

Fols: 57-67
C: 6.



Rama Judicial
Consejo Superior de la Judicatura
Republica de Colombia

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOLÍVAR
SENTENCIA No. 68/2017
SALA DE DECISIÓN No. 002

SIGCMA

Cartagena de Indias D.T y C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Acción	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado	13-001-33-31-000-2008-00002-01
Demandante	ALMACENES GENERALES Y DEPÓSITOS ALMAVIVA S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – UAE DIAN
Magistrado Ponente	MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ
Tema	Liquidación Oficial de corrección - Clasificación arancelaria de mercancías. - Identificación del producto importado DAIRYLAC 80 a la luz del sistema armonizado de clasificación de Mercancías.

I.- PRONUNCIAMIENTO

Procede esta Sala de decisión, a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de diciembre de 2015, proferida por el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de Cartagena, por medio de la cual se accedió a las pretensiones de la demanda.

II.- ANTECEDENTES

2.1. Demandante

La presente acción fue instaurada por ALMACENES GENERALES Y DEPÓSITOS ALMAVIVA S.A., por conducto de apoderado judicial.

2.2.- Demandado

La acción está dirigida en contra del DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – UAE DIAN.

2.1. La demanda¹.

A través de apoderado judicial constituido para el efecto, el deposito ALMAVIVA S.A., instauró demanda de nulidad y restablecimiento en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – UAE DIAN, para que, previo el trámite a que hubiere lugar, se accediera a las siguientes,

¹ Folios 2-14 c/no 1





2.2. Pretensiones

"PRIMERA: Que se ANULEN las siguientes las resoluciones:

- 1.1 No. 459 de fecha 12 de marzo de 2007, proferida por la Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, mediante la cual se profiere liquidación oficial de corrección a la citada declaración de importación, correspondiente a una importación del importador CONTEGRAL S.A.*
- 1.2 No. 1074 de fecha 31 de agosto de 2007, proferida por el jefe de la División Jurídica Aduanera de la misma administración, que confirmó la anterior.*

SEGUNDA: Que, como consecuencia de las anteriores nulidades, se establezca que ALMAVIVA S.A. no está obligada a cancelar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en las resoluciones enunciadas. En el evento de que se pague alguna suma, se solicita que se ordene la devolución de lo pagado, junto con intereses y corrección monetaria.

TERCERA: Que se notifique y vincule a CONTEGRAL S.A., al presente proceso.

CUARTA: Que, como parte del restablecimiento del derecho, se condene a la NACIÓN, representada por la U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, a reembolsar a ALMAVIVA S.A. los gastos en que haya incurrido ésta última para instaurar este proceso judicial, tales como: gastos judiciales, honorarios de abogados, etc.

Los anteriores pedimentos se sustentan en los siguientes

2.3 Hechos

El apoderado de la entidad demandante, ALMAVIVA S.A., sostiene que la empresa CONTEGRAL S.A., ha realizado de manera ordinaria la importación de un producto denominado DAIRYLAC 80; para lo cual, en su momento, tramitó los permisos requeridos ante el ICA y obtuvo el registro requerido para la importación ante el MINCOMERCIO.

Manifiesta, que en los documentos anteriores constaba la partida arancelaria del producto DAIRYLAC 80, identificada con el número 2309.90.20.00; y que los mismos fueron suministrados a la Sociedad de Intermediación Aduanera, ALMAVIVA S.A., para que adelantara la importación del producto mencionado, según consta en la copia de la declaración de importación aportada a este proceso.

Explica, que la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, ha expedido tres resoluciones diferentes para clasificar el producto denominado DAIRYLAC 80; así: con Resolución 12516 de abril de 2002, lo clasificó por la subpartida **1901.90.90.00**, con Resolución 04077 de abril de



2006, lo clasificó con el número **2309.90.90.00**, y con Resolución 03633 de marzo de 2007 con la N° **2309.90.20.00**. Al respecto agrega que, las clasificaciones expedidas por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN son obligatorias, según dispone el Decreto 2685 de 1999 y sus reglamentos. Así mismo, las autoridades del Perú y Venezuela han clasificado el mismo producto en la partida **2309.90.20.00**.

Expone, que a pesar de las clasificaciones que se mencionan, la DIAN, por medio de las Resoluciones cuya nulidad se demanda, cuestionó la declaración del producto DAIRYLAC 80 en la partida 2309.90.20.00, pues considera que debió ser clasificarlo en la partida 23.09.90.90.00., y explica, que el cambio de partida hace que se aplique una tarifa arancelaria distinta, por lo que la DIAN procede a cobrar una supuesta diferencia de tributos aduaneros no pagados, más una sanción e intereses.

2.4. Normas violadas y concepto de la violación

El apoderado de la sociedad accionante elabora los siguientes cargos en contra de los actos acusados:

- **CORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA – INDEBIDA MOTIVACIÓN.**

Mediante la Resolución 03633 del 29 de marzo de 2007, la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN clasificó el producto que nos ocupa "DAIRYLAC 80" en la partida 2309.90.20.00.

Aunque la misma División se ha pronunciado en sentidos divergentes sobre el mismo producto, la resolución que citamos es la última y es la que está vigente. Dicha norma aclaró adicionalmente que el producto es una "premezcla de las utilizadas para la elaboración de alimentos para animales"

...Como quiera que la División de Arancel de la DIAN aclaró que el producto denominado DAIRYLAC 80 es una premezcla que debe ser clasificada por la partida 2309.90.20.00 del arancel de aduanas, y que esa posición se encuentra consignada en la Declaración de Importación que nos ocupa, resulta que no existe un error en la clasificación arancelaria y en consecuencia que resulta improcedente desde el punto de vista técnico y jurídico confirmar la Liquidación Oficial que se recurre.

- **FALTA DE COMPETENCIA PARA EXPEDIR LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN.**





Como el verdadero obligado al pago de los tributos es el importador, la Liquidación Oficial de Corrección no podía ser proferida por la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, sino por la de Medellín, que es el domicilio principal de CONTEGRAL S.A.

- **FALTA DE LEGITIMACIÓN EN LO PASIVO**
ALMAVIVA, como Sociedad de Intermediación Aduanera, no es la responsable del pago de los tributos aduaneros, en particular del IVA.
- **VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO - ARTÍCULO 29 DE LA CONSTITUCIÓN NACIONAL**
Al no haberse vinculado al importador se le está negando la posibilidad de demostrar o acreditar que la mercancía DAIRYLAC 80 se encuentra correctamente clasificada.
- **FALTA DE APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 63, 67 Y CONCORDANTES DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL-ALMAVIVA NO OSTENTA LA CALIDAD DE ABOGADO, APODERADO PROCESAL O MANDATARIO DE CONTEGRAL.**
Aunque el importador otorgó mandato a ALMAVIVA para nacionalizar una mercancía, dicho mandato no contempla la facultad de corregir unilateralmente esa declaración, o pagar tributos adicionales, sin contar con autorización expresa del importador.
- **VIOLACIÓN A LOS ARTÍCULOS 477 Y SUBSIGUIENTES DEL ESTATUTO TRIBUTARIO Y LA CONSTITUCIÓN NACIONAL- LA ADMINISTRACIÓN DE ADUANAS DE BOGOTÁ NO PUEDE EXONERAR DEL PAGO DE TRIBUTOS AL IMPORTADOR**
...la actual postura de la DIAN conlleva a asumir que está exonerando del pago de tributos aduaneros al importador, y le imputa dicha obligación a un tercero que sólo sirve como intermediario aduanero.
- **INDUCCIÓN A ERROR - EL IMPORTADOR REALIZÓ LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA Y APORTÓ LOS DOCUMENTOS QUE ACREDITABAN DICHA POSICIÓN - LA DIAN CONFIRMÓ ESA CLASIFICACIÓN. OTRAS AUTORIDADES TAMBIEN LA AVALARON.**
...fue el importador el que clasificó la mercancía, y ésta clasificación fue confirmada por la DIAN mediante Resolución 03633 de fecha 29 de marzo de 2007.
- **OBLIGACIÓN IMPOSIBLE DE CUMPLIR, VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 121 DEL DECRETO 2685 DE 1999.**
Esta obligación de pago resulta imposible de cumplir por parte de ALMAVIVA, toda vez que no ostenta la calidad de importador.





- **PRINCIPIO DE BUENA FE - VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO**
ALMAVIVA obró y ha obrado en la importación del producto Dairy lac, ajustada en su integridad a la normatividad aduanera.

2.5 Contestación²

El escrito de defensa presentado por la apoderada de la entidad demandada, el 20 de mayo de 2013, básicamente resalta la legalidad de los actos acusados, señalando como oposición de los cargos, que con los actos administrativos que se acusan no han sido vulneradas, la legislación aduanera, ni la Constitución, ni principios como el de la buena fe, respetándose en cambio derechos de defensa y debido proceso de la parte actora.

Sostiene la DIAN, que no es procedente el argumento del demandante, según el cual, la clasificación arancelaria realizada es correcta por cuanto la Resolución 03633 del 29 de marzo de 2007, clasificó la mercancía con la subpartida 23.09.90.20.00 y esta resolución tiene carácter vinculante y obligatorio. Que la fecha de la resolución citada es posterior a la fecha de la Declaración de Importación corregida, que es del "18 de febrero de 2005 (sic)", motivo por el cual no resulta aplicable a la liquidación de tributos presentada en dicho documento.

