



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

Consejero ponente: CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO

Bogotá D.C., marzo primero (1º) de dos mil dieciocho (2018)

EXPEDIENTE: 76001-23-31-000-2010-00742-01

ACTOR: PRICOL ALIMENTOS S.A.

**DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – FALLO DE SEGUNDA
INSTANCIA**

Decide la Sala el recurso de apelación presentado por la parte demandada, contra el fallo del 12 de octubre de 2012, proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, a través del cual accedió a las pretensiones en el sentido de declarar la nulidad de las resoluciones 1-88-241-06-39-0062 del 14 de septiembre de 2009, por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial de Corrección sobre unas declaraciones de importación, y 1-00-223-10169 del 31 de diciembre de 2009, que confirmó aquella, expedidas respectivamente por la Dirección Seccional de Aduanas de Cali y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

I. ANTECEDENTES

1. La petición de anulación

La sociedad Pricol Alimentos S.A. Liquidada, por conducto de apoderado, presentó acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), con el fin de que se declarara la nulidad del acto administrativo por medio del cual se profirió Liquidación Oficial de Corrección de unas declaraciones de importación, y su acto confirmatorio.

En concreto, formuló las siguientes pretensiones:



"PRINCIPALES"

PRIMERA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 88 238 408 6176 0006 de 2009, proferida por la Nación – Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de Aduanas de Cali, notificada por correo el día 19 de octubre de 2009, por medio de la cual se resolvió negativamente la solicitud de silencio administrativo positivo, radicada ante esa entidad el 21 de septiembre de 2009.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 01 88 408 6177 0007 de 2009, proferida por la Nación – Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de Aduanas de Cali, notificada por correo el día 11 de noviembre de 2009, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto en contra de la Resolución No. 88 238 408 6176 0006 de 2009, confirmando en todas sus partes al acto recurrido.

TERCERA: Que por tratarse de un acto administrativo complejo, se declare también la nulidad de la Resolución No. 1 88 241 06.39 0062 de 2009 proferida por la Nación – Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de Aduanas de Cali, notificada por correo el día 24 de septiembre de 2009 por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial de Corrección sobre las declaraciones de importación que a continuación se indican.

<i>Número de autoadhesivo de la Declaración de Importación</i>	<i>Fecha de presentación</i>
<i>23030013232710</i>	<i>Julio 6 de 2006</i>
<i>09013021014049</i>	<i>Julio 10 de 2006</i>
<i>23030013249325</i>	<i>Julio 17 de 2006</i>
<i>14308040528951</i>	<i>Julio 21 de 2006</i>
<i>14308040529261</i>	<i>Julio 22 de 2006</i>
<i>14308040532883</i>	<i>Julio 29 de 2006</i>
<i>14308040532869</i>	<i>Julio 29 de 2006</i>

CUARTA: Que por tratarse de un acto administrativo complejo, se declare también la nulidad de la Resolución No. 1-00-223-10169 de 2009 proferida por la Nación – Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas



Nacionales – Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, por medio de la cual se confirmó la Resolución No. 1 88 241 06.39 0062 de 2009.

QUINTA: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, y a título de restablecimiento del derecho, se realicen los siguientes pronunciamientos:

1. Que se declare que operó el silencio administrativo positivo en relación con la actuación administrativa identificada con el expediente número RA 2006 2008 1676.
2. Que se decrete que las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos que seguidamente se indican, quedaron el firme.

Número de autoadhesivo de la Declaración de Importación	Fecha de presentación
23030013232710	Julio 6 de 2006
09013021014049	Julio 10 de 2006
23030013249325	Julio 17 de 2006
14308040528951	Julio 21 de 2006
14308040529261	Julio 22 de 2006
14308040532883	Julio 29 de 2006
14308040532869	Julio 29 de 2006

3. Que se ordene a la DIAN abstenerse de cobrar las sumas liquidadas por concepto de mayores tributos aduaneros establecidos en las Liquidaciones Oficiales de Corrección expedidas por medio de la Resolución No. 1 88 241 06.39 0062 de 2009.

SEXTA: Que se condene a la Entidad demandada (sic) a pagar las costas que se generen en este proceso.

SUBSIDIARIAS

PRIMERA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 1 88 241 06.39 0062 de 2009 proferida por la Nación – Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de Aduanas de Cali, notificada por correo el día 24 de septiembre de 2009 por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial de Corrección sobre las declaraciones de importación que a continuación se indican:



Número de autoadhesivo de la Declaración de Importación	Fecha de presentación
23030013232710	Julio 6 de 2006
09013021014049	Julio 10 de 2006
23030013249325	Julio 17 de 2006
14308040528951	Julio 21 de 2006
14308040529261	Julio 22 de 2006
14308040532883	Julio 29 de 2006
14308040532869	Julio 29 de 2006

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 1-00-223-10169 de 2009 proferida por la Nación – Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, por medio de la cual se confirmó la Resolución No. 1 88 241 06.39 0062 de 2009.

TERCERA: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, y a título de restablecimiento del derecho, se realicen los siguientes pronunciamientos:

1. Que se decrete que las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos que seguidamente se indican, quedaron el firme.

Número de autoadhesivo de la Declaración de Importación	Fecha de presentación
23030013232710	Julio 6 de 2006
09013021014049	Julio 10 de 2006
23030013249325	Julio 17 de 2006
14308040528951	Julio 21 de 2006
14308040529261	Julio 22 de 2006
14308040532883	Julio 29 de 2006
14308040532869	Julio 29 de 2006

2. Que se ordene a la DIAN abstenerse de cobrar las sumas liquidadas por concepto de mayores tributos aduaneros establecidos en las Liquidaciones Oficiales de Corrección expedidas por medio de la Resolución No. 1 88 241 06.39 0062.

CUARTA: Que se condene a la Entidad demandada (sic) a pagar las costas que se generen en este proceso.”¹

¹ Folios 208 a 248.



La petición de anulación tuvo como fundamento los siguientes:

2. Hechos

Explicó que desde hace más de cuarenta años, Productos Quaker S.A., posteriormente Pricol Alimentos S.A. (en adelante Pricol S.A.), importa al país avena en grano, estabilizada, con el pericarpio entero, bajo la partida arancelaria 10.04.

Sostuvo que en el año 1984 la autoridad aduanera ratificó la partida arancelaria 10.04 para el producto en mención, mediante la Clasificación Arancelaria 10898, y desde esa época se importó bajo tal partida.

Mencionó que la DIAN, a solicitud de Pricol S.A., profirió la Resolución 15761 del 20 de diciembre de 2007, por medio de la cual expidió la Clasificación Arancelaria para el producto “avena en grano pelada estabilizada”, bajo la partida 10.04, posición que reiteró a través de la Resolución 377 del 15 de enero de 2008.

Adujo que, casi ocho meses después de los acontecimientos descritos, la DIAN decidió modificar la clasificación arancelaria de que se trata, a través de las resoluciones 7409 del 12 de agosto de 2008 y 7498 del 14 de agosto de 2008, y asignó la partida 19.04 para el producto “avena en grano pelada estabilizada”.

Explicó que, con fundamento en esta nueva clasificación, la DIAN expidió el requerimiento Especial Aduanero 1 88 238 419 04 34 006 de 2009, por medio del cual propuso la corrección de las siguientes declaraciones de importación presentadas en el año 2006:

Número de autoadhesivo de la Declaración de Importación	Fecha de presentación
23030013232710	Julio 6 de 2006
09013021014049	Julio 10 de 2006
23030013249325	Julio 17 de 2006
14308040528951	Julio 21 de 2006
14308040529261	Julio 22 de 2006
14308040532883	Julio 29 de 2006
14308040532869	Julio 29 de 2006

Expuso que en dichas declaraciones se clasificó el producto bajo la partida 10.04, y la corrección propuesta consistía en el pago de los



tributos dejados de cancelar más la sanción correspondiente, por cuanto, en criterio de la DIAN, la clasificación correcta era 19.04.

Adujo que Pricol S.A., presentó repuesta al requerimiento y solicitó la práctica de pruebas, etapa que concluyó el 13 de julio de 2009.

Advirtió que para el 21 de septiembre de 2009, Pricol S.A no había sido notificada de decisión de fondo alguna, por lo que solicitó el reconocimiento de los efectos del silencio administrativo positivo, en los términos de los artículos 519 del Decreto 2685 de 1999 y 437-1 de la Resolución 4240 de 2000, por cuanto para esa fecha venció el término para decidir de fondo la actuación, según lo previsto en el artículo 512 del precitado decreto.

Sostuvo que el 24 de septiembre de 2009, Pricol S.A., recibió por correo la Resolución 1 88 241 06.39 0062, mediante la cual la DIAN profirió Liquidación Oficial de Corrección sobre las declaraciones de importación ya mencionadas.

Señaló que contra dicha decisión presentó recurso de reconsideración.

Agregó que el 2 de octubre de 2009, la DIAN expidió la Resolución 88 238 408 6176 0006, mediante la cual negó el reconocimiento de los efectos del silencio administrativo positivo, decisión que posteriormente fue confirmada a través de la Resolución 01 88 408 6177 0007 de 2009.

Indicó que, a su turno, mediante la Resolución 1-00-223-10169 del 31 de diciembre de 2009, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración antes mencionado, en el sentido de confirmar las liquidaciones de corrección propuestas.

3. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante afirmó que la expedición de los actos acusados desconoció los artículos 4, 28, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política; 3, 34 y 35 del Decreto 01 de 1984; 236, 509, 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999; y el Decreto 4341 de 2004.



Frente a los actos que negaron el reconocimiento del silencio administrativo positivo, explicó que, según el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999, la DIAN cuenta con un término de 45 días para decidir de fondo la actuación aduanera, empero, cuando se decreta la práctica de pruebas, dicho término corre a partir del día siguiente a aquel en el que se dispuso el cierre de la etapa probatoria.

Advirtió que el cierre probatorio tuvo lugar el 13 de julio de 2009, por lo que el término para decidir de fondo corrió desde el 14 del mismo mes, hasta el 17 de septiembre de dicha anualidad, sin que la DIAN se haya pronunciado, de modo que el lapso en mención venció y, por lo tanto, se configuró el silencio administrativo positivo de que trata el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999.

Sostuvo que, sin embargo, la DIAN consideró que no había lugar al silencio administrativo, por cuanto era suficiente que el acto se proferiera dentro del término previsto en la norma, ello según el artículo 512 *Ibidem*, que establece que los términos para decidir de fondo no incluyen los requeridos para efectuar la notificación.

Advirtió que la referida norma es inconstitucional y, por lo tanto, debe inaplicarse por ser contraria al artículo 209 Superior, por cuanto, en su criterio, no es admisible que la ley establezca un término perentorio para tomar una decisión de fondo, pero a su vez se excuse a la autoridad de efectuar las notificaciones dentro del término correspondiente.

Agregó que, ante el vencimiento ya descrito, la DIAN actuó sin competencia para proferir la decisión de fondo, por lo que los actos demandados están viciados de nulidad.

En lo concerniente a los actos por medio de los cuales la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Corrección demandada, y su confirmación, expuso que los mismos desconocieron el artículo 363 de la Constitución Política por desconocimiento del principio de irretroactividad de las normas tributarias.

Lo anterior, según explicó, en la medida que la DIAN pretende aplicar de manera retroactiva las resoluciones 7409 y 7498 de



agosto de 2008, en las que fijó la partida arancelaria 19.04 para el producto en cuestión, a unas declaraciones de importación presentadas en el año 2006.

Sostuvo que a través de la Resolución 10898 de 1984, la administración aduanera asignó la partida arancelaria 10.04 a la avena de las mismas características que importaba Pricol S.A.

Precisó que si bien tal clasificación se expidió bajo la nomenclatura arancelaria de Bruselas, dicho sistema consagraba los mismos criterios que hoy día utiliza el “*Sistema Armonizado*” en lo que respecta a la avena pelada en grano, esto es, incluye en la partida 10 el grano que conserva su pericarpio.

Recordó que la clasificación arancelaria en mención fue ratificada por la DIAN mediante las resoluciones 15761 de 2007 y 377 de 2008, lo que consolidó la partida 10.04 bajo la cual se importó el producto.

Adujo que, sin embargo, la autoridad aduanera modificó la clasificación arancelaria a través de las resoluciones 7409 y 7498 de 2008, estableciéndola en la partida 19.04.

Indicó que, en los términos del artículo 157 de la Resolución 4240 de 2000, las clasificaciones arancelarias son de carácter general y de obligatorio cumplimiento, sin embargo, están sujetas al mandato del artículo 363 Superior, en cuanto a la prohibición de su aplicación retroactiva; ello en concordancia con el artículo 10.2 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, ratificado por Colombia mediante la Ley 170 de 1994.

Expuso que, según la Corte Constitucional², las normas tributarias sólo pueden aplicarse retroactivamente cuando favorecen al contribuyente.

Mencionó que la DIAN argumentó que aplicó de manera correcta el arancel de aduanas, y que este fue el fundamento de los actos demandados y no las resoluciones 7409 y 7498 de 2008.

² Citó la sentencia C-549 de 1993.



