



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

Consejero ponente: ALBERTO YEPES BARREIRO

Bogotá D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN y Otro

Asunto: Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Fallo de Segunda Instancia

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la UAE DIAN, parte demandada, contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2013 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que (i) negó la excepción de inepta demanda propuesta por la DIAN, (ii) declaró la nulidad de los actos administrativos acusados y (iii) dejó en firme las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos 2303001393775-1 del 8 de octubre de 2007, 2303001393852-9 del 8 de octubre de 2007, 2303001394444-1 del 10 de octubre de 2001 y 2303001394443-4 del 10 de octubre de 2007.

I. ANTECEDENTES

1. Demanda

Actuando por medio de apoderado y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo -en adelante CCA-, la Agencia De Aduanas Agecoldex S.A. -en adelante Agecoldex- solicitó que se declarara la nulidad de la Resolución No. 1-88-241-06.39-0057 del 14 de septiembre de 2009, proferida por División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, por medio de la cual se profirió la Liquidación Oficial de Corrección a las Declaraciones de Importación con autoadhesivo No. 2303001393775-1 del 8 de octubre de 2007, 2303001393852-9 del 8 de octubre de 2007, 2303001394444-1 del 10 de octubre de 2001 y 2303001394443-4 del 10 de octubre de 2007 y de la Resolución No. 1-00-223-010177 del 31 de Diciembre de 2009, proferida por la Subdirección de Gestión



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que resolvió negativamente el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución anterior.

A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara (i) la suspensión de toda la actuación administrativa derivada del proceso, (ii) la firmeza de las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos Nos. 2303001393775-1 del 8 de octubre de 2007, 2303001393852-9 del 8 de octubre de 2007, 2303001394444-1 del 10 de octubre de 2007 y 2303001394443-4 del 10 de octubre de 2007 y (iii) las restituciones a valores presentes, junto con los respectivos intereses moratorios, en caso de que la demandada hubiere forzado coactivamente el pago de las sumas discutidas en el proceso.

Se estimó que el valor de esos recursos, a la fecha de la presentación de la demanda, era de \$334.993.000.

Con su demanda, Agecoldex manifestó que durante más de cuarenta años QUAKER S.A. –hoy PRICOL ALIMENTOS S.A.- importó la avena en grano estabilizada con su pericarpio entero en la subpartida 10.04, en atención a que la DIAN nunca controversió la referida posición arancelaria.

Narró que en agosto de 2007, la Administración de Aduanas de Cali cuestionó la partida arancelaria antes mencionada y afirmó que a la avena pelada estabilizada le correspondía la posición 19.04. del arancel de aduanas.

Sostuvo que en el mes de octubre del año 2007, Agecoldex, declarante autorizado, presentó a nombre de la sociedad Pricol Alimentos S.A., las declaraciones de importación No. 2303001393775-1, 2303001393852-9, 2303001394444-1 y 2303001394443-4, mediante las cuales introdujo al territorio nacional “avena en grano”, declarándola en la partida arancelaria 10.04.

Indicó que a raíz de la controversia que se generó en torno a la clasificación arancelaria del producto, en noviembre del mismo año 2007, Pricol solicitó a la Subdirección Técnica Arancelaria que expidiera una clasificación arancelaria de la avena en grano pelada estabilizada. Adujo que el 20 de diciembre de 2007, la dependencia anotada profirió la Resolución 15761, por medio de la cual clasificó el producto en mención en la partida arancelaria 10.04.

Dijo que el 15 de enero de 2008, la misma Subdirección expidió la Resolución 377 en la que reiteró la partida arancelaria 10.04 para la



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

avena pelada estabilizada. Que, posteriormente, el 12 de agosto de la misma anualidad, mediante la Resolución 7409, la Subdirección Técnica Aduanera clasificó la avena pelada estabilizada en la subpartida arancelaria 19.04.

Manifestó que, con fundamento en la Resolución 7409, la Dirección Seccional de Aduanas de Cali expidió el Requerimiento Especial Aduanero No. 18823841920090434022 del 27 de febrero de 2009, por medio del que propuso a Agecoldex, en calidad de importador autorizado de Pricol, corregir las declaraciones de importación No. 2303001393775-1, 2303001393852-9, 2303001394444-1 y 2303001394443-4, en las que la avena pelada estabilizada se había clasificado en la subpartida 10.04, porque consideró que la subpartida arancelaria declarada no correspondía al bien importado, pues la correcta era la 1904.90.00.00.

El agente de aduanas respondió el requerimiento especial, oportunidad en la que manifestó su desacuerdo con la glosa propuesta.

El 14 de septiembre de 2009, la División de Gestión de Liquidación expidió la Resolución N° 1-88-241-06.39-0057, por medio de la cual profirió liquidación oficial de corrección en la forma propuesta en el requerimiento especial aduanero.

Contra la anterior decisión, la actora interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto el 31 de diciembre de la misma anualidad con la Resolución N° 1-00-223-10177 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que confirmó la resolución impugnada.

Como desarrollo del concepto de violación de la demanda, la parte actora explicó que, a su juicio, los actos acusados violaron los artículos 4, 11, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política; 3, 34 y 35 del CCA; 131, 236, 509, 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999 y el Decreto 4589 de 2006 (Arancel de Aduanas).

Dijo que la DIAN vulneró el principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias, al aplicar la Resolución de Clasificación Arancelaria 7409 del 12 de agosto de 2008 a importaciones realizadas en el año 2007; que, al hacerlo, también violó el principio constitucional de respeto al acto propio y de seguridad jurídica y quebrantó los principios de la buena fe y la confianza legítima.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Precisó que son tres los precedentes emanados de la División de Arancel de la DIAN, en los que se estableció como subpartida arancelaria la 10.04.90.00.00, actos administrativos producidos por la autoridad aduanera; que, en consecuencia, no podía desconocer sus propios actos para aplicar retroactivamente una resolución posterior.

Que la partida 19.04 no se refiere a la avena estabilizada mediante tratamiento térmico, sino a productos a base de cereales obtenidos por inflado o tostado como las hojuelas o copos de maíz; cereales, excepto el maíz en grano o en forma de copos u otro grano trabajado, excepto la harina y grañones y sémola, precocidos, o preparados de otro modo, no expresados ni comprendidos en otra partida.

Que se infiere que la DIAN confunde el término técnico de “estabilización” con el de “cocción”, pues si bien ambos procesos se originan en procesos térmicos, no son iguales.

Agregó que la estabilización o secado es un proceso por medio del cual se busca desactivar o inactivar las enzimas contenidas en la avena en grano (lipasa, lipoxigenasa y peroxidasa), con el propósito de evitar que el grano y los nutrientes se enrancien o se descompongan, y esto se obtiene a través del tratamiento térmico de vaporización, a una temperatura mínima de 105°C sobre la avena en grano descascarada, que es precisamente el proceso que se aplica para el caso de la avena objeto de investigación.

Que el proceso de estabilización lo realiza directamente el proveedor en el exterior, antes de que la materia prima sea importada a Colombia, y no tiene como efecto o resultado hacer digestible el producto o prepararlo para consumo humano, pues la avena en grano sigue estando cruda, lo que sí ocurre con el proceso de cocimiento.

Expresó que la razón por la cual la partida 19.04 paga un arancel del 20% es para proteger el bien final, y mal podría la autoridad aduanera reclasificar la materia prima en la posición de un producto terminado.

Explicó que las Resoluciones 10898 del 19 de septiembre de 1984, 15761 del 20 de diciembre de 2007 y 0377 del 15 de enero de 2008, vigentes al momento que el producto fue importado por Pricol y declarado por la Agecoldex S.A., clasificaron la avena en grano con pericarpio entero, en la partida arancelaria 10.04.00.90.00.

Señaló que el producto importado por Pricol, avena en grano pelado, también fue importado por la sociedad Alimentos Polar; que ambas empresas pertenecen al mismo grupo económico y tienen en común



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

los proveedores. Que la DIAN inició investigación a esta última y, posteriormente, la archivó.

Que lo anterior viola el principio de unicidad de criterios que debe imperar en la administración aduanera y el derecho a la igualdad y que, en consecuencia, existe incongruencia en los actos administrativos demandados, teniendo en cuenta que archivó tres procesos iniciados a la sociedad Alimentos Polar, que importó el mismo producto, bajo la misma partida arancelaria y, en cambio, practicó liquidación oficial de corrección a Pricol y Agecoldex.

Dijo que, de conformidad con el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, en las actuaciones administrativas dirigidas a formular liquidaciones oficiales de corrección e imponer sanciones por infracciones aduaneras, la autoridad aduanera cuenta con un término de 45 días para decidir de fondo.

Finalmente adujo que cuando se decreta la práctica de pruebas, el término antes mencionado empieza a correr a partir del día siguiente a aquel en que se ha dispuesto el cierre de la etapa probatoria, el que se decretó mediante auto del 13 de julio de 2009. Que, en ese contexto, el término legal para decidir de fondo empezó a correr el 14 de julio de 2009 y venció el 17 de septiembre del mismo año, fecha en la cual Agecoldex no había recibido ninguna actuación de fondo, incumplimiento que implica la configuración del silencio administrativo positivo.

2. Admisión de la demanda

Mediante auto de 28 de mayo de 2010 fue admitida la demanda, y se ordenaron las notificaciones respectivas. (Fls. 3 y 4 cdno ppal No. 2)

3. Adición de la demanda

Mediante escrito radicado el 29 de septiembre de 2010, la apoderada judicial de la demandante adicionó la demanda en el numeral 5.2. "Normas violadas, concepto de la violación y motivos concretos de inconformidad", para agregar un listado de los procesos aduaneros originados en el mismo programa de reclasificación arancelaria denominado "*avena en grano*".

Advirtió que en algunos de esos procesos fueron revocadas las liquidaciones oficiales, pues la DIAN consideró que era improcedente aplicar retroactivamente las resoluciones de reclasificación arancelaria (Fls. 1-7 cdno ppal 3).



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

4. Contestación de la UAE DIAN

La UAE DIAN, mediante apoderada judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda. Presentó la excepción de inepta demanda, toda vez que la actora no agotó en su momento el requisito de procedibilidad de la conciliación.

Luego de un recuento de la normativa que regula la obligación aduanera y de las reglas generales de interpretación de la Nomenclatura Común Nandina 2002, sostuvo que el problema jurídico a resolver se circunscribe a controvertir la clasificación arancelaria del producto importado con las declaraciones de importación anunciadas en la demanda, mediante las que se ingresó al territorio aduanero nacional: *“AVENAS. LAS DEMÁS. TIPO CEREAL. AVENA. VARIEDAD. DESCASCARADA PERO QUE AÚN CONSERVA SU PERCARPIO. USO PARA CONSUMO HUMANO. CON TRATAMIENTO TÉRMICO (GROATS). EMPACADO EN SACOS DE POLIPROPILENO Y POLIETILENO INTERIOR DE 50 KILOS. AVENA ENTERA PELADA ESTABILIZADA. PARA SU IMPORTACIÓN SE REQUIERE CUMPLIR CON EL REQUISITO EXIGIDO POR EL ICA...”*.

Indicó que la mercancía fue clasificada por la demandante en la subpartida arancelaria 10.04.00.90.00 con una tarifa de arancel del 5% y de IVA del 10%, cuando lo correcto era clasificarla por la subpartida 19.04.90.00.00, con una tarifa de arancel del 20% e IVA del 16%, tal como lo consideró la Administración de Aduanas de Cali en los actos administrativos demandados.

En cuanto a las normas violadas y el concepto de la violación dijo que no se podía demandar la declaratoria del silencio administrativo positivo sin el previo agotamiento de la vía gubernativa, pues se estaría demandando incorrectamente. Que, en este caso, revisado el expediente y analizados los documentos soportes que se encuentran en el mismo, así como el escrito del recurso, no se encontró ninguna petición de reconocimiento del silencio administrativo positivo.

Que, en todo caso, si bien el administrado en cualquier tiempo puede solicitar la declaratoria del silencio positivo, lo cierto es que esta petición solo puede presentarse vencido el plazo que tiene la administración para pronunciarse, antes de acudir a la vía jurisdiccional.

En relación con la violación de la Circular 175 de 2001, sostuvo que el archivo de las actuaciones administrativas efectuadas por la



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Administración de Aduanas de Cali obedeció a que las mercancías importadas fueron clasificadas por la subpartida que para la época había establecido la Subdirección de Arancel en las Resoluciones No. 1571 de 2007 y 0377 de 2008, cuestión que no podía ser desconocida por los funcionarios competentes.

Que, en consecuencia, la administración no violó el principio de unidad de criterios al proferir los autos de archivo al demandante. Que, por el contrario, respetó los derechos del importador durante la vigencia de las respectivas resoluciones, esto es, entre el 1° de febrero y el 10 de septiembre de 2008, época en la que erradamente la Subdirección de Gestión Técnica fijó la clasificación arancelaria por la subpartida 10.04.00.90.00.

Advirtió que no se violaron las reglas de clasificación arancelaria, por cuanto la avena importada se encontraba estabilizada a través de un proceso hidrotérmico con una cocción parcial, y que, posterior a ese tratamiento, se realizó un proceso de secado. Agregó que fue el mismo importador el que suministró dicha información a la DIAN.

Finalmente, dijo que no se configuró la violación a los principios de la buena fe ni de respeto al acto propio, pues las resoluciones de clasificación arancelaria tuvieron un periodo de vigencia, durante el que el importador se benefició del error en el que estaba inmersa la Subdirección Técnica Aduanera. Que, además, de acuerdo a lo establecido en el Art. 470 del Estatuto Aduanero, la DIAN cuenta con facultades amplias de fiscalización y control para revisar las declaraciones de importación presentadas por los administrados, mientras que no se encuentren en firme.

Por todo lo anterior, pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda.

5. Intervención de Seguros Generales Suramericana – litisconsorte.

Seguros Generales Suramericana S.A., mediante apoderado judicial, intervino en el proceso en calidad de litisconsorte necesario, habida cuenta que expidió la póliza de seguro de cumplimiento de disposiciones legales No. 3561175-8, que respaldó el cumplimiento del régimen de importación en las declaraciones que ahora se discuten.

Coadyuvó en su totalidad las pretensiones y los argumentos de la demanda, por considerar que la DIAN violó el principio de irretroactividad tributaria al liquidar oficialmente las declaraciones de



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

importación presentadas por la demandada, con fundamento en unas resoluciones posteriores a la importación.

Agregó que los actos administrativos acusados adolecen de nulidad por falsa motivación, en tanto pretenden endilgar una responsabilidad a la sociedad de intermediación aduanera por la comisión de una infracción que no se cometió.

Dijo que la actuación de la DIAN vulneró los principios de la buena fe y la confianza legítima de la contribuyente, toda vez que a la fecha de presentación de la declaración de importación existía para el producto denominado “*avena en grano pelada estabilizada*” la clasificación arancelaria 10.04.00.90.00, promulgada mediante acto administrativo que gozaba de legalidad.

Adujo que mediante las resoluciones No. 01-88-236-408-603-0030 del 21 de febrero de 2010, 01-88-36-408-603-0028 del 16 de julio de 2010, 01-88-236-408-603-0029 del 21 de julio de 2010, 01-88-236-408-603-031 del 21 de julio de 2010, 01-88-236-408-603-032 del 22 de julio de 2010 y 01-88-236-408-603-033 del 22 de julio de 2010, la propia DIAN, atendiendo a las solicitudes de revocatoria directa presentadas por la aseguradora para casos idénticos, resolvió favorablemente en favor de Agecoldex, Pricol Alimentos y Suramericana la clasificación arancelaria ahora discutida y reconoció que la avena en grano pelada estabilizada, al momento de las importaciones, se encontraba clasificada en la subpartida 10.04.00.90.00.

Que no entiende cómo en unos casos la administración ha reconocido que el producto en discusión, al momento de las importaciones, se encontraba clasificada en la subpartida 10.04.00.90.00 y en otros casos se rehúsa a revocar las liquidaciones oficiales, generando decisiones incongruentes y contradictorias.

Por todo lo expuesto, pidió que se accediera a las pretensiones de la demanda de la referencia.

6. Trámite del proceso en primera instancia

6.1 Providencias relevantes dictadas con posterioridad a la admisión de la demanda.

Por medio de auto del 6 de mayo de 2011, se admitió la adición de la demanda y se ordenaron las notificaciones correspondientes (Fls. 246 y 247 cdno ppal No. 3).



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Mediante auto del 28 de octubre de 2011 se decretaron las pruebas solicitadas por las partes y se ordenó a la DIAN enviar, con destino al proceso de la referencia, los antecedentes de la actuación administrativa (Fls. 308 y 309 cdno ppal No. 3)

A través de providencia de 21 de enero de 2013, precluida la etapa probatoria, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión (Fl. 336 cdno ppal No. 3).

6.2 Alegatos de conclusión en primera instancia

La demandante insistió en los argumentos expuestos en la demanda.

Ni la DIAN ni Suramericana S.A. presentaron alegatos en la oportunidad.

7. Sentencia recurrida

Mediante sentencia del 10 de mayo de 2013 (Fls. 417 a 438), el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, dejó en firme las declaraciones de importación No. 2303001393775-1 del 8 de octubre, 2303001393852-9 del 8 de octubre, 2303001394444-1 del 10 de octubre y 2303001394443-4 del 10 de octubre, todas del año 2007.

Las razones esgrimidas en la decisión son las siguientes:

En primer lugar, adujo que no se configuró la excepción de inepta demanda por no agotarse el requisito de procedibilidad de la conciliación extrajudicial, por cuanto este se trata de un asunto tributario, para el que no se exige el cumplimiento del mismo.

Después de plantear el problema jurídico y de hacer una reseña de los antecedentes administrativos, el *a-quo* precisó que no resulta acertado que la DIAN, en la liquidación oficial haya aplicado la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, que disponía que el producto “avena en grano pelada y estabilizada” debía clasificarse por la subpartida arancelaria 19.04 y no por la 10.04, ya que la misma resolución dispuso, en su artículo 5°, que regía a partir de la fecha de su publicación, lo que ocurrió el 12 de agosto de 2008, fecha posterior a la presentación de las declaraciones, todas del año 2007.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Que, así las cosas, la entidad demandada violó el principio de irretroactividad de la ley tributaria, en tanto, en los actos administrativos demandados, aplicó en forma retroactiva las Resoluciones 7409 y 7498 de 2008, por lo que no es procedente desconocer la posición arancelaria que la sociedad actora asignó a la gramínea en las declaraciones de importación presentadas en septiembre de 2007, anteriores a la vigencia de la resolución citada.

Dijo que no es la temporalidad de las resoluciones 15761 del 20 de diciembre de 2007 y 377 del 15 de enero de 2008 las que dieron vigencia a la subpartida 10.04.00.90.00 al producto importado, sino el hecho de que dicha partida hubiera sido declarada desde mucho antes de la expedición de las resoluciones de 2008, al punto que solo a raíz de las solicitudes de los importadores, demandantes en este proceso, se presentó la duda respecto de cuál era la partida correcta para clasificar el producto objeto de debate.

8. Recurso de apelación

La DIAN, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, no acceder las súplicas de la demanda.

Manifestó que en el presente caso no hubo aplicación retroactiva de la norma aduanera, pues es lógico que sus efectos rigen hacia el futuro. Que, además, la Subdirección Técnica Aduanera no ha impuesto tributos, pues simplemente se limitó al estudio y análisis juicioso de las mercancías importadas, para confirmar si las mismas se ajustan o no a las exigencias técnicas de la nomenclatura arancelaria internacional o NANDINA.

Indicó que la DIAN es la entidad llamada a clasificar arancelariamente las mercancías, con fundamento en el Decreto 4341 de 2004, que adoptó el Arancel de Aduanas y que regía para la época de las importaciones. Que, por lo tanto, el *a-quo* no puede afirmar, para declarar la nulidad de los actos administrativos, que el soporte de los mismos son las Resoluciones 7409 y 7498 de 2008.

Insistió en que fue el mismo importador el que suministró la información a la DIAN del proceso al que era sometido el producto objeto de debate y afirmó que las muestras analizadas por la DIAN cumplen con las definiciones del texto de la partida 19.04, por tratarse de un cereal en grano, sometido a tratamiento térmico, procedimiento no admisible para los cereales de las partidas 10.04 y 11.04. Que fue por esa razón que la Subdirección técnica explicó que “*sea que este*



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

tratamiento térmico se utilice para conservar el producto o para hacerlo más apto para el consumo humano, este proceso no está permitido dentro del capítulo 10 del Arancel de Aduanas. Adicionalmente se describe, que posterior al tratamiento Hidrotérmico se realiza un proceso de secado, que tampoco está permitido dentro del capítulo 10.”

Precisó que las notas explicativas correspondientes a la subpartida 19.04 comprenden los cereales en grano, excepto el maíz, incluso partidos, precocidos o preparados de otro modo; que por ello el criterio de la cocción, incluso parcial, es un elemento que ubica la mercancía en esta partida.

Que, por lo anterior, no se han vulnerado las normas ni los principios invocados como violados, pues la entidad no ha desconocido los derechos de los administrados, en la medida en que las declaraciones objeto de revisión fueron presentadas en octubre de 2007 y los actos administrativos proferidos por la entidad que indicaban erróneamente la subpartida declarada por el importador, que corresponden al 20 de diciembre de 2007 y al 15 de enero de 2008 no están siendo objeto de propuesta de corrección, sino que corresponden a declaraciones de importación realizadas antes del nacimiento a la vida jurídica de esos actos.

Finalmente, dijo que tampoco se atentó contra la seguridad jurídica, por cuanto el Estatuto Aduanero, en el artículo 470, otorga amplias facultades a la administración aduanera para revisar las declaraciones de importación presentadas.

9. Trámite en segunda instancia

El recurso propuesto fue admitido el 18 de noviembre de 2013 (Fl. 4 cdno ppal No. 4).

10. Alegatos de conclusión en segunda instancia

Dentro del lapso concedido para alegar se presentaron las siguientes manifestaciones:

10.1 Agecoldex S.A.

A través de apoderada judicial, y mediante escrito del 24 de enero de 2014, la parte actora reiteró en su integridad los argumentos expuestos en la demanda y aportó copia de sentencias dictadas en varias instancias, por hechos similares, en las que se declara la



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

nulidad de los actos administrativos acusados, con el objeto de que fueran tenidas en cuenta al momento de la decisión.

10.2 UAE DIAN

Con escrito radicado el 3 de febrero de 2014, a través de apoderado judicial, la citada entidad alegó de conclusión y solicitó que la sentencia de primera instancia fuera revocada. Para el efecto, reiteró en su totalidad los argumentos expuestos en el escrito de apelación. (Fls. 76 y 77 cdno ppal 4).

11. Concepto del agente del Ministerio Público en segunda instancia

En esta instancia no hubo intervención del Ministerio Público.

II. CONSIDERACIONES

1. Competencia

Corresponde a la Sala de lo Contencioso Administrativo, a través de esta Sección, conocer el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2013 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en los términos del artículo 129 del CCA, en concordancia con lo decidido en el Acuerdo de Descongestión No. 357 de 5 de diciembre de 2017, suscrito entre las Secciones Primera y Quinta de esta Corporación.

2. Actos demandados

Son: (i) la Resolución No. 1-88-241-06.39-0057 del 14 de septiembre de 2009, proferida por División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, por medio de la cual se profirió la Liquidación Oficial de Corrección a las Declaraciones de Importación con autoadhesivo No. 2303001393775-1 del 8 de octubre de 2007, 2303001393852-9 del 8 de octubre de 2007, 2303001394444-1 del 10 de octubre de 2001 y 2303001394443-4 del 10 de octubre de 2007 y (ii) la Resolución No. 1-00-223-010177 del 31 de Diciembre de 2009, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que resolvió negativamente el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución anterior.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

3. Problema jurídico

Conforme a lo expuesto y en los términos del recurso de apelación corresponde a la Sala establecer si debe modificar, confirmar o revocar la sentencia de primera instancia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que accedió a las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

Vista la apelación, en concreto, la Sala debe definir si, como lo afirma la actora, la “avena en grano pelada y estabilizada” se clasificaba arancelariamente, en el año 2007, en la subpartida arancelaria 10.04.00.90, que genera un arancel del 5% y un impuesto sobre las ventas del 10%, o bajo la partida 19.04, como lo estimó la DIAN, con un arancel del 20% y un impuesto a las ventas del 16%.

Asimismo, determinará si la DIAN aplicó retroactivamente las normas aduaneras y, si el acto administrativo de clasificación arancelaria que aplicó la actora estaba vigente para la fecha de presentación de las declaraciones de importación. Para hacerlo, reitera lo expuesto en las sentencias 20257 del 16 de octubre de 2014¹, 19770 del 13 de noviembre de 2014² y 20543 del 26 de marzo de 2015³, en las que se dirimió el mismo asunto, entre las mismas partes, pero respecto a otras declaraciones de importación.

4. Caso concreto

Conforme lo relatado capítulos arriba, procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la parte demandada contra la sentencia dictada el 10 de mayo de 2013 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que accedió a las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

La Sala, en anterior oportunidad⁴, precisó que la obligación aduanera nace con la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional y comprende i) la presentación de la declaración de importación; ii) el pago de los tributos aduaneros y sanciones a que haya lugar; iii) la obtención y conservación de los documentos que soportan la operación y su presentación cuando los requiera la autoridad aduanera; iv) la atención de las solicitudes de

¹ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

² C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

³ C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁴ Exp. No. 2004-00960-01 Schlumberger Surencó, sentencia del 15 de febrero de 2018. M.P. Alberto Yepes Barreiro.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

información y de pruebas y v) el cumplimiento de las exigencias, requisitos y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

En consonancia con lo anterior, la ley otorgó a la Administración de Aduanas la potestad para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías hacia y desde el territorio aduanero nacional, potestad que se ve materializada en el ejercicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 469 del Decreto 2685 de 1999 –Estatuto Aduanero–, en concordancia con el artículo 429 de la Resolución 4240 de 2000, de la DIAN⁵.

La Sección Cuarta de esta Corporación ha dicho que las facultades de fiscalización constituyen medios eficaces para verificar el cumplimiento de la obligación aduanera por medio de las declaraciones que presentan los obligados y el pago de los tributos aduaneros⁶. De esa forma, el Estado ejerce el control de las mercancías ingresadas al país, mediante la realización de las investigaciones y los controles necesarios para asegurar el cumplimiento de la normativa, simultáneamente con las operaciones de comercio exterior o mediante fiscalización posterior.

El artículo 470 ib. autorizó a la Administración de Aduanas para *“efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a las que haya lugar”* y le otorgó a la autoridad aduanera la competencia para verificar la exactitud de las declaraciones de importación y sus soportes, con el fin de detectar situaciones que impliquen un menor valor de los tributos aduaneros.

Ahora bien, las actuaciones de fiscalización pueden ser posteriores a la operación de comercio exterior y con ellas se pretende el cumplimiento de las disposiciones aduaneras por parte de los usuarios. A través de ellas es posible advertir infracciones al régimen aduanero o errores en el diligenciamiento de las declaraciones de importación, relacionadas con los bienes importados, en cuanto a su naturaleza, origen, estado, cantidad, valor, clasificación arancelaria, tributos, régimen aduanero y tratamiento tributario aplicable. También es posible advertir errores en la información relacionada con el

⁵ ARTÍCULO 429. FISCALIZACIÓN ADUANERA. Es la facultad que tiene la autoridad aduanera para adelantar las investigaciones, desarrollar los controles, vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas aduaneras a los importadores, exportadores, declarantes y demás usuarios y auxiliares de la función aduanera, y en general, para verificar la legal introducción de mercancías al territorio aduanero nacional.

⁶ Sentencia del 26 de marzo de 2015, Exp. No. 20543, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

proceso de importación o percibidos durante la inspección aduanera, física o documental que se haya realizado⁷.

El control posterior permite que el análisis de las mercancías pueda hacerse luego de su levante, con el objeto de que la operación de comercio exterior se ajuste a las disposiciones aduaneras, esto, porque a través de las diligencias de fiscalización posteriores al levante, la autoridad aduanera puede concluir que ciertamente ocurrieron infracciones al régimen, o errores en la declaración. De ahí surge el deber legal de conservar la documentación del proceso de importación a que aluden los artículos 26 [f], 32 [e], 87, 121[inc. 1], 138, 141, 167, 171, 190 y 203 [7] del Estatuto Aduanero.

En efecto, si los errores en las declaraciones de importación se relacionan con la subpartida arancelaria, el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999⁸ permite la formulación de liquidación oficial de corrección, aún después de otorgado el levante.

Descendiendo al caso concreto, la demandante asevera que no era procedente proferir liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación 2303001393775-1, 2303001393852-9, 2303001394444-1 y 230300139443-4, todas presentadas en el mes de octubre del año 2007, porque la subpartida arancelaria declarada corresponde a la determinada por la DIAN en el Oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984 y confirmada en las Resoluciones 15761 del 20 de diciembre de 2007 y 00377 del 15 de enero de 2008.

En relación con la obligatoriedad de cumplimiento del acto administrativo de carácter general mediante el cual la DIAN, de oficio, o a solicitud de particulares, asigna a una mercancía una subpartida arancelaria, por parte de todos los usuarios de comercio exterior que comercialicen el mismo bien, el artículo 157 del Decreto 4240 de 2000, modificado por la Resolución 7002 de 2001, establece:

"Artículo 157°. Obligatoriedad. Las clasificaciones arancelarias expedidas mediante resolución, serán de carácter general y de obligatorio cumplimiento".

Sobre el particular, es del caso precisar que la DIAN, mediante Oficio No. 10898 del 19 de septiembre de 1984, respondió la solicitud que,

⁷ La inspección puede hacerse físicamente, cuando implica el reconocimiento de mercancías, y documentalmente, cuando se hace con base en la información de la declaración y los documentos que la soportan (Decreto 2685 de 1999, arts. 1 y 126)

⁸ La autoridad aduanera podrá expedir Liquidación Oficial de Corrección cuando se presenten los siguientes errores en las declaraciones de importación: **subpartida arancelaria**, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o **tratamientos preferenciales**.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

sobre la clasificación arancelaria del producto que importa (avena), le formuló la sociedad Productos Quaker S.A.⁹ En dicha respuesta, la DIAN precisó:

“Fecha: 19 de septiembre de 1984

NOMBRE DEL SOLICITANTE: PRODUCTOS QUAKER S.A.

DIRECCIÓN: Carrera 6ª. N° 45-120 Cali

NOMBRE COMERCIAL DE LA MERCANCÍA (Descripción, Naturaleza, Acondicionamiento para la importación) AVENA EN GRANO.

ACTUACIÓN

FUNDAMENTO TÉCNICO: De acuerdo con el análisis efectuado en el Laboratorio Central de Aduanas, comunicado con oficio 568 de julio 11/84 y oficio aclaratorio N° 2568 de Agosto 30/84 del Instituto de Investigaciones Tecnológicas, se establece que se trata de granos de avena los cuales conservan la totalidad de su pericarpio y no han sido sometidos a ningún tipo de glaseado se clasifican por la posición 10.04.89.99 del Arancel de Aduanas.

(...)

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA: Grano de avena con cáscara.

POSICIÓN: 10.04.89.99

GRAVAMEN: 3%

(...)”

Conforme se ve, la DIAN, en el año 1984, clasificó arancelariamente la mercancía descrita como “*granos de avena que conservan su pericarpio y no han sido sometidos a ningún proceso de glaseado*”, por la subpartida arancelaria 10.04.84.99.

Posteriormente, el 20 de diciembre de 2007, la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, a solicitud de la sociedad Pricol Alimentos, indicó en la Resolución 15761¹⁰:

“(...)”

Que con la información, muestra suministrada y visita realizada a la planta se establece que la mercancía consiste en avena pelada y estabilizada, apta para consumo humano, con apariencia de grano duro y limpio, obtenida mediante el siguiente proceso:

- *Prelimpieza mediante criba vibratoria para retirar impurezas, obteniéndose avena semilimpia.*

⁹ Folio 243 cdno ppal No. 1.

¹⁰ Folios 87 y 88 del cuaderno de antecedentes.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

- *Limpieza de la avena semilimpia mediante separadores mecánicos.*
- *Descascarado por medio de centrifugación, generándose avena pelada.*
- *Estabilización del grano por tratamiento térmico a 105°C y posterior secado, con lo que se logra desactivación enzimática, evitando su descomposición.*

Se utiliza para hacer hojuelas y harina lista para el consumo humano, mediante procesos de limpieza, corte, cocción a 100°C por un término de 20 minutos, laminación (hojuelas) o pulverización (harina) y empaque.

Que por su naturaleza, uso y teniendo en cuenta que el proceso de estabilización es indispensable para su conservación, se concluye que la mercancía descrita corresponde arancelariamente a avena en grano, pelada y estabilizada.

RESUELVE

Artículo 1°. Clasificar la mercancía descrita en la presente Resolución, por la subpartida 1004.00.90.00 del Arancel de Aduanas, como avena en grano, pelada y estabilizada, y de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del mencionado texto Arancelario.

(...)

Según se advierte, en el año 2007 la DIAN clasificó arancelariamente la mercancía descrita como *“granos de avena descascarados, que conservan el pericarpio, sometidos a tratamiento de secado y estabilizado”*, por la sub-partida 10.04.00.90.00.

Luego, el 15 de enero de 2008, para resolver la solicitud presentada por la sociedad Alimentos Polar Colombia S.A., la Jefe de la División de Arancel de la misma subdirección profirió la Resolución 00377¹¹, en la que consideró lo siguiente:

“Que la empresa Alimentos Polar Colombia S.A., nit N°. 830.006.735, mediante formato radicado con el N° 82029 de septiembre 10 de 2007, presentó solicitud para la clasificación arancelaria del producto denominado técnicamente “AVENA EN GRANO PELADA ESTABILIZADA” y comercialmente “AVENA EN GRANO PELADA Y ESTABILIZADA”.

(...)

Que de acuerdo con la información suministrada se establece que la mercancía corresponde a granos de avena, enteros, duros, de tamaño uniforme, descascarados, limpios, cuyo contenido de humedad es 9%, proteínas 12% y ácidos grasos libres 7%. Este producto se utiliza para hacer harina y hojuelas para el consumo humano.

¹¹ Folios 248 y 249 del cdno ppal No.1.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

Que durante el proceso de obtención de la mercancía antes descrita, se llevan a cabo las siguientes etapas:

- 1. Prelimpieza: donde se separa el polvo, las semillas livianas y las cáscaras libres, mediante una criaba vibratoria de malla gruesa, perforada con agujeros de 5X30 mm, dispuestos cada 5mm.*
- 2. Limpieza: que consiste en el sometimiento de la avena semilimpia a un proceso combinado de separadores mecánicos, que busca retirar semillas extrañas.*
- 3. Descascarado: por procedimiento mecánico centrífugo, que consiste en impulsar la avena mediante un disco que gira a 2000 RPM e impacta contra un aro de goma, ocasionando el pelado del grano.*
- 4. Estabilización del grano por tratamiento térmico: Es decir, la avena se somete a temperaturas de 105°C por procedimiento hidrotérmico.*
- 5°. Secado: en cuatro etapas, dentro del rango de temperaturas entre 100°C y 80°C aproximadamente y una rata de decrecimiento de 10°C.*
- 6. Enfriado: hasta temperatura ambiental para su posterior almacenamiento.*

Que mediante el tratamiento térmico y el secado se estabiliza la avena, ya que se logra interrumpir el enranciamiento del producto al inactivarse las enzimas peroxidasa, lipasa y tirosinasa, evitándose la descomposición de los granos, haciéndolos aptos para el consumo humano.

Que por su naturaleza, uso y teniendo en cuenta que el proceso de estabilización es indispensable para su conservación, se concluye que la mercancía descrita corresponde arancelariamente a avena en grano pelada y estabilizada.

RESUELVE

ARTÍCULO 1°. Clasificar la mercancía descrita en la presente Resolución, por la subpartida 1004.00.90.00 del Arancel de Aduanas, como avena en grano entero, pelada y estabilizada, y de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del mencionado texto arancelario.

(...)”.

De los hechos narrados, relevantes para decidir el caso, se advierte que tanto en el Oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984, como en las Resoluciones 15761 del 20 de diciembre de 2007 y 00377 del 15 de enero de 2008, la DIAN clasificó arancelariamente a la avena en grano entero, pelada y estabilizada en la subpartida 10.04.00.90.00, que corresponde a la misma declarada por la actora para los bienes cuyas declaraciones de importación ahora se cuestionan.

En efecto, la agencia demandante fundó las declaraciones de importación presentadas en el mes de octubre de 2007 en la



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

clasificación arancelaria plasmada por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN en el Oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984, acto de obligatorio cumplimiento, que se encontraba vigente para la fecha de presentación de las declaraciones, y en el que se estableció que la subpartida 10.04.89.09.00. era la correspondiente a la avena en grano, pelada y estabilizada.

El oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984 es un acto de clasificación arancelaria que crea situaciones jurídicas generales y abstractas, pero cuya aplicación conlleva a la subsunción en situaciones jurídicas particulares que se derivan en el pago de los tributos aduaneros correspondientes a la subpartida declarada. Así lo sostuvo la Sección Cuarta de esta Corporación¹², cuando dijo:

“(…) las resoluciones de clasificación arancelaria de bienes crean situaciones jurídicas de carácter general y abstracto, pues tienen como fin especificar la subpartida arancelaria de la nomenclatura del sistema integrado en la que clasifican las mercancías objeto de comercio exterior, clasificación a la que están sujetos todos los usuarios que realicen operaciones de comercio exterior. (...)”

Es por esa razón que la Sala considera que la DIAN no puede desconocer que el importador presentó las declaraciones de importación al amparo del oficio aludido, ni tampoco puede exigirle, ahora, que clasifique la mercancía por una subpartida arancelaria diferente a la determinada en el mentado oficio.

Además, la Sala recuerda que para tomar la decisión administrativa contenida en el oficio 10898, la DIAN utilizó las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura arancelaria, analizó los documentos y las muestras presentadas por la demandante con la solicitud de clasificación y realizó una visita a la planta de la empresa.

En ese orden, si bien la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008¹³, por la cual la Subdirección Técnica Aduanera clasificó en la subpartida arancelaria 19.04.90.00.00 la avena en grano entero, pelada y estabilizada, revocó la Resolución 377 de enero de 2008, que había dicho lo mismo que en el oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984, debe tenerse en cuenta que fue expedida con posterioridad a las declaraciones de importación presentadas por la Agencia de Aduanas Agecoldex S.A. SIA, como declarante autorizado (2007). Por lo tanto,

¹² Consejo de Estado Exp. 18511 del 23 de mayo de 2013, C.P. Martha Teresa Briceño De Valencia.

¹³ Folios 368 a 371 cdno antecedentes No. 1.



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

esa Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008 no puede ser aplicada al caso concreto.

Asimismo, como lo dijo la Sala en las sentencias que ahora se reiteran, a pesar de que las Resoluciones 15761 de 2007 y 377 de 2008 fueron revocadas por la Resolución 7498 del 14 de agosto de 2008 y por la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, respectivamente, estas últimas rigen a partir de su publicación y, por tanto, se aplican para la nacionalización de productos efectuada con posterioridad a la mencionada publicación.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala considera que el recurso de apelación interpuesto por la DIAN no tiene vocación de prosperidad, y, en consecuencia, se confirmará la sentencia apelada, que anuló los actos administrativos demandados.

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

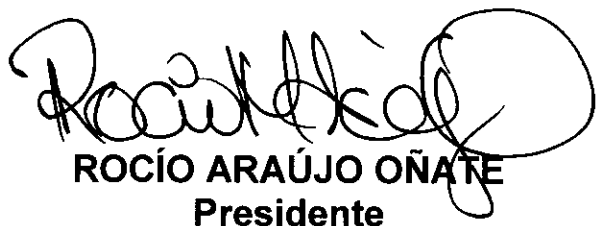
III. FALLA

PRIMERO: CONFÍRMASE, en su integridad, la sentencia del 10 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la Agencia de Aduanas Agecoldex S.A. SIA contra la UAE DIAN.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería al abogado Augusto Fernando Rodríguez Rincón para actuar como apoderado de la UAE DIAN, en los términos del poder conferido en el folio 78 del cdno ppal 4.

TERCERO: DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


ROCÍO ARAÚJO OÑATE
Presidente



Radicación Número: 76001-23-31-000-2010-00524-01

Actor: Agencia de Aduanas Agecoldex S.A.

Demandado: UAE DIAN.

Nulidad y Restablecimiento del Derecho – Sentencia de Segunda Instancia

LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Consejera *Aclaro voto*

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO
Consejero

ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero

