



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014).

Radicación: 76-001-23-31-000-2010-00523-01 [20257]

Actor: AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1¹ (NIT.800.254.610-5)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Tributos aduaneros 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 23 de noviembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

- “1. Negar la excepción de caducidad propuesta por la parte demandada.
2. Declarar la nulidad total de la Liquidación Oficial de Corrección Resolución # 01-88-241-06.39-0044 del 11 de septiembre de 2009 y la Resolución # 1-00-223-010171 del 31 de diciembre de 2009.
3. Declarar, que las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos 1430804054317-3 del 01 de marzo de 2007, 1430804054979-9 del 30 de marzo de 2007 y 0706028016515-1 del 12 de julio de 2007, quedaron en firme”.

ANTECEDENTES

¹ Según el certificado de existencia y representación legal, de fecha 20 de abril de 2010, el 10 de noviembre de 2008, la sociedad registró el cambio de nombre de Agecoldex S.A. SIA por el de Agencia de Aduanas Agecoldex S.A. Nivel 1. (Cfr. Fl. 3 c.1.).

AGECOLDEX S.A., Sociedad de Intermediación Aduanera [SIA], la demandante, declarante autorizado de Pricol Alimentos S.A²., presentó las declaraciones de importación que a continuación se enlistan, las cuales amparan las mercancías descritas así: “AVENAS. LAS DEMÁS. TIPO DE CEREAL: AVENA. VARIEDAD. DESCASCARADA PERO QUE AÚN CONSERVA SU PERICARPIO. USO: PARA CONSUMO HUMANO. CON TRATAMIENTO TÉRMICO (GROATS). EMPACADO EN SACOS DE POLIPROPILENO Y POLIETILENO INTERIOR DE 50 KILOS. AVENA DESCASCARADA ENTERA PELADA ESTABILIZADA”, las cuales clasificó en la subpartida arancelaria **10.04.00.90.00**; además, liquidó y pagó arancel del 5% e IVA a la tarifa de 16%.

N°	Sticker	Fecha	Fl c.3.
1.	14308040543173	01 Mar 2007	116
2.	14308040549799	30 Mar 2007	134
3.	07060280165151 ³	12 Jul 2007	83

Prevía investigación, la Administración Local de Aduanas de Cali profirió el Requerimiento Especial Aduanero N°1-88-238-419-2009-04-34-013 del 27 de febrero de 2009, en el cual le propuso corregir las declaraciones de importación referidas, en el sentido de clasificar el producto importado en la subpartida arancelaria **19.04.90.00.00**, liquidar y pagar arancel del 20% e IVA a la tarifa del 16%; además, liquidar la sanción del 10% del valor de los tributos dejados de pagar, más “*los intereses moratorios que correspondan*”⁴.

Prevía respuesta de la declarante y de la sociedad importadora⁵ y una vez agotado el periodo probatorio⁶, la División de Gestión de Liquidación de la

² Esta sociedad antes se denominaba “*Productos Pricol Ltda*”. En el 2002, adquirió el establecimiento de comercio de Productos Quaker S.A. que “*durante más de 40 años*” importó “*avena en grano, estabilizada, con su pericarpio entero por la posición 10.04 del Arancel de Aduanas*” (Cfr. Fl. 269 c.1.).

³ Corresponde a la declaración de corrección de la declaración inicial con el autoadhesivo N°14308020609273 del 22 de febrero de 2007 (Cfr. Fl 88 c.3).

⁴ Fl. 6 a 50 c.1

⁵ La respuesta del declarante está en los folios 51 a 78 c.1.

⁶ Mediante el auto N°188-238-419-01-43-127 del 3 de abril del 2009 fue abierto el periodo probatorio, se ordenó la práctica de algunas pruebas solicitadas por el declarante y por el importador, otras fueron negadas (Fls. 82 a 95 c.1). Este auto fue recurrido en reposición (fls. 96 a 193 c.1), luego, dicho auto fue revocado parcialmente (Fls. 104 a 120 c.1). Vencido el término concedido, la Administración dispuso el cierre del periodo probatorio mediante auto 05-070-211-45-032 del 13 de julio de 2009 (121 a 134 c.1).

Dirección Seccional de Aduanas de Cali profirió la **Resolución 01-88-241-06.39-0044 del 11 de septiembre de 2009**, por la cual formuló liquidación oficial de corrección a las mencionadas declaraciones, conforme con lo propuesto, salvo la sanción establecida en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, que levantó en aplicación del principio de favorabilidad⁷. Decisión notificada por correo el 16 de septiembre de 2009⁸

Contra la anterior liquidación, la actora interpuso el recurso de reconsideración⁹ y fue confirmada por medio de la **Resolución N°1-00-223-010171 del 31 de diciembre de 2009**¹⁰.

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la actora formuló las siguientes pretensiones:

“**PRIMERA.-** Que mediante proceso de primera instancia, en ejercicio de la competencia de que trata el numeral 4 del artículo 132 del Código Contencioso Administrativo, se declare la NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

“1. Resolución N°01-88-241-06.39-0044 del 11 de septiembre de 2009, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, acto administrativo por medio del cual se profiere liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación con autoadhesivo N°1430804054317-3 del 01 de marzo de 2007, 1430804054979-9 del 30 de marzo de 2007 y 0706028016515-1 del 12 de julio de 2007, presentadas en calidad de declarante autorizado por AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S. A. NIVEL 1 (...), y en la cual se estableció como mayor valor total a pagar a favor de la UAE-DIAN, la suma de CIENTO NOVENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL PESOS (\$199.453.000) M/CTE.

