



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de diciembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2019-00528-01 (30319)
Demandante: AGENCIA DE ADUANAS SOCIEDAD DE TRÁMITES ADUANEROS EN COMERCIO EXTERIOR S.A. NIVEL 2
Demandado: U.A.E. DIAN
Temas: Sanción aduanera. Favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de marzo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No. 001358 del 10 de septiembre de 2018 y No. 000078 del 4 de enero de 2019, únicamente en lo que tiene que ver con la sanción impuesta a la AGENCIA DE ADUANAS SOCIEDAD DE TRÁMITES ADUANEROS EN COMERCIO EXTERIOR S.A. NIVEL 2 por valor de \$539.569.000, con base en lo dispuesto en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, la referida agencia de aduanas no debe cancelar la sanción impuesta en los actos administrativos cuya nulidad se declara.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: Sin condena en costas.»

ANTECEDENTES

La AGENCIA DE ADUANAS SOCIEDAD DE TRÁMITES ADUANEROS EN COMERCIO EXTERIOR S.A. NIVEL 2 (SOTRAEX SA), a nombre del importador EME DECORACIONES SAS, presentó 19 declaraciones de importación bajo la subpartida arancelaria 72.10.69.00.00 -ACERO PREPINTADO EN ROLLOS-, liquidando un arancel del 0%.

Previa expedición del requerimiento especial aduanero, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali profirió la Resolución 1-88-241-0639-001358 del 10 de septiembre de 2018, en la que, entre otros, impuso a la



sociedad actora, la sanción establecida en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999¹, por valor de \$539.569.000.

Contra el acto liquidatorio se interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución 000078 del 4 de enero de 2019, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos (E) de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

DEMANDA

La AGENCIA DE ADUANAS SOCIEDAD DE TRÁMITES ADUANEROS EN COMERCIO EXTERIOR S.A. NIVEL 2, en adelante SOTRAEX SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«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. 0001358 del 10 de septiembre 2018, proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, por medio de la cual a la ahora demandante se impuso sanción en cuantía de \$539.569.000,00.

2. Resolución No. 000078 del 4 de enero 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica, por la cual se confirmó la decisión sancionatoria del 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 en contra de la demandante.

B. En el evento en que la Dirección Seccional de Aduanas de Cali haya forzado coactivamente al pago de la sanción objeto de este proceso, que se restituyan a la demandante 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 se declare que soy apoderado del actor.»

Invocó la vulneración de los artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política, 2 y 137 de la Ley 1437 de 2011 y 476 del Decreto 2685 de 1999. El concepto de la violación se resume, así:

Los actos demandados incurren en interpretación errónea y vulneran el artículo 29 de la Constitución Política, toda vez que el régimen sancionatorio del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 para las agencias de aduanas quedó derogado por la entrada

¹ «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.



en vigencia del artículo 538 del Decreto 390 de 2016, norma que no es objeto de reglamentación y es aplicable por el principio de favorabilidad.

La DIAN indica que el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 se encuentra vigente, con fundamento en lo expuesto por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en el Oficio 0384 del 9 de abril de 2018 y porque el nuevo régimen sancionatorio no ha entrado en vigencia por ausencia de reglamentación, lo que resulta inverosímil, ya que la derogatoria de conductas típicas no requiere de reglamento para su aplicación.

Al confrontar el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 con el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, se advierte que la conducta allí tipificada fue eliminada del régimen sancionatorio aduanero. En consecuencia, resulta improcedente afirmar que el principio de favorabilidad no es aplicable bajo el argumento de que las nuevas disposiciones que sustituyen el régimen anterior aún no se encuentran vigentes por requerir reglamentación. Además, en aplicación del Concepto DIAN 089 de 2011, si se expide una norma que favorece al interesado, la autoridad aduanera deberá aplicarla obligatoriamente, siempre y cuando la norma favorable sea anterior a la expedición del acto administrativo que decida de fondo el proceso administrativo.

La resolución sancionatoria fue expedida con falta de motivación en la medida que se fundamenta en el Oficio 0384 de 2018 que no se refiere a las normas que quedaron vigentes del Decreto 2685, sino a las que no lo están.

La DIAN al haber diferido por vía interpretativa la entrada en vigencia del régimen sancionatorio aduanero a la eventualidad de un reglamento que no ha de llegar vulneró el parágrafo 4 del artículo 4 de la Ley 1609 de 2013, que consagra la aplicación oficiosa de las normas favorables.

