



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO
PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2014-00384-01 (22114)
Demandante: ITALCOL DE OCCIDENTE S. A.
Demandado: DIAN
Tema: Tributos aduaneros, resoluciones de clasificación arancelaria no anuladas por la jurisdicción, efectos de las sentencias de nulidad sobre las situaciones jurídicas no consolidadas

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 22 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que decidió (fol. 270):

PRIMERO: Deniéguense las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Sin costas (Art. 188 Ley 1437 de 2011)

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

ITALCOL DE OCCIDENTE S. A. por intermedio de agente aduanero presentó las declaraciones de importación nros. 7/487/33/1209/5, del 27 de marzo de 2009; 23811012581483, del 30 de diciembre de 2010; 19102010624735, del 5 de febrero de 2011; 19102010624767, del 5 de febrero de 2011; 23811012963277, del 10 de febrero de 2012; 07925270352665, del 18 de febrero de 2012; 07080300055787, del 20 de marzo de 2012;

07477360058481, del 20 de marzo de 2012; 23811012963198, del 10 de febrero de 2012, en las cuales se clasificó el producto «gluten de maíz» en la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00 y declaró un arancel del 10 % e IVA del 16 %. Al respecto, indica que la subpartida arancelaria que escogió la actora, estuvo acorde con la Resolución 4951 del 17 de junio de 2005, mediante la cual se revocaba la Resolución 3041, del 27 de abril de 2005, antigua norma que clasificaba el producto importado por la demandante.

Sin embargo, adujo que la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 fue anulada a través de la sentencia del 25 de junio de 2012, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Teniendo en cuenta la decisión de esta corporación, indicó que solicitó a la autoridad tributaria, la expedición de la liquidación oficial de corrección según los efectos *ex tunc* que conllevaba la anulación de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005, dado que recobró vigencia la Resolución 3041, del 27 de abril de 2005 y con ello, la clasificación arancelaria del producto «*corn gluten meal*» en la subpartida 23.09.90.90.00.

Por su parte, señaló que la DIAN, rechazó la anterior solicitud mediante la Resolución 654-1557, del 1.º de noviembre de 2013; confirmada por medio de la Resolución 1-87-201-236-601-127, del 20 de enero de 2014, que desató el recurso de reconsideración.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ITALCOL S. A. hizo las siguientes peticiones (fol. 2):

PRIMERA: Que se declare la nulidad de las siguientes resoluciones expedidas por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que se relacionan en el siguiente cuadro:

Resolución No. 654-1557	1 de noviembre de 2013	(...)
-------------------------	------------------------	-------

Resolución No. 1-87-201-236-601-127	20 de enero de 2014	(...)
-------------------------------------	---------------------	-------

SEGUNDA: Que a título de restablecimiento del derecho se expida la liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de tributos aduaneros, en los términos de la solicitud presentada ante la Dirección Seccional de Aduanas de Barranquilla.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución, 513 del Decreto 2685 de 1999, 157 y 438 de la Resolución 4240 de 2000, 4 de la Resolución 5182, del 29 de junio de 2000; 20 parágrafo 28 del Decreto 4048 de 2008 y los conceptos nros. 061 de 2002 y 063 de 2006, emitidos por la DIAN. Planteó el concepto de la violación en los siguientes términos:

1. Justificación legal de la solicitud de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de pagos en exceso

Expresó que la solicitud de corrección se fundamentó en el artículo 513 del EA, en consonancia con el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000, normas que establecen la procedencia de la liquidación oficial de corrección a solicitud de parte, cuando se trate de determinar el monto real de los tributos aduaneros en los casos en que se produzca un pago en exceso.

Señaló que inicialmente, la Administración clasificó el producto corn gluten meal o gluten maíz, en la subpartida arancelaria 23.09.90.90.00, a través de la Resolución 3041, del 27 de abril de 2005. Posteriormente, entre los años 2005 y 2009 la misma autoridad tributaria exigió que las declaraciones de importación del mentado producto, fueran clasificadas en la subpartida 23.03.10.00.00, con fundamento en la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005, que valga decir, revocó la Resolución 3041 de 2005. Así, precisó que entre el año 2005 y el año 2009, la demandante importó dicho producto corn gluten meal y los clasificó en la subpartida 23.09.90.90.00, de conformidad con la Resolución 3041, del 27 de abril de 2005. A partir del año 2009, clasificó dichos productos importados, según la subpartida que amparaba la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005.

Indicó que mediante la sentencia del 25 de junio de 2012, el

Consejo de Estado declaró la nulidad de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005, la cual había revocado la Resolución 3041 de 2005; así que los efectos *ex tunc* de la providencia se retrotraen a la fecha de expedición del acto anulado y recobra vigencia aquel que había sido revocado. Ahora bien, precisó que durante la vigencia de la Resolución 4951 de 2005 y básicamente, desde el año 2009 en que la actora adoptó la clasificación arancelaria de dicha norma, hasta el año 2012 en que se anuló, rigió un arancel variable conforme al sistema andino de franjas de precios del maíz amarillo, lo que devino en que ITALCOL S. A., declaró un arancel del 15 %.

En este sentido, consideró que de acuerdo con el artículo 548 del EA los mayores tributos aduaneros sufragados constituyen pagos en exceso, susceptibles de devolución.

2. Posición de la DIAN para negar la liquidación oficial de corrección solicitada

Relaciona las razones que tuvo la demandada, para negar la liquidación oficial de corrección. Al efecto:

Carácter particular de las resoluciones de clasificación arancelaria: las resoluciones de clasificación son particulares para cada solicitud presentada, son aplicables al usuario aduanero que lo solicitó.

Irretroactividad de la ley: la sentencia del Consejo de Estado no puede aplicarse para fundamentar la solicitud de la expedición de la liquidación oficial corrección, pues se aplicaría la ley de forma retroactiva.

En relación con los anteriores argumentos, adujo que las clasificaciones arancelarias adoptadas por las resoluciones de la DIAN, son obligatorias según términos del artículo 4.º de la Resolución 5182, del 29 de junio de 2000, emitida por la misma demandada, disposición que se acompasa con los artículos 157 y 28 de la Resolución 4042 de 2000 y del Decreto 4048 de 2008, respectivamente.

Al respecto, invocó las sentencias del 23 de junio de 2011 (exp.

16090) y del 25 de junio de 2012 (exp. 17742), proferidas por esta corporación, a través de las cuales se ratificó la posición de la actora frente al carácter vinculante de las resoluciones de clasificación arancelaria.

Igualmente, citó apartes de los conceptos nros. 061, del 15 de abril de 2002 y 063, del 10 de noviembre de 2006, expedidos por la DIAN.

Insistió en que los efectos *ex tunc* de las providencias que anulan los actos administrativos generales, se retrotraen al nacimiento de los mismos, de tal manera que los efectos jurídicos que pudieron surtir en vigor de la norma, se retrotraen a su estado anterior. Estimó que el resultado de los efectos *ex tunc* en las declaraciones de importación presentadas, conllevaron un pago en exceso en el monto que se estableció en la solicitud de liquidación oficial de corrección.

Finalmente, aclaró que en el *sub judice* no se trata de la retroactividad de la ley sino de la oportunidad para liquidar la corrección de las declaraciones que no se encuentran en firme.

Contestación de la demanda

El apoderado de la DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora (fols. 105 a 128).

Afirmó que las razones que sustentan la solicitud de la demandante, se afincaron en la nulidad de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005; sin embargo, la sentencia del Consejo de Estado que anuló dicha resolución, indicó que la declaración de la nulidad no conllevaba un restablecimiento automático del derecho, pues la clasificación se realiza de acuerdo con las características de la mercancía importada, esto es, la sentencia de nulidad simple no tuvo el alcance de identificar con qué subpartida arancelaria debía clasificarse los productos importados, sino que el juicio de legalidad se hizo respecto de la violación directa de la ley según las causales previstas en el artículo 84 del entonces Decreto 01 de 1984.

Aseguró, que las declaraciones de importación fueron diligenciadas en vigencia de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 así que estas gozan de validez, puesto que para esa época la resolución estaba revestida de la presunción de legalidad y el fallo que la anuló no tiene efectos *ex tunc*.

Invocó la normativa que sustenta la obligatoriedad de las resoluciones de clasificación arancelaria, por lo demás, añadió que el producto declarado se compone de gluten meal, el cual es un concentrado con un porcentaje de proteína de alrededor del 60 % y es fuente de metionina utilizada para complementar otras harinas proteicas. Por el contrario, el gluten food que acuña la demandante para calificar a su producto, es empleado en los concentrados para vacas lecheras, ganado vacuno y cerdos, con un porcentaje de proteína del 20 %.

De acuerdo con lo anterior, expresó que la clasificación arancelaria de los bins importados por la demandante, era la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00 tal como lo hizo en los denuncios de importación, de modo que resulta improcedente expedir la liquidación oficial de corrección. Adjuntó copias de las providencias del 4 de julio y 21 de octubre, de 2014, emitidas por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en las cuales se debatió similar problema jurídico al *sub examine*.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante sentencia del 22 de mayo de 2015 negó las pretensiones de la demanda (fols 264 a 270), con fundamento en las siguientes consideraciones:

Concentró el análisis en establecer si procedía la liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación presentadas por la actora en vigencia de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005. Sobre el particular, planteó que las resoluciones de clasificación arancelaria son actos administrativos que obligan de manera general y abstracta. Ahora bien, frente a los efectos jurídicos de la anulación de tales actos administrativos, expuso que

la jurisprudencia ha dicho que las sentencias de nulidad tienen los mismos efectos de las sentencias de inexecuibilidad; es decir, rigen hacia futuro.

Así, consideró que la anulación de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 surtió efectos hacia futuro y ello no incidió en las declaraciones de importación que había presentado la actora. En estos términos no accedió a las pretensiones.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (fols. 279 a 295). Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación:

Reitera los argumentos expuestos en el escrito de demanda. Agrega que en criterio de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, las sentencias de nulidad surten efectos *ex tunc* en el caso de las situaciones jurídicas no consolidadas y *ex nunc* respecto de las situaciones que se consolidaron al momento en que se anulan los actos generales. En concordancia con lo anterior, manifestó que la solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación, es procedente a la luz de las providencias del Consejo de Estado; es decir, adujo que no se encuentran consolidadas las situaciones objeto de discusión.

En torno a las pretensiones del restablecimiento del derecho, indicó que en el evento de anularse las resoluciones acusadas, ello conllevaría a la devolución de los pagos efectuados con ocasión de la norma general que fue declarada nula.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en los argumentos planteados en el recurso de apelación (fols. 351 a 358). A su turno, la apoderada de la DIAN se opuso a los cargos del recurso de apelación, asimismo advirtió que la demandante únicamente fundamenta la ilegalidad de los actos administrativos, en la sentencia del Consejo de Estado, que anuló la Resolución 4951 de 2005, mas no tuvo en cuenta que las declaraciones de importación fueron efectuadas en vigencia de

dicha norma, así que se incumplen los requisitos previstos en los artículos 513 y 548 del Decreto 2685 de 1999 y la Resolución 4240 de 2000 (fols. 359 a 363).

Concepto del ministerio público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala se pronunciará sobre la sentencia del 22 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó la nulidad de los actos administrativos que rechazaron la solicitud de liquidación oficial de corrección, respecto de las siguientes declaraciones de importación:

Declaración	Fecha	Subpartida arancelaria solicitada como corrección
7/487/33/1209/5	27 de marzo de 2009	23.09.90.90.00
23811012581483	30 de diciembre de 2010	23.09.90.90.00
19102010624735	5 de febrero de 2011	23.09.90.90.00
19102010624767	5 de febrero de 2011	23.09.90.90.00
23811012963277	10 de febrero de 2012	23.09.90.90.00
07925270352665	18 de febrero de 2012	23.09.90.90.00
07080300055787	20 de marzo de 2012	23.09.90.90.00
07477360058481	20 de marzo de 2012	23.09.90.90.00
23811012963198	10 de febrero de 2012	23.09.90.90.00

(fols. 44 a 55 ca).

Concretamente, se analiza (i) si la nulidad de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 conlleva a la procedencia de la solicitud de liquidación oficial de corrección de las anteriores declaraciones de importación, según términos del artículo 513 del EA y demás normas concordantes; (ii) si las sentencias 25 de junio de 2012 y

26 de julio de 2017, proferidas por el Consejo de Estado a más de anular las resoluciones 4951, del 17 de junio de 2005 y 4131, del 25 de mayo 2005, determinaron la clasificación arancelaria que debía realizarse respecto de los productos gluten de maíz; (iii) si los efectos jurídicos de las sentencias que anularon las anteriores resoluciones, prohíjan la solicitud de corrección de las declaraciones de importación presentadas por la actora en vigencia de las resoluciones 8570 y 8571, de 2009.

2. Para resolver los anteriores cuestionamientos, es preciso indicar que las referidas declaraciones de importación, identifican el producto importado como: *«gluten de maíz a granel premezclas; nombre comercial gluten de maíz, corn gluten meal (...) maíz compuesto por gluten de maíz, adicionado de proteínas y grasa, (...) uso: preparación destinada a la fabricación de alimentos para animales, gluten de maíz en pallets (...)»* (fol. 47 ca).

De acuerdo con la clasificación arancelaria declarada por la contribuyente, esta liquidó un arancel del 10 % e IVA del 16 %.

Según la demandante, la subpartida arancelaria acogida en las anteriores declaraciones, provino de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005, acto administrativo que fue expedido a solicitud de la empresa INDUSTRIAS DEL MAÍZ S. A., a fin de que se estableciera la clasificación de los productos denominados corn gluten meal. En dicha oportunidad, determinó la autoridad aduanera lo siguiente (fol. 56):

Artículo 1.º Clasificar la mercancía descrita en la presente Resolución, por la subpartida 2303.10.00.00 del Arancel de Aduanas, por tratarse de un subproducto de la industria del almidón, y de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del mencionado texto arancelario.

Artículo 2.º Revocar la Resolución 3041 de abril 27 de 2005, expedida para la misma mercancía por una subpartida diferente a la señalada anteriormente, por la razón ya anotada en el artículo anterior.

El alcance del análisis y la decisión contenida en la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 es general, abstracto y vinculante para los administrados, teniendo en cuenta lo ya dicho por esta corporación, mediante sentencia del 23 de junio de 2011 (exp. 16090), que rectificó una posición anterior, en la cual se dijo que la

clasificación arancelaria proveniente de una solicitud particular, vinculaba únicamente al peticionario. Así, la providencia del 23 de junio de 2011, varió la tesis e indicó lo siguiente:

La doctrina judicial de la Sección ha dicho que la clasificación arancelaria de un determinado producto que hace la DIAN a solicitud de los particulares es un acto administrativo particular y concreto que se debe demandar en acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Por eso, en casos como el presente, la Sala llegó a rechazar las demandas o a declararse inhibida para emitir pronunciamiento de fondo. Conforme con la doctrina judicial anotada, actos como el ahora demandado tienen el carácter particular y concreto porque su expedición obedece a la solicitud hecha por particulares. Además, porque la nulidad generaría un restablecimiento del derecho, como sería clasificar arancelariamente la mercancía en la subpartida que el demandante sugiere al hacer el análisis de clasificación. Por lo tanto, para la Sala, los actos de clasificación arancelaria, en realidad, deciden una situación jurídica individual, que sólo interesa al solicitante de la clasificación arancelaria y no es de aquellas actuaciones que tienen especial relevancia para la comunidad en general. Pues bien, un reestudio del tema lleva a la Sala a modificar el criterio expuesto y a considerar que el acto de clasificación arancelaria de un bien o servicio, independientemente de que hubiera sido promovido por un particular o dictado de oficio por la DIAN, es un acto de carácter general.

La diferencia entre la Resolución 3041 de 2005 y la Resolución 4951 de 2005, radica en que en el caso de la primera, el producto corn gluten meal debía clasificarse en la subpartida arancelaria 23.09.90.90.00 con un arancel del 0 % e IVA del 16 %, mientras que los tributos aduaneros con base en la Resolución 4951 de 2005, conlleva un arancel del 10 % e IVA del 16 %.

En criterio de la demandante, hubo lugar a aplicar la clasificación arancelaria establecida en la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 debido a su obligatoriedad en los términos de los artículos 157 de la Resolución 4042 de 2000, 4.º de la Resolución 5182 de 2000 y 28 del Decreto 4048 de 2008. Por ello, convino en presentar las declaraciones de importación del producto corn gluten meal, en la subpartida arancelaria 2303.10.00.00.

Con todo, esta Judicatura mediante sentencia del 25 de junio de 2012, anuló la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 la cual: (i) había reclasificado el producto corn gluten meal en la mentada subpartida arancelaria; y además (ii) revocaba la Resolución 3041,

del 27 de abril de 2005, esta última que había determinado la subpartida arancelaria 23.09.90.90.00, perteneciente a la partida 23.09 «Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales», de conformidad con el Arancel de Aduanas previsto en el Decreto 4341 de 2004 (vigente hasta el año 2006). En lo pertinente se cita los siguientes apartes de la providencia, en los cuales se compararon los sustentos jurídicos de las resoluciones 3041 y 4951, de 2005, así:

Cabe anotar, que al comparar la resolución revocada y la que la revocó, se advierte que para clasificar la mercancía en dos subpartidas arancelarias distintas, la demandada tuvo en cuenta motivos idénticos, esto es, la información suministrada por la actora, con base en la cual "la mercancía corresponde a un concentrado de proteína altamente digestible para todas las especies animales en forma de sólido de color amarillo, con olor característico a cereal, densidad 0.5-0.6g/ml, insoluble en agua y con una granulometría tal que el 80% pasa a través (sic) un tamiz de malla 20".

Así, de acuerdo con los considerandos del acto demandado, la única nueva "razón" que tuvo la DIAN para revocar la Resolución 3041 de 2005 y reclasificar el "Corn Gluten Meal" en la subpartida 23.03.10.00.00 del Arancel de Aduanas, fue la "nueva información consultada" por ésta.

No obstante, al revisar los antecedentes administrativos del acto acusado no existe prueba de cuál fue la nueva información consultada por la DIAN, ni, por ende, puede determinarse qué valor probatorio debía dársele.

Tampoco se advierte cómo esa "nueva información" que la DIAN dijo consultar, condujo a que la misma mercancía, que se insiste, según las Resoluciones 3041 y 4951 de 2005, corresponde a un concentrado de proteína altamente digestible para los animales, con el mismo análisis nutricional, dejara de ser "un producto obtenido en el fraccionamiento del grano de maíz por vía húmeda" y se convirtiera en un "subproducto en el proceso de obtención de almidón de maíz por vía húmeda".

Así las cosas, no existe prueba de la nueva información que, según el acto acusado, consultó la DIAN para reclasificar arancelariamente el producto "Corn Gluten Meal".

Como lo advirtió el Ministerio Público, solo al contestar la demanda, la DIAN trató de justificar su omisión, para lo cual sostuvo que revisó nuevamente la información técnica suministrada por la actora y comparó el proceso de obtención descrito por ésta "con el que encontró en la literatura técnica", de donde concluyó "que el producto objeto de clasificación correspondía a lo que arancelariamente se conoce como un subproducto de la industria del almidón"

Sin embargo, estas afirmaciones, además de que no pueden complementar las que se dejaron de hacer en el acto acusado, carecen de soporte probatorio. En efecto, no aparece en el expediente cuál fue la "literatura técnica" que tuvo en cuenta la DIAN para arribar a la conclusión a la que llegó en la Resolución 4951 de 2005.

Tampoco resulta claro qué es la "literatura técnica" para efectos de la clasificación arancelaria de una mercancía y cuál sería el valor probatorio de ésta.

Todo lo anterior corrobora que el acto demandado está viciado de nulidad porque fue falsamente motivado. En efecto, según la Resolución 4951 de 2005, la reclasificación de la partida arancelaria obedeció a la información que había suministrado la actora -cuando se expidió la Resolución 3041 de 2005-, que no podía dar lugar al cambio de la subpartida arancelaria de la mercancía, pues, llevaba a concluir que el producto "Corn Gluten Meal" es un concentrado de proteína altamente digerible para todas las especies animales, que se obtiene por el fraccionamiento del grano de maíz por vía húmeda¹.