“2. Resolución N°1-00-223-010171 del 31 de diciembre de 2009, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN-Nivel Central, acto administrativo por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución N°01-88-241-06.39-

⁷ Fls. 135

⁸ Fl. 173 v. c.1

⁹ Fl. 174 a 216 c.1

¹⁰ Fl. 217 a 225 c.1

0044 del 11 de septiembre de 2009, confirmándola en todas sus partes.

“**SEGUNDA.-** Que como consecuencia de las declaraciones anteriores y a título de restablecimiento el derecho, se realicen los siguientes pronunciamientos:

“1. La suspensión de toda actuación administrativa derivada de este proceso.

“2. Que se decrete que las declaraciones de importación identificadas con los autoadhesivos Nos.: 0901302099026-1 del (sic) 1430804054317-3 del 01 de marzo de 2007, 1430804054979-9 del 30 de marzo de 2007 y 0706028016515-1 del 12 de julio de 2007, quedaron en firme.

“3. En el evento que la Dirección Seccional de Aduanas de Cali haya forzado coactivamente al pago de las sumas de dinero objeto de este proceso, se le ordene su restitución a valor presente, junto con sus respectivos intereses moratorios a la misma tasa de mora que cobra la DIAN, adicionando el lucro cesante respectivo.

“**TERCERA.-** (...)

“**CUARTA.-** Prevenir a la demandada para que dé estricto cumplimiento a la sentencia conforme lo dispone el art. 176 del C.C.A.”

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 4, 11, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3, 34 y 35 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 131, 236, 509, 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999.
- Decreto 4589 de 2006 [Arancel de Aduanas]

Desarrolló el concepto de la violación, así:

1. Violación del principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias (aduaneras), al aplicar la Resolución de Clasificación Arancelaria 7409 de agosto del 2008 a importaciones de marzo y julio del 2007.

Pricol Alimentos S.A. importa avena en grano, materia prima para producir avena en hojuelas. La autoridad aduanera clasificó este producto en la partida arancelaria **10.04** mediante las resoluciones números 10898 del 19 de septiembre de 1984, en vigencia de la Nomenclatura Arancelaria de

Bruselas, y 15761 del 20 de diciembre de 2007 y 377 del 15 de enero de 2008, bajo el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. Tales sistemas arancelarios, si bien son diferentes, tienen idénticos criterios de clasificación de las mercancías.

La DIAN modificó ese criterio y clasificó el producto importado por la partida **19.04**, mediante las Resoluciones 7409 y 7498 del 12 y 14 de agosto de 2008, respectivamente.

Las clasificaciones arancelarias expedidas mediante resolución son de carácter general y de obligatorio cumplimiento, sujetas a los principios constitucionales, por ende, rigen hacia el futuro y no son aplicables a hechos ocurridos antes de su publicación oficial¹¹ y menos aún, cuando impone un gravamen mayor, como en el caso.

2. La partida arancelaria correcta para clasificar la avena en grano estabilizada es la 10.04. La demandada confunde el tratamiento de estabilización con el de cocción, pues, si bien, ambos se originan en procedimientos térmicos, son procesos diferentes. El primero lo realiza el proveedor en el extranjero, para que llegue al país de destino en condiciones óptimas y, el segundo, el importador en el proceso productivo para dejar lista la avena para el consumo humano.

La materia prima importada no se clasifica por la partida 19.04 del Arancel de Aduanas porque, si bien es sometida a “la estabilización”, para evitar su deterioro, no deja de ser un cereal crudo de los que clasifican por la partida 10.04, tal como la declaró, no por capricho o por costumbre, sino porque existía, desde 1984, un acto que indicaba que esa era la partida correcta.

Por solicitud de la declarante, la Organización Mundial de Aduanas emitió el pronunciamiento OMA Ref: 09NL0285-SA del 19 de mayo de 2009, según el cual “*el producto importado*”, objeto de la modificación oficial, es la partida

¹¹ C.P. art. 363, art. 157 de la Resolución 4240/00 y art. 10.2 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT de 1994), ratificado por Colombia mediante la Ley 170 de 1994.

11.04, distinta de la declarada y de la fijada en los actos demandados, lo cual indica que *“el sustento técnico de la DIAN para adelantar las liquidaciones oficiales de corrección está equivocado”*.

3. Violación de la Circular 175 de 2001, del derecho a la igualdad y de unicidad en las decisiones aduaneras, pues no aplicó la regla, según la cual *“a igual hecho igual derecho”*.

Al iniciar la investigación del programa de control posterior denominado “AVENAS PERLADAS CON TRATAMIENTO TÉRMICO PARA CONSUMO HUMANO”, la DIAN abrió un total de 23 preliminares, tres contra Alimentos Polar y veinte contra Pricol Alimentos S.A., empresas que pertenecen al mismo grupo económico, las dos importaron similar producto, con iguales características físicas y químicas, por intermedio del mismo declarante y al mismo proveedor, sin embargo, ordenó el archivo de los expedientes de Polar y profirió liquidaciones de corrección en los de Pricol, sin justificación alguna.

