

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 760012331000201000529 01
Número interno: 19770
Demandante: AGECOLDEX S.A. SIA
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 28 de febrero de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que dispuso¹:

“PRIMERO: Declarar la nulidad Resolución N° 01-88-241-06.39-00642 del 14 de septiembre de 2009 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN de Cali.

SEGUNDO: Declarar la nulidad de la Resolución N° 1-00-223-10169 del 31 de diciembre de 2009 emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica de la DIAN de Bogotá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad demandante contra la Resolución N° 01-88-241-06.39-00642 del 14 de septiembre de 2009.

TERCERO: Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos, declarar en firme las declaraciones de importación Nos.23030013232710 del 6 de junio de 2006, 09013021014049 del 10 de julio de 2006, 14308040528951 del 21 de julio de 2006, 14308040529261 del 22 de julio de 2006, 14308040532883 del 29 de julio de 2006 y 14308040532869 del 29 de julio de 2006, importador PRICOL ALIMENTOS S.A., declarante autorizado AGECOLDEX S.A.

(...)”

ANTECEDENTES

¹ Folios 475 a 494 del cuaderno de antecedentes

Desde 1984, QUAKER S.A. hoy PRICOL ALIMENTOS S.A., en atención a que la autoridad aduanera ratificó la posición arancelaria de la avena en grano estabilizada con su pericarpio entero, importó la mencionada mercancía en la subpartida 10.04, sin que la DIAN hubiera controvertido la aludida posición arancelaria.

En el mes de julio del año 2006, AGECOLDEX S.A. SIA, declarante autorizado, presentó a nombre de la sociedad PRICOL ALIMENTOS S.A., las declaraciones de importación 2303001323271-0, 0901302101404-9, 23030013249325, 1430804052895-1, 1430804052926, 1430804053288-3 y 1430804053286-9, mediante las cuales introdujo al territorio nacional “avena en grano”, declarándola en la partida arancelaria 10.04.

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

En noviembre del mismo año 2007, PRICOL solicitó a la Subdirección Técnica Arancelaria que expidiera una clasificación arancelaria de la avena en grano pelada estabilizada; el 20 de diciembre de 2007, la dependencia anotada profirió la Resolución 15761, por medio de la cual clasificó el producto en mención en la partida arancelaria 10.04.

El 15 de enero de 2008, la misma Subdirección expidió la Resolución 377 en la que reiteró la partida arancelaria 10.04 para la avena pelada estabilizada.

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

Mediante Auto 1676 del 9 de octubre de 2008, el jefe de la División de Gestión de Fiscalización Aduanera, ordenó la apertura del expediente a la demandante por el programa de control posterior “avenas peladas con tratamiento térmico para consumo humano”.

El 20 de octubre de 2008, el jefe de la División de Gestión de Fiscalización Aduanera, formuló el Requerimiento de Información N° 8205070-211-403-1478, con el fin de establecer la relación entre los documentos soportes y la mercancía amparada en las declaraciones antes anotadas.

El 5 de noviembre de 2008, la sociedad actora presentó las copias de las declaraciones de importación; de la Resolución 15761 de 2007 expedida por la División de Arancel de la DIAN; de la Resolución 05-072-2008-601-45 del 17 de abril de 2008; el manual de proceso de producción de avenas a octubre de 2008 de propiedad de PRICOL ALIMENTOS S.A.; el folder de formulario UAP y el certificado de existencia y representación legal.

El 27 de febrero de 2009, el Grupo Interno de Trabajo Investigación Aduanera de la División de Gestión de Fiscalización Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, emitió el Requerimiento Especial N° 1-88-238-419-2009-04-34-006, en el que propuso liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación mencionadas, en el año 2006, porque consideró que la subpartida arancelaria declarada, 1004.00.90.00 no correspondía al bien importado, siendo la correcta la 1904.90.00.00. El requerimiento especial fue notificado al importador PRICOL ALIMENTOS S.A. y al agente de aduanas AGECOLDEX S.A. SIA.²

El importador y el agente de aduanas respondieron el requerimiento especial, oportunidad en la que manifestaron su desacuerdo con la glosa propuesta³; el 14 de septiembre de 2009, la División de Gestión de Liquidación expidió la Resolución N° 1-88-241-06.39-0062, por medio de la cual profirió liquidación oficial de corrección en la forma propuesta en el requerimiento especial aduanero⁴.

Contra la anterior decisión, el 7 y el 13 de octubre de 2009, la actora y el importador, respectivamente, interpusieron recurso de reconsideración, que fue resuelto el 31

² Folios 6 a 55 del cuaderno de antecedentes principal

³ Folios 56 a 83 del cuaderno de antecedentes principal

⁴ Folios 138 a 182 del cuaderno de antecedentes principal

de diciembre de la misma anualidad con la Resolución N° 10169 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que confirmó la resolución impugnada⁵.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁶:

“PRIMERA.- Que mediante el 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°. 01-88-241-06.39-0062 del 14 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° 2303001323271-0 del 6 de julio de 2006, 0901302101404-9 del 10 de julio de 2006, 1430804052895-1 del 21 de julio de 2006, 1430804052926-1 del 22 de julio de 2006, 1430804053288-3 del 29 de julio de 2006 y 1430804053286-9 del 29 de julio de 2006, presentadas en calidad de Declarante Autorizado por AGENCIA DE ADUANAS AGECOLDEX S.A. NIVEL 1, identificada con Nit. 800.254.610-5, y en la cual se estableció como mayor valor total a pagar a favor de la UAE-DIAN, la suma de NOVECIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MILLONES SEISCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS (\$954.635.000) M/CTE.
2. Resolución N°. 1-00-223-10169 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°. 01-88-241-06.39-0062 del 14 de Septiembre de 2009, confirmándola en todas sus partes.

SEGUNDA.- Que como consecuencia de las declaraciones anteriores y a título de restablecimiento del 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 N°. 2303001323271-0 del 6 de julio de 2006, 0901302101404-9 del 10 de julio de 2006, 1430804052895-1 del 21 de julio de 2006,

⁵ Folios 230 a 248 del cuaderno de antecedentes principal

⁶ Folios 292 a 352 del cuaderno de antecedente principal

1430804052926-1 del 22 de julio de 2006, 1430804053288-3 del 29 de julio de 2006 y 1430804053286-9 del 29 de julio de 2006, 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.- *Que se me declare como apoderada de la actora.*

CUARTA.- *Prevenir a la demandada para que de estricto cumplimiento a la Sentencia conforme lo dispone el Art. 176 del C.C.A”.*

Invocó como normas violadas los artículos 4°, 11, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política; 3°, 34 y 35 del Código Contencioso Administrativo; 131, 236, 509, 512 y 519 del Decreto 2685 de 1999 y el Decreto 4589 de 2006.

Para desarrollar el concepto de la violación expuso lo siguiente:

Dijo que la DIAN vulneró el principio constitucional de irretroactividad de las normas tributarias, al aplicar la Resolución de Clasificación Arancelaria 7409 de 2008 a importaciones realizadas en el año 2006; que, al hacerlo, también violó el principio constitucional de respeto al acto propio y de seguridad jurídica y quebrantó los principios de la buena fe y la confianza legítima.

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

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

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

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

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

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

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

Señaló que el producto importado por PRICOL ALIMENTOS S.A., avena en grano pelado, también lo importó la sociedad ALIMENTOS POLAR; que ambas empresas pertenecen al mismo grupo económico y tienen en común los proveedores. Que la DIAN inició investigación a esta última y, posteriormente, la archivó.

Que lo anterior viola el principio de unicidad de criterios que debe imperar en la administración aduanera y el derecho a la igualdad; que, en consecuencia, existe

incongruencia en los actos administrativos demandados, teniendo en cuenta que archivó tres procesos iniciados a la sociedad ALIMENTOS POLAR, que importó el mismo producto, bajo la misma partida arancelaria y, en cambio, practicó liquidación oficial de corrección a PRICOL ALIMENTOS S.A. y a AGECOLDEX S.A.

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

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

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN no contestó la demanda.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 28 de febrero de 2012⁷, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme las declaraciones de importación 23030013232710 del 6 de junio, 09013021014049 del 10 de julio, 14308040528951

⁷ Folios 475 a 494 del cuaderno de antecedentes principal

del 21 de julio, 14308040529261 del 22 de julio, 14308040532883 del 29 de julio y 14308040532869 del 29 de julio, todas del año 2006.