Aseveró que, sin embargo, esta explicación carece de fundamento jurídico y probatorio, por cuanto, en realidad, lo que pretendió la autoridad aduanera fue aplicar dichas resoluciones a situaciones anteriores a su vigencia, puesto que los argumentos de los actos demandados corresponden a lo que se consignó en aquellas.

Mencionó que antes de la expedición de las resoluciones 7409 y 7498 de 2008, no existía sustento alguno que respaldara la tesis de la DIAN, tanto así que esa entidad se pronunció, en el año 2007, en el sentido de indicar que la clasificación correcta del producto es la partida 10.04.

Advirtió que los actos demandados desconocieron los principios de buena fe y confianza legítima previstos en el artículo 83 de la Constitución Política.

Lo anterior, según expuso, por cuanto desde el año 1984 existía una clasificación arancelaria de acuerdo con la cual el grano con pericarpio entero se clasificaba en la partida 10.04 del arancel de aduanas, por lo que durante 23 años Pricol S.A. importó el grano bajo la partida en mención.

Indicó que para el año 2006 no existía ningún elemento de juicio que diera lugar a modificar dicha partida.

Agregó que, por tal motivo, no resulta aceptable que la DIAN le sorprenda con un nuevo criterio arancelario, y menos aún que pretenda aplicarlo a situaciones ya consolidadas.

Sostuvo que, según la Corte Constitucional³, ninguna autoridad del Estado puede desconocer sus propios actos y sorprender al particular con un comportamiento contrario a estos.

Añadió que las circunstancias antes descritas también resultan lesivas del principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 28 Superior, pues el desconocimiento de sus propios actos genera incertidumbre en el administrado, dada la imposibilidad de determinar con precisión la clasificación arancelaria correcta.

³ Citó la sentencia T 618 de 2007.



Adujo que los actos demandados fueron proferidos sin competencia, comoquiera que la DIAN dejó vencer el término de 30 días establecido en el artículo 509 del Decreto 2685 de 1999, para proferir el Requerimiento Especial Aduanero, pues las causales para su expedición se identificaron, cuando menos, el 28 de septiembre de 2008, sin embargo, el requerimiento bajo cita se dictó en el mes de febrero de 2009.

Mencionó que dichos actos también se profirieron de manera irregular y con violación del debido proceso, al desconocer las pruebas que demostraron que el producto importado por Pricol S.A, no correspondía a la partida arancelaria 19.04 del arancel de aduanas.

4. Contestación de la demanda

La DIAN, notificada en debida forma⁴, no contestó la demanda.

La agencia de aduanas Agecoldex S.A., vinculada como litisconsorte necesario a la presente actuación, y debidamente notificada⁵, se abstuvo de intervenir.

5. Sentencia de primera instancia

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 12 de octubre de 2012, decidió lo siguiente⁶:

“1. DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones Nos. 1-88-241-06.39-0062 del 14 de septiembre de 2009 y 1-00-223-10169 del 31 de diciembre de 2009, “Por la cual se resuelven dos (2) recursos de reconsideración”, expedidas por la Dirección Seccional de Aduanas de Cali – División de Gestión de Liquidación y la Subdirección de gestión de recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, acorde con lo explicado en referencia.

2. DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de las siguientes declaraciones de importación:

<i>Declaraciones de Importación</i>	<i>Fecha</i>
-------------------------------------	--------------

⁴ Folio 358 del cuaderno principal de primera instancia.

⁵ Folio 357 del cuaderno principal de primera instancia.

⁶ Folios 409 a 426 del cuaderno principal de primera instancia.



23030013232710	Julio 6 de 2006
09013021014049	Julio 10 de 2006
23030013249325	Julio 17 de 2006
14308040528951	Julio 21 de 2006
14308040529261	Julio 22 de 2006
14308040532883	Julio 29 de 2006
14308040532869	Julio 29 de 2006

3. *ORDÉNASE la devolución de cualquier suma de dinero, que la entidad accionada haya ordenado pagar en razón de los nulitados actos administrativos, suma que será previamente indexada.*

(...)"

Las consideraciones del *a quo* para proceder en el sentido indicado se sintetizan a continuación.

Advirtió que no se demostró el silencio administrativo que alegó la parte demandante, toda vez que la Resolución 05-070-211-45-021 del 13 de julio de 2009, por medio de la cual se decretó el cierre de la etapa probatoria, fue aportado en copia simple, y del mismo no es posible precisar la fecha cierta de su ejecutoria a efectos del cómputo de los 45 días de que trata el artículo 512 del Decreto 2685 de 1999.

En lo que concierne a los actos administrativos a través de los cuales se propuso la corrección de las declaraciones de importación materia del *sub lite*, aseveró que fueron proferidos con sustento en la aplicación retroactiva la ley tributaria.

Al respecto, expuso que el jefe de la División de Arancel del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Aduanas, profirió la Clasificación Arancelaria 10898 del 19 de septiembre de 1984, mediante la cual clasificó los granos de avena con cáscara en la posición arancelaria 1004.89.99.

Señaló que la agencia de aduanas Agecoldex S.A., presentó las declaraciones de importación del caso, entre el 6 y 29 de julio de 2006, y en cada formulario consignó la subpartida arancelaria 1004.00.90.00.

Adujo que ante la dificultad en la interpretación de la partida 19.04



prevista en el decreto en mención la DIAN, a solicitud de Pricol S.A., expidió la Resolución de Clasificación Arancelaria 15761 del 20 de diciembre de 2007, en la que clasificó la mercancía bajo la subpartida 10.04.00.90.00, como avena en grano, pelada y estabilizada.

Explicó que la entidad demandada expidió la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, en la que reclasificó el producto en cuestión bajo la subpartida 19.04.90.00.00.

Agregó que, con posterioridad, mediante la Resolución 1-88-241-03.39—0062 del 14 de septiembre de 2009, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Corrección a las declaraciones de importación que presentó la agencia de aduanas Agecoldex S.A., bajo el sustento según el cual, el importador ingresó el producto al país bajo la subpartida arancelaria 10.04.00.90.00, pese a que la correcta era la 19.04.90.00.00, lo que conllevó a un mayor valor de los tributos aduaneros.

Argumentó que en aplicación del principio de irretroactividad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, en concordancia con el principio de legalidad, la clasificación del producto con la subpartida 19.04.90.00.00, sólo es aplicable a las importaciones realizadas con posterioridad a la entrada en vigencia de dicha clasificación.

Afirmó que la administración tributaria aplicó de manera retroactiva la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, por lo que no es procedente desconocer la posición arancelaria que la demandante asignó al producto en sus declaraciones de importación presentadas entre el 6 y el 29 de julio de 2006.

Sostuvo que no es admisible sustentar que el grano de avena importado por la actora se ubicaba, desde un comienzo, en la subpartida 19.04.90.00.00, puesto que, antes de la expedición del acto que la clasificó de esa manera, la Resolución 15761 del 20 de diciembre de 2007, que identificó el producto en la subpartida 10.04.00.90.00, hacía parte del ordenamiento jurídico.

Agregó que la agencia de aduanas clasificó la gramínea con la



subpartida 10.04.00.90.00, confiando legítimamente que dicha posición arancelaria era la correcta, pues para ese momento la administración tributaria no había emitido otra clasificación.

Concluyó que, por lo tanto, se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados.

6. Apelación

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra el proveído de primera instancia, el cual sustentó de la siguiente manera⁷:

Sostuvo que en el presente caso no se aplicó de manera retroactiva la Resolución 7409 de 2008⁸, comoquiera que *“el sustento legal y único de las clasificaciones arancelarias es el arancel, que en éste caso es el Decreto 4589 de 2006 que regía para la época de importación, sustentado en la nota lega (sic) 1B del capítulo 10 y las Reglas de clasificación 1 y 6.”*

Advirtió que la mercancía declarada tenía características físico químicas muy diferentes a la que correspondía a la clasificación arancelaria del año 1984.

Indicó que la entidad no desconoció el acto propio, toda vez que las resoluciones 15761 de 2007 y 377 de 2008, que indicaron erróneamente la subpartida arancelaria 10.04.00.90.00, se aplicaron a declaraciones de importación que no fueron materia de la corrección propuesta en este caso.

Aseveró que tampoco se desconoció el principio de seguridad jurídica, puesto que la DIAN posee facultades para revisar las declaraciones de importación, siempre que estas no estén en firme

7. Actuación procesal en esta instancia

Por auto del 6 de febrero de 2014 se admitió el recurso de

⁷ Folios 428 a 431 del cuaderno principal de primera instancia.

⁸ Acto mediante el cual también se efectuó la clasificación arancelaria del producto, bajo la subpartida 19.04.90.00.00.



apelación contra la sentencia de primera instancia⁹.

A través de proveído del 31 de mayo de 2016 se reconoció personería a la apoderada designada por la parte demandada, y se dispuso correr traslado a las partes para alegar de conclusión, y al Ministerio Público para que rindiera concepto¹⁰.

Mediante oficio del 15 de enero de 2018, el consejero de la Sección Primera de esta Corporación, a cuyo cargo estaba el presente asunto, remitió el expediente de la referencia a esta Sección para proferir fallo, en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo 357 del 5 de diciembre de 2017¹¹.

8. Alegatos de conclusión

8.1. Parte demandada

Alegó en los siguientes términos¹²:

Mencionó que la administración aduanera se ciñó al procedimiento, por cuanto expidió el Requerimiento Especial Aduanero y profirió la Liquidación Oficial de Corrección dentro del término legalmente previsto.

Luego expuso varios argumentos tendientes a demostrar que durante la actuación aduanera no se configuró el silencio administrativo positivo.

Afirmó que tanto en el Requerimiento Especial Aduanero, como en la Liquidación Oficial de Corrección, se indicó a la demandante la razón por la que la mercancía "*Toneladas métricas de avena entera perlada estabilizada con tratamiento térmico consumo humano*", no podía incluirse en el capítulo 10, por cuanto no correspondía a cereales presentados en granos.

Precisó que tanto el requerimiento como la liquidación de corrección se basaron en el arancel, en este caso el Decreto 4341 de 2004,

⁹ Folio 4.

¹⁰ Folio 30.

¹¹ "ACUERDO ENTRE LAS SECCIONES PRIMERA Y QUINTA DEL CONSEJO DE ESTADO".

¹² Folio 31 a 41.



vigente para la época de importación, con sustento en la notal legal 1 b del capítulo 10, y las reglas de clasificación 1 y 6.

Indicó que, con fundamento en la norma en mención, se estableció que como la avena fue sometida al proceso de descascarado y a un procedimiento térmico, lo que no era permitido para las mercancías que se importan por el capítulo 10.

8.2. Parte demandante

Reiteró los fundamentos de la demanda, respecto de la violación del principio de irretroactividad¹³.

9. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Competencia

Esta Sección es competente para conocer, en segunda instancia, del recurso de apelación interpuesto por el demandante, de conformidad con lo establecido en el artículo 129 del Decreto 01 de 1984, y lo previsto en el numeral 1° del Acuerdo 357 del 5 de diciembre de 2017

2. Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si hay lugar a confirmar, revocar o modificar el fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió a las pretensiones de la demanda.

Para el efecto, se deberá analizar si las declaraciones de importación materia de este asunto, debieron contemplar la subpartida arancelaria 19.04.90.00.00, que la DIAN fijó para el producto denominado "*Avena en grano pelada estabilizada*".

¹³ Folios 62 a 69.



3. Análisis de los argumentos de la apelación

3.1. Competencia del *ad quem*

En los términos del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, *“La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla. Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.”*

En el presente caso, la entidad demandada es apelante único, razón por la que la Sala se ocupará únicamente de los reparos concretos de la alzada.

Por tal motivo, la Sala considera que lo concerniente a la presunta configuración del silencio administrativo positivo no será materia de análisis, toda vez que dicho argumento fue desestimado en la primera instancia, y la parte demandante, quien alegó tal tópico, no presentó impugnación sobre el particular.

3.2. Solución al caso concreto

En el recurso de apelación la demandada sostuvo que la administración aduanera no aplicó de manera retroactiva la reclasificación de la subpartida arancelaria para el producto *“Avena en grano pelada estabilizada”*, a las declaraciones de importación que la demandante presentó en el año 2006, sino que, en realidad, dio aplicación a las reglas previstas en la nota legal 1 b) del capítulo 10, y las reglas de clasificación 1 y 6 del *“Decreto 4589 de 2006”* (sic)¹⁴, de acuerdo con las cuales, la subpartida correcta de la mercancía es 19.04.90.00.00, y no 10.04.00.90.00.

La Sala anticipa que confirmará el proveído apelado, comoquiera que la DIAN aplicó la posición arancelaria que fijó mediante la Resolución 7498 del 14 de agosto de 2008, a las importaciones que

¹⁴ El arancel vigente para la época de la importación era el previsto en el Decreto 4341 de 2004.



la demandante realizó antes de la entrada en vigencia de la tesis expuesta en dicho acto.

La conclusión anterior se sustenta en los siguientes razonamientos.

Mediante la Clasificación Arancelaria 10898 del 19 de septiembre de 1984¹⁵, la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a solicitud de Productos Quaker S.A., y previo análisis en el laboratorio central de aduanas, concluyó que los granos de avena con cascara *“los cuales conservan la totalidad de su pericarpio y no han sido sometidas a ningún tipo de glaseado”*, se clasifican en la posición 10.04.89.99.¹⁶

De este modo, desde el año 1984 la administración aduanera 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.

El 2 de noviembre de 2007, Pricol S.A. presentó solicitud para la clasificación arancelaria del producto denominado *“Avena en grano pelada estabilizada”*, la cual fue resuelta a través de la Resolución 15761 del 20 de diciembre de 2007, en el sentido de asignar al producto la subpartida 1004.00.90.00 del arancel de aduanas *“como avena en grano, pelada y estabilizada”*.

En dicho acto se efectuó el siguiente análisis¹⁷:

“(…)

*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:*

¹⁵ La Sección Cuarta de esta Corporación, en sentencia del 16 de octubre de 2014, proferida en el proceso con radicación: 76001-23-31-000-2010-00523-01; al pronunciarse acerca de la vigencia del acto bajo cita, señaló: *“Si bien podría sostenerse que el acto anterior perdió su fuerza ejecutoria, teniendo en cuenta que el Arancel de Aduanas de esa época fue derogado, lo cierto es que, en el plenario no existe prueba de que dicha resolución haya sido anulada o suspendida por la jurisdicción, por tanto, es un acto administrativo de obligatorio cumplimiento.”* (Destacado por la Sala)

¹⁶ Folio 150 del cuaderno anexo 2.

¹⁷ Folios 163 a 164 de cuaderno anexo 2.



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

(...)

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.” (Destacado por la Sala)*

Del examen anterior se advierte, entonces, que en el año 2007 la DIAN clasificó la mercancía descrita como “*avena en grano, pelada y estabilizada*”, por la subpartida 10.04.00.90.00, con lo que ratificó la clasificación arancelaria de antaño.

Sin embargo, la clasificación antes descrita fue revocada por la DIAN, mediante la Resolución 7498 del 14 de agosto de 2008, al considerar¹⁸:

“Que se procedió a estudiar la solicitud, para lo cual se revisó los antecedentes y la muestra que se tuvo en cuenta para expedir la Resolución 15761 de diciembre 20 de 2007, estableciéndose lo siguiente:

(...)

Que la “avena en grano pelada estabilizada” ha sido sometida a tratamientos que no están permitidos en el Capítulo 10, de conformidad con lo establecido en la Nota Legal 1. B) del capítulo 10.

¹⁸ Folios 164 a 167 del cuaderno anexo 3.



Con el nuevo estudio, se hace necesario revocar la Resolución 15761 de diciembre 20 de 2007, expedida para el producto “Avena en Grano Pelada Estabilizada”, ya que los granos han sido sometidos a un proceso de estabilización para interrumpir el enranciamiento al inactivarse las enzimas peroxidasa, lipasa y tirosinasa, evitando la descomposición de los granos, modificando su estructura natural, por lo tanto sus propiedades organolépticas, es decir, se ha aplicado un tratamiento de conservación, ya que pueden ser almacenados hasta por un año.” (Destacado por la Sala)

Se puede derivar de lo anterior que, con fundamento en un nuevo análisis respecto del proceso de estabilización del grano de avena, la DIAN varió su postura inicial en la que clasificó el producto “avena en grano, pelada y estabilizada” por la subpartida 10.04.00.90.00, en el sentido de reclasificarlo bajo la subpartida 19.04.90.00.00.

El fundamento de dicha reclasificación consistió en que la nota legal 1 b) del capítulo 10 (cereales), del Decreto 4341 de 2004, no permite clasificar dentro de las subpartidas de ese acápite “los granos mondados o trabajados de otra forma”, ello debido al complejo proceso de estabilización del producto.

En síntesis, desde el año 1984 el producto en cuestión se clasificaba bajo la subpartida 10.04, aspecto que se ratificó por parte de la administración aduanera en la Resolución 15761 del 20 de diciembre de 2007.

Sin embargo, tal clasificación perdió vigencia el 14 de agosto de 2008, momento en el que la DIAN, con base en una nueva interpretación del proceso de estabilización del grano de avena, y del texto de la nota legal 1 b) del capítulo 10 y las reglas de clasificación 1 y 6 del Decreto 4341 de 2004, cambió su postura en el sentido de asignarle la subpartida 19.04.90.00.00.

Está acreditado en el expediente que la DIAN, a través de la Resolución 1 88 241 06.39 0062 del 14 de septiembre de 2009, profirió Liquidación Oficial de Corrección sobre las declaraciones de importación que la demandante presentó entre el 6 y 29 de julio del año 2006¹⁹, por conducto de la agencia de aduanas Agecoldex S.A

¹⁹ Folios 35 a 83 del cuaderno anexo 1.



Nivel 1.

En las declaraciones de importación bajo cita, la agencia de aduanas declaró la mercancía bajo la subpartida 10.04.00.90.00, que era la vigente en ese momento, según la clasificación que la administración aduanera determinó desde el año 1984.

Por ello, conviene traer a colación la tesis que esta Corporación fijó en un caso de notoria similitud al que es objeto de pronunciamiento²⁰:

“En efecto, la AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. SIA fundamentó las declaraciones de importación presentadas en el mes de marzo de 2006, en la 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 y vigente para la fecha de presentación de las declaraciones, en el que se estableció que la subpartida para la avena en grano, pelada y estabilizada era la 10.04.89.09.00.

El oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984 es un acto de clasificación arancelaria que crea situaciones jurídicas generales y abstractas, pero que, su aplicación, conlleva la subsunción en situaciones jurídicas particulares que se derivan en el pago de los tributos aduaneros correspondientes a la subpartida declarada.

Así, la DIAN no puede desconocer que el importador presentó las declaraciones de importación al amparo del oficio aludido. No puede exigirle, ahora, que clasifique la mercancía por una subpartida arancelaria diferente a la determinada en el oficio aludido. (...).

En ese orden, si bien la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, por la cual la Subdirección Técnica Aduanera clasificó en la subpartida arancelaria 1904.90.00.00 la avena en grano entero, pelada y estabilizada, revocó la Resolución 377 de enero de 2008, que había dicho lo mismo que se dijo 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 (2006). Por lo tanto, esa Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008 no es aplicable al caso concreto.

²⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 1º de junio 2017. Radicación: 760012331000201000497-01. Consejera ponente (E): Stella Jeannette Carvajal Basto.



Asimismo, como lo dijo la Sala, a pesar de que la Resolución 1576 de 2007 también fue revocada por la Resolución 7498 del 14 de agosto de 2008, esos actos, como en el caso de la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, que revocó la Resolución 377 del mismo año, como antes se dijo, rigen a partir de su publicación y, por tanto, se aplican para la nacionalización de productos efectuada a partir de ese momento.” (Destacado por la Sala)

Bajo el anterior contexto, salta a la vista que la posición arancelaria vigente para la época en que la demandante presentó sus declaraciones de importación, esto es, el año 2006, era la que la administración aduanera fijó desde el año 1984, por ser la que en su momento resultaba vinculante.

La postura interpretativa que la DIAN adoptó en la Resolución 7498 del 14 de agosto de 2008, en la que reclasificó el producto de que se trata bajo la subpartida 19.90.00.00, solo podía aplicarse para los eventos de importación posteriores a su entrada en vigencia²¹.

Ello autoriza concluir que la entidad demandada, más allá de interpretar la normatividad aduanera, aplicó una clasificación arancelaria que adoptó con posterioridad a las importaciones materia del presente asunto.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, la Sala advierte que la subpartida bajo la cual la parte actora declaró la mercancía importada en el año 2006, era la correcta, por lo que la sentencia de primera instancia será confirmada.

Por 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,

²¹ Esta Sala, en un asunto con identidad fáctica y jurídica, se pronunció en similar sentido, al indicar: “En ese orden, si bien la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, 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, esa Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008 no puede ser aplicada al caso concreto.” (Consejo de Estado. Sección Quinta. Sentencia del 22 de febrero de 2018. Radicación: 76001-23-31-000-2010-00524-01. Consejero ponente: Alberto Yepes Barreiro).



FALLA

PRIMERO: Confírmase la sentencia del 12 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, a través del cual accedió a las pretensiones de anulación de los actos demandados, por las razones expuestas en las consideraciones de este proveído.

SEGUNDO: En firme esta sentencia y previas las comunicaciones del caso, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Este proyecto fue discutido y aprobado en sesión de la fecha.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

ROCÍO ARAÚJO OÑATE
Presidente

LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Consejera

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO
Consejero

ALBERTO YEPES BARREIRO
Consejero



SC5780-6-1



GP059-6-1

