



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

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

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

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

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

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

Segundo. Condenar en costas a la parte demandada.

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

ANTECEDENTES

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

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

¹ Fls. 173-196 c.p.



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

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

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

DEMANDA

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

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

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

² Fls. 52-94 c.p.

³ Fls. 95-115 c.p.

⁴ Fl. 2 c.p.



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

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

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

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

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

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

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

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

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

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

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



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

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

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

OPOSICIÓN

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

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

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

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

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

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

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



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

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

ACTUACIÓN

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

SENTENCIA APELADA

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

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

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

⁹ Sociedad de Intermediación Aduanera.

¹⁰ Fl. 159 c.p.

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



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

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

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

RECURSO DE APELACIÓN

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

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

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

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

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

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



PRONUNCIAMIENTO SOBRE LA APELACIÓN

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

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

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

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

Infracciones al régimen aduanero. Vigencia. Favorabilidad

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



- artículo 33, con la adición efectuada por el artículo 3° del Decreto número 4434 de 2004; artículo 34, con las modificaciones efectuadas por el artículo 3° del Decreto número 4136 de 2004 y el artículo 3 del Decreto número 2557 de 2007; artículo 35; parágrafo 2 del artículo 37, con la modificación efectuada por el artículo 8 del Decreto número 1232 de 2001; artículos 38, 39 y 40; artículo 55 con la modificación efectuada por el artículo 10 del Decreto número 1232 de 2001, artículo 71, literales: b) último inciso, e), f) y g) inciso 2°; artículo 184; artículo 184-1, con la modificación efectuada por el artículo 19 del Decreto número 2557 de 2007; artículos 185 a 187; artículo 188, con las modificaciones efectuadas por el artículo 20 del Decreto número 2557 de 2007 y, último inciso del artículo 354.*
2. *Mientras entra a regir la nueva regulación sobre zonas francas, sistemas especiales de importación - exportación, sociedades de comercialización internacional y zonas especiales económicas de exportación, continúan vigentes los siguientes artículos del Decreto 2685 de 1999 con sus modificaciones y adiciones: artículos 40-1 al 40-10; 168 al 183; 392-4; 393; 394 a 408; literales a) a l), n, w, y, z, dd, del artículo 409; literales a, b, c, d, f, g, h, i, k, l, m, n, o, p, q, t del artículo 409-1; 409-2; 409-3; 410; numerales 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.13, 1. 15, los incisos 1 y 2 del numeral 1; numerales 2, 3 y parágrafo del artículo 488; numerales 1. 1, 1.2, 1.3 inciso final del numeral 1, 2.2 al 2.5 y 3 del artículo 489 y el artículo 489-1. También continúan vigentes las definiciones contenidas en el artículo 1 del Decreto 380 de 2012 mientras entra a regir una nueva regulación sobre Sociedades de Comercialización Internacional.*
 3. *Los que regulan los programas especiales de exportación (PEX), contenidos en los artículos 329 al 334-1 del Decreto número 2685 de 1999, con sus respectivas modificaciones».*

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

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

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

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

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

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



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

Condena en costas

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

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

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

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

FALLA

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

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

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

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

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



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

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

Tercero. Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto. Sin condena en costas.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO