



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

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., quince (15) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 130012331002201200062 01 [21455]

Actor: AGENCIA DE ADUANAS SIACOMEX LTDA NIVEL 1

(NIT.830.023.585-7)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 11 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES



El 5 de octubre de 2007, el declarante autorizado AGENCIA DE ADUANAS SIACOMEX LTDA NIVEL 1, en adelante SIACOMEX, presentó las declaraciones de importación con autoadhesivos 23831012531593 y 23831012531586, en las que amparó unos tubos de perforación de acero para la industria del petróleo. La mercancía pertenecía al importador SMITH INTERNATIONAL SOUTH AMERICA INC, identificado con NIT 860.505.813-1¹.

En la primera de las declaraciones indicadas, SIACOMEX declaró un arancel de cero y un IVA de \$210.250.644, sobre una base de \$1.314.066.525. En la segunda, declaró, un arancel de cero y \$65.593.324 de IVA, sobre una base de \$409.958.278².

Previo a los Requerimientos Especiales Aduaneros 6374 y 6375 de 30 de septiembre de 2010, expedidos contra SIACOMEX, en calidad de declarante³, la DIAN profirió las Liquidaciones Oficiales de Corrección 2108 y 2109 de 23 de noviembre de 2010. En la primera, la DIAN liquidó un mayor valor de arancel por \$197.109.979 y un mayor valor de IVA por \$31.537.597, respecto de la declaración con autoadhesivo 23831012531593. Y, en la segunda, estableció un mayor valor de arancel por \$61.493.742 y un mayor

¹ Folios 29 a 31 c.a.1

² Folios 90 y 91 c.ppal

³ Folios 68 a 72 c.a.1 y 66 a 70 c.a.2



valor de IVA por \$9.838.999, en relación con la declaración con autoadhesivo 23831012531586⁴.

Las liquidaciones oficiales se expidieron por cuanto la DIAN consideró que la mercancía importada bajo la subpartida arancelaria 73.04.22.00.00 no tenía autorización de exención por parte de los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo y de Minas y Energía, mediante la modificación y visto bueno de la licencia anual de importación.

Con base en el principio de favorabilidad aduanera (art. 520 del Decreto 2685 de 1999), en las liquidaciones oficiales de corrección la DIAN decidió no sancionar a SIACOMEX por la comisión de la infracción contemplada en el artículo 482 numeral 2.2 del Decreto 2685 de 1999⁵, debido a que el Decreto

⁴ Folios 36 a 51 c.ppal

⁵ **“Artículo 482.- Modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001. Infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y sanciones aplicables.**

1. *Gravísimas:*

[...]

2. *Graves:*

[...]

2.2 *Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las Declaraciones de Importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles.*



2883 de 2008, vigente al momento de la expedición de los actos de liquidación, eliminó la responsabilidad directa de las agencias de aduanas por su actuación como declarantes autorizados.

El 17 de diciembre de 2010, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra las anteriores liquidaciones oficiales de corrección⁶. Mediante las Resoluciones 10047 y 10048 de 15 de marzo de 2011, la DIAN confirmó los actos recurridos. No obstante, aclaró que la subpartida arancelaria 73.04.22.00.00 no gozaba de exención porque no estaba incluida en el artículo 2 del Decreto 4743 de 2005, no porque no contaba con la autorización expresa de exención mediante la modificación y visto bueno de la licencia anual de importación⁷.

DEMANDA

SIACOMEX, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁸:

La sanción aplicable será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los tributos dejados de cancelar.”

⁶ Folios 66 a 80 c.ppal

⁷ Folios 52 a 65 c.ppal

⁸ Folios 3 y 4 c.ppal

“PRIMERA.- Que mediante el proceso de Primera Instancia (artículo 1 Ley 954 de 2005 que mantiene en cabeza de los Tribunales Administrativos, en única y primera instancia, el ejercicio de las competencias de que tratan los artículos 39 y 40 de la Ley 446 de 1998 (que subrogaron los artículos 131 y 132 del Código Contencioso Administrativo), se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos, por medio de los cuales se expedieron sendas Liquidaciones Oficiales de Corrección a las declaraciones de importación con autoadhesivos Nos. 23831012531586 y 23831012531593 bajo el cargo de que se aplicó una exención arancelaria sin cumplir los requisitos de ley:

i) Resolución No. **2108** (23 de noviembre de 2010) por la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá expidió la liquidación oficial de corrección a la declaración de importación con autoadhesivo No. 23831012531593 en cuantía de \$228.647.576; y, la Resolución No. **10047** (15 de marzo de 2011), de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se confirmó la anterior.

ii) Resolución No. **2109** (23 de noviembre de 2010) por la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá expidió la liquidación oficial de corrección a la declaración de importación con autoadhesivo No. 23831012531586 en cuantía de \$71.332.741; y, la Resolución No. **10048** (15 de marzo de 2011), de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se confirmó la anterior.

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

A. La suspensión de toda actuación administrativa derivada de este proceso.

B. En el evento que la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá haya forzado coactivamente el 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.



TERCERA.- Que se declare que soy apoderado.”

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 2, 6, 228 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 27 del Código Civil.
- Artículo 3 de la Ley 6 de 1971.
- Artículo 2 de la Ley 7 de 1991.
- Artículos 9 literal h) y 9.1 del Decreto 255 de 1992.
- Artículos 22, 23, 26 y 520 del Decreto 2685 de 1999.
- Artículo 2 del Decreto 4743 de 2005.
- Artículo 27-4 del Decreto 2883 de 2008.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación del principio de favorabilidad

En los actos administrativos no se dio cumplimiento al principio de favorabilidad contenido en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, pues la DIAN lo aplicó solo respecto de la sanción, y no de los tributos aduaneros. Por lo tanto, omitió la aplicación integral de dicha norma.

Para no sancionar a la actora, con base en el principio de favorabilidad, la DIAN aplicó el artículo 27-4 del Decreto 2883 de 2008, que derogó la responsabilidad directa de los declarantes autorizados frente a los tributos y



sanciones, establecida en el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999. Tal derogatoria también cobijó los tributos aduaneros, puesto que no es posible escindir los conceptos comprendidos en el artículo derogado cuyo texto es claro y no requiere de interpretación, de acuerdo con el artículo 27 del Código Civil⁹.

La Administración de Aduanas no debió negar la aplicación del principio de favorabilidad con base en el Oficio 363 de 2009 de la Oficina Jurídica de la DIAN, pues el cobro de los gravámenes se convierte en sanción administrativa, si se tiene en cuenta que el importador realiza el hecho generador y por expresa prohibición del artículo 338 de la Constitución Política, la Agencia de Aduanas no puede considerarse sujeto pasivo de los tributos.

Con ello, se exigió a SIACOMEX a título de “responsable directo” (calidad expresamente derogada por el artículo 27-4 del Decreto 2883 de 2008) el pago de una sanción administrativa y no el cumplimiento de una carga fiscal.

Los actos administrativos están falsamente motivados porque se fundamentaron en los artículos 22, 23 y 26 del Decreto 2685 de 1999, pues precisamente, la modificación sustancial que introdujo el Decreto 2883 de

⁹ **“Artículo 27.- Interpretación Gramatical.-** Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

[...]”



2008¹⁰, fue la de derogar la responsabilidad directa de las Agencias de Aduanas por los tributos y sanciones.

La DIAN debió aplicar integralmente la norma más favorable, esto es, el artículo 1º del Decreto 2883 de 2008, pues el citado principio no permite una aplicación parcial, ni siquiera bajo el criterio de que solo es aplicable a lo que la DIAN consideró como sanción.

La licencia anual no requería ser modificada

Mediante el Decreto 4743 de 2005, el Gobierno Nacional adicionó el Decreto 255 de 1992, para conceder, por cinco años, exención arancelaria a las subpartidas expresamente indicadas en dicho documento, dada su relación directa con la importación de maquinaria, equipos y repuestos destinados a la explotación, beneficio, transformación y transporte de la actividad minera y a la explotación, transporte por ducto y refinación de hidrocarburos.

Las exenciones del Decreto 4743 de 2005 estaban sometidas al régimen de licencia previa por mandato del artículo 3º del Decreto 3803 de 2006. Por esta razón, la DIAN tuvo que verificar que el importador contaba con la autorización del Ministerio de Comercio Exterior y de los ministerios competentes para tener derecho a la exención de tributos aduaneros respecto de la subpartida 73.04.22.00.00, como en efecto ocurrió.

¹⁰ Publicado en el Diario Oficial 47.073 de 6 de agosto de 2008, vigente a partir del 6 de septiembre de 2008.



La exención de gravámenes arancelarios para maquinaria, equipos técnicos, accesorios, materiales y repuestos destinados a la exploración de minas o de petróleo, se encuentra en el artículo 9 literal h) del Decreto 255 de 1992. Al amparo de dicha norma, se expidió la licencia de importación 20092069, que fue reportada en la casilla 86 de las declaraciones de importación como documento soporte de la exención, licencia que, además, goza de presunción de legalidad.

Bajo el entendido de que el Código de Petróleos contempla como actividades de la industria de hidrocarburos la exploración, explotación, refinación, transporte y distribución de hidrocarburos y sus derivados, el Gobierno Nacional otorgó exención temporal a los bienes destinados a las actividades diferentes a la exploración.

En la sesión 109 de 6 de octubre de 2003, el Comité de Asuntos Aduaneros y de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo recomendó aprobar la modificación al Decreto 255 de 1992, para ampliar las exenciones arancelarias, concedidas únicamente a la exploración del sector minero y de hidrocarburos, a otras actividades de la cadena productiva de la industria del crudo, como la explotación, beneficio, transporte, transformación y refinación.

En sesiones aprobadas el 22 de abril y el 18 de noviembre de 2004, el Consejo Superior de Política Fiscal, Confis, aprobó la solicitud relacionada



con el diferimiento arancelario del sector minero y de hidrocarburos previsto en el artículo 9 literal h) del Decreto 255 de 1992, a las otras actividades del sector de hidrocarburos (y el sector minero).

Inicialmente, se expidió el Decreto 260 de 2004, aprobatorio de la exención, hasta el 31 de diciembre de 2005. Luego, el artículo 1º del Decreto 4743 de 2005 adicionó el artículo 9.1 al Decreto 255 de 1992. Dicha norma amplió, por cinco años, la exención a otras actividades del sector de hidrocarburos. De esta manera, en el decreto contentivo de las exenciones coexisten dos normas aduaneras exceptivas en materia de petróleo: el artículo 9 literal h) y el artículo 9.1.

Ya que la Licencia Anual 20092069-0212007 se aprobó el 12 de enero de 2007, con vencimiento el 31 de diciembre de ese año, y las operaciones de importación objeto de liquidación oficial se realizaron el 5 y 6 de octubre de 2007, las declaraciones de importación se presentaron dentro del término de vigencia de la citada licencia.

Para importar bienes destinados a actividades distintas a la exploración de petróleo, el 4 de abril de 2007 el importador presentó la modificación a la licencia de importación, sin incluir los tubos de perforación, los que, por su naturaleza, corresponden a la actividad de exploración.

Si el Decreto 4743 de 2005 consagra la exención para los bienes destinados a actividades diferentes a la exploración de petróleo, mal haría el importador



en modificar su licencia anual para incluir productos destinados a la exploración, como los tubos de perforación. Por eso yerra la DIAN al sostener que una vez verificada la modificación de la licencia *“no se encontró dentro del cuerpo de la misma la subpartida arancelaria declarada 73.04.22.00.00”*.

Lo anterior explica que toda la actuación administrativa se basó en un falso supuesto que condujo a la tesis errónea del incumplimiento de un requisito para acogerse a la exención establecida en el artículo 9 literal h) del Decreto 255 de 1992, pues la licencia de importación anual se otorgó bajo la norma original de exención, que no exige autorización expresa para que opere el beneficio de tributos aduaneros respecto de mercancías destinadas a la exploración de hidrocarburos.

Deber de aplicar en este caso concreto el principio de prevalencia del derecho sustancial

Si los particulares solo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes (artículo 6 de la C.P.), la DIAN debió indagar el alcance de la omisión en la aplicación de la exención. Con ello, habría comprendido que la subpartida 73.04.22.00.00 no estaba en la modificación de la licencia porque la norma que consagró la exención tiene un alcance general que cubre a las empresas que importan bienes destinados a la exploración de petróleo.



Si objetivamente no se registró la subpartida 73.04.22.00.00 (en el entendimiento extremo de que tal acción se requería), existen otros elementos que deben tenerse en cuenta, como la naturaleza y destinación de la tubería para la exploración, su falta de producción nacional y la filosofía que inspiró el Decreto 4743 de 2005, aspectos que están por encima de la formalidad de incluir la subpartida en la modificación de la licencia anual para un producto que gozaba de exención por su destinación.

En su análisis, la DIAN debió adentrarse no solo en el ámbito procedimental sino en el sustancial y no ceñirse estrictamente al ordenamiento legal (en caso de aceptarse tal hecho), ya que con ello vulneró el debido proceso, la justicia y equidad, la buena fe, la eficacia administrativa y responsabilidad. De haberse valorado los derechos constitucionales, los hechos objetivos y las disposiciones legales, la demandada habría conocido la importancia de reconocer que los tubos de perforación son típicos productos de la actividad de exploración, en especial, porque, en este caso, el incumplimiento deviene en los momentos de tránsito de legislación o en la primera aplicación que el destinatario hizo de la norma.

Los agentes de aduanas nunca han sido responsables del IVA causado en las importaciones. Excepción de ilegalidad del artículo 14 de la Resolución 4240 de 2000.

La DIAN pretende cobrar el IVA al agente de aduanas con base en el artículo 14 de la Resolución 4240 de 2000 del Director General de la entidad, con lo



que incurre en falsa motivación e interpretación indebida del artículo 22 del Decreto 2685 de 1999. Ello, porque la resolución reglamentaria del Estatuto Aduanero, además de ser de menor jerarquía, no puede regular aspectos sustanciales que este no definió.

La Resolución 4240 de 2000 excede las facultades asignadas al Presidente de la República, pues la asignación de la carga tributaria al agente aduanero no es concerniente al régimen de aduanas ni de comercio internacional, sino al régimen tributario.

Es viable invocar la excepción de ilegalidad respecto del impuesto a las ventas, porque la Resolución 4240 de 2000 introdujo un factor de responsabilidad ajeno al artículo 22 del Decreto 2685 de 1999. Asimismo, al Presidente de la República solo le es permitido regular sobre las normas relacionadas con el comercio exterior internacional y los gravámenes arancelarios, como prescriben los artículos 3 de la Ley 6 de 1971 y 2 de la Ley 7 de 1991.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación¹¹:

¹¹ Folios 151 a 164 c.ppal



Para la fecha de presentación de las declaraciones de importación, los artículos 22 y 26 del Decreto 2685 de 1999 se encontraban vigentes. Por lo tanto, las sociedades de intermediación aduanera eran responsables directas por la correcta clasificación arancelaria, el sometimiento a exención arancelaria sin documento que lo amparara y el mayor pago de tributos y sanciones.

Por lo anterior, si la DIAN establecía que la mercancía estaba erróneamente clasificada o se había sometido a una exención arancelaria improcedente, le correspondía proferir liquidación oficial de corrección e imponer sanción, de conformidad con los artículos 482 numeral 2.2 y 513 del Decreto 2685 de 1999.

Las sociedades de intermediación aduanera, hoy agencias de aduanas, son auxiliares de la función pública aduanera y ejercen las funciones establecidas en la ley como declarantes autorizados. Su responsabilidad no se limita a pagar los tributos aduaneros derivados de la importación.

La responsabilidad del agente de aduanas con la DIAN y el importador nace con la presentación de la declaración de importación, la autoliquidación y pago de los tributos. Frente al agente de aduanas el responsable de los



tributos aduaneros es el importador, mientras que ante la DIAN, la responsable de dichos tributos es la agencia contratada.

Los errores detectados en el control posterior, como acogerse a una exención a la que no se tiene derecho, los asume el declarante autorizado. Por ello, a este le corresponde el pago del total de la liquidación oficial de corrección, que incluye el IVA generado en la operación.

El artículo 27-4 del Decreto 2883 de 2008, que dispuso que los declarantes autorizados responden en forma directa solamente por el pago de los tributos aduaneros y sanciones pecuniarias que se causen por las operaciones en las que el usuario de comercio exterior es una persona inexistente, no puede aplicarse en este caso, con fundamento en el principio de favorabilidad, porque:

- La normativa vigente para la época en que se produjo la nacionalización de la mercancía responsabilizaba al declarante autorizado por el pago inadecuado de los tributos aduaneros.
- El principio de favorabilidad se aplica a las sanciones no a los tributos aduaneros, por cuanto estos tienen origen en la correcta aplicación de las tarifas sobre el hecho imponible, no en una carga sancionatoria, de acuerdo con el Oficio 363 de 2009 de la DIAN.



- Para la fecha de presentación de las declaraciones cuestionadas, estaba vigente el artículo 14 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN, reglamentaria del Decreto 2685 de 1999, que aludía a la responsabilidad directa de las sociedades de intermediación aduanera, respecto del pago de los tributos aduaneros, en los términos del artículo 22 de dicho decreto, que hacía responsables a los intermediarios aduaneros por el pago de los tributos aduaneros.
- El artículo 89 del Decreto 2685 de 1999 señalaba que los tributos aduaneros debían liquidarse conforme con las normas vigentes a la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación.

Los criterios de equidad, igualdad y justicia, además de los principios rectores que rigen la actuación administrativa, en concordancia con los artículos 3 del C.C.A. y 3 del Decreto 2685 de 1999, exigen a la autoridad aduanera un control efectivo de la liquidación y pago de los tributos aduaneros, así como el cumplimiento de los deberes y obligaciones del régimen aduanero por parte de todos los destinatarios de la norma.

Por las características de los bienes importados, el Arancel de Aduanas permitía clasificar los tubos de perforación drill pipe de acero inoxidable¹² en

¹² “TUBOS DE PERFORACIÓN – DRILL PIPE 5.0” S-135, RANGE 2, 19.50 LB/FT 6-5/8” OD X 2-3/4” ID, 2” LONGER THAN STD; (387 UND) // TUBOS DE PERFORACION – DRILL PIPE 5.0” S-135, RANGE 2, 19.50 LB/FT 6-5/8” OD X 2-3/4” ID, 2” LONGER THAN STD; (1 UND)”



la subpartida 73.04.22.00.00, mercancía a la que no se le aplica la exención del artículo 9 literal h) del Decreto 255 de 1992, por cuanto no está expresamente incluida en el artículo 2 del Decreto 4743 de 2005. Así, la importación de la mercancía causó un arancel de 15% y un IVA de 16%, que no se declaró ni pagó.

Es improcedente el argumento concerniente a que la licencia de importación no requería ser modificada, pues la subpartida arancelaria con la que se clasificó la mercancía (73.04.22.00.00), no se encuentra en el listado del artículo 2 del Decreto 4743 de 2005.

El problema jurídico no es la falta de requisitos para acogerse al beneficio, sino que la subpartida 73.04.22.00.00 no se encuentra favorecida con la exención por no estar incluida en el artículo 2 de Decreto 4743 de 2005.

Comoquiera que la actora no liquidó ni pagó el mayor valor de los tributos aduaneros, el Estado tiene la obligación de exigir su pago por corrección de la declaración de importación, para ajustar la nacionalización a la normativa aduanera y dar aplicación a los principios de justicia y equidad.



Dado que la subpartida arancelaria 73.04.22.00.00 no se incluyó en los artículos 1 y 2 del Decreto 4743 de 2005 y la tubería de acero sin costura de entubación o revestimiento (casing) no está contemplada en las exclusiones del IVA del artículo 424 del Estatuto Tributario, no puede aceptarse que la mercancía está exenta de arancel porque su destino y utilidad es la exploración petrolera.

No debe tenerse en cuenta la solicitud de excepción de ilegalidad del artículo 14 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN, ya que este no es el escenario para debatir si la norma indicada es contraria al Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda con base en las consideraciones que se resumen así¹³:

El artículo 2 del Decreto 4743 de 2005 se encargó de limitar las exenciones que genéricamente contemplaban los artículos 9 y 9.1 del Decreto 255 de 1992, en el sentido de precisar que el beneficio se aplicaba solamente a las subpartidas taxativamente allí enunciadas. Debido a que la subpartida

¹³ Folios 266 a 288 c.p.



73.04.22.00.00 no estaba en el listado de subpartidas exentas no procedía el beneficio aplicado por la demandante.

De acuerdo con el artículo 87 del Decreto 2685 de 1999, la obligación tributaria comprende, entre otros aspectos, la presentación de la declaración de importación y el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar.

Con fundamento en los artículos 1, 12, 13 y 14 del Decreto 2685 de 1999, las sociedades de intermediación aduanera deben facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas en materia de importación y exportación, razón por la cual el artículo 12 del Decreto 2685 de 1999 define la intermediación aduanera como una actividad auxiliar de la función pública aduanera. Para el Consejo de Estado tal responsabilidad involucra el debido desarrollo de las labores encomendadas por el artículo 22 del mismo decreto, lo que las obliga a asumir las consecuencias derivadas de su actuación como declarantes autorizados¹⁴.

La regla general es que los declarantes son las sociedades de intermediación aduanera y en contados casos, previstos en el artículo 11 del Decreto 2685 de 1999, se puede actuar directamente ante las autoridades aduaneras. Por

¹⁴ Sentencia de 31 de marzo de 2011, C.P. Marco Antonio Velilla Moreno.



lo tanto, la obligación de liquidar y pagar el IVA como tributo aduanero recae en las agencias de aduanas dada su actuación, a nombre y por encargo de los importadores y exportadores, como declarantes y responsables del pago de este tributo, de conformidad con el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999.

El Consejo de Estado¹⁵ señaló que las consecuencias que se derivan de una errónea clasificación arancelaria, entre ellas, el pago de los tributos aduaneros determinados en las liquidaciones oficiales de corrección, son responsabilidad de las agencias de aduanas, a tal punto, que para el pago de estos, se hace efectiva la garantía global por el mayor valor discutido, los intereses y las sanciones que presta dicho intermediario. Una interpretación contraria hace nugatoria la aplicación del artículo 25 del Decreto 2685 de 1999, que precisa que el objeto de la garantía es el pago de los tributos aduaneros y las sanciones a que haya lugar.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así¹⁶:

¹⁵ Sentencia de 11 de marzo de 2008, exp. 15877, C.P. Héctor J. Romero Díaz

¹⁶ Folios 208 a 228 c.ppal



El *a quo* se pronunció sobre la procedencia de la exención para la subpartida 73.04.22.00.00 frente a las disposiciones que consagran las exenciones para el sector de hidrocarburos y sobre la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera en vigencia del Decreto 2685 de 1999. Sin embargo, omitió estudiar el problema jurídico planteado en la demanda, referido a la aplicación el principio de favorabilidad, respecto a la aplicación del Decreto 2883 de 2008.