Con fundamento en la anterior decisión, la actora en escrito del 14 de mayo de 2013, radicado en la DIAN, solicitó la liquidación oficial de corrección de las prenotadas declaraciones de importación (fols. 3 a 9 ca), a fin de obtener la devolución de los pagos en exceso. Para ello, invocó el procedimiento del artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, en concordancia con el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000, reglamentaria del EA. Dicho trámite concierne a la solicitud de expedición de liquidación oficial de corrección que modifique la subpartida arancelaria y determine un pago en exceso, así:

Trámite para la formulación de liquidaciones oficiales de corrección y de revisión de valor artículo 438. Liquidación oficial de corrección. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, la liquidación oficial de corrección, procederá a solicitud de parte, dirigida a la División de Liquidación, o a dependencia que haga sus veces, cuando:

a) Se presenten diferencias en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera. En estos casos, se deberá anexar a la solicitud, copia de la Declaración de Importación y del Acta de Inspección, donde conste la observación efectuada por el funcionario aduanero competente, sobre la avería o el faltante, reconocidos en la inspección;

¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. CP Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 25 de junio de 2012. Exp. 1100-10-327-000-2009-00027-00(17742).

b) Cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso. PARÁGRAFO. No procederá la devolución cuando esté referida a una operación que estuvo soportada en documentos falsos, independientemente de la ausencia de responsabilidad penal o administrativa que aduzca el peticionario.

Por su parte, la Administración insistió en que las declaraciones de importación de la demandante, fueron presentadas cuando aún estaba vigente la Resolución 4951 de 2005 que estableció la subpartida 23.03.10.00.00 para los productos de corn gluten meal.

Igualmente, la DIAN a través de la resolución que desató el recurso de reconsideración, precisó que aun cuando la Resolución 4951 de 2005 fue anulada mediante la sentencia del 25 de junio de 2012, proferida por esta Judicatura, la clasificación arancelaria del producto corn gluten meal, había sido estudiada por la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera en la Resolución 4131, del 25 de mayo de 2005, entre otras resoluciones que habían reiterado dicha clasificación, las cuales reiteraban que la subpartida arancelaria de dichos productos, era 23.03.10.00.00 (fol. 46 ca):

Para el caso en estudio, se observa que en las declaraciones de importación sobre las cuales se solicita la expedición de liquidaciones oficiales de corrección, se amparan mercancías descritas en general como "GLUTEN DE MAÍZ (...) A GRANEL..." clasificadas correctamente por el importador bajo la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00, tal como lo determinó la autoridad aduanera mediante Resoluciones 04131 del 25 de mayo de 2005, 04951 de junio 17 de 2005, 09934 del 17 de septiembre de 2005, 8570 y 8571 del 13 de agosto de 2009, entre otras. (...)

Obsérvese que el máximo tribunal administrativo declaró la nulidad de una de las resoluciones de clasificación arancelaria del producto CONR GLUTEN MEAL, concretamente la 04951 del 17 de junio de 2005, no de todas las resoluciones de clasificación arancelaria proferidas por autoridad competente sobre dicha mercancía. Insiste el Despacho que la clasificación arancelaria de la mercancía pluricitada, no solamente fue dispuesta en la Resolución 04951 de junio 17 de 2005, declarada nula por el Consejo de Estado.

Sobre el particular, se debe precisar que inicialmente, la Administración mediante las resoluciones 9005, 8518, 8999, 11843, de 2002; y 4132 de 2005 y 3041, de 2005, había clasificado el producto gluten de maíz en la subpartida arancelaria

23.09.90.90.00 y con posterioridad, varió dicha clasificación a la partida 2303.10, al considerar que dicho producto es un residuo de la industria del almidón y similares.

Por su parte, esta Sección como ya fue dicho, verificó la correcta clasificación arancelaria de los productos corn gluten meal, o gluten de maíz, efectuada en la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 y adicionalmente, controló la legalidad de la Resolución 4131, del 25 de mayo de 2005. En ambos casos, se constató que la autoridad aduanera al momento de reclasificar los productos gluten de maíz, no sustentó las razones para establecer que la partida 2303, es acorde a las Reglas Generales Interpretativas del arancel de aduanas. Recientemente, la sentencia del 26 de julio de 2017, emitida por esta corporación, anuló la referida Resolución 4131, del 25 de mayo de 2005 proferida por la DIAN, teniendo en cuenta las siguientes observaciones:

Se advierte que para clasificar la mercancía en dos subpartidas arancelarias distintas, la demandada tuvo en cuenta la información y muestra suministradas por las empresas que presentaron la solicitud para la clasificación arancelaria del producto "gluten de maíz", con base en las cuales se observa diferencias en la cantidad de cada uno de los componentes del producto, así:

Resolución 9005 de 2002	Resolución 4131 de 2005
Obtenido de molienda húmeda de maíz	Humedad 10.16%
Proteína 60%	Proteína 62.8%
Grasa 2.5%	Grasa 1.9%
Fibra 2.5%	Fibra 0.84%
Cenizas 18%	-
Xantofilas 496 mg/kg	-
Materia seca 90%	-
Se utiliza en la elaboración de alimentos para animales	Se utiliza, como un aditivo, en la fabricación de alimentos concentrados para animales

Si bien existe una diferencia porcentual mínima en la cantidad de los componentes de la mercancía (humedad, proteína, grasa y fibra), las resoluciones coinciden en que el producto corresponde a gluten de maíz, el cual se utiliza para la fabricación o elaboración de alimentos para animales. De acuerdo con los considerandos del acto demandado, la única razón que tuvo la DIAN para reclasificar el "Gluten de maíz" en la subpartida 23.03.10.00.00 del Arancel de Aduanas, fue "*la información y muestra suministradas*" por las empresas que solicitaron la clasificación arancelaria del producto denominado "gluten de maíz".

Sin embargo, la DIAN no explica las razones por las que el porcentaje de los componentes de la mercancía suministrada por cada una de las empresas solicitantes, influye de una forma determinante en la clasificación de la subpartida arancelaria del producto "gluten de maíz".