Agrega, que habiendo actuado la sociedad ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO ALMAVIVA S.A. como declarante autorizado del importador CONTEGRAL CARTAGO LTDA., en desarrollo del mandato otorgado, se convierte en el único y directamente responsable de la clasificación arancelaria de la mercancía y como consecuencia de ello, de la sanción que consagra la normatividad por la errónea clasificación que conlleva al pago de unos menores tributos aduaneros, es decir, hubo un detrimento patrimonial para el Estado relacionado con el debido recaudo ya que la subpartida arancelaria declarada en forma incorrecta señala un gravamen arancelario del 10%, mientras que la subpartida arancelaria por la que debió declararse dicha mercancía tiene una tarifa del 17%, de acuerdo con las normas del Arancel de Aduanas.

Señala que, el párrafo 3 del Artículo 23 del Decreto 2685 de 1999, (modificado por el Artículo 24 del Decreto 1232 del 20 de junio de 2001) se estipula que:

"La Declaración de Corrección provocada por la autoridad aduanera procederá, como consecuencia de los resultados de una inspección aduanera, o cuando se notifique requerimiento especial aduanero de corrección o de revisión de valor".

² Folio 613-627 c. 4



A su vez el Artículo 51 del Decreto 2685 de 1999, consagra lo siguiente:

"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, operaciones aritméticas, modalidad o tratamientos preferenciales"

El Artículo 482 del Decreto 2685 de 1999 (modificado por el Artículo 38 del Decreto 1232 de 2001) establece las infracciones Aduaneras de los Declarantes en el Régimen de Importación y las sanciones aplicables. El numeral 2.2 del citado Artículo consagra:

"Que cuando se incurra en inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven a un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles, la sanción aplicable será de multa equivalente al DIEZ POR CIENTO (10%) del valor de los tributos dejados de cancelar".

Expone que, de todo lo anterior queda claro, que el Decreto 2685 de 1999 y su Resolución reglamentaria, dan a las autoridades aduaneras elementos sustanciales y procedimentales para la expedición de liquidaciones oficiales que corrijan las declaraciones de importación; permitiendo adelantar y culminar las investigaciones administrativas. Igualmente, es claro al tenor de las normas que estas liquidaciones oficiales se formulan al declarante autorizado, en razón de su actividad. En resumen hasta aquí es ALMAVIVA S.A el Sujeto con quien deben realizarse la investigación administrativa a fin de establecer si los hechos establecidos en la misma son susceptibles de ser sancionados.

Señala, que la intermediación aduanera constituye una actividad auxiliar de la función pública aduanera, sometida a las regulaciones especiales establecidas en la legislación aduanera, y tiene como finalidad primordial colaborar con las autoridades aduaneras en la correcta y cumplida aplicación de las normas legales relacionadas con el comercio exterior, para el adecuado desarrollo de los regímenes aduaneros y demás procedimientos o actividades derivados de los mismos. Por lo anterior, el régimen de responsabilidades es tan estricto que en los eventos como el que aquí se discute son ellas las llamadas a responder en primera instancia ante las autoridades aduaneras por las inexactitudes que se puedan presentar en el transcurso de las operaciones de comercio exterior que estén a su cargo.

Afirma, que la DIAN con su actuación no ha vulnerado el debido proceso por cuanto el hecho de no vincular de manera directa al importador no obsta para realizar la correspondiente liquidación oficial de corrección



cuando la DIAN detecte en uso de sus facultades de fiscalización inconsistencias que impliquen un mayor valor de tributos a cancelar, como en este caso el hecho de una clasificación arancelaria errada.

Expone que, mediante oficio No. 61000048-0209, radicado 015811 del 26 de abril de 2006, la Jefe de la División de Laboratorio de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN envió a la División de Arancel de la misma Subdirección, el reporte del análisis químico practicado a las muestras remitidas por el G.I.T. de Control Posterior de la División de Fiscalización de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá relacionado con el oficio No. 03-070-211-0350 del 28 de marzo de 2006. De acuerdo al análisis anterior tratase de una preparación a base de suero de leche y lactosa utilizada en la elaboración de alimentos para animales.

Que, la Jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, profirió la Resolución No. 04077 del 28 de abril de 2006 por medio de la cual clasificó la mercancía correspondiente a "una preparación color crema claro, aroma suave, característico de la leche, de textura granular, a base de suero de leche deshidratado y concentrado proteico de soya, con el siguiente contenido nutrclnol: proteína cruda 5%, grasa cruda 0.50%, fibra cruda 0%, lactosa 82%, cenizas 8%, sal 3%, humedad 4% y E.M. (calculada) 3.545 kcal/kg" por la subpartida arancelaria 2309.90.90.00, como preparación para la elaboración de piensos y alimentos para mascotas, de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del Arancel de Aduanas, y revocó la Resolución No 12516 del 26 de diciembre 2002 expedida para la misma mercancía por una subpartida diferente a la anotada.

De lo expuesto, concluye, que la mercancía amparada en la Declaración de Importación con autoadhesivo No 01204080526141 del 29/09/2004 se debe clasificar de conformidad con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del Sistema Armonizado por la subpartida arancelaria 2309.90.90.00: "PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACION DE LOS ANIMALES. -LAS DEMAS. -LAS DEMAS." a la cual le corresponde un Arancel del 17% de conformidad con la Circular No 00007 del 14 de enero de 2005 expedida por el Director de Aduanas, e IVA del 10%, por tanto se causaría una cuenta adicional por concepto de tributos aduaneros.

Explica, que la Administración debe ceñirse a lo establecido en el Decreto 4341 del 2004 por medio del cual se adoptó el Arancel de Aduanas (vigente a la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Importación) y a las recomendaciones que en materia arancelaria emita la Organización Mundial de Aduanas (OMA), los cuales si tienen fuerza vinculante para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, tanto es así que para la reestructuración de los desdoblamientos de las posiciones se deben acoger



o adoptar las modificaciones que establezca la Dirección de Nomenclatura y Clasificación de la citada Organización.

Que, en el sistema de autoliquidación es el declarante quien tiene a su alcance todos los elementos de juicio para incorporarlos a la declaración de importación, sin perjuicio que la Administración Aduanera dentro del término de firmeza de la misma (artículo 131 del Decreto 2685 de 1999) formule al administrado el Requerimiento Especial Aduanero por las causales del artículo 513. Esto en virtud de los artículos 469 y 470 del Estatuto Aduanero.

En resumen, sostiene que la ^{Los}DIAN es la única entidad que puede realizar pronunciamientos sobre la clasificación arancelaria de las mercancías y estos se reputan aplicables dentro del término de su vigencia hasta tanto haya uno nuevo que revoque ^{los}al anterior ^{os}conceptos realizados por otras entidades solo son indicativos de circunstancias específicas de los productos.

En cuanto al principio de la buena fe, la DIAN manifiesta que, nunca ha determinado la mala fe en el accionar del demandante, cosa distinta es establecer su responsabilidad en el diligenciamiento de una declaración de importación que presentó inconsistencias en la clasificación arancelaria lo que implicó unos mayores tributos aduaneros a cancelar diferencia que fue debidamente liquidada en un acto administrativo que agotó todas las instancias en vía gubernativa.

Finaliza diciendo que, la DIAN ha actuado conforme con la legislación aduanera vigente al momento de la ocurrencia de los hechos, y la presunción de buena fe, no puede ser una talanquera para la aplicación de la Ley.

2.6 – Llamado en garantía – CONTEGRAL S.A:

CONTEGRAL S.A., fue llamada en garantía por la entidad demandante ALMAVIVA S.A.³, por ser dicha empresa la propietaria de la mercancía importada, y por lo que es la responsable del pago de los tributos que la DIAN liquidó en las resoluciones demandadas. La solicitud anterior, fue resuelta de manera favorable por el Juzgado Décimo Tercero Administrativo del Circuito de Cartagena, mediante auto del 6 de mayo de 2009⁴.

Con escrito del 26 de octubre de 2009, CONTEGRAL S.A., dio contestación al llamamiento en garantía, oponiéndose al mismo, como quiera que, de acuerdo con el art. 217 del CCA., esta figura procesal solo opera dentro de

³ Folio 5 c. 1

⁴ Folio 514 c. 3



las acciones de controversias contractuales y de reparación directa, más no en las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho.

De igual manera sostiene que, Contegral S.A, como importador, nunca fue vinculado a la actuación administrativa adelantada por la Dian, y por ende, no puede en este proceso resultar condenado al pago de tributos frente a los cuales no tuvo oportunidad de defenderse en la vía administrativa.

Afirma, que coadyuva las pretensiones elevadas por la parte accionante en contra de la DIAN, pero que, en caso de resultar la sentencia adversa a tales solicitudes, no es posible que esta judicatura condene a Contegral S.A., al pago de los tributos en mención, pues la demandante carece de acción en contra del importador.

Agrega, que se acoge a los hechos que se prueben en el proceso, y propone las siguientes excepciones: i) inexistencia de derecho legal contractual de la demandante a exigir de la llamada en garantía que pague por ella el monto de las obligaciones tributarias establecidas en los actos demandados; ii) excepción de inconstitucionalidad, iii) excepción de falta de acción en contra de Contegral.

2.7 – Tercero interviniente – SEGUROS ALFA S.A

Por medio de auto del 14 de enero de 2011⁵, el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de Cartagena ordenó vincular Seguros Alfa S.A., como tercero interesado en las resultas del proceso.

La empresa Seguros Alfa se hizo parte en este asunto, mediante escrito del 4 de marzo de 2011⁶, manifestando a través de su apoderado judicial, su intención de coadyuvar la demanda presentada por la sociedad ALMAVIVA S.A., en contra de los actos administrativos demandados.

