años indicados por el artículo 131 del Decreto 2685 de

1999 para que operara la firmeza de las declaraciones de importación modificadas mediante los actos demandados. observemos²⁷:

STICKER	FECHA DECLARACIÓN	FECHA FIRMEZA	ADUANA
07237350898352	2 de julio de 2016	2 de julio de 2019	BOGOTÁ
07237261875520	11 de julio de 2016	11 de julio de 2019	BOGOTÁ
23231055122870	22 de julio de 2016	22 de julio de 2019	BOGOTÁ

Efectivamente, no hay lugar a declarar la caducidad de la acción administrativa sancionatoria sobre las declaraciones de importación presentadas los días 2, 11 y 22 de julio, ya que la DIAN ejerció en tiempo su facultad sancionatoria sobre todas las declaraciones modificadas en los actos demandados.

Siendo así, este cargo no está llamado a prosperar.

En conclusión, los cargos de nulidad por vulneración al deber de aplicación uniforme de la jurisprudencia, vulneración al principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima, violación al debido proceso, caducidad de la facultad sancionatoria, omisión de la aplicación de gradualidad en materia aduanera, violación del debido proceso, principio de tipicidad y legalidad y prevalencia del principio de favorabilidad, no tienen vocación de prosperidad, ya que fueron expedidos conforme las disposiciones constitucionales y legales procedentes; sin embargo, respecto a la falta de competencia, se declarará la nulidad parcial de las resoluciones No. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 y la No. 0010203 del 26 de diciembre del año 2019, toda vez que, la Seccional Bogotá sólo podía adelantar la actuación administrativa respecto de las declaraciones de importación asignadas a su territorio, esto es, las correspondientes a los números 07237350898352, 07237261875520, 23231055122870, pues únicamente frente a ellas conserva su fuero de competencia, dadas las funciones expresamente señaladas en el Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 007 de 2008.

Por tanto, la Sala procederá a establecer el restablecimiento del derecho a que haya lugar, partiendo de la legalidad que no fue desvirtuada para las declaraciones de importación referidas y que corresponden a la Seccional Bogotá, conforme el análisis realizado por la Sala.

3.6. Del restablecimiento del derecho

Tal y como se estableció en los acápites anteriores, el Tribunal concluyó que prosperó parcialmente el cargo de falta de competencia, teniendo en cuenta que

²⁷ Teniendo en cuenta las declaraciones de importación objeto de análisis y respecto de las cuales no se ha declarado la nulidad

la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desconoció lo dispuesto en el Decreto 4048 de 2008 y la Resolución 007 de 2008 y por ende, la Seccional de Bogotá no debía adelantar la investigación en contra de AGECOLDEX por la totalidad de las declaraciones presentadas, sino únicamente de las que tuvieron ocurrencia en dicha municipalidad y no las correspondientes en las ciudades de Cartagena y Buenaventura.

En consecuencia, lo procedente es la declaración de la nulidad parcial de los actos administrativos demandados surtiéndose como efecto la disminución de la multa impuesta, pues para su determinación únicamente pueden tenerse en cuenta el mayor valor a pagar determinado en la liquidación oficial en lo que respecta a las declaraciones de importación presentadas en el Distrito Capital y que corresponden a los siguientes ítems:

	STICKER	FECHA	ADUANA	MAYOR VALOR GENERADO* ²⁸
	07237350898352	2 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ	\$ 580.000
	07237261875520	11 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ	\$ 1.583.000
	23231055122870	22 DE JULIO DE 2016	BOGOTÁ	\$59.573.000

Siendo así, la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A., al estar incurso en la infracción contemplada en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, debe ser sancionada en la suma equivalente al (20 %) del mencionado total.

Por tanto, y como quiera que no obra en el proceso prueba o constancia de que se haya realizado el pago de la sanción por parte de AGECOLDEX, como restablecimiento del derecho, se ordenará que el extremo pasivo se abstenga de realizar el cobro de la sanción inicialmente impuesta por valor de NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$977.548.400) pues en realidad esta asciende únicamente a DOCE MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS PESOS. Ahora, en caso de haberse efectuado su pago, la DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES deberá proceder a la devolución de la diferencia, es decir, novecientos sesenta y cinco millones doscientos un mil doscientos pesos (\$965.201.200) M/CTE de manera indexada.