Advirtió que, desde la demanda, el actor solicitó la firmeza de seis (6) declaraciones de importación, a pesar de que mediante la Resolución N° 1-88-241-06.39-0062, la DIAN modificó siete (7) declaraciones de importación, entre ellas la presentada el 17 de julio de 2006.

Precisó que siendo la liquidación oficial de corrección un acto administrativo indivisible, los efectos de la anulación aplican para todas las declaraciones de importación que el acto modificó, incluida la presentada con el autoadhesivo 23030013249325 el 17 de julio de 2006, haciéndose extensivo también a ésta, el restablecimiento del derecho.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Después de plantear el problema jurídico y de hacer una reseña de los antecedentes administrativos, precisó el *a-quo* que el oficio denominado “Clasificación Arancelaria 10898” del 19 de septiembre de 1984 y las Resoluciones 15761 del 20 de diciembre de 2007 y 00377 del 15 de enero de 2008, determinaban en forma precisa e inequívoca que el producto denominado “avena en grano pelada y estabilizada”, después de haber sido sometido a una serie de etapas, se clasificaba en la partida arancelaria 10.04.

Que, posteriormente, con la Resolución 0007409 del 12 de agosto de 2008, la jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, indicó que con base en el nuevo estudio realizado era necesario revocar la Resolución 0377 de 2008, porque los granos se sometían a un proceso de estabilización para interrumpir el enranciamiento al inactivarse las enzimas peroxidasa, lipasa y tirosinasa, evitando la descomposición de los mismos y modificando su estructura natural, es decir, se le aplicaba un proceso de conservación. Que, por lo tanto, la mercancía descrita clasificaba en la partida arancelaria 19.04.90.00.00 del Arancel de Aduanas.

Precisó que las declaraciones de importación fueron presentadas en el mes de julio de 2006, por lo que para ese momento resultaba aplicable lo dispuesto por la DIAN en el oficio denominado “Clasificación Arancelaria 10898” del 19 de septiembre de 1984, vigente hasta el 19 de diciembre de 2007, ya que a partir del día 20 del mismo mes y año entró a regir la Resolución 15761; lo anterior, en armonía con el artículo 338 de la Constitución Política.

Dijo que no resulta acertado que la DIAN, en la liquidación oficial, haya aplicado la Resolución 7409 del 12 de agosto de 2008, que disponía que el producto “avena en grano pelada y estabilizada”, debía clasificarse por la subpartida arancelaria 19.04 y no por la 10.04, ya que la misma resolución dispuso, en su artículo 5°, que regía a partir de la fecha de su publicación, lo que ocurrió el 12 de agosto de 2008, fecha posterior a la presentación de las declaraciones, todas del año 2006.

Que, así las cosas, la entidad demandada violó el principio de irretroactividad de la ley tributaria.

Concluyó que, para el caso, es aplicable lo establecido en el Oficio 10898 de 1984, vigente hasta el 19 de diciembre de 2007, que disponía la clasificación del producto por la subpartida arancelaria 10.04.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, no acceder las súplicas de la demanda⁸.

Manifestó que en el presente caso no hubo aplicación retroactiva de la norma aduanera, pues la Subdirección Técnica Aduanera no está imponiendo tributos. Que

⁸ Folios 516 a 528 del cuaderno de antecedentes principal

lo que hizo la autoridad aduanera es el estudio y análisis juicioso de las mercancías importadas, para confirmar si las mismas se ajustan o no a las exigencias técnicas de la nomenclatura arancelaria internacional o NANDINA.

Que es claro que la DIAN, es la entidad llamada a clasificar arancelariamente las mercancías. Que la anterior clasificación arancelaria, expedida para el producto en el año 1984, se fundamentó en una estructura arancelaria que no está vigente desde 1990.

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

Indicó que las resoluciones tuvieron un período de vigencia durante el cual el importador se benefició del error en que estaba inmersa la Subdirección Técnica Aduanera, pero la DIAN, en uso de las facultades de fiscalización y control que tiene, podía revisar las declaraciones de importación presentadas por los administrados, de conformidad con el artículo 470 del Estatuto Aduanero; que el artículo 157 de la Resolución 4240 de 2000, dispone que las clasificaciones arancelarias expedidas mediante resolución, son de carácter general y de obligatorio cumplimiento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en las razones que expuso en la demanda⁹.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹⁰.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

⁹ Folios 573 a 586 del cuaderno principal

¹⁰ Folios 176 a 178 del cuaderno principal

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se confirme la sentencia apelada¹¹.

