

LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION – Término para proferirla en materia aduanera / EXPEDICION – Debe entenderse en su sentido natural / PLAZO DEL ARTICULO 512 DEL ESTATUTO ADUANERO – Se cuenta desde la expedición no desde la notificación / LIQUIDACION OFICIAL ADUANERA – El término establecido en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999 es perentorio / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – El término establecido en el artículo 519 es preclusivo

El término de 30 días señalado en el artículo 512 fue otorgado a la autoridad aduanera para expedir el acto administrativo que decida de fondo, en este caso, la liquidación oficial de corrección; este término debe contarse a partir de la fecha en se recibió respuesta al requerimiento especial aduanero. El vocablo expedir es tan claro que no se hace necesario acudir a otras expresiones so pretexto de interpretarlo; por lo tanto, debe tomarse en su sentido natural, esto es, como sinónimo de cursar, tramitar, emitir, adoptar o proferir una decisión, una norma o un acto jurídico, de manera unilateral. Comparte la Sala lo argumentado por la DIAN desde la contestación de la demanda y lo señalado por el H. Magistrado Dr. Angel Hernández Cano en su salvamento de voto; en efecto, el término concedido a la administración en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, está referido específicamente a la expedición del acto administrativo que decida de fondo, sin que consagre la norma que dentro de dicho plazo deba surtir su notificación. Es por ello que, después de referirse al término concedido para expedir el acto, la norma remite a los artículos 564 y 567 del citado decreto, para fines de la notificación del mismo acto, (el que decida de fondo). Así mismo esta Sección se pronunció, de manera amplia, sobre la oportunidad para proferir la liquidación oficial de corrección y la configuración del silencio administrativo positivo, en los términos del artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, asunto que nos ocupa, mediante sentencia del 11 de noviembre de 2010, exp. 17283 Es oportuno señalar que la norma vigente precisó en el parágrafo del artículo 512 del Estatuto Aduanero, que el término indicado, del que dispone la autoridad aduanera para expedir el acto administrativo que decida de fondo, no incluye la notificación del acto mencionado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO ADUANERO – ARTICULO 512

ACTO ADMINISTRATIVO – Motivación / NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Lo es la falsa motivación / FALSA MOTIVACION – Alcance. Inexistencia

La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y ella debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable. La falsa motivación, consagrada en el artículo 84 del C.C.A., está prevista en la ley como causal de nulidad de los actos administrativos; se origina en la disconformidad entre la decisión y la realidad, o bien por la inexistencia o error de los motivos de derecho o de hecho aducidos en la decisión; se da cuando los motivos expresados en la motivación no corresponden a los exigidos por la ley para emitir el acto. Para poder determinar si en el caso bajo análisis se dio la falsa motivación debe recordarse cuáles fueron los motivos invocados por la Administración para adoptar la decisión de modificar la declaración de importación, mediante una liquidación de corrección aduanera. Precisa la Sala que la falsa motivación se presenta cuando no existe la situación de hecho que sirve de fundamento al acto administrativo, es decir se configura el error de hecho; o cuando, existiendo los hechos, éstos han sido calificados erradamente desde el punto de vista jurídico, lo que da lugar a un error de derecho. En el caso en estudio no puede afirmarse que se hubiera

presentado ninguna de las dos situaciones descritas, porque la DIAN encontró probados jurídicamente unos hechos que constituyen razones valederas para practicar la liquidación de corrección que ahora se discute. Al respecto muestra el expediente que, en primer lugar, la fundamentación de la decisión no está alejada de la realidad ya que además del recuento de lo acaecido en el trámite de la investigación administrativa, en el requerimiento especial, en la liquidación de corrección y en la resolución de fallo del recurso de reconsideración, se señalan los supuestos de hecho que atañen al proceso, esto es, la presentación de la declaración de importación en la que se incurrió en una clasificación arancelaria, errada a juicio de la administración. A continuación, los actos se refieren a las normas que respaldan la procedencia y oportunidad de la corrección de la declaración de importación mediante una liquidación oficial; se especifican las disposiciones que sirven de fundamento a la imposición de la sanción y, por último se alude a las normas que sustentan la aplicación de la norma más favorable para el último efecto señalado.

SISTEMA ARMONIZADO DE DESIGNACION Y CODIFICACION DE MERCANCIAS – Instrumento uniforme de clasificación arancelaria. Contenido / NOMENCLATURA – Composición / REGLAS GENERALES PARA INTERPRETACION DE LA NOMENCLATURA – Hacen que un producto no tenga más de una clasificación / PARTIDAS Y NOTAS DE SECCION O DE CAPITULO - Tienen prioridad sobre cualquier otra consideración para determinar la clasificación de una mercancía

Colombia adoptó el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, como un instrumento para clasificar arancelariamente y de manera uniforme las mercancías objeto de procesos de comercio exterior. La nomenclatura presenta en forma sistemática las mercancías que son objeto de comercio internacional; agrupa estas mercancías en secciones, capítulos y subcapítulos, con títulos tan concisos como ha sido posible, indicando la clase o naturaleza de los productos que en ellos se incluyen. El sistema está constituido por reglas generales de interpretación, notas de sección, notas de capítulos y notas de partidas ordenadas de forma sistemática, las cuales, a su vez, se encuentran subdivididas en subpartidas que permiten la clasificación de las mercancías de acuerdo con el grado de elaboración o procesamiento y su función. Aplicando el principio de que ningún producto tendrá más de una clasificación dentro del Arancel de Aduanas se hace necesario, a la hora de clasificar arancelariamente un bien, guiarse por las “Reglas Generales para Interpretación de la Nomenclatura” que aparecen en el literal A del numeral III del artículo 1° del Decreto 2800 de 2001, norma aplicable para el caso en estudio. La frase si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, contenida en la Regla 1. está destinada a precisar, sin lugar a equívoco, que el texto de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo tiene prioridad sobre cualquier otra consideración para determinar la clasificación de una mercancía.

DECLARACIONES DE IMPORTACION – No constituyen un aval de exactitud de la información / CLASIFICACION ARANCELARIA – Carga de la prueba / NITRATO DE POTASIO – Está clasificado en la partida arancelaria 2834.21.00.00. Constitución química definida

De acuerdo con el certificado de análisis de materias primas realizado por el laboratorio de la misma demandante, el producto nitrato de potasio está compuesto por nitrógeno y potasio, es decir, se trata de un compuesto de composición química definida, composición que fue confirmada en el certificado de análisis efectuado por la exportadora Haifa Chemicals Ltd.; ambos documentos

fueron aportados al proceso por la demandante. Para efectos de la clasificación arancelaria de un producto es necesario desagregarlo para conocer los elementos que lo componen y el peso que tiene cada uno de ellos en su composición; en el presente caso se observa que el producto cuestionado no contiene otras sustancias que se hayan añadido durante o después de su proceso de fabricación, además de los antes señalados. Debe precisarse que la revisión de las declaraciones de importación realizada por la DIAN para autorizar el levante de una mercancía que llega país, en la que se verifican los requisitos formales de aquellas, no constituye un aval acerca de la exactitud y veracidad de todos los datos que tales documentos contienen, ni es impedimento para que la entidad realice una revisión posterior, en uso de las facultades legales que le asisten y que implica, en caso de desacuerdo, el proferir determinados actos administrativos tendientes a la modificación de los valores consignados. El concepto de la Subdirección Técnica Aduanera de la División de Arancel de la DIAN, no puede ser desvirtuado con la sola afirmación de la actora en el sentido de que el producto importado está ubicado en la posición 31.05.90.20.00 sin aportar al proceso prueba alguna que desvirtúe lo afirmado por la Administración, pues esta dependencia es el órgano oficial competente para determinar la clasificación arancelaria que corresponde a cada producto. Debe advertirse que pese a que desde la actuación administrativa la actora pudo ejercer el derecho de defensa y contradicción para desvirtuar las pruebas aducidas en su contra o aportar o solicitar las que estimara pertinentes, no cumplió con la carga de demostrar que al producto importado le correspondía la posición arancelaria aducida, limitándose a emitir afirmaciones en ese sentido. De lo antes expuesto se evidencia que se trata de un producto de constitución química definida presentado aisladamente, que debe clasificarse en el capítulo 28 y que, por tratarse específicamente de nitrato de potasio, le corresponde la subpartida 2834.21.00.00; además de lo anterior, debe tenerse en cuenta que independientemente del uso que se le de, lo predominante en estas partidas es el componente del bien que, se reitera, es un compuesto de constitución química definida.

SANCION POR INEXACTITUD EN MATERIA ADUANERA – Eventos en los que procede. No tiene aplicación el procedimiento del Estatuto Tributario / ESTATUTO TRIBUTARIO – Sólo tiene aplicación en el procedimiento aduanero para el cobro de tributos aduaneros

El artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, Estatuto Aduanero, consagra las infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y las sanciones aplicables y, en el numeral 2.2. señala que constituye una falta grave 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; así mismo señala, que la sanción aplicable será de una multa equivalente al diez por ciento (10 por ciento) del valor de los tributos dejados de cancelar. La situación fáctica en el caso bajo análisis evidencia que la sanción se impuso como consecuencia de la modificación de la subpartida arancelaria en que debía clasificarse el producto importado, lo que conlleva, a su vez, la modificación de la tarifa a pagar por concepto de arancel y de IVA, al pasar del 5 por ciento al 10 por ciento y del 4.8 por ciento al 15 por ciento, respectivamente, lo que quiere decir que se generaba un menor valor de los tributos a pagar; lo anterior demuestra que se configuró el supuesto de hecho previsto en la norma, esto es, una inexactitud en la declaración y un menor valor a pagar, como consecuencia de aquella. Debe precisarse que el Decreto 2685 de 1999, en su artículo 542, remitió al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, específicamente para el cobro de los tributos aduaneros; lo anterior significa que la voluntad del legislador es clara sobre la aplicabilidad del

procedimiento administrativo coactivo contenido en el Estatuto Tributario, a los procesos de cobro de los tributos y demás obligaciones aduaneras administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que tal remisión pueda extenderse, como lo pretende el actor, en materia de imposición de sanciones. En efecto, en materia aduanera, el Capítulo II del Decreto 2685 de 1999 regula lo concerniente a las infracciones administrativas aduaneras de los declarantes en los regímenes aduaneros y las sanciones aplicables en cada caso en particular, artículos 482 y siguientes, y la Sección II del Capítulo XIV contiene el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones aduaneras y la expedición de liquidaciones oficiales. El Decreto 2685 contiene una norma, el artículo 521, que regula específicamente la reducción de la sanción de multa por infracción administrativa aduanera, como en el caso, y que dispone que las mencionadas sanciones se reducirán al 20 por ciento, al 40 por ciento y al 60 por ciento, dependiendo del momento procesal en que el infractor reconozca por escrito haber cometido la infracción y pague, (sólo con ocasión del recurso contra la decisión de fondo), lo que corresponda.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 – ARTICULO 482

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil once (2011)

Radicación número: 08001-23-31-000-2003-00824-01(17467)

Actor: MONOMEROS COLOMBO VENEZOLANOS S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia proferida el 21 de agosto de 2008 por el Tribunal Administrativo del Atlántico en el proceso que se tramitó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los actos que modificaron la Declaración de Importación N° 0644344054592, presentada por la sociedad MONOMEROS COLOMBO VENEZOLANOS el 30 de mayo de 2000.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: Declárase la nulidad de las Resoluciones Nos. 2872 del 5 de agosto de 2002, proferida por la división de liquidación y 4261 del 29 de noviembre de 2002, de la División Jurídica, dependencias de la Administración Local de Aduanas de Barranquilla, que imponen y confirman liquidación oficial de corrección a la declaración No. 0644344054592-9 por valor de noventa y nueve millones sesenta y dos mil ciento noventa y siete pesos (\$99.062.197.00).

SEGUNDO: Como consecuencia de la nulidad anterior y a título de restablecimiento del derecho, ordénase la firmeza de la declaración privada de la empresa demandante, sin sanción por inexactitud, por no existir causal que ampare esta actuación, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Notifíquese personalmente el presente fallo a la Procuraduría Judicial delegada ante este Tribunal."

CUARTO: En firme esta providencia, archívese el expediente."

ANTECEDENTES

La sociedad MONOMEROS COLOMBO VENEZOLANOS S.A. presentó, el 30 de mayo de 2000, la Declaración de Importación N° 0644344054592¹; La División de Fiscalización de la Administración Local de Aduanas de Barranquilla notificó a la empresa el Requerimiento Especial N° 0619 del 28 de mayo de 2002², en el que propuso la modificación de la declaración de importación en el sentido de cambiar la posición arancelaria de los productos importados de la 31.05.90.20.00 a la 28.34.21.00.00. Esta modificación implicó la variación del arancel del 5 por ciento al 10 por ciento; el IVA del 4.8 por ciento al 15 por ciento y la imposición de una sanción por inexactitud en cuantía de \$29.079.478, para un total de tributos y sanciones de \$174.476.871.41.

Conocida la respuesta al requerimiento especial³ del 24 de junio de 2002, en la que la actora manifestó su desacuerdo con lo planteado, la División de Liquidación profirió la Resolución Liquidación Oficial de Corrección Aduanera N° 2872 del 5 de agosto de 2002⁴ en la cual fijó el total de tributos y sanciones en la suma de \$108.373.181.

El 2 de septiembre de 2002 la actora presentó recurso de reconsideración⁵ contra la liquidación oficial, escrito en el que manifiesta que la declaración de importación se encuentra en firme porque operó el silencio administrativo por incumplimiento de términos; que se configura nulidad porque en la liquidación de corrección se presentó variación en la tipificación de la infracción administrativa y se incurrió en falsa motivación.

Estima que el producto fue correctamente clasificado y que no es procedente imponer sanción por inexactitud ya que la diferencia en la clasificación obedece a una diferencia de criterios; que no se declararon hechos ni cifras, incompletos o irreales y que la carga de la prueba sobre este punto corresponde a la DIAN.

La liquidación de corrección fue modificada con la Resolución N° 4261 del 29 de noviembre de 2002⁶ que decidió el recurso de reconsideración; en ella se varió la sanción por inexactitud, y el total de tributos y sanciones fue fijado en \$99.062.197; esta resolución fue notificada el 2 de diciembre de 2002.

LA DEMANDA

¹ Folio 95 del expediente

² Folio 121

³ Folio 55

⁴ Folio 34

⁵ Folio 145

⁶ Folio 42

MONOMEROS COLOMBO VENEZOLANOS S.A. en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de los actos administrativos atrás mencionados y el archivo del expediente; así mismo, solicita se condene en costas del proceso a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN⁷.

La demandante citó como normas violadas, los artículos 2º y 29 de la Constitución Política, relacionados con los fines del Estado, que obligan a mantener la vigilancia de un orden justo que conlleva la prevalencia del derecho sustancial y la facultad de aplicar las sanciones adecuadas y proporcionales a los daños que las mismas conlleven, y el derecho al debido proceso.

Los artículos 2º, 3º y 59 del Código Contencioso Administrativo, relacionados con el cumplimiento de los fines estatales y la efectividad de los derechos e intereses de los administrados, encaminada al debido proceso y a la correcta aplicación de la justicia solicitada que, estima, fue denegada; igualmente, considera que se violó el principio de economía y eficacia, al no reconocer el incumplimiento de los términos consagrados para adoptar las decisiones administrativas y omitir la obligación de motivarlas.

Los artículos 2º, 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999, porque se violan los principios de eficiencia y justicia y no se cumplió con el adecuado encuadramiento consagrado en el régimen sancionatorio aduanero y el procedimiento administrativo para la imposición de sanciones.

El concepto de violación se resume así:

1. La declaración de importación estaba en firme porque operó el silencio administrativo por incumplimiento de términos.

Alega la demandante que la Resolución 2872, notificada el 9 de agosto de 2002, excedió los términos señalados en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, toda vez que el acto que decide de fondo debe ser notificado dentro de los treinta (30) días siguientes a la respuesta al requerimiento especial, en este caso, el 6 de agosto de 2002.

Considera que, en consecuencia, debió declararse el silencio administrativo positivo, consagrado en el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999, y la firmeza de la declaración de importación pero que la División Jurídica entendió equivocadamente que tal solicitud estaba referida al requerimiento especial, acto administrativo de trámite, y no a la liquidación oficial de corrección y, por tal razón lo negó.

2. Nulidad por variación en la tipificación de la infracción administrativa y falsa motivación.

Señala que el requerimiento especial encuadró la sanción en el artículo 75 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 11 del Decreto 1800 de 1994, disposiciones en que las infracciones corresponden a los tributos dejados de pagar, producto de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía.

Que, por su parte, en la Resolución 2872 de la División de Liquidación se realiza una comparación de normas entre las antes citadas y el numeral 2.3 del artículo

⁷ Folio 1

482 del Decreto 2685 de 1999, en pos del principio de favorabilidad; que no obstante mencionar el numeral 2.3, transcribe el numeral 2.2. pero que ninguna de estas normas sanciona los tributos dejados de pagar por una incorrecta clasificación arancelaria, pues se refieren a la sanción por el incumplimiento de requisitos que constituyan restricción legal o administrativa o el obstaculizar la práctica de las diligencias ordenadas, asuntos que no tiene relación con el caso.

Dice que lo que pretendió la División de Liquidación fue efectuar una comparación entre normas para cumplir con la obligación existente en materia aduanera, de sancionar con la más favorable, pero que la comparación realizada no es válida porque se trata de normas que no tienen similitud de objeto; concluye que lo expuesto, configura una falsa motivación.

Añade que, además de lo anterior, la División Jurídica acepta que existió una inadecuada aplicación del principio de favorabilidad pero en lugar de reconocer la flagrante nulidad, resuelve encuadrar los hechos en una sanción diferente y aplicar el numeral 2.1. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.

3. La carga de la prueba sobre la correcta clasificación del producto, corresponde a la DIAN.

Manifiesta que el dictamen de la Subdirección Técnica Aduanera, prueba que según la División Jurídica demuestra que el producto fue incorrectamente clasificado, no define ninguna posición exacta en relación con el producto importado puesto que está dirigido en forma general a todas las aduanas y hace hincapié en que la posición arancelaria sugerida sólo es correcta si el producto presenta un grado de pureza determinado, lo cual no ocurrió ni fue demostrado por la Administración.

Que es claro que, no existiendo una prueba concluyente, la carga de la prueba continúa en cabeza de la Aduana de Barranquilla sin olvidar que los vacíos probatorios se resuelven a favor del administrado, como lo dispone el artículo 745 del Estatuto Tributario.

Anota que el artículo 471 del régimen aduanero remite al artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, en materia de determinación, práctica y valoración de las pruebas, que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

4. No es procedente imponer sanciones por la inexactitud correspondiente a la clasificación arancelaria en la partida N° 31.05.90.20.00.

Expone que ni la División de Liquidación, ni la División Jurídica, controvierten los argumentos presentados sobre el particular; aduce que la apreciación en cuanto a la posición arancelaria corresponde a una diferencia de criterio, con bases fundamentadas y en la cual no se ha consignado u omitido información correspondiente a la descripción del producto, que pudiese ser relevante para su clasificación.

Comenta que durante muchos años la demandante clasificó el producto según su criterio, basada en fundamentos técnicos y legales, criterio que fue avalado por la DIAN en todas las actas de inspección física y documental presentadas durante ese lapso y en las que nunca se señaló que estuviese incorrectamente clasificado.

Estima que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 647 del E.T., por tratarse de una diferencia de criterio y no haberse declarado hechos, ni cifras, incompletos o irreales, no debe aplicarse sanción alguna.

5. El producto fue correctamente clasificado por la demandante.

Indica que no se trata de un compuesto de constitución química definida, nitrato de potasio puro, sino de un abono de grado agrícola que contiene nitrógeno y potasio, razón por la que es acertada su clasificación en la posición 31.05.90.20.00 que está descrita en el Decreto 2800 de 2001, Arancel de Aduanas, como “los demás abonos minerales o químicos con los dos elementos fertilizantes: nitrógeno y potasio”.

Afirma que el producto importado reúne todas las características de la anterior descripción, ya que corresponde a un fertilizante químico grado 13-0-46 cuya composición contiene un 13 por ciento de nitrógeno total y un 46 por ciento de potasio soluble en agua, utilizado como un tipo de abono para la fertilización de cultivos, a diferencia del nitrato de potasio puro de concentración del 99.8 por ciento, producto utilizado en la fabricación de cerámicas, fuegos artificiales, artículos de vidrio y en la fabricación de productos finales como adornos, cátodos de tubos electrónicos, lectores de cristal, que sí debe ser clasificado en la posición arancelaria N° 28.34.21.00.00.

Explica que la pureza y las características que necesita el nitrato de potasio puro para la fabricación de los productos mencionados es mucho mayor y compleja que la necesaria para aportarle a las plantas el potasio y el nitrógeno, lo que podría hacer cualquier fertilizante químico o mineral que los contuviera.

Considera que la Subdirección Técnica Aduanera, al clasificar el producto en la posición 28.34.21.00.00., no tuvo en cuenta que el fertilizante 13-0-46 no corresponde a un nitrato de potasio puro y que las reglas generales de interpretación 1 y 6, y las notas legales 1 a) del capítulo 28 del Arancel de Aduanas, aducidas por la División de Fiscalización, no tienen ningún peso legal porque no poseen el carácter de fuente formal del derecho.

LA CONTESTACION

La apoderada de la DIAN solicitó denegar las pretensiones; dio respuesta a la demanda con los argumentos que a continuación se resumen⁸:

Sobre el silencio administrativo positivo alegado, señala que según el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, el acto administrativo que decide de fondo debe expedirse dentro de los treinta (30) días siguientes a la respuesta dada al requerimiento especial, por lo que debe entenderse que el término indicado cubre solamente la expedición y no la notificación del acto mencionado.

Sobre la variación en la tipificación de la infracción, manifiesta que se trata de una liquidación oficial de corrección a una declaración de importación, lo que genera un mayor valor a pagar, razón por la cual el declarante se ve expuesto a una sanción por presentar esta clase de error.

⁸ Folio 74

Señala que la norma aplicable al momento de presentarse la declaración es el artículo 11 del Decreto 1808 de 1994, que modifica el artículo 75 del Decreto 1909 de 1992, pero que al entrar en vigencia el Decreto 2685 de 1999 y en aplicación del principio de favorabilidad consagrado en su artículo 520, se aplicó el numeral 2.1. del artículo 482 del Estatuto Aduanero.

Efectúa un cuadro comparativo de las dos normas en el que se observa que, efectivamente, es más favorable la sanción contenida en el artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.

Sobre el argumento de que **la carga de la prueba** sobre la correcta posición arancelaria corresponde a la DIAN, explica que la prueba que justifica la actuación administrativa es la certificación de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, autoridad competente para emitir clasificación arancelaria de productos importados.

Advierte que en la mencionada certificación se establece que cuando se trate de nitrato de potasio puro, aunque se utilice como fertilizante, debe clasificarse por la Subpartida arancelaria 28.34.21.00.00., de acuerdo con las Notas Legales 1ª del Capítulo 28 y 1b) del capítulo 31, en concordancia con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del Arancel de Aduanas.

Sobre el cargo referente a la **improcedencia de la sanción por inexactitud**, anota que la clasificación del producto en una subpartida que no es la que le corresponde, constituye una inexactitud que debe ser sancionada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 482 numeral 2.1 del Decreto 2685 de 1999.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, en la sentencia apelada⁹, declara que la Resolución 2872, al ser notificada el 9 de agosto de 2002, excedió los términos señalados por el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, toda vez que tal diligencia debió surtirse por tarde el día 6 de agosto de 2002, es decir, 30 días después del 24 de junio de 2002, fecha de presentación de la respuesta al requerimiento especial.

Advierte que este plazo está consagrado a favor del contribuyente, por lo que dentro de esos treinta días la administración debe comunicarle su decisión en la forma señalada en la misma norma, la cual remite a los artículos 564 y 567 del Decreto 2685 de 1999, que regulan la notificación personal y por correo.

Expresa que, de conformidad con los artículos 43 y siguientes del C.C.A., los actos administrativos sólo tienen efectos una vez sean publicados o notificados, según su naturaleza; cualquier efecto jurídico sólo se genera o desprende después de su notificación.

Observa que la División Jurídica incurrió en un vicio de anulación, el de la falsa motivación, puesto que era procedente sancionar el incumplimiento planteado con el silencio administrativo positivo, el cual fue solicitado respecto del acto administrativo de fondo y no en relación con el requerimiento especial, como se explicó en la resolución que conoció del recurso de reconsideración interpuesto.

⁹ Folio 241

Efectúa un cotejo entre los artículos 75 del Decreto 1909 de 1992 y 11 del Decreto 1800 de 1994, que lo modificó, para confirmar que en ambas disposiciones las infracciones corresponden a los tributos dejados de pagar, como consecuencia de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía.

Anota que los numerales 2.2 y 2.3 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, se refieren a la sanción por el incumplimiento de requisitos que constituyan restricción legal o administrativa o el obstaculizar la práctica de las diligencias ordenadas, asuntos que no tienen relación con el caso.

Encuentra probada la nulidad de los actos por haber sido expedidos con falsa motivación y violación del derecho al debido proceso que debe regir todas las actuaciones administrativas, especialmente en materia tributaria.

EL RECURSO DE APELACION

La apoderada de la demandada apeló, oportunamente, la decisión del Tribunal; sustentó el recurso en los siguientes términos¹⁰:

Insiste en que el término señalado en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999 está previsto para que la administración expida el acto que decide de fondo sobre la imposición de la sanción, término que en el caso bajo examen expiró el 6 de agosto de 2002, pero que la administración emitió el acto anotado un día antes del vencimiento, esto es, el día 5 del mismo mes y año.

No comparte el criterio jurídico, contenido en la sentencia, que interpreta que el concepto expedición involucra la notificación del acto administrativo.

Destaca que, tal como lo expresa el Magistrado Angel Hernández en su salvamento de voto¹¹, el plazo de treinta (30) días otorgado a la autoridad aduanera en el artículo 512 es para expedir el acto administrativo, para que nazca a la vida jurídica pero que, cuestión diferente es el requisito para la eficacia del acto, vale decir, la notificación.

Que según la remisión que efectúa la disposición a los artículos 564 y 567 del decreto en mención, las diligencias tendientes a la notificación se deben iniciar y culminar dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de expedición del acto.

Estima que existe incongruencia en el fallo puesto que si en las consideraciones se acepta que operó el silencio administrativo positivo, así ha debido declararse en la parte resolutive y, además, no ha debido entrar a analizarse el punto relacionado con la norma sancionatoria aplicada.

Expone que, no obstante lo anterior, la sanción aplicada fue la del artículo 75 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 11 del Decreto 1800 de 1994, que resulta más favorable que la prevista en el numeral 2.3 del artículo 488 (sic) y resalta que el cambio de posición arancelaria no afecta solamente la base gravable sino también la naturaleza de la mercancía, pues se convierte en una con restricción administrativa, cuya comercialización es exclusiva de las industria militar, según Circular Externa N° 161 de 1999 del Incomex y Nota Informativa 2 del Capítulo 36; precisa que se aplicó la sanción del 20 por ciento del mayor valor

¹⁰ Folio 258

¹¹ Folio 254

a pagar que se generó entre la declaración inicial y la liquidación de corrección, realizada con posterioridad a la notificación del requerimiento especial.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La demandante reitera los cargos planteados en la demanda;¹² aduce que aunque el artículo 512 del Decreto 2685 de 1.999 emplee la expresión expedir en vez de notificar, no es admisible considerar que la administración satisface su obligación de resolver en tiempo el procedimiento sancionatorio con el solo hecho de expedir el acto que resuelve de fondo el tema, sin poner en conocimiento del administrado su decisión, lo que implica que sobraría el artículo 519 que consagra como perentorios, los términos para decidir.

Trae sentencia de la Corte Constitucional, relacionada con los artículos 41 y 42 del C.C.A. que regulan por vía general la notificación de los actos administrativos, y en la que se afirma que la notificación por los medios legales establecidos debe efectuarse dentro del término señalado legalmente para proferir la decisión.

Estima que no existe incongruencia en la sentencia apelada y que hizo bien el Tribunal al analizar la aplicabilidad de las normas relacionadas con la sanción, en aras a estudiar otros puntos aducidos en la demanda como causales justificantes de nulidad de las resoluciones impugnadas.

La demandada dice¹³, que en materia aduanera la figura del silencio administrativo positivo tiene una connotación diferente a la regulada en el proceso administrativo general, puesto que en este caso está atada a la expedición del acto dentro del término fijado; no es que la notificación sea superflua pues es imprescindible para la eficacia del acto, pero su ausencia dentro del término no provoca el silencio administrativo positivo.

Señala, que para el silencio sustancial referido a las sanciones, decomisos y liquidación de revisión, basta con la mera expedición del acto dentro del término previsto, mientras que para el silencio procesal, recurso gubernativo, es necesaria la notificación del acto dentro del término.

Para respaldar su afirmación, trae sentencia del Consejo de Estado¹⁴ en la que se expresa que el artículo 512 no se refiere a la notificación como parte de la actividad que se debe surtir en esos 30 días, sino que claramente se refiere sólo a la expedición de la decisión, que viene a constituir el acto definitivo, esto es, el que pone fin a una actuación administrativa, que decide directa o indirectamente el fondo del asunto.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se discute la legalidad de la Liquidación Oficial de Corrección N° 2872 del 5 de agosto de 2002, practicada por la División de Liquidación y de la Resolución N° 4261 del 29 de noviembre de 2002, de la División Jurídica, actos

¹² Folio 288

¹³ Folio 309

¹⁴ Sección Primera, sentencia del 8 de noviembre de 2007, proceso 25000232700020030185501

mediante los cuales la Administración Local de Aduanas de Barranquilla, modificó la Declaración de Importación N° 0644344054592, presentada por la demandante el 30 de mayo de 2000.

El Tribunal anuló los actos demandados y confirmó la declaración privada.

La demandada, en el recurso de apelación, insiste en que el acto administrativo que decidió de fondo es oportuno y que, por lo tanto no se configuró el silencio administrativo positivo; así mismo, que era procedente la modificación de la posición arancelaria del producto importado por tratarse de nitrato de potasio puro y que la sanción se impuso en aplicación del principio de favorabilidad.

Debe la Sala resolver si el acto administrativo que decidió de fondo fue oportuno y de no ser así, si se configuró el silencio administrativo positivo; si es procedente la modificación de la posición arancelaria del producto importado y la imposición de la sanción por inexactitud.

1. Oportunidad para proferir la liquidación oficial de corrección y configuración del silencio administrativo positivo.

En esta instancia, el fondo del asunto consiste en establecer si la liquidación de corrección debía notificarse dentro del término señalado en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999 para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la formulación de la Liquidación Oficial, como requisito para evitar que se genere el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 519 del mismo ordenamiento.

Para el efecto, en primer lugar debe traerse el texto de dichas disposiciones, vigente al momento de los hechos, en lo pertinente:

“ARTICULO 512. Acto administrativo que decide de fondo. Recibida la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero y practicadas las pruebas, o vencido el término de traslado, sin que se hubiere recibido respuesta al Requerimiento, o sin que se hubiere solicitado pruebas, o se hubieren denegado las solicitadas; la autoridad aduanera dispondrá de treinta (30) días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la imposición de la sanción, el decomiso de la mercancía, la formulación de la Liquidación Oficial o, el archivo del expediente y la devolución de la mercancía aprehendida, si a ello hubiere lugar.

La notificación del acto que decide de fondo se deberá practicar de conformidad con los artículos 564 y 567 del presente Decreto.”

“ARTICULO 519. INCUMPLIMIENTO DE TÉRMINOS. [modificado por el artículo 23 del Decreto 1198 de 2000].

Los términos para decidir de fondo previstos en el presente capítulo, son perentorios y su incumplimiento dará lugar al silencio administrativo positivo. Cuando el procedimiento se haya adelantado para imponer una sanción, se entenderá fallado a favor del administrado. Cuando el procedimiento se haya adelantado para formular una liquidación oficial, dará lugar a la firmeza de la declaración.

.....”

Observa la Sala que el término de 30 días señalado en el artículo 512 fue otorgado a la autoridad aduanera **para expedir el acto administrativo que decida de fondo**, en este caso, la liquidación oficial de corrección; este término debe contarse a partir de la fecha en se recibió respuesta al requerimiento especial aduanero.

El vocablo expedir es tan claro que no se hace necesario acudir a otras expresiones so pretexto de interpretarlo; por lo tanto, debe tomarse en su sentido natural, esto es, como sinónimo de cursar, tramitar, emitir, adoptar o proferir una decisión, una norma o un acto jurídico, de manera unilateral.

Comparte la Sala lo argumentado por la DIAN desde la contestación de la demanda y lo señalado por el H. Magistrado Dr. Angel Hernández Cano en su salvamento de voto; en efecto, el término concedido a la administración en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, está referido específicamente a la expedición del acto administrativo que decida de fondo, sin que consagre la norma que dentro de dicho plazo deba surtir su notificación.

Es por ello que, después de referirse al término concedido para expedir el acto, la norma remite a los artículos 564 y 567 del citado decreto, para fines de la notificación del mismo acto, (el que decida de fondo).

Por referirse exactamente al asunto que aquí se debate, es pertinente traer en este punto los apartes pertinentes de la sentencia invocada por la demandada, en la que se señaló¹⁵:

“La Sala observa que en modo alguno la norma se refiere a la notificación como parte de la actividad que se debe surtir en esos 30 días, sino que claramente se refiere sólo a la expedición de la decisión, que al efecto viene a constituir el acto definitivo según lo define el artículo 50 del C.C.A., esto es, el que pone fin a una actuación administrativa, que decide directa o indirectamente el fondo del asunto. Es pues el acto administrativo que pone fin a la primera etapa del procedimiento administrativo aduanero de que se trate, denominada actuación administrativa en el citado código.

Los términos para la notificación están regulados en los artículos 564 y siguientes del citado decreto 2665 de 1999 y están referidos a después de expedido el acto, de modo que según los comentados artículos 512 y 519, los supuestos del silencio administrativo positivo que puede darse por incumplimiento del término señalado en aquél son i), vencimiento de ese término de 30 días, contados a partir de cualquiera de los eventos antes indicados, y ii) falta de expedición de la decisión de fondo sobre la imposición de la sanción, el decomiso de la mercancía, la formulación de la Liquidación Oficial o, el archivo del expediente y la devolución de la mercancía aprehendida.

.....

¹⁵ Consejo de Estado. Sección Primera. Sentencia del 8 de noviembre de 2007. Proceso 25000-23-27-000-2003-01855-01. Actor: Gestión Trans S.I.A. Consejero Ponente Rafael E. Ostau de Lafont Planeta.

En todo caso, por antitécnica que sea, es clara e inequívoca la voluntad del legislador de remitirse a la expedición del acto administrativo que decide el fondo de esa actuación administrativa y no a la notificación de dicho acto, lo cual es más evidente al comparar la norma con el inciso 4º del artículo 519 en comento, en tanto éste sí se refiere a la falta de notificación de la decisión expresa del recurso de reconsideración para que tenga lugar el aludido fenómeno; pues establece que “transcurrido el plazo para resolver el recurso de reconsideración, sin que se haya notificado decisión expresa, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso la autoridad competente de oficio o a petición de parte así lo declarará”; plazo que por cierto es de tres (3) meses.

El verbo expedir no constituye concepto indeterminado que dé margen para interpretarlo acudiendo a conceptos, principios, técnicas o disposiciones complementarias; por el contrario, constituye una expresión unívoca que ha de tomarse en su sentido natural, esto es, proferir o adoptar una decisión, norma o acto jurídico unilateral.

.....

De otra parte, a la luz del tratamiento que la jurisprudencia de esta Corporación y de la Corte Constitucional así como de la doctrina, la publicidad del acto que pone fin a la actuación administrativa es una diligencia posterior a su expedición, por lo cual no incide en su validez, de allí que cualquier irregularidad u omisión en la misma no puede invocarse como causal de nulidad de dicho acto, sino como un aspecto que sólo afecta su eficacia u oponibilidad. De allí que se tenga sentado que es un requisito de eficacia del acto administrativo y no de validez o legalidad del mismo. “

Así mismo esta Sección se pronunció, de manera amplia, sobre la oportunidad para proferir la liquidación oficial de corrección y la configuración del silencio administrativo positivo, en los términos del artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, asunto que nos ocupa, mediante sentencia del 11 de noviembre de 2010, exp. 17283¹⁶; en la que señaló:

“Pues bien, mediante sentencia del 29 de octubre de 2009¹⁷, esta Sala precisó, respecto de la configuración del silencio administrativo positivo lo siguiente:

DE LA CONFIGURACIÓN DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO

Para efectos de ilustrar la decisión que adoptará la Sala, conviene destacar las normas sobre silencio administrativo positivo, vigentes para la fecha de ocurrencia de los hechos, así:

El artículo 519 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el Decreto 1198 de 2000, era del siguiente tenor:

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de noviembre de 2010. Expediente 17283. Demandante: ADIDAS COLOMBIA LTDA. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de octubre de 2009. Expediente 16482. Demandante World Customs & Cia. Ltda. SIA. Consejero Ponente: doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

“ARTÍCULO 519. Los términos para decidir de fondo previstos en el presente capítulo, son perentorios y su incumplimiento dará lugar al silencio administrativo positivo. Cuando el procedimiento se haya adelantado para imponer una sanción, se entenderá fallado a favor del administrado. Cuando el procedimiento se haya adelantado para formular una liquidación oficial, dará lugar a la firmeza de la declaración. En los casos de mercancía aprehendida para definición de situación jurídica, dará lugar a la entrega de la misma al interesado, previa presentación y aceptación de la declaración de legalización, cancelando los tributos aduaneros a que hubiere lugar y sin el pago de sanción alguna por concepto de rescate.

No procederá la entrega de la mercancía respecto de la cual no sea procedente la legalización de que trata el artículo 228 del presente decreto, ni de aquellas mercancías sobre las cuales existan restricciones legales o administrativas para su importación.

Cuando no sea posible legalizar la mercancía, el procedimiento previsto en el presente Título continuará hasta la definición de la situación jurídica de la mercancía.

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

Habrá lugar a la aplicación del silencio administrativo positivo cuando desde la iniciación del respectivo proceso, hayan transcurrido más de doce (12) meses sin haber desarrollado el proceso y proferido la decisión de fondo.

Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de las investigaciones y sanciones disciplinarias a que haya lugar.

No procederá la entrega de la mercancía respecto de la cual no sea procedente la legalización de que trata el artículo 228 del presente decreto, ni de aquellas mercancías sobre las cuales existan restricciones legales o administrativas para su importación.

Cuando no sea posible legalizar la mercancía, el procedimiento previsto en el presente Título continuará hasta la definición de la situación jurídica de la mercancía.

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

Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de las investigaciones y sanciones disciplinarias a que haya lugar.”

De la norma en cita se advierte que el silencio administrativo positivo **se configura en dos casos:** (negrilla fuera de texto)

El primero, cuando se incumplía el término para resolver el recurso de reconsideración, esto es cuando el acto definitivo se profería después de los tres meses siguientes a la presentación del recurso (inciso 4º del artículo 519).¹⁸

El segundo, cuando desde la iniciación de la actuación administrativa transcurrían 12 meses sin que se hubiera proferido decisión de fondo (inciso 5º del artículo 519).

Son esos los casos en que el legislador consagraba expresamente el silencio administrativo positivo¹⁹. No así ocurre con los artículos 511 y 512 ibídem, que, en general, determinaban términos para el desarrollo del procedimiento, pero cuyo incumplimiento no configuraba el silencio administrativo positivo.

El primero de los citados artículos era del siguiente tenor:

“ARTÍCULO 511. Dentro de los diez (10) días siguientes a la recepción de la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero, se decretará mediante auto motivado la práctica de las pruebas solicitadas que sean conducentes, eficaces, pertinentes y necesarias para el esclarecimiento de los hechos materia de investigación, se denegarán las que no lo fueren y se ordenará de oficio la práctica de las que se considere pertinentes.

El auto que decreta las pruebas se deberá notificar por estado, conforme a lo establecido en el artículo 566 del presente Decreto. Contra el mismo procede el recurso de reposición el cual deberá interponerse dentro de los tres (3) días siguientes a su notificación y resolverse dentro de los tres (3) días siguientes a su interposición.

El término para la práctica de las pruebas será de treinta (30) días si es en el país, y de cincuenta (50) días si es en el exterior y correrá a partir de la ejecutoria del acto que las decretó.”

A su turno, el artículo 512 a la letra decía:

“ARTÍCULO 512. Recibida la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero y practicadas las pruebas, o vencido el término de traslado, sin que se hubiere recibido respuesta al Requerimiento, o sin que se hubiere solicitado pruebas, o se hubieren denegado las solicitadas; la autoridad aduanera dispondrá de treinta (30) días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la imposición de la sanción, el decomiso de la mercancía, la formulación de la Liquidación Oficial o, el archivo del expediente y la devolución de la mercancía aprehendida, si a ello hubiere lugar.

¹⁸ ARTÍCULO 515. RECURSO DE RECONSIDERACIÓN, modificado por el artículo 50 del Decreto 1232 de 2001. Contra el acto administrativo que decida de fondo procede el Recurso de Reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los quince (15) días siguientes a su notificación. El término para resolver el Recurso de Reconsideración será de tres (3) meses contados a partir de la fecha de su interposición.

PARÁGRAFO. El término para resolver el Recurso de Reconsideración se suspenderá por el término que dure el período probatorio cuando a ello hubiere lugar.

¹⁹ Conviene recordar que por disposición del artículo 41 del C.C.A., el silencio positivo se configura en los casos expresamente señalados en la ley, lo que excluye las interpretaciones extensivas o analógicas.

La notificación del acto que decide de fondo se deberá practicar de conformidad con los artículos 564 y 567 del presente Decreto.”

Aun cuando el citado artículo 512 consagraba que una vez “practicadas las pruebas”, o vencido el término de traslado, sin que se hubiere recibido respuesta al requerimiento especial, o sin que se hubiere solicitado pruebas, o se hubieren denegado las pedidas, la Administración tenía 30 días para expedir el acto administrativo que “decida de fondo sobre la imposición de la sanción, el decomiso de la mercancía, la formulación de la Liquidación Oficial, o el archivo del expediente y la devolución de la mercancía aprehendida”, lo cierto es que ni el incumplimiento del término para decretar las pruebas ni el previsto para proferir la decisión después del periodo probatorio, daban lugar al silencio administrativo positivo.

En efecto, en cuanto a los términos para decidir de fondo se precisa que como el artículo 512 fijaba un término de 30 días para proferir la decisión y el 519 preveía que la actuación administrativa no podía exceder de 12 meses, contados desde la notificación del requerimiento especial, so pena de la “aplicación del silencio administrativo positivo”, el término de los 12 meses para efectos del silencio administrativo positivo no incluía los términos para decidir el recurso de reconsideración, toda vez que el intérprete debía privilegiar, por una parte, la norma que mantenía la competencia de la Administración para proferir la decisión de fondo y no aquella que reducía la oportunidad para proferirla y, por otro lado, debía tener en cuenta las normas que regularon de manera expresa el silencio administrativo positivo (incisos 4º y 5º del artículo 519). Esa era realmente la forma en que debían interpretarse las normas sobre el procedimiento aduanero.

La Sala precisa que la consagración del silencio administrativo positivo se entiende cuando el legislador expresamente así lo instituye de forma que no debe quedar ninguna duda en el sentido de que la consecuencia del vencimiento del plazo sea la pérdida de la competencia de la administración y el nacimiento de un acto ficto o presunto a favor del administrado. Ahora bien, en general, los términos procesales que tiene el Estado para proferir las decisiones correspondientes son términos de tipo perentorio pero no necesariamente preclusivos. Es decir que, así esté vencido un plazo, la decisión correspondiente resulta válida y eficaz, salvo que el legislador expresamente haya consagrado otra disposición como cuando estipula la preclusión del término en el sentido de indicar que la Administración pierde competencia para decidir y que, en su lugar, surja el acto ficto o presunto favorable al administrado. El vencimiento de los plazos meramente perentorios puede implicar la responsabilidad personal del agente que se ha demorado en tomar la decisión pero no afecta la validez de la decisión misma. Ese tipo de plazos son los más comunes en el derecho procesal, como por ejemplo, el plazo para dictar la sentencia que instituye tanto el C.C.A. como el C.P.C. Así esté vencido el plazo, la sentencia es válida y eficaz, sin perjuicio de que pueda existir en un momento dado responsabilidad personal del funcionario judicial si el vencimiento del plazo ocurrió injustificadamente.

En general, las normas de competencia temporal, esto es, por razón del tiempo, que es el tema que subyace en un plazo legal para producir una

decisión, deben interpretarse a favor de la competencia misma. Así, sólo cuando está expresamente previsto otro efecto, el vencimiento del plazo no comporta siempre y necesariamente un caso de silencio administrativo positivo.

De la interpretación sistemática de los artículos 511, 512 y 519, según los textos vigentes para la época de los hechos, se concluye que, se reitera, los dos eventos de silencio administrativo positivo, que significa la presencia de un acto presunto y la consecuente pérdida de competencia de la administración para resolver la cuestión, son el relacionado con el plazo para resolver el recurso de reconsideración y el plazo general de 12 meses que tenía la administración para proferir la decisión de fondo a partir del inicio de la actuación administrativa”.

Conforme con la doctrina judicial citada, la ley puede regular términos preclusivos y términos perentorios. Los términos perentorios son obligatorios, pero su incumplimiento no invalida la decisión. Cosa distinta ocurre con los términos preclusivos, en la medida que son obligatorios, pero su incumplimiento conlleva las consecuencias que el legislador ha previsto, esto es, la falta de competencia para decidir, y que, en su lugar, surja el acto ficto o presunto favorable al administrado.

En ese contexto, el término previsto en el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, es un término perentorio, más no preclusivo. Y es perentorio porque el artículo 512 no dispuso, de manera expresa, la consecuencia del silencio administrativo positivo, en caso de incumplirse el plazo de los 30 días previstos para “expedir” el acto administrativo que decida de fondo sobre la formulación de la Liquidación Oficial.

Por el contrario, el plazo de los doce (12) meses previsto en el artículo 519 ibídem es un término preclusivo, pues la norma dispuso, de manera expresa, la consecuencia del silencio administrativo positivo, cuando no se ha desarrollado el proceso y proferido la decisión de fondo en ese interregno de tiempo.

Ahora, si bien tanto el artículo 512 como el 519 se refieren a los plazos para “decidir de fondo”, considera la Sala que si se interpreta que la DIAN sólo tenía treinta días para decidir de fondo, se hace nugatorio el artículo 519 del Estatuto Aduanero, que establece el plazo mayor de los 12 meses. Para la Sala, el artículo 519 debe interpretarse en el efecto útil y de manera sistemática con las disposiciones del Estatuto Aduanero.

En efecto, de conformidad con el principio de interpretación normativa en el efecto útil, la doctrina judicial ha considerado²⁰ que, entre dos posibles sentidos de un precepto, uno de los cuales produce consecuencias jurídicas y el otro a nada conduce, debe preferirse el primero.

Así mismo, el principio de interpretación sistemática, supone identificar y tipificar la institución a la que pertenece la norma interpretada y, a partir del significado y espíritu de esa institución, el intérprete puede lograr una disquisición adecuada de la norma.

En ese sentido, ha dicho la jurisprudencia que se trata de un método de hermenéutica jurídica que supone que un conjunto normativo debe interpretarse

²⁰ Consejo de Estado. Sección Tercera. Sentencia del 2 de febrero de 2001. Expediente No. AG 017. C.P. doctor Alíer Hernández Henríquez.

de manera tal que sus disposiciones adquieran sentido dentro del contexto en que tienen lugar y, así, todas puedan ser aplicables.

Ahora bien, habida cuenta de la doctrina judicial que invocó la demandante que, como se precisó, difiere de la doctrina judicial de la Sección Cuarta, la Sala pone de presente que mediante sentencia del 21 de octubre de 2010²¹, al referirse a los vocablos que el legislador utiliza para establecer “plazos preclusivos”, señaló que *“cuando la norma no es asertiva en el vocablo que utiliza para referirse al momento límite que debe tener en cuenta la Administración, surge la inquietud de si dentro de esos plazos basta con que se expida el acto o si es necesario que se notifique.”*

Pues bien, la doctrina judicial en torno a la interpretación de normas que regulan plazos preclusivos de competencia temporal no ha sido pacífica.

En efecto, revisada la doctrina judicial de la Corporación, se advirtió que, en general, siempre se parte de analizar el vocablo que utiliza la norma para referirse al momento en el que culmina el plazo que se otorga a la administración para manifestar su decisión. Así por ejemplo, en aquellos casos en que la norma utiliza el vocablo “notificar”, no se ha advertido ninguna controversia.²²

Por el contrario, cuando la norma utiliza verbos como “proferir”, “resolver”, “expedir”, “decidir” “imponer” y similares, la doctrina judicial no ha sido uniforme²³, en cuanto a si debe entenderse incluida la notificación dentro del plazo que la norma ha previsto como el límite temporal de competencia que tiene la administración, ora para proferir la decisión, ora para resolver los recursos a que haya lugar.

Sin embargo, la tesis que impera es aquella que interpreta que la notificación debe surtirse dentro del plazo que se otorga a la Administración, porque se ha

²¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Veintiuno (21) de octubre de dos mil diez (2010). Radicación: 760012331000200404214 01. No Interno:17142. Demandante: COMPAÑÍA DE MEDICINA PREPAGADA COLSÁNITAS S.A. Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI.

²² Sobre el particular véase sentencia del 17 de abril de 2008, CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION PRIMERA. Consejero ponente: RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA. Radicación número: 08001-23-31-000-1999-02261-01 .Actor: AVIANCA S.A..Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. En esta sentencia se analizó el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 28 del Decreto Ley 1092 de 1996: “Artículo 28. Silencio administrativo. Si transcurre el término previsto en el primer inciso del artículo 26 sin que se expida y notifique el acto que decida de fondo el recursos de reposición, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo declarará a de oficio o a petición de parte.”

²³ Sobre el particular véase la sentencia citada anteriormente, en cuanto analizó los artículos 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999, normas que, en su orden, utilizan, la primera, el vocablo expedir y, la segunda, el vocablo notificar. En esa sentencia se reiteró la Sentencia de 8 de noviembre de 2007, expediente No. 2003 01855 01, consejero ponente doctor Rafael Ostau De Lafont Pianeta. En esta sentencia, la sección primera, al referirse al artículo 512 precisó que *“En todo caso, por antitécnica que sea, es clara e inequívoca la voluntad del legislador de remitirse a la expedición del acto administrativo que decide el fondo de esa actuación administrativa y no a la notificación de dicho acto, lo cual es más evidente al comparar la norma con el inciso 4º del artículo 519 en comento, en tanto éste sí se refiere a la falta de notificación de la decisión expresa del recurso de reconsideración para que tenga lugar el aludido fenómeno (...)”*

En el mismo sentido la sentencia proferida dentro del expediente 2003 00514, el 29 de mayo de 2008. Por el contrario, en sentencia del 14 de diciembre de 2009 la Sección primera modifica su doctrina judicial y precisó que *“(…) Si bien, en principio, la norma se refiere al verbo expedir, también lo es que dicha expresión no puede entenderse, en este caso, en su tenor literal, pues es lógico que si la Administración no notifica el acto en cuestión dentro del término a que alude el artículo 512 en comento, en últimas, dicho término sería letra muerta y no se configuraría el silencio administrativo positivo, lo que es contrario al espíritu del legislador, pues lo que pretende el precepto es que la Administración dé pronta respuesta al administrado, lo cual solamente se logra si éste, además, conoce la decisión.”*

considerado que los actos administrativos no son eficaces mientras no se notifiquen.²⁴

Para esta Sala, cuando la norma objeto de análisis utiliza los vocablos “notificar” y “expedir”, o cuando del contexto de la ley, es clara la voluntad del legislador en cuanto que exige la notificación o simplemente la expedición del acto, el intérprete se debe ceñir al tenor literal y al sentido gramatical de los mismos.

En el caso del vocablo “expedir”, independientemente de que quien esté a la expectativa de la manifestación de voluntad de la administración, conozca el acto en virtud de la notificación, si el legislador escogió ese vocablo, no le corresponde al intérprete entenderlo de otra manera, independientemente de que sólo a partir de la notificación tenga la certeza de la falta de competencia temporal por pretermisión de plazos preclusivos.

Si bien la doctrina judicial ha estimado posible que la Administración pudiera manipular la ocurrencia del silencio administrativo positivo cuando antedata las decisiones tardías, ese es un presupuesto anormal que no puede modificar el espíritu del legislador, que parte de la buena fe de la actuación, salvo prueba en contrario.

La suposición del ejercicio de malas prácticas en la aplicación de las normas no constituye herramienta idónea de hermenéutica jurídica, pues para el efecto, quien alega la mala práctica tiene la posibilidad de acudir a los medios probatorios pertinentes para ponerla en evidencia y, el juez tiene el deber de declarar los hechos probados, más no supuestos.

Además, la actividad de notificar los actos administrativos se ejecuta con posterioridad a su perfeccionamiento y, como lo ha reiterado la doctrina judicial y de autores, la publicidad de los actos es un elemento que atañe a su eficacia y ejecutoria, más no a su perfeccionamiento²⁵.

Por lo anterior, la Sala considera que sólo en aquellos eventos en los que la norma utiliza vocablos que no permiten dilucidar la voluntad del legislador debe entenderse incluida la notificación, porque sólo a partir de la notificación el acto es eficaz”.

En ese contexto, si se interpretara que, en efecto, el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999 consagra un término preclusivo, el vocablo “**expedir**” que utilizó el legislador, para referirse al límite del plazo de los treinta días, debe

²⁴ En materia disciplinaria, la Sala Plena, en sentencia del 29 de septiembre de 2009, precisó que *“En efecto, sobre el particular existen tres tesis: a) Se entiende ejercida la potestad disciplinaria cuando se produce la decisión que resuelve la actuación administrativa sancionatoria. b) Para que se considere “impuesta” la sanción es necesario no solo que el acto sancionatorio primigenio se expida, sino también que se notifique. c) Debe haberse expedido el acto sancionatorio, resuelto todos los recursos que se propusieron, y notificado las decisiones sobre éstos.”*

En ese caso, la Sala plena interpretó que la expresión *“imponerse la sanción.”* prevista en el artículo 6º de la Ley 13 de 1984, dijo que *“En su misión de unificar jurisprudencia, la Sala adopta la tesis según la cual entrándose de régimen sancionatorio disciplinario, la sanción se impone de manera oportuna si dentro del término asignado para ejercer esta potestad, se expide y se notifica el acto que concluye la actuación administrativa sancionatoria, que es el acto principal o primigenio y no el que resuelve los recursos de la vía gubernativa”.*

²⁵ Manuel María Díez, en su obra “El acto Administrativo”, señala que “El acto administrativo que ha cumplido el ciclo de su formación y contiene todos los elementos esenciales se dice que es perfecto. Si este acto es capaz de producir efectos jurídicos se dice que es eficaz [1]. Se distingue entonces la perfección de la eficacia [2]. (...)” También precisa que se debe distinguir la exigibilidad de la ejecutoria. “Exigibilidad equivale a eficacia. El acto eficaz es exigible (...)” En cuanto a la ejecutoria, dice que “Para que el acto sea ejecutorio debe ser comunicado al interesado. Solamente así puede producir los efectos a que está destinado, sea que imponga una obligación al particular, sea que extinga o limite un derecho. (...)” Manuel María Díez “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993. Pág.257, 258.

interpretarse en su tenor literal. En consecuencia, no incluye la notificación del acto.

Por el contrario, en el artículo 519 el legislador utilizó la alocución “**proferido**”, lo que permite inferir, por las razones expuestas, que el acto administrativo no sólo se debe expedir, sino también notificar.”

Es oportuno señalar que la norma vigente²⁶ precisó en el párrafo del artículo 512 del Estatuto Aduanero, que el término indicado, del que dispone la autoridad aduanera para expedir el acto administrativo que decida de fondo, no incluye la notificación del acto mencionado.

Precisado lo anterior, la Sala procede a analizar el caso concreto.

Se observa que el Requerimiento Especial 0619 fue proferido el 28 de mayo de 2002 y la notificación personal se surtió el día 30 del mismo mes y año; por lo tanto, el plazo para responderlo venció el 24 de junio de 2002, día en que efectivamente se hizo.

Contados los treinta días que establece el artículo 512, desde la fecha de la respuesta al requerimiento especial, esto es, desde el 24 de junio de 2002, se observa que el término para expedir la liquidación de corrección vencía el día 6 de agosto siguiente.

En el folio 34 del cuaderno de antecedentes administrativos obra la Resolución Liquidación Oficial de Corrección Aduanera N° 2872 del 5 de agosto de 2002; por lo tanto, es evidente que ésta, como acto que decide de fondo, fue expedida dentro de la oportunidad legal que tenía la Administración para hacerlo y, en consecuencia, no operó el silencio administrativo positivo, invocado por la actora.

No prospera el cargo.

2. Nulidad por variación en la tipificación de la infracción administrativa y falsa motivación.

Ha sostenido la actora que en el artículo 75 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 11 del Decreto 1800 de 1994, disposición en que el requerimiento especial encuadró la sanción, las infracciones corresponden a los tributos dejados de pagar, como consecuencia de una incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía, mientras que la liquidación de corrección compara esa norma con el numeral 2.3 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, aunque transcribe el numeral 2.2, pero que ninguna de ellas sanciona los tributos dejados de pagar por una incorrecta clasificación arancelaria.

Que el objeto de la sanción en estos últimos preceptos es el incumplimiento de requisitos que constituyan restricción legal o administrativa o el obstaculizar la práctica de las diligencias ordenadas, asuntos que no tienen relación con el caso; concluye que lo expuesto configura una falsa motivación.

La Sala precisa:

²⁶ Artículo 512, modificado por el artículo 20 del Decreto 4431 de 2004. "PAR.- Dentro de los términos para decidir de fondo no se incluyen los requeridos para efectuar la notificación, la cual se surtirá de conformidad con los artículos 564 y 567 de este decreto."

La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y ella debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable.

La falsa motivación, consagrada en el artículo 84 del C.C.A., está prevista en la ley como causal de nulidad de los actos administrativos; se origina en la disconformidad entre la decisión y la realidad, o bien por la inexistencia o error de los motivos de derecho o de hecho aducidos en la decisión; se da cuando los motivos expresados en la motivación no corresponden a los exigidos por la ley para emitir el acto.

Para poder determinar si en el caso bajo análisis se dio la falsa motivación debe recordarse cuáles fueron los motivos invocados por la Administración para adoptar la decisión de modificar la declaración de importación, mediante una liquidación de corrección aduanera.

En relación con los fundamentos expuestos en el Requerimiento Especial N° 0619 del 28 de mayo de 2002, puede observarse que dicho acto propone la modificación de la declaración de importación, mediante liquidación oficial de corrección, por presentar errores en la subpartida arancelaria; se alude, en seguida, a las disposiciones relacionadas con la oportunidad y procedencia de la corrección, artículo 26 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 6° del Decreto 1800 de 1994.

A renglón seguido se transcribe el artículo 75 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 11 del Decreto 1800 de 1994, que consagra:

“1. Sanción por corrección de errores en las declaraciones de importación.

Cuando se presente declaración de Corrección y ésta tenga por objeto modificar errores en la subpartida arancelaria, tarifa, tasa de cambio, sanciones, operaciones aritméticas, tratamiento preferencial declarado o en cualquier otro error en el diligenciamiento del formulario de declaración, sin perjuicio de lo previsto en el párrafo del artículo 59 del presente Decreto, se deberá liquidar y pagar, además de los mayores tributos e intereses a que haya lugar, una sanción equivalente a:

a) El diez por ciento (10 por ciento) del mayor valor a pagar que se genere entre la declaración de corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice antes de producirse el requerimiento especial aduanero.

b) El veinte por ciento (20 por ciento) del mayor valor a pagar que se genere entre la declaración de corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice con posterioridad a la notificación del requerimiento especial aduanero, para lo cual la corrección se deberá adjuntar a la respuesta de dicho requerimiento.”

Se dijo también que el 1° de julio del año 2000 entró en vigencia el Decreto 2685 de 1999 y que, para efectos de la normatividad aplicable durante el tránsito de legislación, el Decreto 1198 de 2000 consagró en su artículo 24 que en los procesos iniciados y los recursos interpuestos antes del 1° de julio del 2000, (órbita dentro de la cual cae la declaración de importación que nos ocupa), la práctica de pruebas decretadas, los términos que hubiesen comenzado a correr y las notificaciones que se estén surtiendo, se regirán por las leyes vigentes al

momento de su iniciación.

Se concluyó que, por lo tanto, para el caso en estudio era aplicable en lo procedimental el Decreto 2685 de 1999 y en lo sustancial continuaba rigiendo el Decreto 1909 de 1992 y demás normas vigentes al momento de presentación de las declaraciones.

Igualmente se hizo referencia al artículo 520 del Decreto 2685 que consagra la aplicación obligatoria de la norma más favorable, expedida antes de que se profiera el acto administrativo que decide de fondo. Por último, propone la imposición de la sanción del 20 por ciento del mayor valor a pagar generado.

La liquidación de corrección expone dentro de sus consideraciones, después del relato de los hechos, las normas relacionadas con la oportunidad y procedencia de ese acto administrativo y, después de reseñar lo correspondiente a la modificación de la clasificación arancelaria del producto importado, se refiere, tal como lo hizo el requerimiento especial, al artículo 75 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 11 del Decreto 1800 de 1994, que consagra la sanción por corrección de errores relacionados con la subpartida arancelaria.

Trae también, como el acto que la precedió, lo relacionado con la aplicación de las normas con ocasión del tránsito de legislación ocurrido con la entrada en vigencia del Decreto 2685 de 1999, así como con el principio de favorabilidad.

En seguida se refiere la liquidación de corrección, equivocadamente puesto que el numeral correcto es el 2.2, al numeral 2.3 del artículo 482 del Estatuto Aduanero, que prescribe las sanciones aplicables cuando se incurre en inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven la omisión en el cumplimiento de requisitos que constituyan una restricción legal o administrativa.

Ratifica que, en aplicación del principio de favorabilidad, debe imponerse la sanción del 20 por ciento contemplada en el artículo 75 del Decreto 1909 de 1992, modificado por el artículo 11 del Decreto 1800 de 1994, pero corrige el error en que se incurrió en el requerimiento al plantear una sanción de \$29.079.478, siendo la determinación correcta de \$18.062.196, para un total a pagar de \$108.373.181.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se explica que, en razón a que la mercancía debe clasificarse en la subpartida arancelaria 28.34.21.00.00, es correcta la fundamentación del requerimiento especial y, por lo tanto, es procedente la sanción de conformidad con lo señalado en el numeral 2.3 (sic) del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999; a pesar de la cita errada del numeral, modifica la sanción determinándola en el 10 por ciento del mayor valor a pagar generado entre la declaración privada y la oficial de corrección, fijando como total a pagar la suma de \$99.062.197.

Precisa la Sala que la falsa motivación se presenta cuando no existe la situación de hecho que sirve de fundamento al acto administrativo, es decir se configura el error de hecho; o cuando, existiendo los hechos, éstos han sido calificados erradamente desde el punto de vista jurídico, lo que da lugar a un error de derecho.

En el caso en estudio no puede afirmarse que se hubiera presentado ninguna de las dos situaciones descritas, porque la DIAN encontró probados jurídicamente

unos hechos que constituyen razones valederas para practicar la liquidación de corrección que ahora se discute.

Al respecto muestra el expediente que, en primer lugar, la fundamentación de la decisión no está alejada de la realidad ya que además del recuento de lo acaecido en el trámite de la investigación administrativa, en el requerimiento especial, en la liquidación de corrección y en la resolución de fallo del recurso de reconsideración, se señalan los supuestos de hecho que atañen al proceso, esto es, la presentación de la declaración de importación en la que se incurrió en una clasificación arancelaria, errada a juicio de la administración.

A continuación, los actos se refieren a las normas que respaldan la procedencia y oportunidad de la corrección de la declaración de importación mediante una liquidación oficial; se especifican las disposiciones que sirven de fundamento a la imposición de la sanción y, por último se alude a las normas que sustentan la aplicación de la norma más favorable para el último efecto señalado.

Estima la Sala que, pese a la equivocada cita de los numerales del artículo 482 del Estatuto Aduanero para efectos de la aplicación de la sanción más favorable, la decisión adoptada por la Administración atiende los fines de las normas en que se ampara, habida cuenta de que a lo largo de la actuación se enuncian los artículos que prescriben que la autoridad aduanera podrá expedir liquidación oficial de corrección cuando en las declaraciones de importación se presente error en la subpartida arancelaria, así como las normas que regulan la expedición de la liquidación de corrección y la imposición de la sanción por la inexactitud en que se incurrió.

Los textos de los distintos actos, como arriba se expuso, establecen las razones que la administración evaluó para la expedición de cada uno de ellos y contienen por esta razón su motivación expresa, y suficiente, a juicio de la Sala.

No prospera el cargo.

3. A continuación, la Sala abordará conjuntamente el estudio de los cargos 3. y 5. en los que considera la demandante que el producto fue correctamente clasificado y que a la DIAN le corresponde la carga de la prueba sobre la clasificación que defiende.

Debe, por lo tanto, precisar la Sala si el producto importado por la actora, nitrato de potasio, debe clasificarse en la partida arancelaria 31.05.90.20.00, como fue declarado, o en la 28.34.21.00.00 del Arancel de Aduanas, como lo considera la DIAN y, en caso de ser así, si esta entidad sustentó de manera suficiente la modificación de la posición arancelaria del producto.

Colombia adoptó el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, como un instrumento para clasificar arancelariamente y de manera uniforme las mercancías objeto de procesos de comercio exterior.

La nomenclatura presenta en forma sistemática las mercancías que son objeto de comercio internacional; agrupa estas mercancías en secciones, capítulos y subcapítulos, con títulos tan concisos como ha sido posible, indicando la clase o naturaleza de los productos que en ellos se incluyen.

El sistema está constituido por reglas generales de interpretación, notas de sección, notas de capítulos y notas de partidas ordenadas de forma sistemática,

las cuales, a su vez, se encuentran subdivididas en subpartidas que permiten la clasificación de las mercancías de acuerdo con el grado de elaboración o procesamiento y su función.

Aplicando el principio de que ningún producto tendrá más de una clasificación dentro del Arancel de Aduanas se hace necesario, a la hora de clasificar arancelariamente un bien, guiarse por las "Reglas Generales para Interpretación de la Nomenclatura" que aparecen en el literal A del numeral III del artículo 1° del Decreto 2800 de 2001, norma aplicable para el caso en estudio.

Las reglas interpretativas a que se hace referencia, establecen:

"III. NORMAS SOBRE CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍAS.

A. REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACIÓN DE LA NOMENCLATURA

La clasificación de las mercancías en la Nomenclatura se regirá por las reglas siguientes:

- 1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes:*
- 2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que éste presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.
b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3.*
- 3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:*
 - a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;*
 - b) los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse*

aplicando la Regla 3 a), se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

Cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

4. *Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.*

5. *Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:*

a) los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. *La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartidas así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario.”*

La frase *si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, contenida en la Regla 1.* está destinada a precisar, sin lugar a equívoco, que el texto de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo tiene prioridad sobre cualquier otra consideración para determinar la clasificación de una mercancía.

Definido lo anterior, es procedente analizar el texto de las partidas y subpartidas en discusión, teniendo en cuenta lo estipulado en las reglas generales de interpretación y en las notas legales de cada capítulo, con el fin de precisar si al producto le corresponde la subpartida 31.05.90.20.00, acogida por la demandante o la 28.34.21.00.00, defendida por la Administración,

Partida 3105 Abonos minerales o químicos, con dos o tres de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo y potasio; los demás abonos; productos de este capítulo en formas similares o en envases de un peso bruto inferior o igual a 10 kg.

Subpartida 3105.90 - Los demás:

Subpartida 3105.90.20 - - Los demás abonos minerales o químicos con los dos elementos fertilizantes: nitrógeno y potasio.

Subpartida 3105.90.20.00 - - Los demás abonos minerales o químicos con los dos elementos fertilizantes: nitrógeno y potasio.

Partida 2834 Nitritos; nitratos.
Subpartida 2834.20 – Nitratos
Subpartida 2834.21 - - De potasio
Subpartida **2834.21.00.00** - - De potasio

Notas explicativas del Capítulo 28:

B. NITRATOS

.....

Los nitratos básicos se clasifican en esta partida.

5.2 Nitrato de potasio (KNO₃). Esta sal llamada también nitro o salitre se obtiene a partir del nitrato de sodio y del cloruro de potasio. Se presenta en cristales incoloros en masas vítreas o en polvo blanco cristalino (nitrato de nieve), soluble en agua, higroscópico si es impuro. Tiene usos similares a los del nitrato de sodio, además se utiliza en la preparación de la pólvora negra y explosivos, cebos químicos, fuegos artificiales, fósforos (cerillas), como fundente en metalurgia, etc.

De conformidad con la liquidación privada, el demandante declaró la mercancía importada por la subpartida arancelaria 3105.90.20.00 a la que correspondía un arancel del 5 por ciento y un IVA del 4.8 por ciento; en la liquidación oficial se clasificó la mercancía por la subpartida 2834.21.00.00 a la que correspondía un arancel del 10 por ciento y un IVA del 15 por ciento; en consecuencia, se reliquidaron los tributos aduaneros y se impuso una sanción del 20 por ciento, determinando un mayor valor a pagar.

En el sub-lite obra un certificado de análisis de materias primas del producto **nitrato de potasio** Haifa, procedente del laboratorio de MONOMEROS²⁷, que muestra que la composición del producto es 13.2 por ciento de nitrógeno total; 45.8 por ciento de potasio K₂O y 38 por ciento de potasio K.

Por su parte, en el certificado de análisis efectuado por la exportadora Haifa Chemicals Ltd.²⁸, se hace constar que la composición del producto nitrato de potasio standard cristalino es 13.20 por ciento de nitrógeno, 45.8 por ciento de potasio K₂O y 38.0 por ciento de potasio K.

El demandante afirma que la mercancía importada es un abono de grado agrícola que contiene nitrógeno y potasio, razón por la que es acertada su clasificación en la posición 31.05.90.20.00.

La DIAN, Subdirección Técnica Aduanera de la División de Arancel de la DIAN, en el Oficio 086299 del 21 de septiembre de 2001²⁹, concluyó que cuando se trata de nitrato de potasio puro, aunque se utilice como fertilizante debe clasificarse por la Subpartida arancelaria 28.34.21.00.00, de acuerdo con las Notas Legales 1ª del Capítulo 28 y 1b) del capítulo 31, en concordancia con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del Arancel de Aduanas.

²⁷ Folio 104

²⁸ Folio 105

²⁹ Folio 113

Así mismo, obra en el expediente el Oficio 15849 del 26 de abril de 2002³⁰ con el cual la jefe de la División de Fiscalización Aduanera de la Administración de Aduanas de Bogotá remite a su homóloga de la ciudad de Barranquilla, las declaraciones de importación incuridas en error en la clasificación arancelaria del producto nitrato de potasio, para que se adelante el procedimiento administrativo tendiente a corregir la inconsistencia señalada; lo anterior, teniendo en cuenta que se trata de un producto de constitución química definida presentado aisladamente y, según la Nota Legal 1 b) y la Nota Legal 5 del capítulo 31, que consigna una lista limitativa de productos que pueden clasificarse por la subpartida 31.05.

Afirma que el nitrato de potasio se clasifica en la subpartida arancelaria 28.34.21.00.00, conforme con las reglas de clasificación 1 y 6 y la Nota Legal del Capítulo 28, pese a que pueda usarse como abono, pues la Nota Legal 6 del Capítulo 31 y el literal c) de la Nota explicativa de la partida 31.05 aunque mencionan los demás abonos con, por lo menos, uno de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo o potasio, también excluyen los productos de constitución química definida presentados aisladamente, como es el caso del nitrato de potasio.

Para precisar la posición arancelaria que le corresponde al producto nitrato de potasio debe acudir, como lo señalan las reglas de interpretación antes señaladas, a las notas del capítulo a que corresponden las subpartidas arancelarias en discusión.

Según lo anunciado en el Capítulo 28 del Arancel, éste comprende:

Productos químicos inorgánicos; compuestos inorgánicos u orgánicos de metal precioso, de elementos radiactivos, de metales de las tierras raras o de isótopos.

Notas.

1. Salvo disposición en contrario, las partidas de este Capítulo comprenden solamente:

a) los elementos químicos aislados y los compuestos de constitución química definida presentados aisladamente, aunque contengan impurezas;

Por su parte, el Capítulo 31, comprende: Abonos.

“Notas.

1. Este Capítulo no comprende:

b) los productos de constitución química definida presentados aisladamente, excepto los descritos en las Notas 2 A), 3 A), 4 A) ó 5 siguientes;

La Nota 2 A) está relacionada con los productos que comprende la partida 31.02; la 3 A), relacionada con los productos que comprende la partida 31.03 y la 4 A), relacionada con los productos que comprende la partida 31.04.

³⁰ Folio 117

Capítulo 31. Notas Legales.

“5. Se clasifican en la partida 31.05, el hidrogenoortofosfato de diamonio (fosfato diamónico) y el dihidrogenoortofosfato de amonio (fosfato monoamónico), incluso puros, y las mezclas de estos productos entre sí.”

“6. En la partida 31.05, la expresión los demás abonos solo comprende los productos de los tipos utilizados como abonos que contengan como componentes esenciales, por lo menos, uno de los elementos fertilizantes: nitrógeno, fósforo o potasio.”

Como se observa, en el Capítulo 31, las Notas disponen que ciertas partidas sólo comprenden determinadas mercancías; esto significa que el alcance de estas partidas no puede ampliarse para abarcar mercancías que, de otra forma, se incluirían en ellas por aplicación de la regla general de interpretación 2 b).

De conformidad con la descripción contenida en la partida 2834, ésta comprende los nitritos y nitratos y la subpartida 2834.21.00.00, comprende el nitrato de potasio.

Por otra parte, según la Nota Legal 1 a) del Capítulo 28, las partidas de este capítulo comprenden solamente los elementos químicos aislados y los compuestos de constitución química definida presentados aisladamente, aunque contengan impurezas.

De acuerdo con el certificado de análisis de materias primas realizado por el laboratorio de la misma demandante, el producto **nitrato de potasio** está compuesto por nitrógeno y potasio, es decir, se trata de un compuesto de composición química definida, composición que fue confirmada en el certificado de análisis efectuado por la exportadora Haifa Chemicals Ltd.; ambos documentos fueron aportados al proceso por la demandante.

Para efectos de la clasificación arancelaria de un producto es necesario desagregarlo para conocer los elementos que lo componen y el peso que tiene cada uno de ellos en su composición; en el presente caso se observa que el producto cuestionado no contiene otras sustancias que se hayan añadido durante o después de su proceso de fabricación, además de los antes señalados.

Debe precisarse que la revisión de las declaraciones de importación realizada por la DIAN para autorizar el levante de una mercancía que llega país, en la que se verifican los requisitos formales de aquellas, no constituye un aval acerca de la exactitud y veracidad de todos los datos que tales documentos contienen, ni es impedimento para que la entidad realice una revisión posterior, en uso de las facultades legales que le asisten y que implica, en caso de desacuerdo, el proferir determinados actos administrativos tendientes a la modificación de los valores consignados.

El concepto de la Subdirección Técnica Aduanera de la División de Arancel de la DIAN, no puede ser desvirtuado con la sola afirmación de la actora en el sentido de que el producto importado está ubicado en la posición 31.05.90.20.00 sin aportar al proceso prueba alguna que desvirtúe lo afirmado por la Administración, pues esta dependencia es el órgano oficial competente para determinar la clasificación arancelaria que corresponde a cada producto.

Debe advertirse que pese a que desde la actuación administrativa la actora pudo ejercer el derecho de defensa y contradicción para desvirtuar las pruebas aducidas en su contra o aportar o solicitar las que estimara pertinentes, no cumplió con la carga de demostrar que al producto importado le correspondía la posición arancelaria aducida, limitándose a emitir afirmaciones en ese sentido.

De lo antes expuesto se evidencia que se trata de un producto de constitución química definida presentado aisladamente, que debe clasificarse en el capítulo 28 y que, por tratarse específicamente de nitrato de potasio, le corresponde la subpartida 2834.21.00.00; además de lo anterior, debe tenerse en cuenta que independientemente del uso que se le de, lo predominante en estas partidas es el componente del bien que, se reitera, es un compuesto de constitución química definida.

Debe resaltarse que la Nota 1 b) del capítulo 31, en la que la demandante considera se ubica el producto, explica que este capítulo no comprende los productos de constitución química definidos presentados aisladamente, excepto los descritos en las Notas 2 A), 3 A), 4 A) ó 5 siguientes.

En relación con la aplicación de las reglas generales de interpretación y las notas legales, la demandante se limita a afirmar que no tienen ningún peso legal porque no poseen el carácter de fuente formal del derecho, sin explicar las razones por las que considera que las aducidas por la demandada en los actos administrativos no son aplicables al evento sometido a consideración.

Contrariamente a lo alegado por la demandante, tanto las reglas generales de interpretación como las notas legales, constituyen la justificación legal de la clasificación arancelaria en determinada posición del Arancel; las reglas interpretativas definen los procesos a seguir para clasificar las mercancías cuando su identificación no resulte clara según el texto de las partidas y las notas legales, y unas y otras constituyen la interpretación oficial del Sistema de que forman el complemento indispensable.

Por las razones expuestas, la Sala concluye que la clasificación arancelaria que le corresponde al producto importado por la demandante, nitrato de potasio, es la subpartida 2834.21.00.00.

No prosperan los cargos de apelación.

4. Sanción por inexactitud.

La sanción le fue impuesta a la demandante con base en el artículo 482, numeral 2.2. del Estatuto Aduanero porque incurrió en inexactitud relacionada con la clasificación arancelaria del producto importado, lo que conllevó un menor pago de los tributos aduaneros correspondientes.

La demandante considera que la aplicación de la sanción no es procedente ya que la apreciación en cuanto a la posición arancelaria corresponde a una diferencia de criterio, sin que se hubiera consignado u omitido información correspondiente a la descripción del producto, que pudiese ser relevante para su clasificación; estima que, por lo tanto, de acuerdo con lo señalado en el artículo 647 del E.T., no hay lugar a imponerla.

Como fundamento de su petición alude al artículo 542 del Decreto 2685 que remite al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para el cobro de los tributos aduaneros.

Al respecto **la Sala** considera:

El artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, Estatuto Aduanero, consagra las infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y las sanciones aplicables y, en el numeral 2.2. señala que constituye una falta grave 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; así mismo señala, que la sanción aplicable será de una multa equivalente al diez por ciento (10 por ciento) del valor de los tributos dejados de cancelar.

La situación fáctica en el caso bajo análisis evidencia que la sanción se impuso como consecuencia de la modificación de la subpartida arancelaria en que debía clasificarse el producto importado, lo que conlleva, a su vez, la modificación de la tarifa a pagar por concepto de arancel y de IVA, al pasar del 5 por ciento al 10 por ciento y del 4.8 por ciento al 15 por ciento, respectivamente, lo que quiere decir que se generaba un menor valor de los tributos a pagar; lo anterior demuestra que se configuró el supuesto de hecho previsto en la norma, esto es, una inexactitud en la declaración y un menor valor a pagar, como consecuencia de aquella.

Debe precisarse que el Decreto 2685 de 1999, en su artículo 542, remitió al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, específicamente para el cobro de los tributos aduaneros; lo anterior significa que la voluntad del legislador es clara sobre la aplicabilidad del procedimiento administrativo coactivo contenido en el Estatuto Tributario, a los procesos de cobro de los tributos y demás obligaciones aduaneras administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales sin que tal remisión pueda extenderse, como lo pretende el actor, en materia de imposición de sanciones.

En efecto, en materia aduanera, el Capítulo II del Decreto 2685 de 1999 regula lo concerniente a las infracciones administrativas aduaneras de los declarantes en los regímenes aduaneros y las sanciones aplicables en cada caso en particular, artículos 482 y siguientes, y la Sección II del Capítulo XIV contiene el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones aduaneras y la expedición de liquidaciones oficiales.

El Decreto 2685 contiene una norma, el artículo 521, que regula específicamente la reducción de la sanción de multa por infracción administrativa aduanera, como en el caso, y que dispone que las mencionadas sanciones se reducirán al 20 por ciento, al 40 por ciento y al 60 por ciento, dependiendo del momento procesal en que el infractor reconozca por escrito haber cometido la infracción y pague, (sólo con ocasión del recurso contra la decisión de fondo), lo que corresponda.

Así las cosas, la Sala estima inaplicable, en el presenta caso, la exoneración de la sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

No prospera el cargo.

Teniendo en cuenta que no prosperó ninguno de los cargos aducidos con ocasión del recurso de apelación, la Sala revocará la decisión de primera instancia y, en su lugar, denegará las suplicas de la demanda.

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

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, de fecha veintiuno (21) de agosto de dos mil ocho (2008), dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por, la empresa MONOMEROS COLOMBO VENEZOLANOS S.A. EMPRESA MULTINACIONAL ANDINA (E.M.A.) contra la UAE DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

SEGUNDO: DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

TERCERO: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor RICARDO VÉLEZ OCHOA como apoderado de la parte demandante y a la doctora MARIA HELENA CAVIEDES CAMARGO como apoderada de la parte demandada, según poderes que obran en los folios 301 y 317 del expediente, respectivamente.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