La citada ley prevé que las normas aduaneras no entran en vigencia desde su inserción en el Diario Oficial, sino dentro de un lapso mínimo de 15 días y no mayor a 90 desde su publicación en el Diario Oficial. Para el caso, han transcurrido más de 3 años desde la publicación del Decreto 390 de 2016, el cual entró a regir el 22 de marzo de 2016.

Las normas sancionatorias aduaneras, además de no requerir reglamentación, tampoco dependen de adecuaciones técnicas ni del sistema informático para su aplicación, ya que las disposiciones cuya aplicación se implementa a través de la plataforma tecnológica, son las relacionadas con las formalidades y los procedimientos aduaneros.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los siguientes argumentos:

El proceso investigativo que concluyó con la expedición de los actos acusados aplicó el régimen sancionatorio establecido en el Decreto 2685 de 1999, vigente al momento de los hechos, toda vez que la sanción impuesta a la actora, establecida en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, no fue derogada por el Decreto 390 de 2016.

Conforme la aplicación escalonada prevista en el artículo 674 del Decreto 390 de 2016, la vigencia del decreto quedó sujeta a las condiciones que allí se indican. Así en el



numeral 1 se señalaron los artículos que entraban a regir 15 días comunes después de su publicación, dentro de los cuales no está previsto el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 sobre las infracciones de las agencias de aduanas.

El numeral 2 del artículo 674 dispuso que los artículos no citados en el numeral 1 entraran a regir una vez sean reglamentados o la entidad señale que la reglamentación actual se mantiene vigente. Los artículos reglamentados por la DIAN fueron los siguientes: 38, 111 y 113 (Resolución 000041 del 11 de mayo de 2016); 633 a 651 (Resolución 000042 del 13 de mayo de 2016); 555 (Resolución 000064 del 28 de septiembre de 2016) y 5 parágrafo 2 (Resolución 72 del 29 de noviembre de 2016)

Y el numeral 3 ordena que los artículos que no han entrado a regir de conformidad con las reglas establecidas en los numerales 1 y 2, quedan sujetos a los ajustes al sistema informático, de los cuales hace parte el artículo 538 del Decreto 390 de 2016.

No se vulneró el derecho al debido proceso de la demandante, pues ejerció su derecho de defensa y fue notificado de todos los actos proferidos en el proceso administrativo y se pudo verificar que, tanto la respuesta al requerimiento especial aduanero y las pruebas aportadas por el investigado, así como lo expuesto en los recursos de reconsideración y las pruebas que soportaron dichos recursos, no lograron desvirtuar los hechos constitutivos de la infracción, siendo así que se impuso la sanción correspondiente a los hechos objeto de investigación

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en sentencia de 13 de marzo de 2025, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, respecto de la sanción impuesta a la demandante y, a título de restablecimiento del derecho, que no estaba obligada a pagar la sanción impuesta. Al efecto, expresó:

Respecto de la aplicación escalonada y la vigencia del Decreto 390 de 2016, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 4 de agosto de 2022², en un caso que involucró a las mismas partes de este proceso, concluyó que el régimen sancionatorio aduanero de ese decreto no se encontraba supeditado a las condiciones de reglamentación e implementación del sistema informático previstas en los numerales 2° y 3° del artículo 674 del decreto mencionado, ni se extendió en el tiempo la vigencia de las normas sancionatorias aduaneras contenidas en el Decreto 2685 de 1999, pues no lo contempló así el artículo 675 del Decreto 390 de 2016.

En ese sentido, se concluyó que el nuevo régimen sancionatorio aduanero entró en vigencia el 22 de marzo de 2016, de acuerdo con la regla general del artículo 674.

De acuerdo con lo anterior, cuando se presentaron las declaraciones de importación se encontraba vigente el Decreto 2685 de 1999; y una vez se profirieron los actos administrativos acusados y quedó ejecutoriada la actuación administrativa, el régimen sancionatorio aduanero de ese decreto ya había sido derogado por el Decreto 390 de 2016, en el que no se tipificó como sancionable la conducta por la cual fue sancionada la agencia de aduanas, lo que vulneró el derecho al debido proceso de la demandante, así como también los principios de legalidad, tipicidad y favorabilidad en materia sancionatoria.

² Exp. 25999, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



No le asiste razón a la entidad demandada al negarse a aplicar el principio de favorabilidad en materia sancionatoria aduanera, con fundamento en que las normas de este último estatuto en la materia necesitaban de una reglamentación que todavía no se había expedido.

Se negarán las demás pretensiones de la demanda, tendientes a que se ordene la devolución de las sumas de dinero con ocasión de la sanción impuesta a la demandante, en la medida que no se acreditó que se hubieran cancelado.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación, en el que solicitó revocar la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Según la vigencia escalonada del Decreto 390 de 2016, se tiene que de acuerdo con lo previsto en el numeral 1 del artículo 674, los artículos 511 a 549 de ese ordenamiento que regulan el *régimen sancionatorio*, no rigen desde la misma fecha en que entró en vigencia ese decreto.

El artículo 538, en el que se encuentran las conductas sancionables de las agencias de aduanas, tampoco fue objeto de reglamentación por parte de la DIAN, lo que da lugar a que se deba aplicar lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 674 del mencionado decreto, que señala que aquellas normas 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 DIAN ponga en funcionamiento integralmente un nuevo modelo de sistematización informático electrónico aduanero*”, frente a lo cual, conforme a la modificación efectuada por el artículo 184 del Decreto 349 del 20 de febrero 2018, se planteó como plazo máximo para el inicio de vigencia de los demás artículos el 30 de noviembre de 2019.

Sin embargo, previo al vencimiento del mencionado plazo, se profirió el Decreto 1165 del 2 de julio de 2019 que derogó expresamente el Decreto 390 de 2016 con excepción de lo dispuesto el artículo 675, iniciando su vigencia el 1° agosto de 2019.

En tales condiciones, cuando se expidió la liquidación oficial de corrección, el artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 no se encontraba derogado.

El control judicial sobre el momento en que se debe entender la entrada en vigencia del Decreto 390 de 2016, corresponden al medio de control de *nulidad y no de nulidad y restablecimiento del derecho*, de manera que, respecto de los actos demandados no se presenta ninguno de los vicios en los que se estructura la *falsa motivación por error de interpretación*.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación se admitió por auto de 3 de octubre de 2025. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar (*art. 247 CPACA*).



El Ministerio Público emitió concepto en el que solicitó se confirme la decisión de primera instancia, al considerar que la sanción impuesta a la demandante es improcedente, ya que el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 quedó derogado una vez se cumplieron las condiciones previstas en los artículos 674 y 675 del Decreto 390 de 2016, cuyo inicio de vigencia fue el 22 de marzo de 2016.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN impuso sanción a SOTRAEX SA, por la comisión de la infracción prevista en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, se debe establecer si resulta procedente mantener la sanción impuesta a la demandante prevista en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, toda vez que el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, no se encontraba vigente para la fecha en que adquirió firmeza la liquidación oficial de corrección.

Ahora bien, se precisa que si bien la decisión de primera instancia tuvo en cuenta la sentencia de 29 de agosto de 2022, proferida por la Sección³, en esta oportunidad se modificará la posición adoptada en esa providencia respecto a la vigencia del régimen sancionatorio aduanero introducido por el Decreto 390 de 2016.

En el presente caso, se observa que la sociedad demandante presentó a nombre de *EME DECORACIONES SAS*, 19 declaraciones de importación en el lapso de septiembre de 2015 a febrero de 2017.

El 6 de junio de 2017, la DIAN expidió el Requerimiento de Información 100211231-2023, en el que solicitó al importador *EME DECORACIONES SAS* la documentación relacionada con las citadas declaraciones de importación⁴.

Asimismo, el 23 de abril de 2018, la autoridad aduanera expidió el Requerimiento de Información 188238419-403-0326, en el que solicitó a SOTRAEX SA que remitiera la documentación relacionada con las citadas declaraciones de importación⁵, en virtud de lo dispuesto en los artículos 500, 501 y 502 del Decreto 390 de 1996.

De acuerdo con el Requerimiento Especial Aduanero 000031 de 1 de junio de 2018, proferido por esa División, la mercancía importada (*ACERO PREPINTADO EN ROLLOS*) debía ser clasificada en la subpartida arancelaria 72.10.49.00.00, con un gravamen arancelario del 10%, e IVA del 16% y 19%.

En ese acto se indicó que a la hoy demandante conforme lo dispuesto en los artículos 27-2 y 27-4 del Decreto 2685 de 1999, le asiste responsabilidad por la inadecuada determinación de los derechos e impuestos a la importación, al momento de la presentación de las declaraciones de importación, al no clasificar de forma correcta las mercancías a importar y que hizo incurrir a su cliente en la infracción aduanera prevista en el numeral 2.6. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999 y el menor pago de tributos aduaneros.