Indicó que la DIAN no logró desvirtuar los fundamentos que llevaron al *a-quo* a declarar la nulidad de los actos administrativos acusados.

Dijo no compartir la afirmación de la entidad apelante, respecto de que la clasificación arancelaria del producto no estaba vigente desde 1990, pues de ser así la misma Administración, entidad llamada a clasificar arancelariamente las mercancías, no hubiese reiterado la posición 10.04 en las Resoluciones 15761 de 2007 y 00377 de 2008, ésta última derogada por la Resolución 0007409 del 12 de agosto de 2008, que cambió la partida arancelaria de la avena en grano pelada estabilizada a la subpartida 19.04.

Que el importador está obligado a utilizar la clasificación arancelaria que la DIAN haya realizado; que, por lo tanto, la Administración no puede exigir al importador que existiendo una clasificación arancelaria expresa, emitida por la autoridad competente, la ignore y proceda a decidir en cual subpartida podría estar ubicado el producto materia de importación.

Por tal razón, considera que el importador obró en cumplimiento de la clasificación arancelaria realizada por la DIAN, así haya sido expedida erradamente, como lo afirma la entidad apelante, pues dichas clasificaciones tuvieron vigencia mientras no fueron modificadas ni revocadas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide si son nulos los actos administrativos mediante los cuales la Dirección Seccional de Aduanas de Cali formuló liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación 2303001323271-0, 0901302101404-9, 23030013249325, 1430804052895-1, 1430804052926, 1430804053288-3 y 1430804053286-9, todas presentadas en el mes de julio del año 2006, al considerar

¹¹ Folios 568 a 572 del cuaderno principal

que la subpartida arancelaria declarada por AGECOLDEX S.A. SIA, no correspondía al bien importado.

La Sala debe establecer si, como lo afirma la actora, la “avena en grano pelada y estabilizada”, se clasificaba arancelariamente, en el año 2006, en la subpartida arancelaria 10.04.00.90, que genera un arancel del 5% y un impuesto sobre las ventas del 10%, o bajo la partida 19.04, como lo estimó la DIAN.

Asimismo, determinará si la DIAN aplicó retroactivamente las normas aduaneras y, si el acto administrativo de clasificación que aplicó la actora estaba vigente para la fecha de presentación de las declaraciones de importación.

La obligación aduanera nace con la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional y comprende: i) la presentación de la declaración de importación; ii) el pago de los tributos aduaneros y sanciones a que haya lugar; iii) la obtención y conservación de los documentos que soportan la operación y su presentación cuando los requiera la autoridad aduanera; iv) la atención de las solicitudes de información y de pruebas y v) el cumplimiento de las exigencias, requisitos y condiciones establecidas en las normas correspondientes.

Dentro de este contexto, la Administración de Aduanas ostenta la potestad para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías hacia y desde el territorio aduanero nacional. Dicha potestad se materializa a través de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 469 del mismo decreto, en concordancia con el artículo 429 de la Resolución 4240 de 2000, de la DIAN¹².

Las facultades de fiscalización constituyen medios eficaces para verificar el cumplimiento de la obligación aduanera a través de las declaraciones que presentan los obligados y el pago de los tributos aduaneros para así conseguir el propósito

¹² ARTÍCULO 429. FISCALIZACIÓN ADUANERA. Es la facultad que tiene la autoridad aduanera para adelantar las investigaciones, desarrollar los controles, vigilar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas aduaneras a los importadores, exportadores, declarantes y demás usuarios y auxiliares de la función aduanera, y en general, para verificar la legal introducción de mercancías al territorio aduanero nacional.

recaudatorio que la caracteriza, lo que implica realizar las investigaciones y los controles necesarios para asegurar el cumplimiento de la normativa aduanera, simultáneamente con las operaciones de comercio exterior o mediante fiscalización posterior.

El artículo 470 del referido Decreto 2685, autorizó a la Administración de Aduanas para *“efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a las que haya lugar”*; es decir, le otorgó a la autoridad aduanera la competencia para verificar la exactitud de las declaraciones de importación y sus soportes, con el fin de detectar situaciones que impliquen un menor valor de los tributos aduaneros.