3.7. Condena en costas:

Según el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 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:

“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

²⁸ El mayor valor generado corresponde a lo determinado por la DIAN y que se dejó de pagar, conforme las declaraciones de importación, con ocasión al error en las subpartidas arancelarias.

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...”.

En virtud de lo anterior, si bien la parte demandada resultó vencida como quiera que se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y que por ende el extremo actor no debe pagar la multa impuesta, al seguir los nuevos parámetros establecidos por la legislación procesal, que el Tribunal interpreta con criterios de equidad e igualdad frente a todos los extremos de la *litis* precisamente por la interpretación conforme a la Carta constitucional del artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, que no resulta procedente la condena en costas en esta instancia pues no se acreditó que la contestación del libelo se haya presentado con manifiesta carencia de fundamento legal, toda vez que: i) el extremo pasivo estaba en ejercicio de su derecho de defensa al presentar escrito oposición a la demanda en la que se cuestionaba legalidad de los actos administrativos a través de los cuales se le impuso una sanción de multa al demandante y que el ii) el escrito presentado contenía fundamentos de hecho y derecho, así como argumentos razonables y concordantes con las circunstancias fácticas expuestas, diferente que esas razones no hayan prosperado a la luz de los medios de pruebas y de los fundamentos esgrimidos en esta providencia.

IV. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN PRIMERA, SUBSECCIÓN B**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones Nos. 1-03-201-241-640-0-004136 del 22 de agosto de 2019 por medio de la cual se sanciona a la sociedad AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1 y 0010203 del 26 de diciembre del año 2019, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, por las razones expuestas en la motivación de esta sentencia, esto es, al prosperar parcialmente el cargo de **falta de competencia**, en lo que tiene que ver con las declaraciones de importación presentadas en las ciudades de Cartagena y Buenaventura, que a continuación se describen:

ADHESIVO	FECHA	ADUANA
09013021497800	7 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013021497825	7 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
23831018783206	8 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018783213	8 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09019111363714	8 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
06308030944248	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030944223	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308011153402	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA

06308011153411	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030944255	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308011153387	11 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
01204103292620	12 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
07500290924714	12 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788531	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788450	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788371	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788443	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788547	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788475	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788468	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018788389	13 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
01204103294548	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018790499	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
01204103294530	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018790507	14 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018794255	18 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018794248	18 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018794262	18 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
07500290927045	22 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
02233010832361	22 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
07500290927038	22 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09019111373654	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805334	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805635	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805667	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018805642	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09019111373307	26 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018806389	27 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
23831018806396	27 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
09013011579086	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956951	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013011579079	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956983	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013011579008	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
09013011579061	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956969	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06308030956976	28 DE JULIO DE 2016	BUENAVENTURA
06502020613568	28 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA
06502020613575	28 DE JULIO DE 2016	CARTAGENA

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, **ORDENAR** que el extremo pasivo (DIAN) se abstenga de realizar el cobro de la sanción inicialmente impuesta por valor de NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$977.548.400) pues en realidad esta asciende únicamente a DOCE MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL DOSCIENTOS PESOS por tal razón, en caso de haberse efectuado su pago, la DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES deberá proceder a la devolución

de la diferencia, es decir, novecientos sesenta y cinco millones doscientos un mil doscientos pesos (\$965.201.200)de manera indexada.

TERCERO: DECLARAR LA CADUCIDAD del medio de control respecto de las pretensiones de COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA S.A

CUARTO: ABSTENERSE DE CONDENAR en costas a la parte demandada, conforme las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

QUINTO : Ejecutoriada esta providencia, **ARCHIVAR** el expediente.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

MOISÉS RODRIGO MAZABEL PINZON
Magistrado
(Firmado electrónicamente)

OSCAR ARMANDO DIMATÉ CÁRDENAS
Magistrado
(Firmado electrónicamente)

CÉSAR GIOVANNI CHAPARRO RINCÓN
Magistrado
(Firmado electrónicamente)

Constancia: La presente providencia fue firmada electrónicamente a través de la plataforma SAMAI, en consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta de conformidad con el artículo 186 de CPACA y goza de plena validez conforme al artículo 7 de la Ley 527 de 1999.