El fallo apelado está falsamente motivado porque omitió el análisis sobre la violación directa del artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 e indirecta del artículo 27 del Código Civil, pues no aplicó el principio de favorabilidad de los tributos aduaneros.

El artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 consagraba una responsabilidad administrativa derivada de la autorización para ejercer el agenciamiento aduanero, pero no delegaba en el declarante autorizado la obligación de pagar los tributos, que recaía en el importador. Tampoco remplazaba al sujeto pasivo de los tributos con el mandatario, puesto que ello lo prohíbe expresamente el artículo 338 de la Constitución Política.

Si bien el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 hacía responsables a las agencias de aduanas por la correcta clasificación arancelaria, el artículo 27-4



del Decreto 2883 de 2008 les atribuyó una responsabilidad administrativa por las infracciones derivadas del ejercicio de su actividad, por lo cual ya no son responsables de los tributos, salvo que el importador sea una empresa ficticia.

La obligación de pagar los tributos aduaneros después de que la norma que consagraba esa responsabilidad directa fue derogada, constituye una sanción adicional para la actora. En consecuencia, frente a dicha sanción es procedente la aplicación del principio de favorabilidad, incluso en los términos del Oficio DIAN 363 de 2008, que interpreta que solo procede el principio de favorabilidad en materia sancionatoria aduanera.

Como la aplicación del principio de favorabilidad fue parcial, a pesar de que la sanción y los tributos forman parte del texto derogado (artículo 22 del Decreto 2685 de 1999), la DIAN también violó el artículo 27 del Código Civil que no permite la interpretación de una norma que es clara.

También se presenta una indebida motivación de la providencia apelada por la inadecuada apreciación de los presupuestos fácticos y jurídicos, toda vez que, por su naturaleza, la tubería de perforación se rige por el artículo 9 literal h) del Decreto 255 de 1992.



El Tribunal se equivocó cuando consideró que los Decretos 260 y 4743 de 2005 se encargaron de unificar el tratamiento de exenciones fijado por el Decreto 255 de 1992, debido a que una es la exención establecida en el literal h) del artículo 9 para la exploración de hidrocarburos, y otra, la prevista en el artículo 9.1. para las actividades de explotación, beneficio, transformación y refinanciación de hidrocarburos.

La primera exención fue la acogida por la demandante, la cual no se encuentra sujeta a un grupo de subpartidas arancelarias. Esta opera para mercancías, maquinaria y equipos con destino a la exploración de hidrocarburos, previo visto bueno del Ministerio de Minas y Energía.

El artículo 2 literal e) del Decreto 1659 de 1964, que era la norma que regulaba la exención para la exploración de hidrocarburos, señalaba que estaban exentas de derechos de aduana, entre otras, las tuberías destinadas a la construcción de oleoductos.

Por su parte, el Decreto 260 de 2005, adicionó el artículo 9.1 al Decreto 255 de 1992, con el cual creó una nueva exención de gravámenes arancelarios para actividades diferentes a la exploración. Esta norma fue derogada por el artículo 2 del Decreto 4743 de 2005.



Lo que el Gobierno Nacional se propuso al expedir el Decreto 4743 de 2005, fue extender a otras actividades los beneficios arancelarios existentes para la actividad de exploración de hidrocarburos, lo cual consta en los considerandos del citado decreto y de la Resolución 880 de 2004 por medio de la cual la Secretaría General de la Comunidad Andina, autorizó al Estado Colombiano a expedir los Decretos 260 y 4743 de 2005.

La intención del Gobierno Nacional de extender a otras actividades del sector los beneficios arancelarios existentes para la actividad de exploración de hidrocarburos se encuentra registrada en el acta 109 de la sesión de 6 de octubre de 2003 del Comité de Asuntos Aduaneros, Arancelarios y de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

De esta manera, la Resolución 880 de la Secretaría General de la Comunidad Andina y los Decretos 260 y 4743 de 2005 se ocuparon solamente de otorgar exenciones para la explotación y transporte de hidrocarburos, pues para la exploración ya las concedía el Decreto 255 de 1992.

La interpretación del Tribunal es equivocada porque no todos los bienes que tienen derecho a la exención de gravámenes arancelarios para la explotación de hidrocarburos, relacionados en el Decreto 4743 de 2005, se utilizan en la



exploración de hidrocarburos. Además, para los únicos bienes que el Ministerio de Minas y Energía otorga visto bueno de exención arancelaria para la exploración, son las brocas y la tubería. Para la actividad de explotación se aplica todo el listado de subpartidas del Decreto 4743 de 2005, en el cual se incluyen más de 420 tipos de mercancía.

Dado que la tubería que se utiliza en la etapa de exploración de hidrocarburos no está en el listado de las exenciones del Decreto 4743 de 2005, la interpretación de la DIAN implica quitar el beneficio tributario al bien que más se utiliza en la exploración de hidrocarburos. Ello desconoce la realidad de las actividades de exploración y explotación del sector de petróleos.

Como la exención de gravámenes arancelarios para la actividad de exploración está claramente contemplada en el artículo 9 literal h) del Decreto 255 de 1992 y las concedidas a las otras etapas está expresamente prevista en los Decretos 260 y 4743 de 2005, no es posible aplicar por analogía las subpartidas arancelarias señaladas para la maquinaria y equipo destinados a la actividad de producción o explotación a los bienes que se importan para la exploración de hidrocarburos, así el equipo pueda ser utilizado para las dos actividades.



A pesar de quedar sin vigencia el Decreto 4743 de 2005, la exención para las actividades de exploración sigue vigente, dada su condición de exención autónoma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada** señaló que el principio de favorabilidad solo puede operar para la imposición de sanciones administrativas, por cuanto en asuntos relacionados con impuestos se aplica el principio de irretroactividad de la norma establecido en el artículo 338 de la Constitución Política. En lo demás, insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda¹⁷.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹⁷ Folios 244 a 247 c.ppal



En los términos y en el orden propuesto por la actora en el recurso de apelación, la Sala precisa si procedía dar aplicación del principio de favorabilidad respecto de la responsabilidad directa de la agencia de aduanas por el pago de los tributos aduaneros.