Además, al revisar los antecedentes administrativos del acto acusado no existe prueba de los motivos y fundamentos que tuvo en cuenta la DIAN, ni, por ende, puede determinarse qué valor probatorio debía dársele a los componentes de la mercancía y el nivel porcentual de cada uno de ellos.

Tampoco se advierte cómo fue el análisis que la DIAN dijo que hizo y condujo a que la misma mercancía, que se insiste, según las Resoluciones 9005 de 12 de septiembre de 2002 y 4131 de 25 de mayo de 2005, corresponde a gluten de maíz para la fabricación o elaboración de alimentos para animales, con el mismo análisis nutricional solo que en porcentajes diferentes, dejara de ser "un producto para la preparación de los tipos utilizados para la alimentación de animales" y se convirtiera en un "residuo de la industria del almidón y similares"²

Al efecto, la Administración en los actos acusados, reproduce los argumentos de las resoluciones 4951 de 2005 y 4131 de 2005; es decir, los fundamentos por los cuales esos productos no pertenecían a la partida 2309 «*preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales*», del arancel de aduanas del Decreto 4589 de 2006, modificado mediante los decretos 4115 de 2010; 511 y 1750 de, 2011 (vigentes para la época de los hechos).

3. La contribuyente, acogiendo el precedente jurisprudencial en torno a la clasificación arancelaria del gluten de maíz, optó por solicitar a la DIAN la liquidación oficial de corrección de las declaraciones tributarias en las cuales había clasificado la mercancía con base en la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005, anulada por la jurisdicción. Al respecto, las providencias emitidas por esta Sección no han señalado expresamente la clasificación arancelaria correspondiente al producto gluten de maíz, debido a que estas providencias han sido emitidas en procesos de nulidad simple, lo cual no da lugar a establecer una clasificación concreta de un usuario aduanero particular. Por otra parte, conviene aclarar que las sentencias emitidas por esta corporación que anularon las resoluciones 4951 y 4131, de 2005, no hicieron un análisis de fondo frente a la subpartida arancelaria que le correspondía a los

² Consejo de Estado. Sección Cuarta. CP Milton Chaves García. Sentencia del 26 de julio de 2017. Exp. 11001-03-27-000-2018 00006-00 (22326).

productos gluten de maíz, dado que la única censura que prosperó para anular estos actos, fue la falta de motivación.

Asimismo, la Sala advierte que las resoluciones 8570 y 8571, del 13 de agosto de 2009³, que invoca la DIAN en los actos acusados, además de que no han sido anuladas, efectúan el siguiente análisis para clasificar el producto gluten de maíz, en la partida 23.03, como pasa a verse:

Resolución 8570 de 2009	Resolución 8571 de 2009
<p>Se obtiene como subproducto en el proceso de obtención de almidón de maíz por vía húmeda: Se obtiene como subproducto en el proceso de obtención de almidón de maíz por vía húmeda, el cual comprende las siguientes etapas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • El maíz limpio se introduce en tanques de maceración con agua a una temperatura de 49/54 °C durante 30 a 50 horas, con alguna sustancia que facilite la separación de la fécula y la proteína insoluble. • Después de la maceración, el grano de maíz hinchado, conteniendo cerca del 45% de agua, se muele grueso para que por flotación se separe el germen, para posterior extracción de aceite. • Mediante tamizado de la fracción de fondo se separa la fibra, que pasará a transformarse en el gluten feed. • Por centrifugación de la fase líquida remanente del paso anterior, se separa el gluten del almidón. El gluten se concentra, se filtra y se seca para formar el gluten de maíz ("Corn Gluten Meal"). Parte del almidón se procesa luego para obtener endulzantes de maíz o alcohol etílico y la restante se utiliza en industrias alimenticias, papeleras, etc. 	<p>Se obtiene como un subproducto en el proceso de obtención de almidón de maíz por vía húmeda. (...)</p> <p>El maíz limpio se introduce en tanques de maceración con agua a una temperatura de 49/54°C durante 30 a 50 horas, con alguna sustancia que facilite la separación de la fécula y la proteína insoluble.</p> <p>-- Después de la maceración, el grano de maíz hinchado, conteniendo cerca del 45% de agua, se muele grueso para que por flotación se separe el germen, para posterior extracción de aceite.</p> <p>-- Mediante tamizado de la fracción de fondo se separa la fibra, que pasará a transformarse en el Gluten Feed "Corn Gluten Feed", al mezclarse con el agua de maceración empleada en el primer paso, con posterior secado y pelletizado.</p> <p>-- En una etapa posterior, centrifugando la fase líquida remanente, se obtiene el almidón.</p> <p>El "Corn Gluten Feed" es muy usado en la preparación de los alimentos concentrados para alimentos de vacas y ganado vacuno, aves de corral y cerdos, ya que en su análisis nutricional se encuentran los componentes típicos de los coproductos del proceso de molienda húmeda, que son: proteína, grasa, fibra, carbohidratos, pequeñas cantidades de aminoácidos y minerales.</p>
<p>El gluten de maíz así obtenido es un concentrado con un porcentaje de proteína de alrededor del 60%, es una valiosa fuente de aminoácidos para complementar otras harinas proteicas y su destino final es la preparación de alimentos para animal. También se utiliza como elemento de pigmentación en alimentos para aves de corral. Se comercializa en sacos de 50 kg y a granel.</p>	<p>El "Corn Gluten Feed" es muy usado en la preparación de los alimentos concentrados para alimentos de vacas y ganado vacuno, aves de corral y cerdos, ya que en su análisis nutricional se encuentran los componentes típicos de los coproductos del proceso de molienda húmeda, que son: proteína, grasa, fibra, carbohidratos, pequeñas cantidades de aminoácidos y minerales.</p>
<p>Resuelve: Clasificar la mercancía descrita por la subpartida arancelaria 2303.10.00.00, por tratarse de un subproducto de la industria del almidón, de conformidad con las reglas generales</p>	<p>Resuelve: Clasificar la mercancía descrita por la subpartida arancelaria 2303.10.00.00, por tratarse de un subproducto de la industria del almidón, de conformidad con las Reglas</p>