4. Violación a los principios de respeto al acto propio y de seguridad jurídica.

Con la actuación acusada, la DIAN desconoció los efectos jurídicos de las resoluciones de clasificación arancelaria números 10898 de 1984, 15761 de 2007 y 377 de 2008, emanadas de la División de Arancel de esa entidad, que clasificaron la avena en grano estabilizada en la partida arancelaria 10.04. Asimismo, olvidó la decisión adoptada en la Resolución N°05-072-2008-601-45 del 17 de abril de 2008, que al resolver el recurso de reconsideración, en el proceso aduanero RA 2007-2007-1210, con fundamento en la Resolución 15761 de 2007, encontró correcta la clasificación del producto importado, el 16 de agosto de 2007, por la subpartida arancelaria 10.04.00.90.00.

5. Violación a los principios constitucionales de la buena fe y a la confianza legítima.

Para la época de las importaciones cuestionadas, existía la clasificación arancelaria realizada en 1984, año desde el cual la DIAN asignó a la avena

en grano la partida 10.04, sin que exista elemento de juicio que justifique su modificación, por lo que, el nuevo criterio adoptado sorprendió, más aún, cuando fue aplicado a situaciones jurídicas “consolidadas”.

6. Violación de los derechos al debido proceso y a la defensa y las formas propias del procedimiento administrativo, consagrado en el Código Contencioso Administrativo y, en especial, en el Decreto 2685 de 1999.

La Administración no ordenó algunas pruebas solicitadas, determinantes para acreditar que la avena en grano pelada estabilizada no clasifica por la partida 19.04 del Arancel de Aduanas. Se negó a ordenar el análisis de muestras del producto, aduciendo que no tenía la certeza de que correspondían al producto importado, además, negó también la visita administrativa a la planta de Pricol con intervención de peritos y el envío de muestras al Instituto Colombiano Agropecuario, porque la DIAN es la única entidad competente para efectuar la clasificación arancelaria, argumentos inadmisibles, pues se trata de elementos de prueba, previstos en el ordenamiento, que respaldan su criterio jurídico.

7. Violación al artículo 209 de la Constitución Política y al principio de publicidad de los actos administrativos.

La Administración notificó la liquidación oficial de corrección vencido el término legal. Explicó que el periodo probatorio fue cerrado mediante el auto N°05-070-211-45-032 del 13 de julio de 2009, por lo que el término de 45 días de que trata el artículo 512 del Decreto 2685/99, empezó a correr el día siguiente y venció el 17 de septiembre del mismo año, sin que hubiera recibido la liquidación oficial de corrección. El incumplimiento de dicho término dio lugar a la configuración el silencio administrativo positivo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La autoridad aduanera propuso las excepciones de caducidad de la acción y de falta de agotamiento de la vía gubernativa, ésta frente al alegado silencio

administrativo positivo, para el efecto, citó los artículos 41 y 42 del C.C.A. y 437-1, adicionado por la Resolución 1249 de 2005 a la Resolución 1240 de 2000, reglamentaria del Decreto 2685 de 1999.

Afirmó que los actos acusados fueron proferidos por funcionarios competentes, con sujeción a las normas constitucionales y en estricto cumplimiento de la normativa aduanera, sin manifestación adicional sobre el contenido de la demanda.

Transcribió los artículos 2, 3, 4, 26, 124, 234, 482, 513 y 521 del Decreto 2585 de 1999 que, en su orden, establecen los principios orientadores (eficiencia y justicia), los responsables y la naturaleza de la obligación aduanera, las obligaciones de las Sociedades de Intermediación Aduanera, el pago de los tributos aduaneros, la declaración de corrección, las infracciones aduaneras de los declarantes en el régimen de importación y sanciones aplicables, la liquidación oficial de corrección y la reducción de la sanción de multa por infracción administrativa aduanera. También, las reglas generales para la interpretación de la Nomenclatura Común Nandina 2002 (1 y 6) y las Notas 1 (a y b) y 2 del Capítulo 10-Cereales y 1 de la subpartida 10.04 y las Notas 1 (a, b y c), 2 (a y b), 3 y 4 del Capítulo 19, subpartida 19.04 del Decreto 4341 de 2004.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de las declaraciones de importación a las que se referían dichos actos.

Encontró que la demanda, presentada el 29 de abril de 2010, fue oportuna, puesto que, la resolución que resolvió el recurso gubernativo fue notificada por correo “*el 6 de diciembre de 2010*”.

Accedió a las pretensiones de la demanda al constatar que las declaraciones de importación del producto denominado *avena en grano pelada y estabilizada*

clasificadas, por el declarante, en la partida 10.04 del Arancel de Aduanas “no pueden ser modificadas como consecuencia de la reclasificación hecha por la DIAN a través de la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, por medio de la cual se asignó la partida 19.04 a la avena perlada (sic) estabilizada, toda vez que esta Resolución es posterior a las declaraciones revisadas y el cambio de posición oficial, no tuvo incidencia en las declaraciones de importación del año 2007, toda vez que el declarante tenía plena claridad acerca de la posición arancelaria en que se ubicaba el producto”.