Comoquiera que la Sala encuentra que la DIAN debió aplicar el principio de favorabilidad y que esta razón es suficiente para anular los actos demandados, se releva del análisis de los restantes cargos de la apelación.

Responsabilidad directa de las agencias de aduanas por el pago de tributos aduaneros y aplicación del principio de favorabilidad¹⁸

El artículo 13 del Decreto 2685 de 1999¹⁹, vigente a la fecha de las declaraciones de importación, precisaba que la intermediación aduanera tenía como fin principal colaborar con las autoridades aduaneras en la recta y cumplida aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio

¹⁸ En relación con el alcance del principio de favorabilidad en materia aduanera, la Sala reitera el criterio fijado en sentencia de 9 de julio de 2015, exp. 20637, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y reiterado entre otras, en sentencias de 20 de agosto de 2015, exp. 21131 y de 19 de septiembre de 2015, exp. 21595, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Modificado por el artículo 1º del Decreto 2883 de 2008



exterior, para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás procedimientos o actividades derivados de los mismos.

Sobre la responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera²⁰ el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, contemplaba lo siguiente:

“Artículo 22. Responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera. 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.

Las Sociedades de Intermediación Aduanera responderán directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados [...]”. (Subraya la Sala)

En igual sentido, el artículo 14 de la Resolución DIAN 4240 de 2 de junio de 2000, antes de ser modificado por el artículo 1 de la Resolución 8274 de 2008, establecía lo siguiente:

²⁰ Hoy agencias de aduanas

“Artículo 14. Responsabilidad de las sociedades de intermediación aduanera. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, las Sociedades de Intermediación Aduanera responderán directamente por los gravámenes, derechos de aduana, impuesto sobre las ventas, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados.”
(Subraya la Sala)

El artículo 26 del Decreto 2685 de 1999²¹, señalaba lo siguiente:

“Artículo 26. Modificado por el artículo 4 del Decreto 3600 de 2005. Obligaciones de las sociedades de intermediación aduanera. Las Sociedades de Intermediación Aduanera, en ejercicio de su actividad, tendrán las siguientes obligaciones:

[...]

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;

²¹ Modificado por el artículo 4 del Decreto 3600 de 2005



[...]" (Subraya la Sala)

Así, para la fecha de presentación de las declaraciones de importación corregida por los actos demandados (5 de octubre de 2007), las agencias de aduanas respondían tanto por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación, entre otros documentos, como por la liquidación y el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones en que incurrían como declarantes autorizados.

Por su parte, el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 consagra el principio de favorabilidad en materia aduanera en los siguientes términos:

***“Artículo 520. Disposición más favorable.** Si antes de que la autoridad aduanera emita el acto administrativo que decide de fondo, se expide una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no se haya mencionado en la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero.”*

La aplicación del principio de favorabilidad constituye una manifestación del derecho al debido proceso a que tiene derecho cualquier persona y que por mandato constitucional se aplica a toda clase de actuaciones administrativas y judiciales (artículo 29 numeral 1 de la Constitución Política).



El elemento determinante para la aplicación del principio de favorabilidad es el acto que decide de fondo la actuación aduanera, que se encuentra reglado en los artículos 512 y 513 del Decreto 2685 de 1999, de la siguiente manera:

*“**Artículo 512. Acto administrativo que decide de fondo.** Vencido el término previsto en el inciso primero del artículo 505-1 del presente decreto o el término previsto en el inciso segundo del artículo 510 sin que se hubiere presentado el documento de objeción a la aprehensión o la respuesta al requerimiento especial aduanero, la autoridad aduanera dispondrá de quince (15) días para decidir de fondo sobre la situación jurídica de la mercancía aprehendida, mediante resolución motivada y de treinta (30) días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la imposición de la sanción, la formulación de la liquidación oficial o el archivo del expediente, si a ello hubiere lugar. (Subraya la Sala)*

*“**Artículo 513. Liquidación oficial de corrección.** La autoridad aduanera podrá expedir liquidación oficial de corrección cuando se presenten los siguientes errores en las declaraciones de importación: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales.*

Igualmente se podrá formular liquidación oficial de corrección cuando se presente diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera”. (Subraya la Sala)



Así, el Estatuto Aduanero reconoce expresamente la aplicación del principio de favorabilidad cuando **antes de que la autoridad aduanera profiera la liquidación oficial de corrección, o sea el acto definitivo**, se expide una norma favorable al interesado, **aunque el contribuyente no invoque la aplicación de dicha norma.**

Igualmente, el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 no limitó la aplicación del principio de favorabilidad a las sanciones, pues impuso la aplicación de dicho principio cuando exista una norma favorable al administrado, que puede ser relativa a sanciones o a tributos aduaneros.

Este principio es aplicable, de oficio, tanto por la Administración como por la Jurisdicción, pues esta debe garantizar el debido proceso y el derecho de defensa. Y en este caso, el derecho al debido proceso de la demandante implica la aplicación de la norma más favorable, con fundamento en el artículo 520 del Estatuto Aduanero, como pasa a explicarse.

El caso concreto



Para la demandante, el fallo apelado no analizó la aplicación del principio de favorabilidad sobre la responsabilidad directa del agente de aduanas por el pago de los tributos aduaneros.

Expone que como agente de aduanas no debe responder por los tributos aduaneros liquidados en los actos demandados, porque la responsabilidad directa por el pago de dichos tributos no estaba vigente cuando se profirieron los actos administrativos demandados, dado que, para ese momento, el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 había sido derogado por el artículo 1 del Decreto 2883 de 2008.

Alega, igualmente, que la aplicación parcial del principio de favorabilidad desatendió la prohibición del artículo 27 del Código Civil, de interpretar una norma que es clara, pues a pesar de que la responsabilidad directa del agente de aduanas por los tributos aduaneros y por las sanciones formaban parte del texto derogado (artículo 22 del Decreto 2685 de 1999) y que la intención del legislador fue eliminar toda responsabilidad directa respecto de ambos, la DIAN no les dio un trato uniforme, pues solo aceptó la favorabilidad en relación con la sanción aduanera.



En efecto, en las liquidaciones oficiales de corrección demandadas, la DIAN sostuvo lo siguiente²²:

*“Ahora bien, teniendo en cuenta que mediante el **Decreto 2883 del 06 de agosto de 2008**, el Gobierno Nacional modificó parcialmente el Decreto 2685 de 1999 y que específicamente en su artículo 6, modificó la Sección I Capítulo III del Título XV del Decreto 2685 de 1999, de la cual se desprende la multa propuesta en el Requerimiento Especial Aduanero No. 1-03-238-419-434-2-006374 del 30 de septiembre de 2010, a la **AGENCIA DE ADUANAS SIACOMEX LTDA NIVEL 1 con NIT 830.023.585-7**, por la comisión de la infracción contemplada en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001, este Despacho encuentra que ya **NO es sancionable** al no estar consagrada como responsabilidad de la Agencia de Aduanas en el artículo 6 del Decreto 2883 de 2008, **normatividad vigente a la fecha de expedición de la presente providencia**, razón por la cual a no estar consagrada la sanción imputada, es procedente la aplicación de lo señalado en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, el cual dispone...”*

Pues bien, el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, vigente al momento de la presentación de las declaraciones de importación (5 de octubre de 2007) disponía que **“las Sociedades de Intermediación Aduanera responderán directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se derivaran de las actuaciones que realizaran como declarantes autorizados.”**

²² Folios 36 a 51 c.ppal



El concepto gravámenes a que alude el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 corresponde a los tributos aduaneros, que a su vez, comprenden los derechos de aduana y el IVA (artículo 1 del Decreto 2685 de 1999).

De acuerdo con el artículo 1 del Decreto 2685 de 1999, los derechos de aduana son *“todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o se exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se tasan respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, tuvieren relación con la misma”*.

De esta manera, en vigencia del artículo 22 del Decreto 2685 de 1999 los intermediarios aduaneros, además de responder directamente por el pago de las sanciones que se derivaran de sus actuaciones como declarantes autorizados, respondían, también de manera directa, por el pago de los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas que resultan del cumplimiento de las normas aduaneras.



Sin embargo, dicha responsabilidad cambió con la adición al Estatuto Aduanero del artículo 27-4, por parte del Decreto 2883 de 2008 que, en su artículo 1²³ dispuso lo siguiente:

“Artículo 1°. Modifícase el Capítulo I del Título II del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así:

[...]

Artículo 27-4. Responsabilidad de las agencias de aduanas. *Las agencias de aduanas que actúen ante las autoridades aduaneras serán responsables administrativamente por las infracciones derivadas del ejercicio de su actividad.*

Igualmente, 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.

Lo anterior, sin perjuicio de las acciones legales que puedan adelantar los mandantes o usuarios de comercio exterior que utilicen sus servicios contra las agencias de aduanas.

²³ Derogado a partir del 22 de marzo de 2016 por el artículo 676 del Decreto 390 de 2016



Parágrafo. Las agencias de aduanas responderán directamente por el pago de los tributos aduaneros y sanciones pecuniarias que se causen respecto de operaciones en las que el usuario de comercio exterior sea una persona inexistente. (Subraya la Sala)

Asimismo, entre las obligaciones de las agencias de aduanas establecidas en el artículo 27-2 del Estatuto Aduanero (adicionado por el artículo 1º del Decreto 2883 de 2008)²⁴ se encontraba la siguiente:

*“4. 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 27-4 del presente decreto.**”* (Destaca la Sala)

Conforme con el artículo 13 del Decreto 2883 de 2008, las modificaciones al Estatuto Aduanero que trajo dicho decreto entraron a regir a partir del mes siguiente a su publicación, que se surtió el 6 de agosto de 2008²⁵.

²⁴ Derogado a partir del 22 de marzo de 2016 por el artículo 676 del Decreto 390 de 2016

²⁵ Diario Oficial 47.073 de 6 de agosto de 2008



Por lo tanto, a partir del 6 de septiembre de 2008, los intermediarios aduaneros solo responden directamente por el pago de los tributos aduaneros y las sanciones pecuniarias que se causen respecto de las operaciones en las que el usuario de comercio exterior sea una persona inexistente²⁶.

Por su parte, el artículo 482 numeral 2.2 del Estatuto Aduanero, que fue la infracción que determinó la DIAN a la actora, establecía lo siguiente:

“ARTÍCULO 482. INFRACCIONES ADUANERAS DE LOS DECLARANTES EN EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN Y SANCIONES APLICABLES. <Artículo derogado a partir del 22 de marzo de 2016, por el artículo 676 del Decreto 390 de 2016>

<Artículo modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:> Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los declarantes del régimen de importación y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:

[...]

2. Graves

[...]

2.2 Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles.

²⁶ El Estatuto Aduanero y las modificaciones a este fueron derogadas por el Decreto 390 de 2016.



La sanción aplicable será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los tributos dejados de cancelar.”

De manera coherente con el cambio de responsabilidad para los agentes de aduanas, el artículo 4 del Decreto 2883 de 2008 impuso a los importadores, de manera general, la responsabilidad directa por el pago de tributos aduaneros y sanciones. Por ello adicionó el párrafo del artículo 482 del Estatuto Aduanero, en los siguientes términos²⁷:

“ARTÍCULO 4o. Adiciónase el párrafo del artículo [482](#) del Decreto 2685 de 1999, con el siguiente inciso:

“La infracción administrativa aduanera prevista en el numeral 2.2 del presente artículo y la sanción correspondiente, se aplicará al importador, salvo en el evento previsto en el párrafo del artículo [27-4](#) del presente decreto”.