³ Exp. 25999, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ Fl. 2 c.a.

⁵ Fl. 158 c.a.



Por lo anterior, propuso la imposición de la sanción acorde con la infracción establecida en el numeral 2.6. del artículo 485 del mismo decreto, consistente en la multa del 20% mayor valor a pagar en la liquidación propuesta, incluida la sanción, en la suma de \$539.569.000.

El 28 de junio de 2018, la actora dio respuesta al requerimiento especial⁶ en el que solicitó la no imposición de la sanción prevista en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, ya que esa conducta fue retirada del régimen sancionatorio de las agencias de aduanas previsto en el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, norma que se encuentra vigente, toda vez que no requiere reglamentación y procede su aplicación en virtud del principio de favorabilidad.

La DIAN, en los actos acusados, mantuvo la sanción indicada en el acto preparatorio, con fundamento en que no procedía la aplicación del principio de favorabilidad solicitada por la demandante, en tanto que el artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 se encontraba vigente en concordancia con lo dispuesto en los artículos 3 y 203 del Decreto 349 de 2018.

Asimismo, indicó que el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 no ha entrado en vigencia, por cuanto no fue objeto de reglamentación y las normas del Decreto 390 de 2016 en materia de sanciones e infracciones como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones que señala dicho decreto, en este caso de las agencias de aduanas, solo serán aplicables cuando el sistema informático que las soporte esté desarrollado, conforme lo dispuesto en los numerales 2 y 3 del artículo 674 de ese mismo ordenamiento.

El Tribunal anuló los actos acusados al considerar que, cuando se profirieron los actos administrativos acusados y quedó ejecutoriada la actuación administrativa, el régimen sancionatorio aduanero del Decreto 2685 de 1999 ya había sido derogado por el Decreto 390 de 2016.

Por lo tanto, concluyó que la agencia de aduanas fue sancionada por una conducta consagrada en una norma derogada, y que en el nuevo régimen sancionatorio aduanero no se tipificó, lo que vulneró el derecho al debido proceso de la demandante, así como también los principios de legalidad, tipicidad y favorabilidad en materia sancionatoria.

La Sala observa que el Decreto 2685 de 1999⁷, en el artículo 27-4 disponía que las agencias de aduanas «*serán responsables por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus agentes de aduanas acreditados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y responderán administrativamente cuando por su actuación como declarantes hagan incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior que utilice sus servicios en infracciones administrativas aduaneras que conlleven la liquidación de mayores tributos aduaneros, la imposición de sanciones o el decomiso de las mercancías*».

A su vez, el artículo 485 de ese decreto, regulaba las infracciones aduaneras de las agencias de aduanas, entre las cuales se encontraba la dispuesta en el numeral 2.6. que prevé lo siguiente:

⁶ Fl. 53 c.p.

⁷ Modificado por el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008.



«2 Graves:

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.»

La Ley 1609 de 2013, ley marco de aduanas, se ocupó de dictar normas y principios generales a los cuales debía sujetarse el Gobierno Nacional para establecer el régimen aduanero. Al efecto, el numeral 3 del artículo 5 indicó que «[c]uando una disposición exija para su publicación una reglamentación por parte de una autoridad competente, esta deberá expedir la reglamentación en un plazo no mayor a 180 días después de su publicación en el Diario Oficial, que permita el cumplimiento efectivo y real de la disposición a reglamentar. **Sin perjuicio de que la autoridad deba implementar un modelo de sistematización informático para el cumplimiento de las obligaciones aduaneras** caso en el cual 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».

Posteriormente, el Ejecutivo expidió el Decreto 390 de 7 de marzo de 2016, «por el cual se establece la regulación aduanera». El artículo 57 de ese ordenamiento disponía el ámbito de responsabilidad de las agencias de aduanas y en el artículo 538 se establecieron las infracciones de las agencias de aduanas.

Sobre la entrada en vigencia del Decreto 390 de 2016, el artículo 674 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.*

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.»*

El 20 de febrero de 2018, se expidió el Decreto 349, «por el cual se modifican los Decretos 2685 de 1999 y 390 de 2016 y se dictan otras disposiciones», cuya vigencia inició el 7 de marzo de 2018⁸, y señala que la **Regulación Aduanera Vigente** es el «conjunto de disposiciones vigentes contenidas en el Decreto 2685 de 1999, Decreto 390 de 2016 y los títulos II y III del Decreto 2147 de 2016, las normas que los reglamenten, modifiquen o adicione y en general las demás

⁸ Artículo 203. Vigencia. La vigencia del presente decreto iniciará el siete (7) de marzo de 2018, previa su publicación en el Diario Oficial.



disposiciones cuyo control y cumplimiento estén a cargo de la administración aduanera⁹». El artículo 184 de ese decreto modificó el artículo 674 en los siguientes términos:

«**Artículo 184.** Modifíquese el numeral 3 y adiciónese un párrafo al artículo 674 del Decreto 390 de 2016, los cuales quedarán así:

“3. Los artículos del presente decreto que no han entrado a regir de conformidad con las reglas establecidas en los numerales 1 y 2 de este artículo, regirán a partir del día hábil siguiente a aquel en que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ponga en funcionamiento integralmente un nuevo modelo de sistematización informático electrónico aduanero, desarrollado e implementado en los términos previstos por el párrafo de este artículo”.

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

El Decreto 1165 de 2 de julio de 2019 «por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013», que entró en vigencia el 2 de agosto de ese año, en el artículo 774¹⁰ derogó el Decreto 390 de 2016, con excepción del primer inciso del artículo 675. En consecuencia, para el período comprendido entre 2016 y 2019 coexistieron parcialmente las normas del decreto 2685 de 1999 y aquella del Decreto 390 de 2016 que hubieren alcanzado vigencia efectiva.

De acuerdo con el recuento normativo expuesto, se observa que el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 no se encontraba vigente al momento de los hechos objeto de proceso, dado que:

1. No hizo parte de los artículos señalados en el numeral 1 del artículo 674 de ese decreto, cuya entrada en vigor se produjo de manera inmediata, por lo cual no resulta procedente considerar que su vigencia inició a los 15 días comunes después de su publicación.
2. Esa disposición no fue objeto de reglamentación por parte de la DIAN¹¹, y
3. Su entrada en vigencia se encontraba condicionada al cumplimiento del término señalado en el numeral 3 del artículo 674 del Decreto 390 de 2016, es decir, «al 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», lo cual debía acaecer a más tardar el 30 de noviembre de 2019, conforme a la modificación efectuada por el Decreto 349 de 20 de febrero de 2018.

⁹ Artículo 2.

¹⁰ **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.

¹¹ Resolución 41 de 11 de mayo de 2016 – reglamentó los artículos 9, 10, 11, 12, 13, 14, 38, 42, 45, 96, 111, 113, 140, 280, 494, 526, 656, 665, 663, 672 y 675.

Resolución 42 del 13 de mayo de 2016 - reglamentó los artículos 211, 633, inciso 4o del artículo 637, 644, 645, 646, inciso 3o del artículo 648, 650 y 664.

Resolución 64 del 28 de septiembre de 2016 - Con la entrada en vigencia de esa resolución entraron a regir los artículos 513 al 519, 522, 524, 534 para los Centros de Distribución Logística Internacional salvo el numeral 10, 562 al 598, 601 al 610, del Decreto 390 de 2016

Resolución 000072 de 29 de noviembre de 2016 - Con la entrada en vigencia de esa resolución entraron a regir los artículos 35 inciso primero y los numerales 1; 2.3; 2.6 y 2.9 del artículo 35, 42 numerales 2, 3 y 4, 50 numeral 11, 149, 151, 152, 153, 154, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 179, 180, 181, 215 numeral 2.2., 220, 429, 527 numerales 7 y 11, 528 numerales 12, 15, 24 y 33, 529, 530 numeral 11, 541, 599 y 600.



Aunado a lo anterior, teniendo en cuenta que las obligaciones sustantivas de las agencias de aduanas previstas en los artículos 57 a 62 del Decreto 390 de 2016, no entraron a regir en los eventos señalados en los numerales 1 y 2 del artículo 674 del mencionado decreto, pues se requería de la implementación del modelo de sistematización informático para el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, al tenor de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la Ley 1609 de 2013, la vigencia de las correspondientes infracciones aduaneras también se encontraban supeditadas a la entrada en funcionamiento del referido sistema.

Por ende, las infracciones previstas en el artículo 485 del Decreto 2685 de 1999 continuaban siendo aplicables, incluyendo la descrita en el numeral 2.6, que guardaba correspondencia con las obligaciones establecidas en los artículos 27-2 y 27-4 del mismo decreto.

En ese orden de ideas, se concluye que la entrada en vigencia del artículo 538 del Decreto 390 de 2016, que contiene las infracciones aduaneras de las agencias de aduanas se encontraba supeditada a la vigencia al funcionamiento integral del nuevo modelo de sistematización informático electrónico para el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, para lo cual, de acuerdo con el mandato legal debía efectuarse a más tardar el 30 de noviembre de 2019.