Argumentó, que debe declararse la nulidad de la sanción impuesta por la DIAN, en la medida en que no existe error por parte de Almaviva en relación con la subpartida arancelaria aplicada al producto DAIRYLAC 80, en la medida en que la administración aduanera, por medio de la Resolución 03633 de 2007, acogió esa misma clasificación como la apropiada para el producto en comento, por ser éste considerado como una pre-mezcla de las utilizadas para la elaboración de alimentos para animales.

⁵ Folio 537-538 c. 3

⁶ Folio 545-557 c. 3



Agrega, que es improcedente que la DIAN intente hacer efectiva la póliza de seguro No. 0015031, otorgada por seguros Alfa, toda vez que la misma no tiene cobertura sobre los hechos ocurridos el 2004, 2005 y 2006, fecha para la cual ingresaron al país las mercancías objeto investigación aduanera.

Añade, que el contrato de seguro suscrito entre Almaviva SA y Seguros Alfa, tiene una vigencia a partir del 1º de marzo de 2007 al 1 de junio de 2008, habiéndose configurado el siniestro en el año 2004, como quiera que la mercancía ingresó al país el 29 de diciembre de 2004, y para esa fecha, la póliza no tenía cobertura.

Sostiene, que existe prescripción de la acción derivada del contrato de seguros, toda vez que la administración cuenta con un plazo de 2 años, contados a partir del hecho constitutivo de incumplimiento, para declarar mediante acto administrativo el siniestro; verificándose, en este caso, que los actos administrativos demandados solo fueron proferidos el 12 de marzo de 2007, es decir, más de dos años después de importada la mercancía.

III. – SENTENCIA IMPUGNADA⁷

Con providencia del 15 de diciembre de 2015, el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de esta ciudad dictó sentencia de primera instancia en la que decidió acceder a las pretensiones de la demanda, y declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

La Juez de primera instancia, sostuvo, que en efecto, la subpartida 23.09.90.20.00, es la correspondiente para clasificar el producto denominado DAIRYLAC 80, toda vez que es la misma que viene utilizando la Comunidad Andina, específicamente los países de Perú y Venezuela; además, de acuerdo con la certificación expedida por el fabricante, se tiene que Dairy lac 80 tiene la misma composición química desde hace 5 años, por lo que puede concluirse que la variación en la clasificación, y su diferenciación con las pautas internacionales, generan a los administrados, resultados abiertamente lesivos para la seguridad jurídica.

Agregó que, la DIAN no fundamentó su decisión en un estudio técnico específico, realizado a la mercancía importada, pues solo se limitó a transcribir los apartes del oficio de 23 de abril de 2006 y la alusión que hace de manera puntual sobre la Resolución 04077 de 28 de abril mismo año, pero no elabora ninguna otra argumentación en torno a las calidades del producto

⁷ Folio 947-



puntualmente declarado por ALMAVIVA S.A. y que tal empresa relacionó en la declaración de importación como DAIRYLAC 80.

Expone, que de las pruebas arrojadas al proceso, debe concluirse que no existe constancia dentro del expediente de que sobre la mercancía específicamente importada y declarada por ALMAVIVA S.A., en el año 2004, se hubiese realizado estudio químico que hiciera evidente el error en el cual insiste la DIAN, pues la Resolución 04077 se emitió frente a la solicitud de clasificación que presenta MARIO LONDOÑO SIA S.A., y la Resolución 03633 de 29 de marzo de 2007, se profirió con ocasión de la solicitud efectuada por CESAR ARTURO HERNÁNDEZ S.I.A. LTDA, empresas de intermediación aduanera distintas a quien hoy demanda.

Teniendo en cuenta lo anterior, sostuvo que al usuario aduanero no se le evaluó su conducta a la luz de un criterio objetivo basado en la realidad del producto, como lo pretendió hacer ver la DIAN al expedir los actos acusados, lo que deriva en una violación al debido proceso, por vulneración directa al principio de seguridad jurídica que está llamado a salvaguardar toda autoridad en el ejercicio de sus funciones.

Así las cosas, la el Despacho a quo concluyó, que el actuar de la DIAN no se ajustó a la legalidad, pues le hizo asumir a ALMAVIVA S.A. como declarante autorizado, las consecuencias de su desconocimiento, al determinar que debía corregirse la subpartida arancelaria, y proferir las consecuentes liquidaciones oficiales por error, sin atender un criterio objetivo basado en las calidades y características del producto y que se hace evidente, ante la expedición de la Resolución N° 03633 de 29 de marzo de 2007; violando así el debido proceso por vulneración directa al principio de seguridad jurídica llamado a ser atendido como autoridad aduanera.

IV. - RECURSO DE APELACIÓN⁸

Con escrito del 28 de enero de 2016, la parte accionada interpuso recurso de apelación, manifestando no encontrarse de acuerdo con la decisión adoptada por la juez a quo de declarar la nulidad de las resoluciones que le imponen una sanción a la Agencia de Aduanas Almayviva SA., por considerar que en sede administrativa la DIAN no dejó constancia de haber llegado a un estudio técnico contundente que determinara la composición química y la clasificación arancelaria del producto Dairy lac 80 violando de esta manera el principio de seguridad jurídica.

⁸ Folio 974-982



El apoderado impugnante explica, que la clasificación arancelaria de las mercancías se encuentra contenida en el arancel de aduanas, que, a groso modo, puede entenderse como un listado de productos ordenados en forma estructurada y lógica. Que en Colombia, a través del Decreto 800 de 2001, se adoptó como propio el arancel externo de la Comunidad Andina frente a países que no pertenecen a ella y que la nomenclatura es una lista de nombres de productos utilizada en el Arancel Común que se denomina "Sistema Armonizado".

Sostiene, que la decisión de la DIAN, de sancionar a Almaviva estuvo fundamentada en los estudios técnicos realizados por la Subdirección de Gestión Técnica, que es la dependencia competente para realizar este tipo de análisis, siendo ésta subdirección quien clasificó el producto con el número 2309.90.90.00, la cual es obligatoria de acuerdo con la Resolución 4240 de 2000 y 7002 de 2001.

Manifiesta que, Almaviva S.A., cometió un error al clasificar la mercancía con la subpartida 2309.90.20.00 y no con la 2309.90.90.00, sin tener en cuenta que la composición química de los productos identificados con cada una de ellas es diferente; en otras palabras, la Resolución No. 4077 del 2006 (a la cual corresponde la subpartida 2309.90.90.00), establece una clasificación diferente para Dairyloc 80, porque de acuerdo con los análisis químicos practicados al producto, se determinó que su composición química era distinta a la que tuvo después, cuando se expidió la Resolución No. 03633 de 2007, en la cual se determinó una nueva subpartida (2309.90.20.00).

Expone, que la División de Arancel clasificó, mediante la Resolución 4077 de 2006, al producto denominado Dairyloc 80, con la subpartida 2309.90.90.00, toda vez que, después de un análisis químico se pudo establecer que ésta mercancía se trata de una preparación que no se ajusta a lo que arancelariamente se considera una pre-mezcla, ya que no contiene elementos de los destinados a asegurar la conservación de los alimentos; posteriormente, para el caso de la Resolución No. 03633 de 2007, la División de Arancel consideró que, la subpartida debía cambiar a 2309.90.20.00, puesto que, de acuerdo con la información suministrada, el producto contenía un aditivo que ayuda a la conservación. En resumen, expone que existe diferencia entre el Dairyloc 80 clasificado con la subpartida 2309.90.90.00 (sin aditivo), y el Dairyloc 80 de la clasificación 2309.90.20.00 pues este último sí contiene aditivos destinados a la conservación de los alimentos, en ese sentido, hay una diferencia entre las fichas técnicas de uno y otro producto, ratificándose de esta manera los análisis químicos realizados al artículo por la Dian.



Añade, que la nomenclatura arancelaria presenta en forma sistemática las mercancías que son objeto de comercio internacional, las agrupa en Secciones, Capítulos y subcapítulos, que a su vez están conformados por partidas y estas últimas a su vez se desdoblán en Subpartidas de diferente orden dependiendo del guion a que pertenezca la respectiva descripción del producto con títulos tan concisos como ha sido posible, indicando la clase o naturaleza de las mercancías que en ellos se incluyen.

Que en el caso que nos ocupa, el producto objeto de controversia se debe clasificar por la partida **2309** del Arancel de Aduanas, cuyo texto de partida comprende "*Preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales*" lo cual está en concordancia por lo expuesto por el accionante. Esta mercancía debe codificarse por la subpartida "residual" **23.09.90** que comprende "*las demás*" "*preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales*", lo cual está también de acuerdo con la clasificación realizada por el accionante.

Afirma, que para incluir el producto DAIRYLAC 80 (Importado antes de la expedición de la Resolución No. 3633 del 29 de Marzo de 2007) dentro de uno y sólo uno de los desdoblamientos a nivel andino 2309.90.20 o el 2309.90.90, se debe realizar una comparación entre las características o propiedades con que cuenta esta mercancía, frente al contenido del texto de cada una de esta subpartidas antes señaladas, es decir determinar si las características propias de este producto son o no son compatibles o incompatibles con el texto de estas subpartidas.

Que, al verificar el texto de la Subpartida 2309.90.20, se determina que el alcance de ella no debe ni puede extenderse más allá del ámbito abarcado por esta Subpartida, es decir, que las mercancías que se quieran incluir en ella deben cumplir estrictamente el requisito que exige su texto, cual es de ser una PREMEZCLA; y, como se observa, el sustantivo PREMEZCLA delimita el alcance de esta Subpartida, por lo que sería contrario a derecho tratar de incluir dentro de la subpartida 23.09.90.20 otro tipo de producto que no esté comprendido dentro del alcance de este sustantivo.

Argumenta, que la Notas Explicativas del Arancel de Aduanas de la partida arancelaria 23.09 precisa que los productos denominados "PREMEZCLA" son en general composiciones de carácter complejo que comprenden un conjunto de elementos (llamados a veces aditivos) cuya naturaleza y proporciones están fijados en orden a una producción Zootécnica determinada. Estos elementos son de tres clases:

1. Los que favorecen la digestión y de forma más general,...
2. Los destinados a asegurar la conservación de los alimentos,





3. Los que desempeñan el papel de soporte...

Que para asegurar que las sustancias citadas en el apartado 1) anterior se dispersen y se mezclen homogéneamente en el compuesto alimenticio a que se agregan, es necesario fijar proporción de estas sustancias y la naturaleza del soporte. Este hecho fue determinado por la División de Arancel de la entonces Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, el cual reflejo el concepto técnico, que sirvió de fundamento para la expedición de la Liquidación Oficial de Corrección, el cual se ratificó con la ficha técnica, que aportó la sociedad accionante en otro expediente el cual fue trasladado en calidad de prueba a la investigación que nos ocupa.

Para determinar la compatibilidad de las características físico químicas del producto DAIRYLAC 80 (que fue importado antes de la expedición de la Resolución No. 03633 del 29 de Marzo de 2007) con la subpartida 2309.90.90, es necesario acudir al análisis que realiza las Notas Explicativas de la partida 2309 del Arancel de Aduanas toda vez que al ser una Subpartida residual se dificulta su inclusión y por ello es necesario realizar un barrido entre cada una de las Subpartidas de esta partida y compararlos puntualmente con los diferentes tipos de mercancías comprendidas en las Notas Explicativas de la partida 2309, que señala que están comprendidos en ella, de manera enunciativa, dos (2) tipos de preparaciones del tipo de las utilizadas para alimentación de los animales : I PREPARACIONES FORREJERAS CON MEZCLA O AZUCAR AÑADIDOS Y II. LAS DEMÁS PREPARACIONES.

A su vez el numeral II, LAS DEMÁS PREPARACIONES " antes mencionada , señala que en este grupo de mercancía, están comprendidos en él, de manera enunciativa, tres (3) subgrupos los cuales se discriminan así : A. PREPARACIONES QUE SE DESTINAN A PROPORCIONAR AL ANIMAL LA TOTALIDAD DE LOS ELEMENTOS NUTRITIVOS NECESARIOS PARA UNA ALIMENTACIÓN COTIDIANA RACIONAL Y EQUILIBRADA (PIENSOS COMPUESTOS "COMPLETOS" B. PREPARACIONES DESTINADAS A COMPLETAR, EQUILIBRÁNDOLOS, LOS ALIMENTOS PRODUCIDOS EN LAS EXPLOTACIONES AGRÍCOLAS (ALIMENTOS COMPLEMENTARIOS) Y C. PREPARACIONES DESTINADAS A LA FABRICACIÓN DE LOS ALIMENTOS " COMPLETOS" O "COMPLEMENTARIOS" DESCRITOS EN LOS APARTADOS A Y B ANTERIORES DENOMINADOS PREMEZCLAS.

De acuerdo a lo anterior se puede determinar que una cosa es una PREMEZCLA que reúne todos y cada uno de los tres (3) elementos señalados en las notas explicativas de la partida 2309 y otra muy diferente es un producto o preparación que se utiliza como aditivo en la elaboración de alimentos completos, por lo que tiene razón de ser la existencia de dicha Nota Explicativa o sino no hubiese sido necesario explicar esta distinción entre dos preparaciones similares pero que se diferencian unas de otras de



acuerdo con la Nota Explicativa antes mencionada, siendo por lo tanto susceptibles de clasificarse la primera preparación, por la Subpartida arancelaria 23.09.90.20 que la comprende manera específica, es decir que no existe duda de su inclusión en esta Subpartida, y la segunda preparación por la Subpartida 23.09.90.90, toda vez que esta última no posee los elementos destinados a asegurar la conservación de los alimentos.

Considera, que la Clasificación Arancelaria determinada por la DIAN, División de Arancel de la Subdirección técnica Aduanera, mediante la Resolución No. 04077 del 28 de Abril de 2006 y ratificada con Concepto Técnico, constituyen el fundamento técnico jurídico de la Liquidación Oficial, contenida en los actos demandados, está acorde con las Reglas Generales Interpretativas, del arancel de Aduanas, y se encuentra ajustada a derecho, sin que se pueda predicar violación AL DEBIDO PROCESO, NI INDUCCIÓN EN ERROR.

Por último agrega que, la fecha de la resolución que determina la clasificación acogida por el demandante es posterior a la fecha de la Declaración de Importación corregida, motivo por el cual no resulta aplicable tal disposición a la liquidación de tributos presentada en dicho documento.

V. - TRÁMITE PROCESAL

Por auto calendado 24 de mayo de 2016⁹ se dispuso la admisión del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada; y, con providencia del 22 de julio de 2016¹⁰, se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

VI. - ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

6.1. Alegatos de la parte demandante¹¹:

Esta entidad, presentó su escrito de alegatos el 4 de agosto de 2016, solicitando que se confirmara la sentencia de primera instancia.

6.2. Alegatos de la parte demandada¹²:

Esta entidad, presentó su escrito de alegatos el 9 de agosto de 2016, ratificándose en los argumentos del recurso de apelación.

⁹ Folio 5 apelaciones

¹⁰ Fol. 8 apelaciones

¹¹ Folio 9-13 apelaciones

¹² Folios 14-19 apelaciones





VII.- CONSIDERACIONES

7.1. Control de legalidad

Tramitada la primera instancia y dado que, no se observa causal de nulidad, impedimento alguno o irregularidad que pueda invalidar lo actuado.

Así las cosas, se procede a decidir la controversia suscitada entre las partes, previas las siguientes

7.2. Competencia.

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en segunda instancia, por disposición del artículo 133 del Código Contencioso Administrativo.

7.3. Actos administrativos demandados.

En el presente asunto, el acto acusado está compuesto por los siguientes:

- Resolución 0459 del 12 de marzo de 2007, por medio de la cual se profiere una liquidación oficial de corrección en contra de Almaviva S.A., y se ordena el pago de \$2.516.851 millones de pesos (fl. 772-798 c. 4).
- Resolución 01074 del 31 de agosto de 2007, por medio de la cual se confirma la Resolución 0701 de 2007 (fl. 838-861 c. 5).

7.4 Problema jurídico.

El problema jurídico que se planteará, está determinado por los argumentos expuestos en el recurso de apelación presentado por la DIAN, así como por los motivos que tuvo en cuenta la Juez de primera instancia para decidir el asunto que se somete a dirección judicial, debiendo verificar la Sala, lo siguiente:

¿Está probado en el proceso que el producto Dairyloc 80 fue clasificado en dos subpartidas arancelarias diferentes por cuanto la composición química del producto varió entre los años 2006 y 2007?

¿Está probado en el proceso que el producto Dairyloc 80 importado por Almaviva y declarado el 29 de diciembre de 2004, según su



composición química, corresponde a la clasificación 2309.90.90.00 y no a la 2309.90.20.00?

¿Se desconoce el debido proceso y el principio de seguridad jurídica cuando se aplica de manera retroactiva una resolución que regula la clasificación arancelaria de una mercancía?

7.5 Tesis de la Sala

La Sala considera que la sentencia apelada debe ser confirmada, toda vez que quedó demostrado que el actuar de la DIAN no se ajustó a la legalidad, pues, hizo asumir a ALMAVIVA S.A. como declarante autorizado, las consecuencias de su desconocimiento, al determinar que debía corregirse la subpartida arancelaria, y proferir las consecuentes liquidaciones oficiales por error, sin atender un criterio objetivo basado en las calidades y características del producto importado en el 2004, y que se hace evidente, ante la expedición de la Resolución N° 03633 de marzo de 2007.

Además de lo anterior, se encuentra demostrado en el plenario, que la DIAN vulneró el principio de legalidad y de seguridad jurídica, en la actuación administrativa adelantada en contra de ALMAVIVA, al imponer una sanción al declarante con fundamento en una resolución que no se encontraba vigente a la fecha en la que se realizó la importación; evidenciándose de ésta manera, una falsa motivación del acto administrativo demandado.

7.6 Marco Normativo y Jurisprudencial

En materia de importaciones el artículo 87 del Decreto 2685 de 1999 – Estatuto Aduanero – previó que la obligación aduanera nace por la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional y que comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, la obtención y conservación de documentos que soporten la operación, y su presentación cuando los requieran las autoridades aduaneras, así como la atención de solicitudes de información y de cualquier otro medio probatorio.

De conformidad con el artículo 469 del Decreto 2685 de 1999, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tiene competencia para adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, ya sea de manera simultánea a la desarrollo de las operaciones de comercio exterior, mediante la fiscalización posterior a ésta; o integralmente, para verificar también el



cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad.

La misma norma señala que la DIAN, también cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación siendo la única autoridad competente para verificar la legalidad de la importación de las mercancías que se introduzcan o circulen en el territorio aduanero nacional.

En ese orden de ideas, se tiene que la Administración de Aduanas ostenta la potestad de controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías desde el territorio nacional hacia el extranjero y viceversa. En cumplimiento de lo antes mencionado, el artículo 470 del mencionado decreto, establece que:

"Dentro de las facultades de fiscalización y control con que cuenta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá:

- a) Adelantar políticas preventivas tendientes a mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones aduaneras;*
- b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones aduaneras, no declaradas.*
- c) Verificar la exactitud de las declaraciones, documentos soporte u otros informes, cuando lo considere necesario para establecer la ocurrencia de hechos que impliquen un menor monto de la obligación tributaria aduanera o la inobservancia de los procedimientos aduaneros (...)*"

En consonancia con el literal c) del artículo 470 del Decreto 2685 de 1999, se haya en el mismo texto normativo, el artículo 513, que establece la procedencia de la liquidación oficial de corrección, así:

"ARTICULO 513. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN.

*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.*

Igualmente se podrá formular Liquidación Oficial de Corrección cuando se presente diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera".

Teniendo en cuenta lo anterior, es posible concluir que la DIAN en virtud de la competencias dadas en el Decreto 2685 de 1999, está realizar la fiscalización y control aduanero de las mercancías que hacen parte de las operaciones de comercio exterior, y que en virtud de ello, se encuentra facultada para expedir las liquidaciones oficiales de corrección, cuando se



presenten errores en las declaraciones de importación, conforme con los eventos taxativamente señalados la ley, esto es, error en la subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales.

Ahora bien, en lo que respecta al tema de la subpartida arancelaria, debe tenerse en cuenta que, tal y como lo ha expuesta esta Corporación en reiteradas providencias, el sistema de nomenclatura arancelaria corresponde a una relación de productos o mercancías objeto de comercio internacional que resulta ser descriptiva, ordenada y metódica, bajo identificación de un código numérico para cada producto, y cuya razón de ser resulta ser identificar aquellas mercancías importadas de forma específica, estableciéndoles el gravamen o el impuesto de importación correspondiente; siendo tal sistema observado por las autoridades aduaneras y grupos económicos de distintos países¹³ a la hora de tarifar lo importado.

Al respecto, el Decreto 4341 de 2004, por el cual se adoptó el Arancel de Aduanas, señala:

"III NORMAS SOBRE CLASIFICACIÓN DE MERCANCÍA.

A. REGLAS GENERALES PARA LA INTERPRETACIÓN DE LA NOMENCLATURA COMÚN - NANDINA 2002.

La clasificación de las mercancías en la Nomenclatura se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas Siguietes:

(...)

2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que esté presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía:

¹³ A partir de la Ley 646 de 2001, Colombia adopta la convención internacional del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías, como instrumento para clasificar arancelariamente y de manera uniforme las mercancías objeto de procesos de comercio exterior. Constituido por reglas generales de interpretación, notas de sección, notas de capítulos y notas de partidas ordenadas de forma sistemática, subdivididas en subpartidas que permiten la clasificación de las mercancías de acuerdo con el grado de elaboración o procesamiento (materias primas, bienes intermedios y productos terminados) y de su función. De ahí que, para clasificar mercancías objeto de comercio exterior, se deben observar las reglas generales de interpretación de la nomenclatura.



b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Así mismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de estos artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la Regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la Regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) **La partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico.** Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deben considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

b) **los productos mezclados**, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la Regla 3 a), **se clasificarán según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;**

c) Cuando las Reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta.

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes: (...)

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, *mutatis mutandis*, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efecto de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario".

7.7 Caso concreto

Dentro del presente asunto se encuentra probado lo siguiente:

Por medio de Instrucción Administrativa No. 00017 de fecha 4 de octubre de 2005¹⁴, la DIAN inició el programa de control de clasificación arancelaria

¹⁴ Folio 639-645 c. 4



para la importación del producto DAIRYLAC 80. En dicha circular, la administración aduanera determinó que se estaba presentando un presunto contrabando técnico, debido a que se estaba clasificando erróneamente la mercancía DAIRYLAC 80, en la subpartida 2309.90.20.00, pagándose un arancel del 10% y IVA del 7%, cuando en realidad la clasificación era 2309.90.90.00, la cual cuenta con un arancel del 20% y un IVA del 16%.

Teniendo en cuenta lo anterior, la funcionaria de Control Posterior – División de Fiscalización Aduanera de la DIAN, con Oficio del 8 de agosto de 2006 le solicitó a ALMAVIVA S.A., la Declaración N° 01204080526141 del 29 de diciembre de 2004, entre otras; la anterior declaración fue remitida por la hoy accionante con oficio del 11 de septiembre de 2006¹⁵.

La Declaración de importación en referencia, fue aportada por ALMAVIVA con Oficio del 11 de septiembre de 2006¹⁶, y en ella se advierte que clasifica el Producto DAIRYLAC 80, se realizó con la subpartida 2309.90.20.00, como "PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACIÓN DE ANIMALES. LAS DEMAS PREMEZCLAS. DAIRYLAC 80, PRESENTACIÓN EN POLVO. FABRICANTE INTERNACIONAL INGREDIENT CORPORATION"¹⁷.

La Dian, entre el 2002 y el 2007, ha expedido 3 clasificaciones diferentes frente al producto DAIRYLAC 80 así:

- Resolución **No. 12516 del 26 de diciembre de 2002**¹⁸, expedida por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, en la que se resuelve clasificar el producto denominado "DAIRYLAC 80" en la subpartida **1901.90.90.00**. La composición química de la mercancía clasificada era:

"se establece que la mercancía corresponde a una preparación color crema claro, aroma suave, característico de la leche, textura granular, a base de suero de leche deshidratado y concentrado proteínico de soya, con el siguiente contenido nutricional: proteína cruda 5%, grasa cruda 0.50%, fibra cruda 0%, lactosa 82%, cenizas 8%, sal 3%, humedad 4% y EM (calculada) 3.545 kcal/kg.

El producto descrito corresponde a una preparación para la elaboración de piensos y alimentos para mascotas, que se presenta en bolsas o sacos de 25 kg".

¹⁵ Folio 658-660 c. 4

¹⁶ Folio 661 y ss c. 4

¹⁷ Folio 664 c. 4

¹⁸ Folio 648-649 c. 4



De acuerdo con lo expresado por la DIAN en el REA 696 de 2007, el arancel que se debe pagar con esta clasificación es del 20 % del valor de la mercancía y un IVA del 16%¹⁹.

- Resolución **No. 04077 del 28 de abril de 2006**²⁰, expedida por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, en la que se resuelve revocar la resolución No. 12516 citada y clasificar el producto denominado "DAIRYLAC 80" en la subpartida **2309.90.90.00**, **como una preparación para la elaboración de piensos y alimentos para mascotas**, de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del texto arancelario. Los impuestos que se debe pagar por la importación del producto, en esta clasificación es: arancel 20% y un IVA del 16%²¹

En las consideraciones de la citada resolución se expone, entre otros aspectos, lo siguiente:

"...Que con la información presentada por el solicitante, se establece que la mercancía corresponde a una preparación color crema claro, aroma suave, característicos de la leche, de textura granular a base de suero de leche deshidratado y concentrado proteico de soya, con el siguiente contenido nutricional: proteína cruda 5%, grasa cruda 0.50%, fibra cruda 0%, lactosa 82%, cenizas 8%, sal 3%, humedad 4% y E.M (calculada) 3.545 kcal/kg. El producto antes descrito corresponde a una preparación utilizada como fuente de lactosa, en la elaboración de piensos y alimentos para mascotas, que se presenta en bolsas o sacos de 25 kg".

- Resolución **No. 03633 del 29 de marzo de 2007**²² expedida por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, en la que se resuelve clasificar el producto denominado "DAIRYLAC 80" en la subpartida **2309.90.20.00** del Arancel de Aduanas, como **una premezcla de las utilizadas para la elaboración de alimentos para animales**, de acuerdo con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del texto arancelario; En las consideraciones de la citada resolución se reseña:

*"...Que con la información suministrada se establece que la mercancía corresponde a una preparación en polvo de color crema claro, aroma y sabor característicos a leche, textura granulosa, elaborado a base de suero de leche deshidratado 94.0 - 97.5%, concentrado de proteína de soya como aporte de proteína vegetal y soporte de la mezcla 2 - 4% y **agente anticompactante para mejorar la fluidez del producto y asegurar su calidad***

¹⁹ Folio 687 c. 4

²⁰ Folio 650-651 c. 4

²¹ Folio 639 c. 4

²² Folio 327-328 c. 2



constante 0.5 - 2.0%. Con el siguiente análisis nutricional: proteína cruda 3 - 4%, grasa 0.2 - 1.0%, fibra 0%, lactosa 78.0 - 82.0%, cenizas 9 - 11%, sal 3.0%, humedad 4 - 5% y contenido energético 3.545 kcal/kg;

Se utiliza como fuente de lactosa en la elaboración de piensos y alimentos para animales, con un nivel de inclusión recomendado entre el 5% y el 25% dependiendo de la edad y peso del animal. Se presenta en bolsas o sacos de 25 kg;

Que de acuerdo con lo expuesto, **el producto corresponde arancelariamente a una premezcla del tipo de las utilizadas para la fabricación de alimentos completos para animales, ya que contiene ingredientes que favorecen la utilización de los alimentos por animal, un aditivo que ayuda a su conservación y sustancias que desempeñan el papel de soporte ...**" (Negritas de la Sala).

Por medio de Requerimiento Especial Aduanero (REA) No. 0106 del 12 de enero de 2007, la DIAN ordenó al declarante ALMAVIVA S.A., que realizara la corrección de su declaración, y pagara los mayores valores así: por concepto de arancel \$2.138.360, por concepto de IVA \$149.686 y por concepto de sanción \$228.805, para un total de \$2.516.851²³.

El sustento de la anterior decisión es que, según la DIAN, el declarante clasificó mal la mercancía DAIRYLAC 80, con la subpartida 2309.90.20.00; puesto que la clasificar vigente para la fecha de la importación era la subpartida 1901.90.90.00, pero que, como quiera que en el año 2006, conforme con los oficios del 19 de abril de 2006 y del 23 de mayo de 2006, se determinó que la clasificación verdadera del producto Dairylac 80 era 2309.90.90.00, era esa la que se debía usar en la importación.

La actuación administrativa anterior, culminó con la Resolución 0459 de 12 de marzo de 2007²⁴, demandada, en la que la DIAN formula liquidación oficial de corrección, en contra de ALMAVIVA S.A., y ordenó el pago del total de \$2.516.851. La decisión anterior, fue confirmada por medio de la Resolución No. 001074 del 31 de agosto de 2007²⁵.

7.7.1. Clasificación arancelaria

En el asunto bajo estudio, evidencia la Sala que, en la declaración de importación N° 01204080526141 del 29 de diciembre de 2004 (folio 664 c. 4), la parte demandante declaró la mercancía descrita como "PREPARACIÓN DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES. LAS DEMÁS **PREMEZCLAS**. PRODUCTO. DAIRYLAC-80. PRESENTACIÓN: POLVO, (...)

²³ Folio 687-695 c. 4

²⁴ Folio 772-798 c. 4

²⁵ Folio 838-861 c. 5





USO: MATERIA PRIMA UTILIZADA EN LA ELABORACIÓN DE ALIMENTOS PARA ANIMALES, LICENCIA DE VENTAS DE INSUMOS PECUARIOS (...)", y la clasifica por Subpartida arancelaria **2309.90.20.00.**, es decir, tal declaraciones se refiere al producto, conocido comercialmente como DAIRYLAC 80.

Mediante las Resoluciones 0456 y 1074 de 2007, la DIAN decidió corregir la subpartida arancelarias bajo la cual se clasificó la mercancía importada, argumentando que existió un error en la clasificación arancelaria pues la verdadera numeración que debió utilizarse era la 2309.90.90.00 es decir: PREPARACIONES DE LOS TIPOS UTILIZADOS PARA LA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES (23.09). –LAS DEMÁS (90) - **LAS DEMÁS (90.00)**"

Para sostener su argumento, la DIAN expone, en el recurso de apelación, que su decisión está fundamentada en estudios técnicos realizados por la Subdirección de Gestión Técnica, que es la dependencia competente para realizar este tipo de análisis, siendo ésta subdirección quien clasificó a DAIRYLAC con la subpartida 2309.90.90.00. Lo anterior, atendiendo a que el DAIRYLAC 80 clasificado con la Resolución No. 4077 del 2006 (subpartida 2309.90.90.00), no contiene los elementos de los destinados a asegurar la conservación de los alimentos, que sí posee el DAIRYLAC 80 clasificado con la Resolución No. 03633 de 2007, (subpartida 2309.90.20.00).

Al respecto, la Resolución 00459 de marzo de 2007²⁶, por la cual se formula liquidación oficial de corrección, se destaca:

"...**Mediante oficio No. 61000048-0209, radicado 015812 del 26 de abril de 2006**, (folio 18) la Jefe de la División de Laboratorio de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN envió a la División de Arancel de la misma Subdirección, el reporte del análisis químico practicado a las muestras remitidas por el G.I.T. de Control Posterior de la División de Fiscalización de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá relacionado con el oficio No. 03-070-211-0350 del 28 de marzo de 2006, el cual arrojó el siguiente resultado:

Muestra	Color	Aroma	Humedad	Proteína cruda total	Grasa Cruda total	Fibra cruda total	Cenizas crudas total	Carbohidratos (por diferencia -lactosa)	Textura
1	Crema clara	Caracterizado De la leche	2.87%	3.90 %	0.133 %	030%	10,11 %	82,69%	Granulado

De acuerdo al análisis anterior tratase de una preparación a base de suero de leche y lactosa utilizada en la elaboración de alimentos para animales".

²⁶ Folio 792 c. 4



Por su parte, la Resolución No. 001074 de agosto de 2007, que confirma la anterior, se ratifica en:

"...ahora bien, teniendo en cuenta que la única defensa del recurrente en esta instancia respecto a la correcta clasificación del producto en cuestión, es que la División de Arancel lo clasificó por la subpartida que ellos declararon, esto es, la 23.09.90.20.00, mediante la Resolución 03633 de 2007, este despacho le precisa que tal alegato no está llamado a prosperar ya que como bien lo dice la jefe de la División de Arancel en su respuesta contenida en el oficio No. 6100047-0634 del 29 de junio de 2007 y radicado No. 048814 de esa misma fecha, en cuanto a la contradicción aparente que pudiera existir entre las dos resoluciones de clasificación, lo que se debe analizar es la composición química descrita en el cuerpo de las resoluciones de clasificación arancelaria en las cuales se observa la diferencia entre los dos, por lo tanto, es posible hablar de que el producto clasificado en la resolución No. 04077 del 2006 de abril de 2006, sea el mismo que el que se clasificó en la Resolución No. 03633 del 29 de marzo de 2007.

Tal aseveración se fundamenta en el hecho de que para el primer caso (que se basa en el pronunciamiento técnico contenido en el Oficio 017100 del 5 de mayo de 2006+ de la División de Arancel), esta división base EN UN ANÁLISIS QUÍMICO Y UNA FICHA TECNICA DEL PRODUCTO, señaló que la mercancía se clasifica por la subpartida 23.09.90.90.00, toda vez que este artículo es una preparación que no se ajusta a lo que arancelariamente se considera una PREMEZCLA, ya que no contiene elementos de los destinados a asegurar la conservación de los alimentos, y para el segundo caso, (Resolución No. 03633) la División de Arancel consideró que de acuerdo con la "información suministrada" el producto se clasifica por la subpartida arancelaria 23.09.90.20.00 como una premezcla habida cuenta que dicha sustancia contiene una ingredientes que favorecen la utilización de los alimentos por animal, un aditivo que ayuda a su conservación y sustancias que desempeñan el papel soporte.

Como se puede observar, el producto clasificado con la Resolución No. 04077 de 2006 se diferencia del producto clasificado con la Resolución No. 03633 del 29 de marzo de 2007, en el hecho de que el primero de ellos no contiene un aditivo que ayuda a su conservación, mientras que el segundo si lo contiene..."²⁷.

En otras palabras, la División de Arancel expresa, que existe diferencia entre el DairyLac 80 clasificado con la subpartida 2309.90.90.00 (sin aditivo), y el DairyLac 80 de la clasificación 2309.90.20.00 pues este último sí contiene aditivos destinados a la conservación de los alimentos, en ese sentido, hay una diferencia entre las fichas técnicas de uno y otro producto, ratificándose de esta manera los análisis químicos realizados al artículo por la Dian.

Ahora bien, encuentra esta Sala que, el oficio y el análisis químico de los que habla la DIAN, y sobre los cuales fundamenta las resoluciones acusadas, se encuentran aportado al expediente, y los mismos establecen lo siguiente:

²⁷ Folio 246 -247 c. 2 últimos 2 párrafos y ss.



El Oficio **0017100 del 5 de mayo de 2006²⁸**, signado por la Jefe de la División de Arancel expone:

"con base en las facultades establecidas en la Resolución DIAN No. 1618 del 22 de febrero de 2006 y según el análisis químico No. 60100048-0208 de abril 26 de 2006, practicado en el Laboratorio Central de Aduanas, la muestra adjunta al oficio en referencia, corresponde a una preparación a base de suero de leche y lactosa, utilizada en la elaboración de alimentos para animales, presentada en forma granular, con el siguiente análisis químico: humedad 3.02%, proteína 4.0%, grasa 0.228%, fibra 0.38%, ceniza 10.02%, y lactosa 82.36%. Por lo anterior, este producto clasifica en la subpartida 23.09.90.90.00, de conformidad con las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del Sistema Armonizado"

Oficio **No. 60100048-0208 radicado No. 015812 del 26 de abril de 2006²⁹**, suscrito por la Jefe de División de Laboratorio de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN, por medio del cual le remite al Jefe de la División de Arancel Técnica, el reporte del análisis químico practicado a las muestras del producto DAIRYLAC 80, informa:

Referencia: Oficio 03-070-211-0351- 28-III-06- Division de Fiscalizacion – Grupo Interno de Trabajo Control Posterior – DIAN – Bogotá LAB – 098-28-III-05.

Cordialmente hago llegar a su despacho el reporte de análisis químico practicado a las muestras del oficio en referencia, relacionado con los expedientes No. RA03030133, RA03030134 y RA03030137

DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN: 0120401109089- **09- IX-03**

IMPORTADOR: CONTEGRAL CARTAGO LTDA

DEPOSITO: 01604 – BUENAVENTURA

ACEPTACIÓN DE DECLARACIÓN: 35001106651- **08-IX-03**

LEVANTE: 010160401038 -09- IX - 03

ANÁLISIS QUÍMICO:

Muestra	Color	Aroma	Humedad	Proteína cruda total	Grasa Cruda total	Fibra cruda total	Ceniza cruda total	Carbohidratos (por diferencia - lactosa)	Textura
1	Crema claro	Característico de la leche	3.02%	4.0%	0.228 %	038 %	10.02%	82.36%	Granulado

De acuerdo al análisis anterior tratase de una preparación a base de suero de leche y lactosa utilizada en la elaboración de alimentos para animales".

²⁸ Folio 653 c. 4

²⁹ Folio 654 c. 4



Ahora bien, advierte esta Corporación que el oficio al que se hace mención, no analiza una muestra del producto DAIRYLAC correspondiente al **año 2004** (fecha en la que se efectuó la importación), sino que la muestra que es tomada para el estudio químico, pertenece a una importación realizada por CONTEGRAL LTDA, en el puerto de Buenaventura, en el **año 2003**, más exactamente en **SEPTIEMBRE DE 2003**. Además, en el mismo no se hace mención a que el producto denominado DAIRYLAC 80 corresponda o no a una **premezcla**, o que contenga algún tipo de **aditivo específico**, más allá de la afirmación de ser éste "una preparación a base de suero de leche y lactosa utilizada en la elaboración de alimentos para animales".