Así, en vigencia del Decreto 2883 de 2008, el importador era el único responsable directo de los tributos aduaneros y las sanciones originados en operaciones de comercio exterior. Solo en caso de que el importador no existiera, las agencias de aduanas debían responder directamente por los tributos y las sanciones, como lo dispuso el artículo 27-4 del Estatuto Aduanero, adicionado por el artículo 1 del Decreto 2883 de 2008.

²⁷ El artículo 482 del Estatuto Aduanero con la modificación del artículo 4 del Decreto 2883 de 2008 fue derogado por el artículo 676 del Decreto 390 de 2016.



En este caso, el importador es SMITH INTERNATIONAL SOUTH AMERICA INC, que se identifica con NIT. 860.505.813-1 y que tiene su domicilio en Bogotá, según consta en el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá²⁸. No existe prueba en el expediente de que la DIAN hubiera cuestionado la existencia del importador.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, si antes de que se expida el acto administrativo que decide de fondo la actuación administrativa, la autoridad aduanera dicta una norma que favorezca al interesado, esta debe aplicarse obligatoriamente, aunque no se haya mencionado en la respuesta al requerimiento especial aduanero.

Conforme con los artículos 507, 512 y 513 del Decreto 2685 de 1999, la liquidación oficial de corrección constituye el acto que, previa expedición del requerimiento especial aduanero, decide de fondo el asunto.

En el expediente está acreditado que las Liquidaciones Oficiales de Corrección 2108 y 2109 se expidieron el 23 de noviembre de 2010, es decir, en vigencia del artículo 1º del Decreto 2883 de 2008, que, salvo el caso allí previsto, eliminó la responsabilidad directa de las agencias de aduanas por el

²⁸ Folio 27 c.a.1



pago de los tributos aduaneros derivados de su gestión como declarantes autorizados.

Por lo tanto, con fundamento en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con el artículo 513 de la misma normativa, en este caso resulta aplicable el artículo 27-4 del Estatuto Aduanero, adicionado por el artículo 1 del Decreto 2883 de 2008, vigente al momento de la expedición de los actos demandados, que eliminó la responsabilidad directa de las intermediarias aduaneras por los tributos aduaneros y sanciones, pues dicha norma debía ser aplicada por la DIAN por ser más favorable a la demandante.

En el caso en estudio, la norma posterior a las declaraciones (art. 1 del Decreto 2883 de 2008, en concordancia con el artículo 13 del mismo Decreto²⁹) beneficiaba a la actora, en la medida que señaló una responsabilidad menor para los agentes de aduanas, pues los hizo responsables directos únicamente por el pago de tributos aduaneros y sanciones derivadas de las operaciones en las que el usuario de comercio exterior fuera inexistente.

En consecuencia, al momento de expedir las liquidaciones oficiales de corrección, la DIAN debió aplicar el principio de favorabilidad de manera

²⁹ Modificado por el artículo 4, parágrafo 4 de la Ley 1609 de 2013

integral, pues en estos actos lo aplicó solo para no sancionar a SIACOMEX por la comisión de la infracción aduanera del artículo 482 numeral 2.2 del Decreto 2689 de 1999³⁰. Sin embargo, también debió exonerar a la actora del pago de los mayores tributos aduaneros derivados de la misma infracción, razón por la cual la Sala encuentra procedente la anulación de los actos administrativos demandados.

Es de anotar que el artículo 4 (parágrafo 4) de la Ley 1609 de 2012³¹ dispuso que, en materia aduanera, el principio de favorabilidad no puede aplicarse a

³⁰ **“Artículo 482.- Modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001.** *Infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y sanciones aplicables.*

1. *Gravísimas:*

[...]

2. *Graves:*

[...]

2.2 Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las Declaraciones de Importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles.

La sanción aplicable será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los tributos dejados de cancelar.”

³¹ **“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:*

aranceles y tributos aduaneros. En consecuencia, a partir de la entrada en vigencia de la citada ley³² el principio de favorabilidad solamente se aplica a las sanciones aduaneras, no a los tributos aduaneros³³. Por lo tanto, la limitación al alcance del principio de favorabilidad no se aplica en este caso.

Por último, en este asunto no se advierte violación al principio de irretroactividad de la ley, pues fue el mismo legislador, a través del artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 o Estatuto Aduanero, quien, en aplicación del principio de favorabilidad, **exigió** a la autoridad aduanera la aplicación de la norma aduanera más favorable, así fuera posterior, sin restricción alguna, por lo cual este principio se aplica tanto a sanciones como a tributos.

Por todo lo anterior, prospera el recurso de apelación y se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos demandados, mediante los cuales se formularon las liquidaciones de corrección respecto de las declaraciones de importación 23831012531593 y 23831012531586 de 5 de

[...]

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 hayan sido solicitadas o alegadas. Se excepciona de este tratamiento lo relativo a los aranceles y tributos aduaneros [...]* (Subraya la Sala).

³² Diario Oficial 48.661 de 2 de enero de 2013.

³³ Sentencia de 9 de julio de 2015, exp. 20637, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia de 20 de agosto de 2015, exp. 21131, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia de 19 de septiembre de 2015, exp. 21595, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



octubre de 2007, y a título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de las citadas declaraciones.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

PRIMERO: ANÚLANSE las Resoluciones Liquidaciones Oficiales 2108 y 2109 de 23 de noviembre de 2010 y las Resoluciones 1-00-223-10047 y 1-00-223-10048 de 15 de marzo de 2011, por las cuales la DIAN corrigió oficialmente las declaraciones de importación 23831012531593 y 23831012531586 de 5 de octubre de 2007 presentadas por la AGENCIA DE ADUANAS SIACOMEX LTDA NIVEL 1, a nombre del importador SMITH INTERNATIONAL SOUTH AMERICA INC.



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