³ Cabe registrar que las mentadas resoluciones fueron publicadas en el Diario Oficial 47.451 del 24 de agosto de 2009.

interpretativas 1 y 6 del mencionado texto arancelario.	Generales Interpretativas 1 y 6 del mencionado texto arancelario.
---	---

Las citadas resoluciones gozan del carácter obligatorio y vinculante según términos de los artículos 4.º de la Resolución 5182 de 2000; 157 de la Resolución 4042 de 2000; y 28 del Decreto 4048 de 2008.

Aunado a lo anterior, en el *sub judice* se debate la legalidad de los actos administrativos que rechazaron la solicitud de expedición de la liquidación oficial de corrección a fin de que se variara la subpartida arancelaria clasificada por la demandante; sin embargo, como se aprecia, resulta improcedente que la Administración modifique tal subpartida teniendo en cuenta la clasificación arancelaria indicada en las resoluciones 8570 y 8571, de 2009, proferidas por la DIAN.

Al efecto, se detalla que las declaraciones de importación que la actora pretende le sean modificadas, fueron presentadas en vigencia de las prenotadas resoluciones de clasificación arancelaria:

Declaración	Fecha	Subpartida arancelaria declarada	Arancel 10%	IVA 16%
7/487/33/1209/5 (fol. 100 ca)	27 de marzo de 2009 (el pago se hizo el 06/04/2009 fol. 114 ca)	23.09.90.90.00	\$61.527.000	\$75.473.000
23811012581483 (fol. 12 ca)	30 de diciembre de 2010	23.09.90.90.00	\$12.843.000	\$22.604.000
19102010624735 (fol. 14 ca)	5 de febrero de 2011	23.09.90.90.00	\$20.052.000	\$35.292.000
19102010624767 (fol. 16 ca)	5 de febrero de 2011	23.09.90.90.00	\$46.789.000	\$82.349.000
23811012963277 (fol. 18 ca)	10 de febrero de 2012	23.09.90.90.00	\$11.273.000	\$19.840.000
07925270352665 (fol. 20 ca)	18 de febrero de 2012	23.09.90.90.00	\$7.891.000	\$13.888.000
07080300055787 (fol. 22 ca)	20 de marzo de 2012	23.09.90.90.00	\$22.213.000	\$39.095.000
07477360058481 (fol. 24 ca)	20 de marzo de 2012	23.09.90.90.00	\$22.162.000	\$39.005.000
23811012963198 (fol. 26 ca)	10 de febrero de 2012	23.09.90.90.00	\$7.891.000	\$13.888.000

Igualmente, la Sala precisa que la demandante tanto en sede administrativa como en vía judicial ha reclamado la expedición de la liquidación oficial de corrección para efectos de la devolución de los

pagos en exceso que se liquiden, conforme al artículo 513 del EA y 438 de la Resolución 4240 de 2000; es decir, que la actuación administrativa que emprendió la actora, está orientada a la expedición de un acto administrativo oficial que modifique las declaraciones tributarias, de modo que en el *sub judice* no estamos ante una solicitud de devolución por pago de lo no debido.

4. Por otra parte, si bien las sentencias que anulan normas generales, tienen efectos inmediatos sobre las situaciones jurídicas no consolidadas, es lo cierto que las sentencias del 25 de junio de 2012 y del 26 de julio de 2017, proferidas por esta corporación, únicamente anularon por aspectos formales las Resoluciones 4951 de 2005 y 4131 de 2005; así que las demás resoluciones de clasificación arancelaria que invoca la Administración en los actos censurados, no hacen parte de los análisis que efectuaron dichas providencias. Vale decir, las declaraciones de importación fueron presentadas en vigencia de las resoluciones 8570 y 8571, de 2009, proferidas por la DIAN, según las cuales el producto denominado gluten de maíz o corn gluten meal, debe clasificarse en la subpartida 23.03.10.00.00 y se insiste, estas no han sido suspendidas provisionalmente ni declaradas nulas por la jurisdicción contencioso-administrativa.

De igual forma, es menester aclarar que la anulación de la Resolución 4951, del 17 de junio de 2005 no conlleva la reviviscencia de la Resolución 3041, del 27 de abril de 2005, de conformidad con el artículo 14 de la Ley 153 de 1887⁴, más aún cuando la legalidad de la clasificación arancelaria empleada por la demandante, tiene origen en las resoluciones 8570 y 8571, de 2009.

