

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-004-2014-00278-01 [22323]
Demandante: SOLLA S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Aduanero – Solicitud de Liquidación Oficial de Corrección para devolución de tributos aduaneros– Clasificación Arancelaria – Competencia funcional - Silencio Administrativo Positivo – Excepción de ilegalidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 27 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico,¹ que resolvió lo siguiente:

"PRIMERO: Negar las súplicas de la demanda.

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

(Destacado propio del texto original)

ANTECEDENTES

El 24 de mayo de 2013 la demandante presentó solicitud de liquidación oficial de corrección nro. 2013ER31675 por valor de \$ 1.148.604.707, para efectos de devolución de tributos aduaneros pagados en exceso².

Mediante Resolución nro. 654-1266 de 17 de septiembre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Barranquilla negó la solicitud de liquidación oficial de corrección³.

El 1º de octubre de 2013, la demandada presentó recurso de reconsideración⁴ contra la Resolución nro. 654-1266 de 17 de septiembre de 2013, el cual fue resuelto negativamente mediante Resolución nro.

¹ Folios 436 a 446 c. p.

² Folios 51 y 281 a 285 c. p.

³ Folios 51 a 60 c. p.

⁴ Folios 386 a 398 c. p.

10115 de 16 de diciembre de 2013, notificada el 18 de diciembre de 2013⁵.

El 7 de enero de 2014⁶ la actora presentó solicitud de declaratoria de silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 654-1266 de 17 de septiembre de 2013.

La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN negó la solicitud de silencio administrativo positivo mediante Resolución nro. 10002 de enero de 2014⁷, decisión que fue recurrida y posteriormente ratificada por medio de la Resolución 10001 de 27 de febrero de 2014⁸.

DEMANDA

La sociedad Solla S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁹:

"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 N°	Fecha de expedición	Dependencia de la DIAN que expide
Resolución N° 654-1266	17 de septiembre de 2013	División de Gestión de Gestión (sic) de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Barranquilla
Resolución N° 10115	16 de diciembre de 2013	Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos
Resolución N° 10002	28 de enero de 2014	Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos
N° 10001	27 de febrero de 2014	Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos

SEGUNDA: Que a título de restablecimiento del derecho: (i) se declare que operó el silencio administrativo positivo del recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que negó la expedición de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de tributos aduaneros; y (ii) 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".

(Destacado propio del texto original)

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

⁵ Folios 61 a 75 c. p.

⁶ Folios 421 a 423 c. p.

⁷ Folios 89 a 95 c. p.

⁸ Folios 76 a 88 c. p.

⁹ Folios 1 a 31 c. p.

- Artículo 29 Constitución Política.
- Artículos 3º, 10 y 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 1º, 513, 515 y 519 del Decreto 2685 de 1999, Estatuto Aduanero.
- Artículos 157 y 438 de la Resolución 4240 de 2000.
- Artículo 2º de la Resolución 009 de 4 de noviembre de 2008 expedida por la DIAN.
- Artículo 4º de la Resolución 5182 de 29 de junio de 2000 expedida por la DIAN.
- Artículo 134 de la Ley 1607 de 2012.
- Artículo 560 del Estatuto Tributario.
- Artículos 20, 21 y 28 del Decreto 4048 de 2008.
- Conceptos 061 de 2002 y 063 de 2006 de la DIAN.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Silencio administrativo positivo

De acuerdo con los artículos 515 y 519 del Decreto 2685 de 1999, el término para resolver el recurso de reconsideración es de tres (3) meses contados a partir de la fecha de su interposición. Si transcurre dicho plazo sin que se haya notificado decisión expresa, el recurso se entenderá fallado a favor del recurrente, caso en el cual la autoridad competente de oficio o a petición de parte así lo declarará.

De otra parte señaló el demandante que la autoridad competente para resolver el recurso de reconsideración en materia aduanera es la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Barranquilla, más no la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por cuanto, la resolución recurrida es un acto administrativo por medio de la cual se niega una solicitud de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución y, no se trata de una resolución en virtud de la cual se expide una liquidación oficial de corrección que determine impuestos o sanciones.

En el caso particular, el hecho de que en el término de tres (3) meses el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 654-1266 no hubiera sido resuelto por la dependencia competente, implicó que el recurso no fuera desatado y, en consecuencia, que hubiere operado la figura del silencio administrativo positivo a favor de la demandante.