Las actuaciones de fiscalización pueden ser posteriores a la operación de comercio exterior y con ello se busca que los usuarios cumplan las disposiciones aduaneras, pues permiten advertir infracciones al régimen aduanero o errores en el diligenciamiento de las declaraciones de importación, relacionadas con los bienes importados, en cuanto a su naturaleza, origen, estado, cantidad, valor, clasificación arancelaria, tributos, régimen aduanero y tratamiento tributario aplicable; así mismo, errores en la información relacionada con el proceso de importación o percibidos durante la inspección aduanera, física o documental, que se haya realizado¹³.

Es de anotar que la naturaleza del control posterior permite que el análisis de las mercancías pueda hacerse luego de su levante¹³, para así procurar que la operación de comercio exterior se ajuste a las disposiciones aduaneras.

¹³ La inspección puede hacerse físicamente, cuando implica el reconocimiento de mercancías, y documentalmente, cuando se hace con base en la información de la declaración y los documentos que la soportan (Decreto 2685 de 1999, arts. 1 y 126)

¹³ Es el acto por el cual la autoridad aduanera permite a los interesados la disposición de la mercancía, previo el cumplimiento de los requisitos legales o el otorgamiento de garantía, cuando a ello haya lugar (art. 1 del Decreto 2685 de 1999), y procede en los casos señalados en el artículo 128 *ibidem*, o con posterioridad al requerimiento especial aduanero, en los términos del artículo 129 *eiusdem*.

Lo anterior, porque a través de las diligencias de fiscalización posteriores al levante, la autoridad aduanera puede concluir que ciertamente ocurrieron infracciones al régimen, o errores en la declaración; de allí el deber legal de conservar la documentación del proceso de importación, al cual aluden los artículos 26 [f], 32 [e], 87, 121[inc. 1], 138, 141, 167, 171, 190 y 203 [7] del Decreto 2685 de 1999.

Cuando los errores en las declaraciones de importación se relacionan con la subpartida arancelaria, el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999¹⁴ autoriza la formulación de liquidación oficial de corrección, aún después de otorgado el levante.

La demandante sostiene que no era procedente proferir liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación 2303001323271-0, 0901302101404-9, 23030013249325, 1430804052895-1, 1430804052926, 1430804053288-3 y 1430804053286-9, todas presentadas en el mes de julio del año 2006, porque la subpartida arancelaria declarada corresponde a la determinada por la DIAN en el Oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984 y confirmada en las Resoluciones 15761 del 20 de diciembre de 2007 y 00377 del 15 de enero de 2008.

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

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

¹⁴ La autoridad aduanera podrá expedir Liquidación Oficial de Corrección cuando se presenten los siguientes errores en las declaraciones de importación: **subpartida arancelaria**, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o **tratamientos preferenciales**.

En este punto resulta necesario transcribir el Oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984¹⁵, en el que la DIAN, en respuesta a la solicitud que sobre el asunto le hiciera la sociedad Productos Quaker S.A., señaló lo siguiente:

“Fecha: 19 de septiembre de 1984

NOMBRE DEL SOLICITANTE: PRODUCTOS QUAKER S.A.

DIRECCIÓN: Carrera 6ª. N° 45-120 Cali

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

ACTUACIÓN

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

(...)

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA: Grano de avena con cáscara.

POSICIÓN: 10.04.89.99

GRAVAMEN: 3%

(...)”

Posteriormente, el 20 de diciembre de 2007, la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, a solicitud de la sociedad PRICOL ALIMENTOS, indicó en la Resolución 15761¹⁶:

“(...)”

¹⁵ Folio 302 del cuaderno de N° 2C.

¹⁶ Folios 63 a 64 del cuaderno N° 2A

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

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

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

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

RESUELVE

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

(...)"

El 15 de enero de 2008, en atención a la solicitud presentada por la sociedad Alimentos Polar Colombia S.A., la Jefe de la División de Arancel de la misma subdirección, profirió la Resolución 00377, en la que consideró lo siguiente:

"Que la empresa Alimentos Polar Colombia S.A., nit N°. 830.006.735, mediante formato radicado con el N° 82029 de septiembre 10 de 2007, presentó solicitud para

la clasificación arancelaria del producto denominado técnicamente “AVENA EN GRANO PELADA ESTABILIZADA” y comercialmente “AVENA EN GRANO PELADA Y ESTABILIZADA”.