Así las cosas, se pregunta esta Corporación, cómo fue posible que la DIAN pudiera determinar cuáles eran la características químicas del producto declarado por ALMAVIVA S.A., en el año 2004, con base en una muestra tomada en el 2003; cuando, aún el mismo fabricante de DAIRYLAC 80 manifestó que dicho producto tiene la misma composición química – incluido el agente anti-compactante desde hace más o menos 5 años. Ante este punto, lo cierto es que no existe en el plenario, ni en la actuación administrativa, una prueba técnica que defina cuál era realmente la composición de DAIRYLAC para cuando se efectuó la importación en el año 2004.

Ahora bien, aparece aportada al expediente la Ficha Técnica del producto DAIRYLAC 80, expedida también por la empresa INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORATION, en la que se describe el citado producto así (fl. 282 c. 2):

"DESCRIPCIÓN DEL PRODUCTO: DAIRYLAC 80 (Marca Registrada) es un ingrediente de alimento para mascotas, de alta calidad que proporciona altos niveles de lactosa y otros nutrientes lácteos digeribles... DAIRYLAC 80® es producido bajo estrictos niveles de calidad, asegurando un producto uniforme lote tras lote.....". (F. 247 c. 2).

"Análisis	Características
Proteína cruda	3.0-4.0%
Grasa Cruda	0.2-1.0%
Fibra Cruda	0.0%
Lactosa	78.0-82.0%
Ceniza	9.0-11.0%
Humedad	4.0-5.0%
E.M. Calculada	3.445 Kilocalorías/Kilo

Propiedades Físicas

Color	Crema Claro
Aroma	Agradable, característico de la leche
Textura	Granular
Sabor	Leche Dulce".



Usos: DAIRYLAC 80 (marca Registrada) es una fuente de lactosa de alta calidad, científicamente comprobada para cerdos, ganado aves, mascotas y especies acuáticas. (...)

Proporción de ingredientes: producto de suero deshidratado (94.0-97%), proteína de soya concentrada (2.0-4.0%). **Agente anti-compactante (0.5-2.0%)**".

Debe tenerse en cuenta, que la empresa INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORATION (fabricante y proveedor de la mercancía declarada por ALMAVIVA S.A.) certificó, en fecha 21 de agosto de 2007, que el producto DAIRYLAC 80 **tiene la misma composición química, incluyendo el agente antcompactante, al menos 5 años consecutivos**³⁰.

Por otra parte, se tiene que a folio 326 y ss., del expediente³¹, se halla la copia de un oficio remitido por la DIAN, de fecha 25 de septiembre de 2007, en el que se le entrega a un particular, los antecedentes administrativos de la Resolución 03633 del marzo 29 de 2007, y se evidencia lo siguiente:

- Oficio recibido por la DIAN el 24 de noviembre de 2006, remitido por la Agencia CESAR ARTURO HERNANDEZ R. SIA LTDA, en el cual adjunta la información técnica del producto Dairy lac 80 manifestando "se puede observar que el producto ha sido adicionado de agente antcompactante, de tipo inorgánico, entre 0.5 y 2%, el cual mantiene su calidad y forma física debido a que previene la formación de grumos o zonas no pulverulentas que aceleran el deterioro de la mezcla por acumulación de humedad"³²
- Oficio del 7 de noviembre de 2006, en el que la Agencia CESAR ARTURO HERNANDEZ R. SIA LTDA, manifiesta a la DIAN que en los países de Perú y Venezuela se viene clasificando el Producto Dairy lac 80 en la Subpartida 2309.90.20.00, y que dicha clasificación es uniforme dentro de la Comunidad Andina de Naciones³³.
- Fichas técnicas del producto Dairy lac 80 expedidas por la empresa INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORATION³⁴

Conforme con lo expuesto, esta Sala puede deducir que, en efecto, el producto denominado Dairy lac 80 sufrió una modificación en su composición química, tal y como lo argumenta la DIAN, pues se le adicionó un agente antcompactante para su preservación; sin embargo, no es posible definir, específicamente, desde qué fecha se produjo tal modificación química, pues

³⁰ Folio 253 c. 2

³¹ Folio 326 y ss. C. 2

³² Folio 329 c. 2

³³ Folio 332-333 c. 2

³⁴ Folio 330 a 331: 334 y ss



solo se cuenta con el certificado del 21 de agosto de 2007, en el que la empresa INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORATION, da cuenta de que el agente anticomcompactante se fue añadido a Dairylac 80 desde hace por lo menos 5 años.

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, esta Corporación encuentra evidenciado que para efectos de que la administración pudiera emitir un pronunciamiento frente a la errada clasificación de la mercancía Importada por Contegral S.A., y declarada por ALMAVIVA S.A., debía tener una prueba que generara certeza de cuál era la composición química que tenía el producto DAIRYLAC 80 ingresado al país mediante declaración del 29 de diciembre de 2004; sin embargo se observa, que dicha prueba no se halla en el expediente, por lo que ha concluirse que la DIAN, a la hora de sancionar a la declarante ALMAVIVA S.A., mediante las resoluciones 459 y 001074 de 2007, no contó con una prueba técnica que determinara la composición química de la mercancía importada al tiempo de presentación de la declaración de importación del 29 de diciembre de 2004, sino que, tomó como referencia, el análisis realizado sobre una muestra extraída de una importación de 2003; y con base en ese resultado, determinó que para el año 2004, el DAIRILAC 80, correspondía a la subpartida 2309.90.90.00.

En ese sentido, tal y como lo ha manifestado la Juez de primera instancia, la DIAN no deja constancia en su actuación, de haber acudido a un estudio técnico específico para llegar a la conclusión que plasmó en los actos demandados (error en la subpartida), pues más allá de la transcripción de apartes del oficio de 23 de abril de 2006 y la alusión que hace de manera puntual sobre la Resolución 04077 de 28 de abril mismo año, junto las reglas generales interpretativas 1 y 6 (Arancel de Aduanas), no elabora ninguna otra argumentación en torno a las calidades del producto puntualmente declarado por ALMAVIVA S.A. y que tal empresa relacionó en la declaración de importación como DAIRYLAC 80.

Es importante destacar, que en el expediente se encuentra el Oficio No. 145 de 2007 MINCETUR VMCE DNINM del 7 de noviembre de 2007, suscrito por el Director Nacional de Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo del Perú (Remitido por conducto del Ministerio de Comercio, Industria y Comercio de Colombia), donde se adjunta **la Resolución de Clasificación Arancelaria No. 742 del 13 de mayo de 2003** expedida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera de Perú para clasificar el producto DAIRYLAC 80, considerándolo en la subpartida **2309.90.20.00 del Arancel de Aduanas**³⁵.

³⁵ Folio 888 rev y 889 c. 5



Teniendo en cuenta lo expuesto, llama la atención a esta Corporación, el hecho de que según la DIAN, era evidente el error en el cual había incurrido la parte demandante, al clasificar la mercancía importada con la subpartida que no correspondía a sus características químicas. Sin embargo, se observa que la clasificación utilizada por el accionante para importar DAIRYLAC 80, es la misma que se utiliza internacionalmente para ese producto desde el 2003; pues así lo demuestra la Resolución emitida por la Intendencia Nacional de Aduanas del Perú al analizar una muestra del año 2002. Así las cosas, se llega a la ineludible y tácita conclusión, de que la DIAN, al emitir la decisión de clasificación mediante Resolución 03633 de 29 de marzo de 2007 (2309.90.20.00), en la que acoge la clasificación utilizada por el demandante en el 2004, lo que buscaba era corregir la subpartida en la que se encontraba catalogado el producto DAIRYLAC 80 – porque la establecida en la Resolución **04077** de 28 de abril de 2006 era errónea.

Lo anterior nos permite concluir, que al usuario aduanero no se le evaluó su conducta a la luz de un criterio objetivo basado en la realidad del producto, como lo pretendió hacer ver la DIAN al expedir los actos acusados, lo que derivó en una violación al debido proceso, por vulneración directa al principio de seguridad jurídica que está llamado a salvaguardar toda autoridad en el ejercicio de sus funciones.

Por todo lo antedicho, a juicio de esta Sala, el actuar de la DIAN no se ajustó a la legalidad, pues le hizo asumir a ALMAVIVA S.A. como declarante autorizado, las consecuencias de su desconocimiento, al determinar que debía corregirse la subpartida arancelaria, y proferir las consecuentes liquidaciones oficiales por error, sin atender un criterio objetivo basado en las calidades y características del producto, que se hace evidente, ante la expedición de la Resolución N° 03633 de 29 de marzo de 2007; violando así el debido proceso por vulneración directa al principio de seguridad jurídica llamado a ser atendido como autoridad aduanera.

7.7.2. Violación al principio de legalidad y seguridad jurídica de ALMAVIVA S.A., falsa motivación del acto administrativo demandado.