Efectos *ex tunc* del fallo del Consejo de Estado que declaró la nulidad de la Resolución nro. 4951 de 2005

Durante el periodo comprendido entre el año 2005 y el año 2009 Solla S.A. importó el producto "Corn Gluten Meal" bajo la subpartida arancelaria 23.09.90.90.00 con fundamento en la Resolución nro. 3041 de 2005.

Desde el año 2009 la Administración Tributaria exigió que el producto "Corn Gluten de Maíz" se declarara bajo al subpartida arancelaria nro. 23.03.10.00.00, con base en la Resolución nro. 4951 de 2005, por medio de la cual la DIAN revocó la Resolución nro. 3041 de 2005.

En atención a la declaratoria de nulidad de la Resolución 4951 de 2005 y a los efectos *ex tunc* de las sentencias de nulidad del Consejo de Estado, las cosas volvieron al estado en que se encontraban antes de la fecha de expedición de la precitada Resolución, es decir, recobró vigencia la subpartida arancelaria para el "Corn Gluten Meal" que era la establecida en la Resolución 3041 de 2005.

Al no estar frente a una situación jurídica consolidada y en atención a los efectos *ex tunc* de las sentencias de nulidad del Consejo de Estado, la Administración Tributaria debió expedir liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de tributos aduaneros, teniendo en cuenta el arancel previsto en la Resolución 3041 de 2005, en lugar del arancel establecido en la Resolución 4951 de 2005 que fue declarada nula, como se observa a continuación:

Declaración de Importación			Tributos Aduaneros pagados con base en la Resolución 4951 de 2005			Tributo aplicable según Resolución 3041 de 2005			Diferencia tributos aduaneros Pago en exceso		
Fecha de presentación	Número de declaración	Base de arancel	Porcentaje arancel	Total arancel	Total IVA	porcentaje arancel	Total arancel	Total IVA	Diferencia Arancel	Diferencia IVA	Diferencia Tributos
20110222	14203021310726	1,497,765	10	150,000	263,642	0	0	239,642	150,000	24,000	174,000
20110323	7474290075387	1,849,194,074	10	184,919,000	325,458,092	0	0	295,871,052	184,919,000	29,587,040	214,506,040
20110203	7474310007260	182,719,541	10	18,272,000	32,158,647	0	0	29,235,127	18,272,000	2,923,520	21,195,520
20110203	7474310007278	1,279,036,785	10	127,904,000	225,110,526	0	0	204,645,886	127,904,000	20,464,640	148,368,640
20110323	7474290075394	1,473,191,279	10	147,319,000	259,281,645	0	0	235,710,605	147,319,000	23,571,040	170,890,040
20110609	7474270112588	1,282,097,909	10	128,210,000	225,649,265	0	0	205,135,665	128,210,000	20,513,600	148,723,600
20110609	7474270112595	181,546,610	10	18,155,000	31,952,258	0	0	29,047,458	18,155,000	2,904,800	21,059,800
20110923	23825014705905	1,492,337,325	10	149,234,000	262,651,412	0	0	238,773,972	149,234,000	23,877,440	173,111,440
20110923	23825014705912	1,084,766,200	10	108,477,000	190,918,912	0	0	173,562,592	108,477,000	17,356,320	125,833,320
20111013	14203010961182	4,415,022	10	442,000	777,124	0	0	706,404	442,000	70,720	512,720
20120210	7474310022015	1,454,576,456	10	145,458,000	256,005,513	0	0	232,732,233	145,458,000	23,273,280	168,731,280
20120227	14203021595671	5,067,473	10	507,000	891,916	0	0	810,796	507,000	81,120	588,120
20120317	23811012979080	35,740,735	10	3,574,000	6,290,358	0	0	5,718,518	3,574,000	571,84	4,145,840
20120317	23811012979073	1,159,020,771	10	115,902,000	203,987,643	0	0	185,443,323	115,902,000	18,544,320	134,446,320
20101002	14203021212998	904,889	15	136,000	166,542	6	54,293	153,469	81,707	13,073	94,780
				1,148,659,000	2,021,563,493			1,837,786,740	1,148,604,707	183,776,753	1,332,381,460

Con fundamento en lo expuesto, se generó un pago en exceso por concepto de tributos aduaneros, dado que el arancel liquidado y pagado en las declaraciones de importación objeto de solicitud de liquidación oficial de corrección se cimentó en la Resolución nro. 4951 de 2005, la cual fue anulada por el Consejo de Estado mediante sentencia de 25 de junio de 2012 expediente nro. 17742.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁰:

No ocurrencia de silencio administrativo positivo

La actora debió discutir la falta de competencia al tenor de lo preceptuado en los artículos 133 del Código General del Proceso y 208 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y no la invocación del silencio administrativo positivo, ya que éste simplemente no ocurrió, dado que la autoridad aduanera resolvió el recurso de reconsideración dentro del término legal.