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

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

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

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

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

RESUELVE

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

Como puede observarse, tanto en el Oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984, como en la Resolución 15761 del 20 de diciembre de 2007 y en la Resolución 00377 del 15 de enero de 2008, la DIAN clasificó arancelariamente al producto avena en grano entero, pelada y estabilizada, en la subpartida 1004.00.90.00, que corresponde a la misma partida en que la actora lo declaró.

Los actos administrativos aludidos, de contenido particular y concreto, ubicaron en el Arancel de Aduanas el producto importado por la demandante, creando una situación jurídica para los usuarios que realizan operaciones de comercio exterior respecto del mismo, comoquiera que de la clasificación arancelaria dependen los tributos aduaneros y el impuesto sobre las ventas que el importador debe pagar.

Acorde con lo anterior, surge con claridad que AGECOLDEX S.A. SIA, fundamentó las declaraciones de importación, presentadas en el mes de julio de 2006, atendiendo la clasificación arancelaria plasmada por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN en el Oficio 10898 del 19 de septiembre de 1984, acto de obligatorio cumplimiento y vigente para la fecha de presentación de la declaraciones, en el que se estableció que la subpartida para la avena en grano, pelada y estabilizada era la 10.04.00.90.00.

En cuanto a la naturaleza de los actos de clasificación arancelaria, la Sala señaló:

“(...) las resoluciones de clasificación arancelaria de bienes crean situaciones jurídicas de carácter general y abstracto, pues tienen como fin especificar la subpartida arancelaria de la nomenclatura del sistema integrado en la que clasifican

*las mercancías objeto de comercio exterior, clasificación a la que están sujetos todos los usuarios que realicen operaciones de comercio exterior. (...)*¹⁷

No puede, entonces, la entidad demandada, pretender que el importador presentara las declaraciones señalando una partida arancelaria diferente a la emitida por ella misma; además, no debe olvidarse que la DIAN, para tomar la decisión administrativa contenida en el oficio a que se alude, utilizó las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura arancelaria, analizó los documentos presentados por la actora con la solicitud de clasificación, así como las muestras suministradas y realizó una visita a la planta de la empresa.

Así pues, **si bien** la Resolución 0007409 del 12 de agosto de 2008, por la cual la Subdirección Técnica Aduanera clasificó en la partida arancelaria 1904.90.00.00 la avena en grano entero, pelado y estabilizado revocó la Resolución 377 de enero de 2008, **es una** decisión emitida con posterioridad a la presentación de las declaraciones de importación y, en consecuencia, no aplicable a las declaraciones de importación presentadas por AGECOLDEX S.A. SIA, como declarante autorizado.

Asimismo, como lo dijo la Sala¹⁸, a pesar de que la Resolución 1576 de 2007 también fue revocada por la 7498 del 14 de agosto de 2008, tales actos, como en el caso de la Resolución 0007409 del 12 de agosto de 2008, que revocó la 377 del mismo año, como antes se dijo, rigen a partir de su publicación y, por tanto, se aplican para la nacionalización de productos efectuada a partir de ese momento.

Así pues, la Resolución 0007409 del 12 de agosto de 2008, por la cual la Subdirección Técnica Aduanera clasificó en la partida arancelaria 1904.90.00.00 la avena en grano entero, pelado y estabilizado y revocó la Resolución 377 de enero de 2008, no es aplicable a las declaraciones de importación presentadas por AGECOLDEX S.A. SIA, como declarante autorizado.

¹⁷ Consejo de Estado Exp. 18511 del 23 de mayo de 2013, C.P. Martha Teresa Briceño De Valencia

¹⁸ Exp. 20257, del 16 de octubre de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Así las cosas, el recurso de apelación interpuesto por la DIAN no tiene vocación de prosperidad, por lo que la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

Primero: CONFIRMÁSE la sentencia del 28 de febrero de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por AGECOLDEX S.A. SIA contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

Segundo: RECONÓCESE personería al abogado Luis Alfonso Jaimes Plata, como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 9 del cuaderno principal.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