Advierte esta Corporación, que en el caso de marras existe también otra actuación errada por parte de la DIAN a la hora de corregir la declaración de importación presentada por ALMAVIVA S.A., teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

- i) La Declaración de Importación No. 01204060609871, sometida a revisión, es de fecha **29 de diciembre de 2004**.





ii) El **12 de enero de 2007**, la DIAN emite Requerimiento Especial Aduanero (REA) No. 0106 en el que expone que la declarante ALMAVIVA S.A., incumplió su obligación aduanera, por no clasificar correctamente la mercancía declarada.

iii) En los hechos que sustenta el requerimiento de la referencia, en el folio 687 (c. 4), se indica que la subpartida correcta, en la cual se debía clasificar el producto DAIRYLAC era **19.01.90.90.00**, con arancel pleno del 20% y una tarifa de IVA 16%. "Lo anterior teniendo en cuenta que la Subdirección Técnica mediante **Resolución 12516 de diciembre 26 de 2002** (folio 12 y 13) determinó que el producto DAIRYLAC 80 se clasifica en la subpartida 19.01.90.90.00 el cual corresponde a una preparación color crema claro (...)"

iv) En las consideraciones del citado requerimiento, se expone lo siguiente³⁶:

*"teniendo en cuenta las normas citadas anteriormente, y analizado el acervo probatorio que obra en el expediente, este Despacho se permite concluir que el declarante autorizado ALMACENES GENERALES DE DEPOSITO ALMAVIVA S.A., NIT 860.002.153-8 incumplió con su obligación de clasificar correctamente la mercancía descrita en la declaración de importación No. 0120408052641 de diciembre 29 de 2004 (folio 28) dando lugar a formular Requerimiento Especial Aduanero de Corrección de conformidad con los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en esta providencia, por cuanto la subpartida arancelaria utilizada para clasificar el producto denominado DAIRYLAC 80 es decir la 23.09.90.20.00 fija un arancel de 10% mientras que la determinada por la jefe de la división de arancel de la **subdivisión técnica aduanera, es decir 23.09.90.90.00 genera un arancel de 18%** de conformidad con la Circular No. 00180 de Diciembre 9 de 2004 expedida por el Director de Aduanas"*

v) La DIAN sanciona a ALMAVIVA S.A., porque según ellos, la clasificación correcta es **23.09.90.90.00** de acuerdo con la **Resolución 04077 de abril 28 de 2006**.

Teniendo en cuenta lo anteriormente planteado, se advierte la declaración de importación que dio origen a la presente controversia, fue presentada por ALMAVIVA S.A., el **29 de diciembre de 2004**; por ende, la resolución que debió ser aplicada, puesto que era la que se encontraba vigente en ese momento, era la Resolución **No. 12516 del 26 de diciembre de 2002** que establecía la subpartida No. 1901.90.90.00; que a su vez, es diferente a la determinada por la UAE DIAN en los actos administrativos objeto de demanda, como quiera que en esa oportunidad la entidad pública estableció que la clasificación correcta era la contenida en la **Resolución 04077 del 28 de abril de 2006**.

³⁶ Folio 693-694 c. 4



Se tiene entonces, que la UAE DIAN clasificó el producto denominado DAIRYLAC 80, de tres (3) maneras diferentes, mediante igual número de actos administrativos, entre los años 2002 a 2007, así:

- Resolución No. 12516 del 26 de diciembre de 2002³⁷, con una subpartida No. **1901.90.90.00**.
- Resolución No. 0407728 de abril de 2006³⁸, con clasificación No. 2309.90.**90.00**.
- Resolución No. 03633 del 29 de marzo de 2007³⁹, con la clasificación No. 2309.90.**20.00**.

Cada una de estas clasificaciones maneja un arancel y un impuesto de IVA diferente, dependiendo la fecha en la que se presente la importación.

De acuerdo con la fecha de presentación de la declaración de importación, la agencia de intermediación aduanera ALMAVIVA S.A., debió declarar el producto con la subpartida No. **1901.90.90.00**, y no con la determinada por la DIAN en los actos administrativos demandados.

Observa esta Judicatura entonces, que lo que pretendió la DIAN en su actuación fue aplicar a una situación ocurrida en el año **2004** (29 de diciembre), una resolución que fue proferida 1 año y 4 meses después, el 28 de abril de 2006, haciendo retroactivos sus efectos; puesto que, aunque reconocen expresamente, en el Requerimiento Especial Aduanero, que la clasificación vigente para la época de la importación es la 1901.90.90.00 – de la **Resolución No. 12516 del 26 de diciembre de 2002**, terminan sancionando con la aplicación de la **Resolución 4077 28 de abril de 2006**, que establece otras condiciones diferentes.

Frente a lo anterior, la entidad accionada manifiesta en la Resolución de corrección No. 701 de 2007, que:

“En relación con lo manifestado por la representante legal frente a la doble clasificación que la División de Arancel de la Subdivisión Técnica Aduanera de la DIAN ha hecho de del (sic) producto denominado DAIRYLAC 80, una con la Resolución No. 12516 de 2002 que lo clasifica por la subpartida 19.01.90.90.000 y otra, en la Resolución No 04077 de 2006 en el que se clasificó por la subpartida arancelario 23.09.90.90.00, el Despacho se permite manifestar que no es de recibo este argumento, por cuanto la subpartida señalada en la Resolución No. 12516 de 2002

³⁷ Folio 648-649 c.4

³⁸ Folio 650-651 c. 4

³⁹ Folio 327-328 c. 2



fue erróneamente determinada, motivo por el cual la División de Arancel de la Subdivisión Técnica Aduanera de la DIAN la revocó a través de la Resolución No. 04077 del 2006, acto administrativo en el que precisamente se estableció que la subpartida arancelaria que realmente corresponde al producto denominado DAIRILAC 80 que es la 23.09.90.90.00"

Debe resaltarse en esta instancia, que no es de recibo el argumento manifestado por la UAE DIAN en la Resolución 459 de 2007, objeto de demanda, en la cual se expone que no puede aplicarse la subpartida No. **1901.90.90.00**, determinada en la resolución del 2002, por cuanto la misma era errónea, por tal motivo fue modificada por la resolución del 2006 con la clasificación **2309.90.90.00**; pues, independientemente de que posteriormente la DIAN advertirá que se equivocó a la hora de establecer primera la clasificación del producto DAIRYLAC 80, lo cierto es que dicha subpartida era la vigente, por ello, era la que debía ser aplicada por el declarante.

En ese orden, existe falsa motivación de las Resoluciones 459 y 1074 de 2007, en la medida en que, los dos actos administrativos sustentan la falta que se le imputa a ALMAVIVA S.A., en la aplicación de una clasificación que no se encontraba vigente al momento en el que se llevó a cabo la importación; violándose de esa manera, el principio de legalidad, toda vez que solo se puede sancionar al declarante conforme con una norma que es preexistente al momento en el que se cometió la infracción.

Bajo ese entendido, la Sala considera que no es posible que se retrotraigan los efectos de una resolución administrativa, simplemente exponiendo que la resolución vigente para la época de los hechos tenía una mala clasificación de la mercancía; por ende, la clasificación que se debe aplicar es la que fue expedida con anterioridad a la importación, pues era la vigente.

Los anteriores argumentos, necesariamente conllevan a la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, por cuanto los mismos se encuentran afectados de nulidad por falsa motivación.

La Sala entonces confirmará la decisión de primera instancia proferida por el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de Cartagena, como quiera que se puede concluir la ilegalidad en la cual incurre la DIAN.

VI.- COSTAS

Toda vez que no se evidencia temeridad, ni mala fe de las partes, la Sala se abstendrá de condenar en costas de conformidad con lo reglado en el artículo 171 del C.C.A., modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998.



VII.- DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 15 de diciembre de 2015, proferida por el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de Cartagena, que accedió a las pretensiones de la demanda.

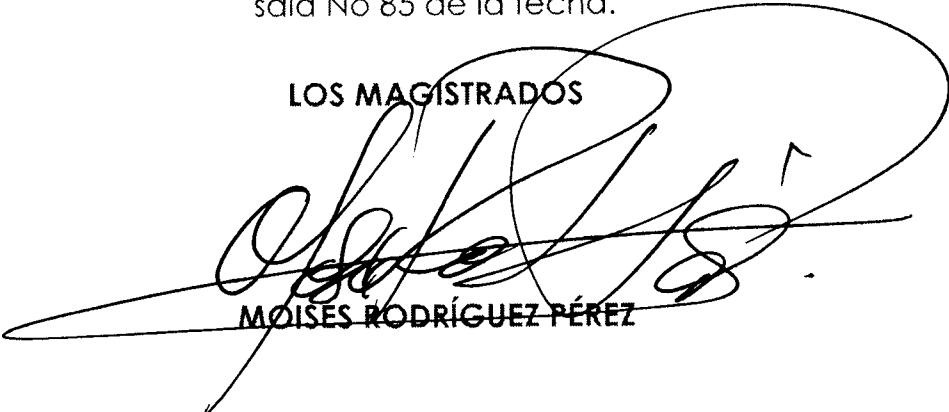
SEGUNDO: SIN COSTAS en esta instancia.

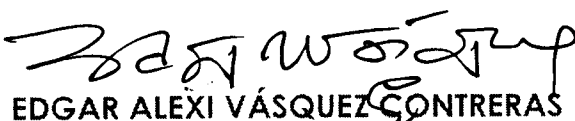
TERCERO: Si esta providencia no fuere apelada, una vez en firme, **ARCHÍVESE** el expediente previas las anotaciones de ley en los libros y sistemas de radicación.

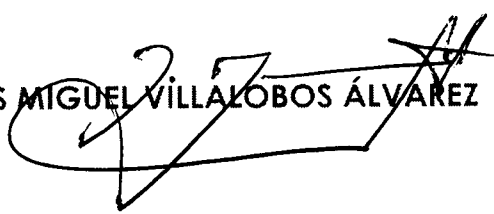
NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: El proyecto de esta providencia fue estudiado y aprobado en sala No 85 de la fecha.

LOS MAGISTRADOS


MOISES RODRÍGUEZ PÉREZ


EDGAR ALEXI VÁSQUEZ CONTRERAS


LUIS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