La liquidación oficial de corrección se fundamentó en la Resolución 7409 de 2008 y las importaciones en cuestión son del 2007.

La DIAN clasificó arancelariamente la avena en grano pelada estabilizada en la partida 10.04, inicialmente, mediante la Resolución 10898 de 1984, luego, en la Resolución 15761 del 2007 y, posteriormente, en la Resolución 377 del 15 de enero de 2008, esta última, revocada por la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, que asignó al producto la partida 19.04.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia y pidió que se revoque y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la actora.

Expresó como razones de inconformidad las siguientes:

Las muestras analizadas no reúnen los supuestos exigidos para clasificar los productos en la subpartida arancelaria 10.04.00.90.00, encuadran en la partida 19.04, pues es un cereal en grano, sometido a tratamiento térmico, procedimiento no admisible para los cereales de las partidas 10.04 y 11.04.

Según las reglas generales de interpretación 1 y 6 del sistema armonizado, el producto importado se clasifica por la subpartida arancelaria 19.04.90.00.00 gravadas con arancel del 20% e IVA del 16% y no en la subpartida 10.04.00.90.00, con tarifa de arancel del 5% e IVA del 10%.

El fundamento para clasificar las mercancías objeto de estudio en la subpartida arancelaria 19.04.90.00.00 es el Decreto 4341 de 2004, vigente para la época de las importaciones.

Los informes técnicos del laboratorio oficial permiten verificar que la avena analizada ha sido pelada, aunque conserva el pericardio, y sometida a un procedimiento térmico. Agregó que *“los tratamientos como mondar, descascarar, blanquear, pulir, glasear y escaldar son solo admitidos en el Capítulo 10 cuando se trata del arroz, por lo cual cualquier otro grano que presente uno de estos procedimientos no es clasificable por este Capítulo”*.

La demandada concluyó que a las importaciones que dieron origen a los actos acusados no le son aplicables las Resoluciones 7409 y 7498 de agosto de 2008, por tratarse de normas generales que fueron expedidas con posterioridad, por tanto, debió aplicarse la clasificación arancelaria dada legalmente por las notas de Sección, Capítulo y de las partidas, establecidas en el Decreto 4341 de 2004, vigente en la época.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante solicitó que se confirme la sentencia apelada.

Aclaró que la Resolución N°1-00-223-010171 del 31 de diciembre de 2009 fue notificada el 6 de enero de 2010, así que el término para incoar la acción judicial se cuenta a partir del día siguiente, esto es, del 7 de enero, por lo que la demanda presentada el 29 de abril de 2010, fue en tiempo, sin que exista causal de nulidad que impida proferir la sentencia correspondiente.

Insistió en los argumentos expuestos en la demanda, según los cuales los actos demandados violan los principios de irretroactividad de la normativa tributaria y aduanera, confianza legítima y buena fe, al aplicar a importaciones del 2007, la Resolución 7409 del 2008; además, existían resoluciones de clasificación arancelaria que ubicaron el producto *“avena en*

grano pelada y estabilizada” en la subpartida arancelaria 10.04.00.90.00, utilizada por el declarante.

La DIAN insistió en aplicar la partida 19.04, sin tener en cuenta que ésta no incluye la avena estabilizada mediante tratamiento térmico y que la partida 10.04 es la correcta, sin que pueda confundirse el proceso de estabilización con el de cocción o pre-cocción, como lo pretende la demandada. Hizo referencia al proceso productivo para indicar que el proceso de estabilización lo realiza el proveedor antes de la importación y el de cocción el importador después de nacionalizado el producto.

Reiteró que, el 19 de mayo de 2009, la OMA conceptuó que la partida correcta para clasificar el producto en cuestión es la partida 11.04.

Repitió que la DIAN se negó a revisar las muestras de avena, física y químicamente, a practicar la visita con intervención de peritos para observar el proceso productivo que se adelantaba en la planta, pruebas esenciales para determinar que la avena en grano, pelada y estabilizada, no era clasificable por la partida 19.04 del Arancel de Aduanas.

La demandada dio tratamiento preferencial, sin justificación alguna, toda vez que por importaciones del mismo producto ordenó el archivo de algunas investigaciones y en otras, modificó las declaraciones de importación para imponer un mayor valor de los tributos aduaneros.

La demandada sostuvo que es la autoridad competente para determinar la correcta clasificación arancelaria de las mercancías de origen extranjero que ingresan al territorio nacional conforme con las reglas de interpretación del Arancel de Aduanas.

Manifestó que no es cierto que los actos demandados se fundamentan en la Resolución 7409 del 2008, sino en el Decreto 4589 del 2006, Arancel de Aduanas vigente para la fecha de las importaciones cuestionadas y que se sustentan en “*la Nota 1 B del Capítulo 10 y las reglas de clasificación 1 y 6*”,

pues de la interpretación de estas normas estableció que el producto nacionalizado no puede clasificarse en la subpartida arancelaria 10.04.00.90.00.

Las declaraciones de importación y las facturas de venta describen el producto como *“descascarado que conserva su pericarpio y ha sido sometido a tratamiento térmico”*, sin embargo, el Capítulo 10 del Arancel admite estos tratamientos pero solo respecto del arroz, por lo que tratándose de un grano distinto no es clasificable por este Capítulo.

Afirmó que *“las muestras analizadas cumplen con las definiciones del texto de la partida 19.04”*, pues se trata de *“un cereal en grano, sometido a tratamiento térmico (precocción)”*; además, esta partida *“admite los granos trabajados y precocidos que no se encuentran comprendidos en otra parte del Arancel (...) acorde con las reglas generales para la interpretación de la Nomenclatura Común-Nandina 2002”*.

El **Ministerio Público** guardó silencio

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se discute la legalidad de las Resoluciones números 01-88-241-06.39-0044 del 11 de septiembre de 2009 y 1-00-223-010171 del 31 de diciembre de 2009, por las cuales la DIAN formuló liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación números 1430804054317-3, 1430804054979-9 y 0706028016515-1 del 1° y 30 de marzo y del 12 de julio, todas del 2007, y resolvió el recurso gubernativo, respectivamente.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si la corrección oficial a las mencionadas declaraciones de importación se fundamentó en la aplicación retroactiva de la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, como lo sostuvo la demandante y encontró probado el Tribunal u obedece a la aplicación de las reglas generales para la interpretación de la Nomenclatura Común Nandina-2002, como afirmó la demandada.

En primer lugar, la Sala precisa lo siguiente: (i) la liquidación oficial de corrección fue notificada el 17 de septiembre de 2009, según consta en el sello de “RECIBIDO” impuesto en la primera hoja del acto notificado y lo expresó la actora al interponer el recurso de reconsideración, en el ordinal PRIMERO de LOS PRESUPUESTOS PROCESALES¹² y, (ii) La demanda fue presentada el **29 de abril de 2010**, en tiempo, pues no había vencido el término de caducidad, dado que la resolución que agotó la vía gubernativa, de fecha 31 de diciembre de 2009, fue notificada el **6 de enero de 2010**.

Para decidir el asunto, es preciso ubicar en contexto la situación, por lo que revisados los elementos de prueba que están en el expediente se establece, lo siguiente:

Por iniciativa de la División Técnica Aduanera de la Administración Local de Aduanas de Cali (hoy Dirección Seccional de Aduanas de Cali) fue iniciado un “proceso de seguimiento a las importaciones de **AVENA PARA LA INDUSTRIA ALIMENTICIA**” declarada por la subpartida arancelaria 1004.00.90.00 “*con el ánimo de verificar que la descripción de estos cereales y presentación física fueren acordes con la subpartida arancelaria por la cual son introducidos al territorio aduanero nacional*”¹³, en virtud del cual, envió muestras del producto a:

1. **El laboratorio de análisis industriales del Departamento de Química de la Universidad del Valle.** El certificado registrado bajo el número 14307 del 24 de mayo de 2007¹⁴ contiene los resultados del análisis microscópico practicado a las semillas de avena “*Groats*”, que dice:

* “Las semillas se presentan en un 99.9% en forma de grano desnudo, es decir sin las glumelas, que hacen parte de la cáscara que lo recubre.

¹² Cfr. fls. 135 y 175, respectivamente c.1

¹³ Programa de Control Posterior “Avena (*Groats*)” – Antecedentes (Fl. 5 y ss c.3)

¹⁴ Fl. 21 c.3

- * Todas las semillas conservan su pericarpio, que se caracteriza por tener superficie muy pilosa, principalmente en la parte posterior del grano.
- * La observación de los cortes transversales del grano, evidencia la capa del pericarpio y la masa que corresponde al endospermo, la cual muestra células ricas en aminoplastos compuestos por numerosas unidades de gránulos de almidón.
- * La muestras traídas al laboratorio presentan una micrografía similar a aquellas que han sufrido tratamiento térmico”.

2. **La División de Laboratorio de la Dirección Técnica Aduanera – DIAN**, Bogotá¹⁵. El oficio 61000048-268 del 23 de agosto de 2007, radicado bajo el número 12718 del **29 de agosto del 2007**¹⁶, contiene la respuesta dada, en los siguientes términos:

“ANÁLISIS QUÍMICO

Se recibe una muestra con las siguientes características:

Análisis	%
Humedad	8.97
Proteína cruda total	11.50
Grasa extracto etéreo	7.40
Fibra cruda total	5.76
Cenizas cruda total	1.63

La muestra corresponde a granos de semilla semejantes a la especie Avena sativa (Avena).
La muestra no presenta vestigios de estructuras envolventes (aristas, palea, lema, floculo y pedícelo) de la semilla, luego la muestra examinada está descascarada.
Al hacer cortes transversales y longitudinales (granos de avena) se determinó que está completa, es decir, conserva el pericarpio.
Sometida a prueba de germinación, no germinó ninguna semilla, luego se puede afirmar que la semilla (Avena) fue sometida a tratamiento para perder la viabilidad germinativa y lo más probable es que haya sido usado tratamiento térmico”.

La Administración de Cali sostuvo que *“el proceso de seguimiento a la importación de cereales (...) no se pudo llevar a término”*¹⁷ debido a que la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, Bogotá, profirió la **Resolución N°00377 del 15 de enero de 2008** por la cual clasificó la *“avena en grano entero, pelada y estabilizada”* *“por la subpartida 1004.00.90.00 del*

¹⁵ Oficio 8205069-59 del 26 de abril de 2007 (fl. 19 c.3)
¹⁶ Fl. 20 c.3
¹⁷ En el oficio 8205069-199 del 15 de agosto de 2008 (Cfr. Fl. 34 c.3)

Arancel de Aduanas (...) de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del mencionado texto arancelario”.

No obstante, la División Técnica Aduanera de la Administración de Aduanas Nacionales de Cali solicitó la clasificación arancelaria del producto a la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, Bogotá, con el oficio 8205069-057 del 21 de abril de 2008, para el efecto, remitió los análisis de laboratorio atrás relacionados¹⁸. La División de Arancel contestó mediante el oficio 6100047-671 del 25 de julio de 2008, radicado bajo el N°011710 del 31 de julio de 2008¹⁹, en los siguientes términos:

“Con base en las facultades establecidas en el artículo 42 de la Resolución N°1618 del 22 de febrero de 2006, emitida por la DIAN y después de realizado el estudio del reporte de la referencia, remito para lo de su competencia la clasificación arancelaria el cual de acuerdo a antecedentes corresponde a [Reprodujo el contenido del reporte de Laboratorio 61000048-268 del 23 de agosto de 2007 transcrito antes y agregó:]

“La conclusión de la División de Laboratorio es que la muestra corresponde a granos de avena de la especie sativa, los cuales están descascarados, conservan el pericarpio, sometidos a tratamiento térmico, los cuales se clasifican en la subpartida 1904.90.00.00, en virtud de la Nota Legal 1.B) del Capítulo 10 y las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del Arancel de Aduanas”.

Ante esta circunstancia, esto es, la existencia de dos decisiones del Nivel Central que clasificaban el mismo producto en subpartidas arancelarias distintas, la División Técnica Aduanera de la Administración Local de Aduanas de Cali optó por solicitar la revisión de la **Resolución N°00377 del 15 de enero de 2008**, antes citada, a la Subdirección Técnica Aduanera, mediante el oficio 8205069-199 del 15 de agosto de 2008²⁰.

Con el oficio 6100047-814 del **3 de septiembre de 2008**, radicado bajo el número 013896 del 11 de septiembre de 2008, la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera - DIAN informó a la solicitante que la

¹⁸ Fl. 31 c.3

¹⁹ Fl. 32 y 33 c.3.

²⁰ Fl. 34 c.3

mencionada resolución había sido revocada mediante la **Resolución de Clasificación Arancelaria N°07409 del 12 de agosto de 2008** y que clasificó el producto por la subpartida arancelaria **1904.90.00.00**; además, le aclaró²¹:

“... el producto objeto de clasificación (...), es una avena que ha sido sometida a pelado y estabilización por tratamiento térmico, tratamientos que no están permitidos en el Capítulo 10, de conformidad con lo establecido en la Nota Legal 1B de dicho capítulo.

En cuanto a la aplicación del Programa de Control Posterior, éste debe **reorientar teniendo en cuenta la Resolución de Clasificación Arancelaria N°07409 de agosto 12 de 2008** y la identificación plena de la mercancía”.

Con esta respuesta, la División Técnica Aduanera de la Administración de Aduanas de Cali encontró viable el Programa de Control Posterior [8205069-P.C.P.001] denominado “AVENAS PERLADAS CON TRATAMIENTO TÉRMICO PARA CONSUMO HUMANO” y lo remitió a la División de Programas Especiales de la Subdirección de Fiscalización Aduanera²² y a la División de Fiscalización Local, con los oficios 8205069-223 y 224 del 24 de septiembre de 2008, respectivamente²³.

En desarrollo de dicho programa, la Administración local abrió el expediente RA2007-2008-1688²⁴ contra Agecoldex, le remitió el requerimiento ordinario de información 8205070-211-403-1478 del 20 de octubre de 2008²⁵ solicitándole los soportes de, entre otras, las declaraciones de importación 1430804054317-3 del 01 de marzo de 2007, 1430804054979-9 del 30 de marzo de 2007 y 0706028016515-1 del 12 de julio de 2007.

Con la respuesta²⁶, **AGECOLDEX** allegó los documentos requeridos, además, copia de la Resolución N°05-072-2008-601-45 del 17 de abril de 2008²⁷ de la

²¹ Fl. 35 y 36 c.3

²² Fls. 5 y ss c.3

²³ Fl. 4 y 3, respectivamente c.3

²⁴ Solicitada con el oficio N°3756 del 9 de octubre de 2008 (fl. 47 c.3) y cumplida mediante auto N°1688 (fl. 50 c.3.).

²⁵ Fl. 51 a 54, c.3

²⁶ Fl. 56 y s.s.c.3.

División Jurídica de la Administración Local de Aduanas de Santiago de Cali y de la **Resolución 15761 del 20 de diciembre de 2007** expedida por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera que clasificó la avena en grano, pelada y estabilizada por la subpartida arancelaria 1004.00.90.00 del Arancel de Aduanas²⁸.