Lo anterior, se corrobora al observar que el Decreto 349 de 2018, vigente para la fecha de expedición de los actos acusados, en los artículos 142 y 191 modificó los artículos 538 del Decreto 390 de 2016 y 485 del Decreto 2685 de 1999, respectivamente, y precisó en el artículo 203 que «*Los artículos que modifican el Decreto 390 de 2016 **entrarán a regir atendiendo las reglas establecidas por el artículo 674 del citado Decreto***» y «*Los artículos que modifican el Decreto 2685 de 1999, entrarán a regir en la misma fecha de vigencia del presente decreto*», de lo cual se concluye que el precitado artículo 538 no se encontraba vigente, cuando se surtió el trámite administrativo sancionatorio.

Así las cosas, para el 25 de enero de 2019, fecha en que adquirió firmeza la liquidación oficial de corrección¹², el artículo 538 del Decreto 390 de 2016, no se encontraba vigente, lo que impide la aplicación del principio de favorabilidad, contenido en el literal b) del artículo 2 de ese mismo ordenamiento, que requiere que la norma favorable al interesado haya entrado a regir¹³.

De acuerdo con lo expuesto, se concluye, que no procedía la aplicación del principio de favorabilidad solicitada por la parte actora, dado que el artículo 538 del Decreto 390 de 2016 no había entrado en vigencia, como lo expuso la DIAN en los actos acusados.

Es importante anotar, que la infracción prevista en el numeral 2.6. del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, se reprodujo en esencia en el numeral 2.3. del artículo 36 del Decreto Ley 920 de 6 de junio de 2023, norma que se encuentra vigente de acuerdo con la declaratoria de inexecutable declarada por la Corte Constitucional en la sentencia C-072 de 27 de febrero de 2025¹⁴, como se observa a continuación:

¹² Fl. 60 c.p. en el que se registra la ejecutoria de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción, la cual fue notificada el 14 de enero de 2019.

¹³ *Si antes de la firmeza del acto que decide de fondo la imposición de una sanción o el decomiso entra a regir una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera la aplicará oficiosamente. Si la nueva norma es desfavorable al interesado, será la norma anterior la aplicable a todas las infracciones que se cometieron durante su vigencia.*

¹⁴ TERCERO.- *Los efectos de las anteriores declaraciones de inexecutable quedan diferidos hasta el 20 de junio de 2026, lapso dentro del cual el Congreso de la República deberá, en ejercicio de sus competencias constitucionales y de la libertad de configuración que le son propias, expedir la ley que contenga el régimen sancionatorio y el decomiso de mercancías en materia de aduanas, así como el proceso administrativo aplicable.*



| Decreto 2685 de 1999 | Decreto 920 de 2023 |
|--|--|
| <p>Artículo 485. <i>Infracciones aduaneras de las agencias de aduanas y sanciones aplicables. Además de las infracciones aduaneras y sanciones previstas en los artículos 482, 483 y 484 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:</i></p> <p>(...) 2 Graves: (...) 2.6. <i>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;</i></p> <p><i>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.</i></p> | <p>Artículo 36. <i>Infracciones aduaneras de las agencias de aduanas y sanciones aplicables. Además de las infracciones aduaneras y sanciones previstas en los artículos 29, 31 y 33 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:</i></p> <p>(...) 2. Graves. (...) 2.3. <i>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.</i></p> |

Lo anterior, conlleva a señalar que al no existir una disposición que resulte más favorable al demandante respecto de la sanción impuesta en los actos acusados, se revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda.

Condena en costas

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo dispone que, «Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil». Por lo tanto, en atención a la anterior remisión, se debe acudir a las reglas establecidas en el artículo 365 del Código General del Proceso (CGP).

En el caso analizado, si bien se revocará la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos demandados, no se condenará en costas a la parte vencida en el proceso (demandante), teniendo en cuenta que en esta providencia se modifica la posición de la Sala adoptada en la sentencia de 29 de agosto de 2022.

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

FALLA



Radicado: 76001-23-33000-2019-00528-01 (30319)
Demandante: Agencia de Aduanas Sociedades de Trámites
Aduanero en Comercio Exterior S.A. Nivel 2

1.- REVOCAR la sentencia apelada.

2.- NEGAR las pretensiones de la demanda.

3.- Sin condena en costas, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