5. Ahora bien, es preciso indicar que las resoluciones 8570 y 8571, de 2009 fueron proferidas **de oficio**, en aras de establecer un criterio único para la clasificación arancelaria del producto denominado comercialmente «Corn Gluten Meal»; es decir, en esta oportunidad la autoridad administrativa no varió la clasificación arancelaria adoptada en otra resolución, sino que unificó las

⁴ Artículo 14. Una ley derogada no revivirá por sí sola las referencias que á ella se hagan, ni por haber sido abolida la ley que la derogó. Una disposición derogada solo recobrará su fuerza en la forma en que aparezca reproducida en una ley nueva.

consideraciones y la subpartida que deberán aplicar los usuarios aduaneros que importasen dicho producto. Ello conlleva una diferencia sustancial entre la motivación adoptada en las resoluciones anuladas 4951 y 4131, de 2005, pues en estas el Consejo de Estado halló que la autoridad tributaria varió la clasificación establecida en la Resolución 3041, de 2005 (entre otras), a partir de los mismos análisis técnicos pero concluyendo una subpartida distinta.

Como ya se expuso, las sentencias de nulidad simple que anularon las resoluciones 4951 y 4131, de 2005, no tuvieron el alcance de clasificar el producto gluten de maíz, teniendo en cuenta las características técnicas y las reglas generales interpretativas del arancel de aduanas, por lo cual resulta impropio que la actora pretenda a través de dichas providencias obligar a la DIAN a modificar la subpartida arancelaria que está amparada en las resoluciones 8570 y 8571, de 2009, ya que estas unificaron las consideraciones y la subpartida que debe emplearse para dichos productos, de modo que para desvirtuar la clasificación allí adoptada, se exige de un debate probatorio y jurídico.

A partir del anterior análisis, esta Sala considera que no existen razones suficientes para inaplicar por ilegalidad, las resoluciones 8570 y 8571, de 2009 que fundamentaron el rechazo de la solicitud de la expedición de las liquidaciones oficiales de corrección de las declaraciones de la demandante, puesto que dicha excepción no puede soslayar el debate probatorio y jurídico que desvirtúe los análisis de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera, al momento de sustentar la clasificación arancelaria del producto gluten de maíz según las previsiones de las citadas resoluciones.

Si bien esta corporación ha inaplicado por ilegalidad ciertos actos administrativos⁵, ello ha provenido del análisis jurídico y fáctico que

⁵ Es del caso citar los precedentes relacionados con la contribución especial que cobra la superintendencia de servicios públicos domiciliarios, en los cuales se inaplican las resoluciones que reproducen el contenido normativo de la Resolución 20051300033635 de 2005 que fue anulada en la sentencia del 23 de septiembre de 2010. En estos casos, la resolución del año 2005 incluía dentro de la base gravable para determinar dicho tributo, gastos que no estaban asociados al servicio sometido a la vigilancia de la SUPERSERVICIOS, conforme al artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. En estos casos además de que se evidencia que resoluciones posteriores, tales como: (i) Resolución SSPD-20071300016655, del 26 de junio de 2007; y (ii) Resolución 20091300021905, del 27 de julio de 2009; reprodujeron los gastos de funcionamiento que indicaba la resolución anulada, esto es, la Resolución 20051300033635 de 2005, por lo cual se incluían gastos que no estaban asociados al servicio sometido a la vigilancia. En estos eventos, era palmaria la

acredita desconocer el principio de legalidad de los actos administrativos cuando estos contrarían a la ley de forma directa y ostensible, esto es, cuando tal determinación se origina de la constatación del enunciado normativo superior y el acto a inaplicar, sin necesidad de un debate probatorio paralelo al juicio en el que se pretende inaplicar.

Por otra parte, frente a la aplicación de las sentencias del 25 de junio de 2012 y del 26 de julio de 2017 que ha dado lugar a anular actos administrativos en casos similares al *sub judice*, la Sala aclara que en esta oportunidad, la DIAN no es quien promueve la actuación administrativa a fin de modificar la declaración de importación con base en las resoluciones anuladas, sino que es la propia demandante la que provocó la actuación administrativa, a través de la solicitud de expedición de liquidación oficial de corrección y la Administración rechazó tal petición, en virtud de las resoluciones 8570 y 8571, de 2009, entre otras. Así, este asunto es sustancialmente diferente a los contenciosos que debatieron actos de contenido particular.

Por consiguiente, se deberá confirmar la sentencia de primer grado, de acuerdo con los análisis efectuados en la presente providencia.

6. Finalmente, se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365.8 del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia a la parte vencida, por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

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

RESUELVE

contradicción de dichas resoluciones con la normativa de rango superior, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, además de que el juicio de nulidad simple que anuló la resolución del año 2005, hizo un pronunciamiento jurídico de fondo frente a la transgresión de la Ley 142 de 1994 y los actos administrativos proferidos por la SUPERSERVICIOS. Así, la excepción de ilegalidad sirvió como control del orden jurídico justo a la luz del debate jurídico y probatorio que se hizo en tales providencias (sentencias del 13 y 20 de junio de 2013, en los expedientes 18828 y 18930, respectivamente; del 3 de julio de 2013, en el expediente 19017, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 22 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por ITALCOL DE OCCIDENTE S. A., por las razones expuestas.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **RECONOCER** personería al abogado Herman Antonio González Castro, para actuar en nombre y representación de la DIAN, en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