En el requerimiento especial, en los hechos, la Administración indicó que la Resolución 15761 del 20 de diciembre de 2007 fue revocada por la **Resolución de Clasificación Arancelaria N°07498 del 14 de agosto de 2008** que clasificó el producto por la subpartida arancelaria **1904.90.00.00**, además, que Pricol solicitó que se reconsiderara esta decisión y que, con el oficio N°61000047-339-1082767 del 30 de octubre de 2008, la Subdirección Técnica Aduanera le reiteró que la clasificación correcta del producto es la señalada en la resolución 7498/08²⁹.

Del recuento anterior, la Sala encuentra que la Resolución N°00377 del 15 de enero de 2008 cerró la posibilidad de configurar el programa de control posterior pretendido frente a la avena nacionalizada bajo la subpartida arancelaria 1004.00.90.00, pues, la decisión ratificaba la clasificación efectuada por los declarantes.

Fue la Resolución 07409 del 12 de agosto de 2008 la que permitió a la Administración retomar la estructura del programa que había descartado y presentar, finalmente, el Programa de Control Posterior denominado “AVENAS PERLADAS CON TRATAMIENTO TÉRMICO PARA CONSUMO HUMANO”.

Es preciso resaltar que para la aplicación de este programa, la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera – DIAN aclaró que debía

²⁷ Resolución que al resolver el recurso de reconsideración decidió revocar la Liquidación Oficial de Corrección N°058720070639-0023 del 21 de diciembre de 2007 de la declaración de importación N°09013011104691 del 16 de agosto de 2007 (fls 63 y ss c.3).

²⁸ Expedida por solicitud formulada por Pricol Alimentos S.A., el 2 de noviembre de 2007. (Fl. 61 c.3)

²⁹ Cfr. Los numerales 6 y 7 del Requerimiento Especial Aduanero N°013 del 27 de febrero de 2009 (fl. 11 y 13 c.1).

tenerse en cuenta la Resolución 07409/08, acto que fue incluido como uno de los fundamentos legales del Programa³⁰.

Cabe recordar que los actos acusados modifican las declaraciones de importación de **marzo y julio del 2007**, debido a que el declarante las clasificó por la subpartida arancelaria 1004.00.90.00 y, según la Administración, la subpartida correcta era la 1904.90.00.00, tal como fue clasificada en las Resoluciones 7409 de **agosto de 2008**.

De otra parte, a lo largo del proceso, la demandante ha insistido en que la avena importada por PRICOL ALIMENTOS S.A. fue clasificada por la misma Administración en la partida arancelaria 10.04.

En efecto, inicialmente, por solicitud de Productos Quaker S.A., la División de Arancel de la Dirección General de Aduanas expidió la Clasificación Arancelaria **10898 del 19 de septiembre de 1984**, sustentada en lo siguiente:

“Fundamento técnico: De acuerdo con el análisis efectuado en el Laboratorio Central de Aduanas (...), se establece que se trata de granos de avena los cuales conservan la totalidad de su pericarpio y no han sido sometidos a ningún tipo de glaseado se clasifican por la posición 10.04.89.99 del Arancel de Aduanas (...) en consideración a que el grano de avena no ha sido sometido a ningún proceso de glaseado”³¹.

Sostiene la actora que desde ese momento, Productos Quaker S.A., luego Alimentos Pricol S.A., cuando adquirió dicha empresa, ha declarado las importaciones de la materia prima para producir avena en hojuelas por la partida **10.04** del Arancel de Aduanas, por tratarse de un cereal (avena) en grano.

Si bien podría sostenerse que el acto anterior perdió su fuerza ejecutoria, teniendo en cuenta que el Arancel de Aduanas de esa época fue

³⁰ Cfr. Fl. 9 c.3

³¹ Fl. 238 c.1

derogado³², 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.

Más aún, si la misma Administración ratificó la clasificación por la partida **10.04** al expedir las **Resoluciones 15761 del 20 de diciembre de 2007**, a solicitud de Pricol Alimentos S.A.³³, la importadora, y **00377 de 15 de enero de 2008**, por petición de la empresa Alimentos Polar Colombia S.A.³⁴, en las que se lee:

15761 del 20 de diciembre de 2007	00377 de 15 de enero de 2008
“Que el Gobierno Nacional, mediante el artículo 236 del Decreto 2685 de 1999, facultó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para expedir clasificaciones arancelarias a solicitud de particulares. “Que con los artículos 154 y siguientes de la Resolución 4240 de 2000, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reglamentó la presentación de trámite de las citadas clasificaciones. “(…) “Que con la información, muestras suministradas y visita realizada a la planta, se establece que la mercancía consiste en avena pelada y estabilizada, apta para consumo humano, con apariencia de grano duro y limpio, obtenida mediante el siguiente proceso: - Prelimpieza: mediante criba vibratoria para retirar impurezas, obteniéndose avena semilimpia. - 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 una desactivación enzimática, evitando su descomposición. Se utiliza para hacer hojuelas y harina listas para el consumo humano, mediante procesos de limpieza, corte, cocción a 100°C por un término de 20 minutos, laminación (hojuelas) o pulverización (harina) y empaque. “Que por su naturaleza, uso y teniendo en cuenta que el proceso de estabilización es indispensable para su conservación, se	“Que el Gobierno Nacional, mediante el artículo 236 del Decreto 2685 de 1999, facultó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para expedir clasificaciones arancelarias a solicitud de particulares. “Que con los artículos 154 y siguientes de la Resolución 4240 de 2000, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales reglamentó la presentación de trámite de las citadas clasificaciones. “(…) “Que de acuerdo con la información suministrada se establece que la mercancía corresponde a granos de avena, enteros, duros, de tamaño uniforme, descascarados, limpios, cuyo contenido de humedad es 9%, proteína 12% y ácidos grasos libres 7%. Este producto se utiliza para hacer harina y hojuelas para el consumo humano. “Que durante el proceso de obtención de la mercancía antes descrita, se llevan a cabo las siguientes etapas: 1. Prelimpieza: donde se separa el polvo, las semillas livianas y las cáscaras libres, mediante una criba vibratoria de malla gruesa, perforada con agujeros de 5 x 30 mm, dispuestos cada 5 mm. 2. Limpieza: que consiste en el sometimiento de la avena semilimpia a un proceso combinado de separadores mecánicos, que busca retirar semillas extrañas. 3. Descascarado: por procedimiento mecánico centrifugo, que consiste en impulsar la avena mediante un disco que gira a 2000 RPM e impactarla contra un aro de goma, ocasionando el pelado del grano. 4. Estabilización del grano por tratamiento térmico: Es decir, la avena se somete a temperaturas de 105° por procedimiento hidrotérmico. 5. Secado: en cuatro etapas, dentro del rango de temperaturas entre 100°C y 80°C aproximadamente y una rata de decrecimiento de 10°C. 6. Enfriado: hasta temperatura ambiente para su posterior almacenamiento.

³² Desde 1980 a la fecha de los hechos que se discuten en el presente proceso, el Arancel de Aduanas ha tenido modificaciones en cuanto a su estructura y tarifa, entre otras, las contenidas en los Decretos 895/1980, 1803/1990, 3104/1990, 2317/1995, 4341/2004, 4589/2006.

³³ La empresa presentó solicitud de clasificación arancelaria del producto denominado, técnica y comercialmente, AVENA EN GRANO PELADA ESTABILIZADA “mediante formato radicado con el N°102034 de noviembre 02 de 2007” (Cfr. Fl. 61 c.3).

³⁴ Solicitud formulada el 10 de septiembre de 2007.

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”.	Que mediante el tratamiento térmico y el secado se estabiliza la avena, ya que se logra interrumpir el enranciamiento del producto al inactivarse las enzimas peroxidada, lipasa y tirosinasa, evitándose la descomposición de los granos, haciéndolos aptos para el consumo humano. “Que por su naturaleza, uso y teniendo en cuenta que el proceso de estabilización es indispensable para su conservación, se concluye que la mercancía descrita corresponde arancelariamente a avena en grano pelada y estabilizada. RESUELVE “Artículo 1° Clasificar la mercancía descrita en la presente Resolución, por la subpartida 1004.00.90.00 del Arancel de Aduanas, como avena en grano entero, pelada y estabilizada, y de acuerdo con las Reglas Generales interpretativas 1 y 6 del mencionado texto arancelario”.
---	--

Nótese que en las dos últimas resoluciones, la División de Arancel, la competente para expedir actos de clasificación arancelaria, clasificó la avena en grano, pelada y estabilizada por la partida **1004** del Arancel de Aduanas, utilizando las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura arancelaria, partida que, incluso desde el Decreto 895 de 1980, corresponde a la Sección II-PRODUCTOS DEL REINO VEGETAL, Capítulo 10-Cereales.

Si bien es cierto, la resoluciones fueron revocadas, la 00377/08 por la **Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008**³⁵ y la 15761/07 por la **Resolución 7498 del 14 de agosto de 2008**, tales actos rigen a partir de la publicación, por tanto, se aplican para la nacionalización de productos efectuada a partir de ese momento.

De otra parte, la Sala considera que la aclaración que la División de Arancel hizo a la Administración de Cali, con el oficio 6100047-814 del 3 de septiembre de 2008, en el sentido de que reorientara el programa de control posterior teniendo en cuenta la Resolución 7409 de 2008, no tiene otro alcance que indicarle que las importaciones efectuadas a partir de la vigencia de dicha resolución se clasificaban por la subpartida arancelaria 1904.90.00.00.

De lo anterior, la Sala concluye que al haberse expedido con posterioridad a la nacionalización de los productos, los actos administrativos que los

³⁵ Fl. 40 c.3

clasificaron en la subpartida arancelaria utilizada en las respectivas declaraciones de importación, tal circunstancia demuestra que esa era la subpartida arancelaria correcta y, por ende, no habría lugar a la corrección pretendida en las resoluciones demandadas.

Por las razones anteriores, el recurso de apelación interpuesto no tiene vocación de prosperidad, por lo que se confirmará la sentencia apelada

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

F A L L A :

Confírmase la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

Se reconoce personería a AUGUSTO FERNANDO RODRÍGUEZ RINCÓN como apoderado de la demandada, en los términos y para los efectos del memorial que está en el folio 77 del cuaderno del recurso.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Radicación: 76001-23-31-000-2010-00523-01 **[20257]**

Actor: **Agencia de Aduanas Agecoldex S.A. Nivel 1**

Tributos aduaneros 2007

FALLO

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