En efecto, el recurso de reconsideración fue interpuesto el 1º de octubre de 2013 y resuelto mediante Resolución nro. 10115 notificada el 18 de diciembre de 2013, esto es, dentro de los tres (3) meses de que trata el artículo 515 del Decreto 2685 de 1999.

Adicionalmente, acorde con el artículo 21 del Decreto 4048 de 2008, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos es la dependencia competente para resolver el recurso de reconsideración en razón de la cuantía, sin que la norma haya distribuido la competencia por el hecho de que en los actos administrativos se determinen impuestos o se impongan sanciones, como lo pretende la demandante.

Efectos de la sentencia de nulidad del Consejo de Estado de la Resolución nro. 4951 de 2005

Para la época de presentación de las declaraciones de importación no había sido declarada nula la Resolución 4951 de 2005, luego la nulidad de la misma no afecta la validez de las declaraciones, ya que estas se encuentran revestidas de la presunción de legalidad y, el fallo de nulidad no produce efectos *ex tunc*.

El Consejo de Estado declaró la nulidad de la Resolución nro. 4951 de 2005. Sin embargo, para la época de la presentación de las declaraciones de importación también se encontraban vigentes las resoluciones 4131 de

¹⁰ Folios 152 a 178 c. p.

2005 y 8570 de 2009 que clasificaron el "*Gluten de Maíz*" en la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00.

De esta manera, si bien el Consejo de Estado determinó la nulidad de una de las resoluciones de clasificación arancelaria, ello no implica que las demás resoluciones que clasificaron el mismo producto adolezcan de nulidad, en virtud de la presunción de legalidad que detentan.

No es cierto que el importador debía clasificar la mercancía bajo la subpartida 23.09.90.90.00, ya que del acervo probatorio recaudado en sede de vía gubernativa se concluyó indefectiblemente que se trata del subproducto "*Gluten Meal*", el cual corresponde a la subpartida 23.03.10.00.00.

Por ello, los argumentos relativos a la indebida clasificación arancelaria carecen de peso probatorio, puesto que los productos fueron declarados en la subpartida 23.03.10.00.00, acorde con la normativa vigente al momento de presentarse las declaraciones de importación.

En consecuencia, en el caso concreto no se cumple con los requisitos exigidos en los artículos 513 y 518 del Estatuto Aduanero, en armonía con lo dispuesto en el artículo 438 de la Resolución nro. 4240 de 2000, respecto de la expedición de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de tributos aduaneros.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así:¹¹

No se configuró **el silencio administrativo positivo**, por cuanto esta consecuencia no la previó la legislación aduanera para cuando se decide de manera extemporánea el recurso de reconsideración contra el acto administrativo que niega la expedición de liquidación oficial de corrección para efectos de la devolución de tributos aduaneros.

El artículo 519 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 22 del Decreto 4431 de 2004, prevé que el silencio administrativo positivo procede únicamente dentro del contexto de actuaciones administrativas establecidas para definir la situación jurídica de la mercancía aprehendida, aspecto que no se debate en el presente asunto.

En el caso concreto, la demandante no pretende que se declare la firmeza de las declaraciones de importación que se presentó, sino que se emita una liquidación oficial de corrección en la que se determine un saldo que señala pago en exceso, circunstancia por la cual resulta improcedente revisar la

¹¹ Folios 436 a 446 c. p.

falta de competencia funcional como generadora de silencio administrativo positivo.

La anulación de actos administrativos produce efectos hacia futuro, de allí que el fallo de nulidad de la Resolución nro. 4951 de 2005 no afecta situaciones jurídicas nacidas durante su vigencia.

En su momento, la demandante aplicó correctamente el arancel de aduanas para la fecha de presentación de las declaraciones de importación, por lo que su situación se encontraba consolidada, sin que la sentencia de nulidad proferida por el Consejo de Estado implicara modificación alguna a la situación de la contribuyente, la cual al momento de producirse el fallo estaba incólume.

No condenó en costas, dado que la parte demandante no asumió en el proceso una conducta que la hiciera merecedora de ello.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹²

El Tribunal no se pronunció sobre el cargo de nulidad por falta de competencia para emitir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, circunstancia por la cual el *a quo* vulneró el debido proceso y el derecho al acceso a la administración de justicia, por incongruencia entre la demanda y la sentencia proferida.

La DIAN fundamentó en el artículo 560 del E.T. la competencia para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto que negó la expedición de liquidación oficial de revisión para efectos de devolución de tributos aduaneros.

Sin embargo, dicho artículo no es aplicable en materia aduanera y, aun en el caso de que fuera aplicable, la Subdirección de Recursos Jurídicos no es competente para resolver el recurso de reconsideración en razón a que el acto que negó la solicitud de liquidación oficial de corrección no determina valores por concepto de impuestos ni sanciones.

La falta de competencia para resolver el recurso de reconsideración no sólo genera la nulidad del acto demandado, sino que es la causa del silencio administrativo positivo por inexistencia de resolución que resuelva el recurso de reconsideración por parte de funcionario competente.

Al contestar la demanda, la DIAN no discutió lo atinente al término para resolver el recurso de reconsideración contra el acto que decidió de fondo la solicitud de liquidación oficial de corrección, dado que la Autoridad

¹² Folios 450 a 476 c. p.

Tributaria frente al silencio positivo sólo señaló que sí era competente para resolver dicho recurso.

Quien introdujo la interpretación sobre la inoperancia del silencio administrativo positivo por el incumplimiento del término para resolver el recurso de reconsideración fue el Tribunal en el fallo de primera instancia, más no la demandada.

El silencio administrativo positivo por el incumplimiento del término para resolver el recurso de reconsideración no solo se limita a los actos de fondo relacionados en el artículo 512 del Estatuto Aduanero, como lo señaló el Tribunal. Sino, además, el acto ficto se presenta en relación con actuaciones iniciadas de oficio o a petición de parte, dentro de las cuales se encuentran las actuaciones tendientes a la expedición de una liquidación oficial de corrección previstas en el artículo 513 *ídem*.

Por tanto, al haber operado el silencio administrativo positivo sobre el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que negó la expedición de la liquidación oficial de corrección, se entiende revocada la resolución objeto del recurso y, ha de proferirse la liquidación oficial de corrección, teniendo como fundamento el recurso de reconsideración interpuesto.

De igual forma, no es cierto como lo afirma el Tribunal que las sentencias de nulidad tenga efectos *ex nunc*, dado que el Consejo de Estado determinó que la nulidad de actos administrativos surte efectos *ex tunc* cuando se trate de situaciones jurídicas no consolidadas y, en este sentido, procede la expedición de la liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de tributos aduaneros.

En el presente caso, la situación jurídica no se encuentra consolidada, toda vez que la solicitud de liquidación oficial de corrección se presentó dentro del término de firmeza de las declaraciones de importación.

Para el caso particular, al no poderse aplicar la Resolución nro. 4951 de 2005 en virtud de la sentencia de nulidad del Consejo de Estado, en la fecha en que la demandante presentó las declaraciones de importación debió declararse la mercancía con base en la Resolución nro. 3041 de 2005 que clasificó de manera obligatoria el "Gluten de Maíz" o "Corn Gluten Meal" en la subpartida 23.09.90.00.

Con fundamento en lo expuesto, solicitó se revoque la sentencia recurrida y se acceda a las súplicas de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.¹³

La **demandada** insistió, en términos generales, los argumentos de la contestación de la demanda.¹⁴

Reiteró que si bien la Resolución nro. 4591 de 2005 que clasificó el "*Gluten de Maíz*" en la subpartida 2303.10.00.00 fue declarada nula por el Consejo de Estado, sigue vigente la misma clasificación arancelaria del producto, toda vez que en la Resolución 8570 de 13 de agosto de 2009, la Subdirección Técnica Aduanera clasificó el "*Gluten de Maíz*" o "*Corn Gluten Meal*" en la subpartida arancelaria 2303.10.00.00.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la actora, le corresponde a la Sala determinar lo siguiente:

Si acorde como lo señala la recurrente, hubo incongruencia entre la demanda y la sentencia apelada, por cuanto según aduce en la sentencia de primera instancia no fueron resueltos todos los aspectos planteados en la demanda, específicamente, lo que tiene que ver con la competencia funcional de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que negó la expedición de liquidación oficial de corrección.

De igual forma, la Sala debe resolver si en el presente asunto se presentó la figura del silencio administrativo positivo y, si los efectos de la declaratoria de nulidad de la Resolución 4951 de 2005 efectuada por esta Corporación mediante sentencia de 25 de junio de 2012 (Expediente 17742) tiene incidencia en las declaraciones de importación presentadas por la declarante durante los años 2010, 2011 y 2012.

Caso concreto

Acorde con la recurrente, hay incongruencia entre la demanda y el fallo de primera instancia, dado que según aduce, el Tribunal no analizó el cargo atinente a la falta de competencia de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales,

¹³ Folios 489 a 495 c. p.

¹⁴ Folios 496 a 500^a c. p.

para efectos de resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 654-1266 de 17 de septiembre de 2013.

No obstante, contrario a lo afirmado por la recurrente, la Sala observa que el cargo de falta de competencia fue abordado por el *a quo*; toda vez que el Tribunal consideró improcedente el análisis de la falta de competencia funcional como generadora de silencio administrativo positivo, después de haber manifestado que en el caso concreto no se encuentra prevista la figura de silencio administrativo positivo de conformidad con lo establecido en el artículo 519 del Estatuto Aduanero.

Razón por la cual, la Sala concluye que el Tribunal se pronunció sobre el cargo, el cual fue desestimado, de allí que no se presenta la alegada incongruencia entre la demanda y la sentencia objeto de apelación.

Ahora, en relación con la configuración de silencio administrativo positivo, la Sala advierte que la recurrente dentro de un mismo cargo de nulidad manifestó dos causales para la ocurrencia del acto ficto, la primera, la falta de competencia funcional y, la segunda, la falta de competencia temporal.

En lo referente a la **competencia funcional**, la demandante señala que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no tenía competencia para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 654-1266 de 17 de septiembre de 2013, dado que en dicha resolución no se determinaron mayores valores por concepto de impuestos ni sanciones.

Para efectos de resolver este cargo, la Sala señala que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales fue la dependencia competente para resolver el recurso de reconsideración, como se expone a continuación.

En el caso concreto, en la Resolución nro. 654-1266 de 17 de septiembre de 2013, la Administración negó la expedición de liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de tributos aduaneros por valor de \$1.148.604.707.

Contrario a lo señalado por la apelante, el acto recurrido en reconsideración determinó una cuantía equivalente a \$ 1.148.604.707 y, acorde con el artículo 21 del Decreto 4048 de 2008, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos tiene dentro de sus facultades la de resolver recursos de reconsideración interpuestos contra actos de determinación de impuestos y de imposición de sanciones cuya cuantía sea igual o superior

a 5.000 UVT¹⁵; competencia que tiene atribuida en materia tributaria, aduanera y cambiaria.

De este modo, tanto por el ámbito funcional como por factor cuantía, la resolución del recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución nro. 654-1266 de 2013 se encontraba en cabeza de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, por ende, no prospera el cargo de la demandante.

En cuanto a la falta de **competencia temporal** por ocurrencia de un acto ficto, la Sala observa que en la contestación de la demanda¹⁶ la Administración Tributaria señaló la inoperancia del silencio administrativo positivo por haber sido resuelto el recurso de reconsideración dentro de los tres (3) meses siguientes a su interposición.

Manifestación de la entidad demandada que fue corroborada después de haber sido analizado el acervo probatorio, en virtud del cual se determinó que el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 654-1266 de 2013 fue presentado el 1º de octubre de 2013 y, fue resuelto por medio de la Resolución nro. 10115, notificada el 18 de diciembre de 2013, esto es, antes de que transcurriera el término de tres (3) meses estipulado en el artículo 515 del Estatuto Aduanero. Por ende, se resolvió el recurso dentro del término legal y, en consecuencia, no prospera el cargo.

Con relación al cargo de nulidad de los actos demandados, con ocasión del fallo que anuló la Resolución 4951 de 17 de junio de 2005 [expediente 17742], la Sala advierte que si bien las sentencia de nulidad general tienen **efectos ex tunc** y, en este sentido, afectan situaciones jurídicas no consolidadas, la precitada providencia no tiene incidencia sobre las declaraciones de importación en el caso concreto, como pasa a exponerse.

Durante los años 2010, 2011 y 2012 la sociedad Solla S.A. importó el producto "*Gluten de Maíz*" bajo la subpartida arancelaria 23.03.10.00, mediante las siguientes declaraciones de importación¹⁷:

Fecha de presentación	Número de declaración (Sticker)
20110222	14203021310726
20110323	07474290075387
20110203	07474310007260
20110203	07474310007278
20110323	07474290075394
20110609	07474270112588

¹⁵ El valor de la UVT en el año 2013 fue de \$ 26.841, 5.000 UVT equivalía a \$ 134.205.000, monto que es superado por el valor recurrido Resolución nro. 654-1266 de 17 de septiembre de 2013 que asciende a \$ 1.148.604.707.

¹⁶ Folio 169 c. p.

¹⁷ Folios 311 a 352 c. p.

Fecha de presentación	Número de declaración (Sticker)
20110609	07474270112595
20110923	23825014705905
20110923	23825014705912
20111013	14203010961182
20120210	07474310022015
20120227	14203021595671
20120317	23811012979080
20120317	23811012979073
20101002	14203021212998

Teniendo en cuenta que las declaraciones de importación fueron presentadas para los años 2010, 2011 y 2012, con el fin de nacionalizar la mercancía "*Gluten de Maíz*", la Sala precisa que:

En relación con el producto "*Gluten de Maíz*", mediante Resoluciones 4131 del 25 de mayo y 4951 del 17 de junio de 2005, la DIAN clasificó el producto objeto de análisis en la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00. Sin embargo, estos actos administrativos fueron objeto de demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo y anulados por la Sala, en las sentencias del 26 de julio de 2017 [Expediente 22326] y del 25 de junio de 2012, [expediente 17742], respectivamente, por cuanto el cambio de clasificación arancelaria del producto carecía de justificación y motivación, sin que en los fallos se hubiere ordenado el cambio de clasificación del "*Gluten de Maíz*" en determinada partida arancelaria.

En la sentencia del 25 de junio de 2012¹⁸, por la que se declaró la nulidad de la Resolución 4951 de 17 de junio de 2005, la Sala explicó lo siguiente:

"La nueva clasificación arancelaria que efectuó la DIAN del producto "Corn Gluten Meal" en la subpartida 23.03.10.00.00 implica que pertenece a la partida arancelaria 23.03¹⁹, como residuo de la industria del almidón y residuos similares (10.00.00).

[...] 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".

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrada ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C. Sentencia de veinticinco (25) de junio de dos mil doce (2012). Radicación número. 1100-10-327-000-2009-00027-00. nro. interno. 17742.

¹⁹ Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en "pellets"

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".

(...)

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 (...)

Correlativamente, al reclasificar la mercancía sin que existiera una información clara y fidedigna que permitiera la modificación de la subpartida arancelaria, el acto también incurrió en falsa motivación dado que "la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente."²⁰ En este caso, está demostrado que, según la información existente en el proceso, esto es, la suministrada por la actora, el producto "Corn Gluten Meal" no podía ser reclasificado arancelariamente como lo hizo la demandada."

(Destacado propio del texto original).

Por su parte, en la sentencia del 26 de julio de 2017²¹, la Sección Cuarta de esta Corporación declaró la nulidad de la Resolución 4131 del 25 de mayo de 2005, en la que se dijo lo que a continuación se destaca:

"Todo lo anterior corrobora que el acto demandado está viciado de nulidad por falta o ausencia de motivación. En efecto, en la Resolución 4131 de 2005 no aparece una justificación válida de la reclasificación de la partida arancelaria del producto "gluten de maíz", pues si bien la DIAN manifiesta que obedeció a la información que había suministrado la solicitante, no argumentó ni fundamentó los hechos relevantes y las razones por las que

²⁰ *Ibidem*.

²¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado ponente: MILTON CHAVES GARCÍA. Bogotá D.C. Sentencia de veintiséis (26) de julio de dos mil diecisiete (2017). Radicación número. 11001 03 27000 2016 00006 00. nro. interno 22326.

influye de forma determinante el porcentaje de los componentes de la mercancía que podían dar lugar al cambio de la subpartida arancelaria, pues, en ambas resoluciones se concluye que el "gluten de maíz" es un producto que se utiliza para la fabricación o elaboración de alimentos para animales.

Sobre el particular, reitera la Sala que existe falta o ausencia de motivación del acto demandado cuando la Administración prescinde de la motivación e impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción²². En este caso, la DIAN no explicó las razones y los motivos determinantes de la reclasificación arancelaria de acuerdo con la información suministrada por la solicitante ni tampoco está probado en el proceso el estudio técnico que presuntamente la DIAN analizó".

(Destacado fuera del texto original)

Teniendo en cuenta que las Resoluciones 4131 del 25 de mayo y 04951 del 17 de junio, ambas de 2005, fueron anuladas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo por falta o ausencia de motivación y, en atención a que los efectos de los fallos de nulidad de los actos de carácter general son inmediatos frente a las situaciones jurídicas no consolidadas, esto es, aquellas que se debaten o son susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo,²³ en principio, las precitadas sentencias de nulidad tendrían incidencia en la situación de la demandante.

Sin embargo, como lo señaló la Administración Tributaria en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión de segunda instancia²⁴, las declaraciones de importación realizadas por la demandante durante los periodos 2010, 2011 y 2012, no se presentaron en vigencia de las Resoluciones 4131 del 25 de mayo y 04951 del 17 de junio de 2005, sino en vigencia de la Resolución nro. 8570 de 13 agosto de 2009, última resolución en la cual la Administración de oficio y a fin de establecer un criterio único, clasificó el "Gluten de Maíz" en la subpartida arancelaria 23.03.10.00.00.

Si bien las sentencias de nulidad de las Resoluciones 4131 del 25 de mayo y 04951 del 17 de junio de 2005 tienen efecto en relación con situaciones jurídicas no consolidadas, respecto de declaraciones de importación presentadas antes de la emisión de la Resolución nro. 8570 de 13 de agosto de 2009; frente a declaraciones de importación del producto "Gluten de Maíz" o "Corn Gluten Meal" presentadas con posterioridad a la vigencia de esta última resolución, en virtud de la presunción de legalidad de la misma, debieron declararse bajo la subpartida nro. 2303.10.00.00.

²² Sentencia de 13 de junio de 2013, exp. 17495, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²³ Entre otras, ver sentencias de 16404 del 23 de julio de 2009, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 17617 del 11 de marzo de 2010, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 17922 del 16 de junio de 2011, C.P. William Giraldo Giraldo; de 3 de julio de 2013, exp. 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 26 de febrero de 2014, exp 19684, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁴ Folios 162 y 500 c. p.

En adición, la Sala precisa que el caso en estudio difiere frente a controversias jurídicas que han sido falladas por esta Corporación²⁵, a pesar de tener fundamentos fácticos similares. Lo anterior, dado que el debate jurídico de los casos precedentes giró en torno a declaraciones de importación presentadas antes de ser emitida la Resolución nro. 8570 del 13 de agosto de 2009 y, la discusión judicial se propició por la acción fiscalizadora de la Administración; circunstancias que no se asimilan a la situación bajo análisis, por cuanto el presente asunto se trata de declaraciones de importación de los años 2010 a 2012 (posteriores a la Resolución citada) y, la controversia fue producto de una solicitud de liquidación oficial de corrección realizada por la demandante.

En este orden de ideas, la Sala observa que la Resolución nro. 8570 de 13 de agosto de 2009 tiene presunción de legalidad, no ha sido suspendida ni declarada nula por la jurisdicción de lo contencioso administrativo y, por lo tanto sería aplicable a las declaraciones de importación presentadas por la demandante durante los años 2010, 2011 y 2012.

Por otro lado, como se mencionó con antelación, esta Corporación declaró la nulidad de las Resoluciones 4131 del 25 de mayo y 4951 del 17 de junio de 2005, de allí que esta Sala considera procedente analizar de oficio la excepción de ilegalidad de la Resolución nro. 8570 de 13 de agosto de 2009.

El control judicial vía excepción de ilegalidad²⁶ puede ser aplicado por el juez de lo contencioso administrativo a fin de garantizar la unidad de ordenamiento jurídico, con efectos inter partes, siempre y cuando el juez en el medio de control ejercido cuente con todos los lineamientos que permitan determinar la vulneración de la Ley.

La figura de la excepción de ilegalidad recae sobre una situación particular que debe examinar el juez administrativo, con el fin de inaplicar aquellos actos que por ser contrarios a las normas superiores vulneran principios de legalidad y jerarquía normativa.

Para este caso, la Sala anticipa que no deviene procedente inaplicar vía excepción de ilegalidad la Resolución nro. 8570 de 13 de agosto de 2009, como pasa a exponerse.

En primer lugar, la Sala precisa que la nulidad de la Resolución nro. 4951 de 17 de junio de 2005 se dio mediante sentencia con nro. interno 17742 de 2012 y de la Resolución 4131 de 25 de mayo de 2005 por medio de sentencia con nro. interno 22326 de 2017; se generaron por falsa

²⁵ Expediente 17467 Demandante: Monómeros Colombo Venezolanos S.A., Consejera Ponente: CARMEN TEREZA ORTIZ; expediente 20669 Demandante: Alimentos Finca S.A., Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO; expediente 22000 Demandante: Contegral Medellín S.A., Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO y demás.

²⁶ Artículo 148. Ley 1437 de 2011

motivación y por falta de motivación del acto administrativo, respectivamente, esto es, el Consejo de Estado en dichas providencias no efectuó un estudio de los fundamentos de hecho y derecho del acto administrativo, en tanto no se realizó un análisis técnico de la subpartida arancelaria del producto "*Gluten de Maíz*", y por ende, no se ordenó a la Administración Tributaria que realizara una reclasificación arancelaria del producto.

Esta Sección no tiene como determinar que la Resolución nro. 8570 de 13 de agosto de 2009 vulnera la legislación vigente, más aún cuando la entidad demandada tanto en los actos administrativos demandados como en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión, expuso que la Resolución nro. 8570 de 2009 continuaba vigente, frente a lo cual la demandante no se pronunció.

En efecto, para que la Sala aplicara la excepción de ilegalidad tendría que contar con los elementos de juicio necesarios para la comparación del acto administrativo (Resolución nro. 8570 de 13 de agosto de 2009) con el ordenamiento jurídico de carácter superior (Régimen Aduanero).

No obstante, en este caso no se cuenta con la evidencia probatoria como: los certificados de origen, antecedentes de materiales y antecedentes del fabricante, en los cuales conste la formulación del producto con su fin mismo y la preferencia arancelaria, de tal forma que se pudiera contar con el acervo probatorio suficiente para ordenar una reclasificación arancelaria.

En este sentido, la Sala no evidencia que la Resolución nro. 8570 de 13 de agosto de 2009 desconozca normas superiores, pues no cuenta con los hechos relevantes, las razones y los soportes técnicos necesarios para considerar equivocada la subpartida arancelaria del producto "*Corn Gluten Meal*" en el presente caso, y en consecuencia no procede inaplicar la resolución en mención vía excepción de ilegalidad.

Siendo que las declaraciones de importación objeto del presente debate judicial fueron presentadas de conformidad con la Resolución 8570 de 2009 y el régimen aduanero vigente, se torna improcedente la emisión de una liquidación oficial de corrección para efectos de devolución de tributos aduaneros y, en este sentido, la Sala confirmará el fallo de primera instancia por las razones expuestas en esta providencia.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (num.8) del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de primera instancia de 27 de julio de 2015 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, con fundamento en las consideraciones realizadas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: RECONOCER PERSONERÍA a Tatiana Orozco Cuervo como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 530 del cuaderno principal.

TERCERO: SIN CONDENA en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

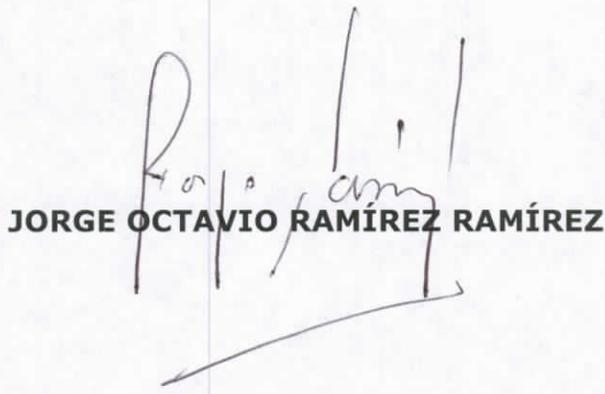


MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con permiso



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

