Cartagena de Indias D. T. y C., doce (12) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

I.- IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, RADICACIÓN Y PARTES INTERVINIENTES

Medio de control	**NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**
Radicado	**13001-33-31-001-2008-00004-03**
Accionante	**SOCIEDAD ALMA VIVA S.A** Ciudad de Bogotá: Calle 36 No. 7- 47 Edificio Banco de Bogotá, piso 5.
Accionado	**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN** www.dian.gov.co Ciudad de Cartagena, Manga, Avenida 3ª No. 25-76
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.***
Magistrado Ponente	**JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL**

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede la Sala de Decisión No. 03 del Tribunal Administrativo de Bolívar a pronunciarse respecto del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia proferida el catorce (14) de diciembre de dos mil dieciséis (2016)[1], por el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de Cartagena, que concedió parcialmente las pretensiones de la demanda.

III.- ANTECEDENTES

3.1. LA DEMANDA.

3.1.1. Hechos relevantes planteados por el accionante.

Se señalan como fundamentos fácticos de la demanda los que se relatan a continuación:

[1] Folios 913-938 cdr.5.

- El importador CONTEGRAL realiza de manera habitual la importación del producto denominado DAIRYLAC 80.
- Para tal efecto, el citado importador tramitó y obtuvo los permisos requeridos ante el ICA para la importación del DAIRYLAC 80.
- CONTEGRAL tramitó y obtuvo el registro de importación requerido para realizar dicha actividad, ante el MINCOMERCIO.
- El importador suministró a la Sociedad de Intermediación Aduanera los citados documentos, en los cuales constaba que la partida arancelaria del producto DAIRYLAC 80 era la 2309.90.20.00, así como los demás documentos requeridos para este tipo de trámites.
- Con fundamento en lo anterior, se adelantó la importación del producto DAIRYLAC 80.
- La División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la Dian ha expedido tres resoluciones diferentes para clasificar el producto denominado DAIRYLAC 80:

  Resolución No. 12516 del día 28 de abril de 2002, donde se clasificó el producto por la partida arancelaria 19.01.90.9000

  Resolución No. 04077 del 28 de abril de 2006, donde se clasificó el producto por la partida arancelaria 23.09.90.00

  Resolución No. 03633 del día 29 de marzo de 2007, donde se clasificó el producto DAIRYLAC en la partida arancelaria 2309.90.20.00

- Las autoridades de Perú y jueces de Venezuela han clasificado el mismo producto DAIRYLAC 80, en la partida **2309.90.20.00**.
- A pesar de las clasificaciones que se mencionan, la Aduana de Bogotá cuestionó, por medio de las Resoluciones demandadas, la declaración del producto DAIRYLAC 80 en la partida **2309.90.20.00**, al cual clasificó en la partida **23.09.90.90.00.**
- El cambio de partida, hace que se aplique una tarifa arancelaria distinta, lo que llevó a la DIAN a cobrar una supuesta diferencia no pagada por concepto de tributos aduaneros, más sanción e intereses.

3.1.2. Las pretensiones de la demanda

La demanda se dirige concretamente a que se declare lo siguiente:

(i) La nulidad de la Resolución No. 457 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 declaración de importación realizada ante la DIAN el día 14 de septiembre de 2004, con No. de formulario 062004100065565-2 correspondiente al importador CONTEGRAL MEDELLÍN S.A.

(ii) La nulidad de la Resolución No. 1016 de fecha 23 de agosto de 2007, proferida por el jefe de la División Jurídica Aduanera de la misma administración, que confirmó la anterior.

(iii) Que, como consecuencia de las anteriores nulidades, se establezca que ALMA VIVA 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 deba pagar alguna suma, se solicita que se ordene la devolución de lo pagado, junto con intereses y corrección monetaria.

(iv) Que se notifique y vincule a CONTEGRAL S.A al presente proceso.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho solicita que:

(i) Que, se condene a la NACIÓN, representada por la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a reembolsar a ALMA VIVA S.A, los gastos en que haya incurrido ésta última para instaurar este proceso judicial, tales como, gastos judiciales, honorarios de abogados, etc.

3.1.3. Normas violadas y concepto de violación.

La parte demandante señala como normas violadas las siguientes: Artículo 1°, 3, 10, 118,559 del Decreto 2685 de 1999; Artículo 440 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN; Artículo 2, 258-2, 420, 437 y 792 del Estatuto Tributario; Artículo 29 de la Constitución Nacional.

Considera el accionante, que no ha habido una correcta clasificación arancelaria, por lo tanto existe una indebida motivación. Además como el verdadero obligado al pago de los tributos es el importador, la liquidación oficial de corrección no podría ser proferida por la Administración Especial de Aduanas de Bogotá sino por la Administración de la Aduana con jurisdicción en el domicilio principal del importador.

Teniendo en cuenta lo anterior, arguye que ALMA VIVA, como sociedad de Intermediación Aduanera, no es la responsable del pago de los tributos aduaneros, en particular del IVA.

Manifiesta además, que el derecho al debido proceso del importador CONTEGRAL fue violado al no vinculársele a la actuación administrativa, lo cual debe generar la nulidad de lo actuado hasta el momento. Al no haberse vinculado al importador, se le está negando la posibilidad de demostrar o acreditar que el producto DAIRYLAC 80 se encuentra correctamente clasificado y por esa misma razón se le impide discutir la legalidad de los tributos aduaneros propuestos por esa administración de aduanas, e incluso el derecho a allanarse o pagar una sanción reducida.

3.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA[2]

La entidad demandada sostiene que la clasificación arancelaria es determinada por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN mediante la Resolución No. 04077 de abril de 2006 y ratificada en el Concepto Técnico contenido en el Oficio No. 6100047-478 del 5 de mayo de 2006, actos administrativos que constituyen el fundamento técnico-jurídico de la Liquidación Oficial de Corrección objeto de impugnación, y que está acorde con las reglas generales interpretativas del Arancel de Aduanas; por ende ajustada a derecho, sin que se pueda predicar violación al debido proceso alguno ni al principio de buena fe.

Por otro lado, señala que ALMAVIVA S.A. afirma no ser responsable del pago de los tributos aduaneros y en particular del IVA, y que no es la persona a la cual debe notificarse y discutir la liquidación oficial, por falta de legitimación en lo pasivo, no existiendo en consecuencia competencia la aduana de Bogotá, y siendo competente la aduana del domicilio del importador. Al respecto, la parte accionada expone que no se encuentra de acuerdo con los argumentos anteriormente descritos y sostiene, que conforme a los fundamentos legales de la Resolución cuya nulidad se solicita, y en aplicación del artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, concordante con el artículo 513 ibídem, es preciso establecer que si bien es cierto este último artículo faculta a la autoridad aduanera para formular liquidación oficial de corrección cuando se presenten en las declaraciones de importación, entre otros errores por la incorrecta clasificación arancelaria; necesariamente se

[2] Folios 812- 841 cdr.5

debe establecer conforme a la norma, cuál de los sujetos que intervienen en el proceso de importación realizado debe responder ante la autoridad aduanera, de acuerdo a su intervención, por el error en la subpartida arancelaria, y por sus obligaciones señaladas en la Ley.

Agrega, que de acuerdo a las normas, es forzoso concluir que se debe acudir al artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, toda vez que establece una responsabilidad clara y directa a cargo de las sociedades de intermediación aduanera; de manera tal que si de sus errores e inexactitudes en las Declaraciones de Importación surge el pago de tributos aduaneros o sanciones pecuniarias, deben obligarse a ello, máxime cuando se restringió notablemente la posibilidad de los importadores de actuar directamente con la DIAN.

Así las cosas, afirma que no queda duda en cuanto a que la sociedad de Intermediación Aduanera es la responsable de la correcta clasificación arancelaria y por consiguiente, en el presente caso, es a ésta a quien se le debe notificar el Requerimiento Especial Aduanero y la Liquidación Oficial de Corrección, y cobrársele los mayores tributos dejados de cancelar, así como la sanción correspondiente.

3.3. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA[3]

Mediante sentencia de fecha catorce (14) de diciembre de dos mil dieciseises (2016), el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de Cartagena, concedió parcialmente las pretensiones de la demanda.

Adujo 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 a un criterio objetivo basado en las calidades y características del producto y que se hace evidente, ante la expedición de la Resolución No. 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.

En virtud de lo anterior, el A-quo decidió:

[3] Folios 913- 938 cdr.5

"PRIMERO: *Declarar la nulidad de la Resolución No. 0457 del día 12 de marzo de 2007, proferida por el Jefe de la División de Liquidación Aduanera de Bogotá, mediante la cual profiere liquidación oficial de corrección sobre la declaración de importación en la que actuó la sociedad ALMAVIVA S.A. como declarante y la nulidad de la Resolución No. 1016 del 23 de agosto de 2007, proferida por el Jefe de la División de Liquidación Aduanera de Bogotá, que confirmó la anterior, por las razones expuestas en la parte considerativa de la sentencia.*

SEGUNDO: *A titulo de restablecimiento de derecho, se declara que la Sociedad ALMAVIVA S.A. no esta obligada a pagar el valor de las multas impuestas en los actos anulados y que de haberse verificado pago por dicho concepto, tiene derecho a su devolución por parte de la DIAN, con los intereses de Ley.*

TERCERO: *NEGAR las demás pretensiones de la demanda.*

CUARTO: *No hay lugar a costas. (sic)"*

3.4. EL RECURSO DE APELACIÓN.[4]

La parte demandada interpone recurso de apelación contra de la decisión de primera instancia, aludiendo que la clasificación arancelaria determinada por la DIAN, División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, mediante la Resolución No. 044077 del día 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 tanto, la entidad accionada solicitada que se revoque la sentencia de primera instancia, y se apliquen todos y cada uno de los antecedentes jurisprudenciales, que en el tema que se debate, el Tribunal ha fallado en favor de la DIAN, específicamente el fallo reciente mediante sentencia No. 13912016 de fecha 30 de septiembre de 2016.

[4] Folio 940-947 Cdr. 5

3.5. ACTUACIÓN PROCESAL

Con auto de fecha veinte (20) de septiembre de dos mil dieciocho (2018), se admitió el recurso de apelación presentado por la parte demandada (Fl. 14 Cdr.6). Mediante auto de fecha doce (12) de diciembre de dos mil dieciocho (2018) se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión. (Fl. 18 Cdr. 3)

3.6. ALEGACIONES

La sociedad ALMAVIVA S.A presentó alegatos conclusión (Fls. 21-38 cdr.6)

La parte demandada -DIAN- presentó alegatos de conclusión. (Fls. 39-66 cdr.6)

3.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto de fondo.

IV. CONTROL DE LEGALIDAD

Revisado el expediente no se observan vicios que acarreen la nulidad del proceso o impidan proferir decisión, por lo que se procede a resolver la alzada.

V. CONSIDERACIONES

5.1. COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 y 134 D del Decreto 1 de 1984 - Código Contencioso Administrativo, el Tribunal Administrativo es competente para conocer en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos.

5.2. PROBLEMA JURÍDICO.

La Sala encuentra que en el presente asunto se debe resolver el siguiente problema jurídico:

¿Determinar si la clasificación arancelaria efectuada por la sociedad demandante sobre el producto DAIRYLAC 80, efectivamente se ajusta a la normatividad que regula el asunto, o si por el contrario, es responsable por la incorrecta aplicación de la sub partida arancelaria; y en consecuencia, se encuentre ajustada a derecho la liquidación oficial de corrección ajustada?

5.3. TESIS DE LA SALA

La Sala sustentará como tesis que no resulta procedente la Liquidación Oficial de Corrección formulada por la DIAN, puesto que, la clasificación arancelaria realizada por la sociedad ALMAVIVA S.A estuvo acertada, al estar respaldada por **estudios técnicos** del producto DAIRYLAC 80, realizados por las autoridades técnicas competentes como el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA- , así como por lineamientos internacionales a los que Colombia pertenece y por la Resolución 03633 de fecha 29 de marzo de 2007 mediante la cual la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera concluyó que la partida arancelaria de DAIRYLAC 80 es la 23.09.90.20.00; de modo que en virtud de la seguridad jurídica y el debido proceso, la Sala confirmará la decisión impugnada.

5.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL.

5.4.1. De la liquidación oficial de corrección

El artículo 470 del Decreto 2685 de 1999[5], consagra la facultad que tiene la DIAN para "*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*".

El artículo 513 *ibidem*, establece la procedencia de la liquidación oficial de corrección por parte de la autoridad aduanera, cuando se presenten errores en las declaraciones de importación, señalando taxativamente los eventos donde cobra aplicación la figura; esto es, error en la subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética,

[5] Decreto 2685 de 1999, Por el cual se modifica la Legislación Aduanera.

modalidad o tratamientos preferenciales. Es decir, la liquidación oficial de corrección a la cual se alude, implica de una u otra forma, que el declarante se halle inmerso en uno de los supuestos previstos por la norma.

Aunque esa norma no prevé específicamente la posibilidad de expedir la liquidación oficial de revisión a petición de parte, el literal b) del artículo 438 de la Resolución 4240 del 2000 proferida por la DIAN dispone que, sin perjuicio del artículo 513 del Estatuto Aduanero, esta petición procederá cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros cuando se aduzca un pago en exceso[6].

5.4.2 Ley 646 del año 2001.

Por medio de la cual se aprueba el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, dado en Bruselas el catorce (14) de junio de mil novecientos ochenta y tres (1983) y el Protocolo de Enmienda al Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, dado en Bruselas el veinticuatro (24) de junio de mil novecientos ochenta y seis (1986), la cual dispone:

> ***"Artículo 1, definiciones***
> *Para la aplicación del presente Convenio se entenderá:*
>
> *a) por Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, llamado en adelante Sistema Armonizado: la nomenclatura que comprenda las partidas, subpartidas y los códigos numéricos correspondientes, las Notas de las secciones, de los capítulos y de las subpartidas, así como las Reglas Generales para interpretación del Sistema Armonizado que figuran en el anexo al presente Convenio:*
>
> *b) por nomenclatura arancelaria: La nomenclatura establecida según la legislación de una Parte contratante para la percepción de los derechos arancelarios a la importación;*

[6] "Artículo 438. Liquidación oficial de corrección. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, la liquidación oficial de corrección, procederá a solicitud de parte, dirigida a la División de Liquidación, o a dependencia que haga sus veces, cuando:
a) Se presenten diferencias en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera. En estos casos, se deberá anexar a la solicitud, copia de la Declaración de Importación y del Acta de Inspección, donde conste la observación efectuada por el funcionario aduanero competente, sobre la avería o el faltante, reconocidos en la inspección.
b) Cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso.
Parágrafo. No procederá la devolución cuando esté referida a una operación que estuvo soportada en documentos falsos, independientemente de la ausencia de responsabilidad penal o administrativa que aduzca el peticionario".
Resolución 4240 de 2000. Artículo 438.

c) por nomenclaturas estadísticas: Las nomenclaturas elaboradas por una Parte contratante para registrar los datos que han de servir para la presentación de las estadísticas del comercio de importación y exportación;

d) por nomenclatura arancelaria y estadística combinadas: La nomenclatura combinada que integra la arancelaria y la estadística, reglamentariamente sancionada por una Parte contratante para la declaración de las mercancías a la importación;

e) por Convenio que crea el Consejo: El Convenio por el que se crea el Consejo de Cooperación Aduanera, dado en Bruselas el 15 de diciembre de 1950;

f) por Consejo: El Consejo de Cooperación Aduanera al que se refiere el apartado e) anterior;

g) por Secretario General: El Secretario General del Consejo;

h) por ratificación: La ratificación propiamente dicha, la aceptación o la aprobación."

5.4.3. Decreto 4341 de 2004

Expedido por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, por el cual se establece el Arancel de Aduanas y se adoptan otras disposiciones:

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

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

1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo 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 siguientes:

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

b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, 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:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que están destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean del tipo de los normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean del tipo de los normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de

subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario."

5.5. CASO EN CONCRETO

5.5.1. Hechos Probados

- Auto de apertura de expediente No. 02944 del día 12 de octubre de 2006, expedido por la DIAN, donde se ordena iniciar la investigación a solicitud del nivel central de administración por concepto de control de clasificación arancelaria para la importación del producto DAIRYLAC 80 a la sociedad ALMAVIVA S.A. [7]

- Instrucción Administrativa No. 00017 de fecha 04 de octubre de 2005 expedida por la Subdirección de Fiscalización Aduanera de la DIAN, por medio de la cual se establece el procedimiento para la ejecución del programa *"Control clasificación arancelaria para la importación del producto DAIRYLAC 80, que presuntamente está siendo clasificado erróneamente por la subpartida arancelaria* ***23.09.90.20.00***".[8]

- Resolución No. 12516 del día 26 de diciembre de 2002 por la cual el Jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera expide clasificación arancelaria del producto DAIRYLAC 80, solicitada por la empresa MARIO LONDOÑO SIA S.A. identificada con el Nit. 890.902.266-2. Con la información presentada por dicha empresa, se establece que la mercancía corresponde a una preparación crema color claro, aroma suave, característico de la leche, de textura regular, 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 EM (calculada) 3.545 kcal/kg, y se concluyó que el producto antes descrito corresponde a una preparación para la elaboración de piensos y alimentos para mascotas. Por lo anterior, resolvió la entidad, clasificarlo en la subpartida **1901.90.90.00** del arancel de aduanas, como preparación a base de suero de leche. [9]

---

[7] Folio 25, cdr 1
[8] Fls 26-36 cdr 1
[9] Folios 37-38 cdr 1

- Resolución No. 04077 del día 28 de abril de 2006 por la cual el Jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera revoca la Resolución No. 12516 de diciembre 26 de 2002, expedida para la misma mercancía (DAIRYLAC 80) por una subpartida 1901.90.90.00, como preparación a base de suero de leche, ya que al revisar y estudiar nuevamente la información adjunta a la solicitud de clasificación del producto, se resuelve clasificar la mercancía descrita por la subpartida **2309.90.90.00** del arancel de aduanas, como preparación para la elaboración de piensos y alimentos para mascotas.[10]

- Que la Subdivisión Técnica Aduanera, División Laboratorio envía reporte de análisis químico practicado a las muestras del producto DAIRYLAC 80, el cual no es posible determinar la fecha exacta en que fue realizado, debido al desvanecimiento significativo en la tinta del papel; sin embargo, obedece a copia tomada del expediente original, entregada por la Administración Especial de Aduanas- División Jurídica Aduanera, y se pudo determinar en dicho análisis lo siguiente:

Muestra	Color	Aroma	Humedad	Proteína Cruda total	Grasa cruda total	Fibra cruda total	Ceniza cruda total	Carbohidratos (por diferencia lactosa)	Textura
1	Color crema claro	Característico de la leche	3,02%	4,0%	0,228%	0,38	10,02%	82,36%	Granulado

De acuerdo al análisis anterior, se trata de una preparación a base de suero de leche y lactosa, utilizada en la elaboración de alimento para animales.[11]

- Declaración de importación ante la DIAN con No. de formulario 062004100065565-2 del día 14 de septiembre de 2004, realizada por el contribuyente CONTEGRAL MEDELLÍN S.A y figura la sociedad ALMAVIVA S.A como declarante autorizado. Donde se realiza la descripción de la mercancía, refiriéndose al producto DAIRYLAC 80, como: "*preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales,* ***las demás premezclas*** *producto DAIRYLAC 80, clasificado en la partida 23.09.90.20.00* ".[12]

[10] Folios 38-40 cdr 1
[11] Folio 43 cdr 1.
[12] Folios 53-68 cdr 1

- Requerimiento Especial Aduanero No. 03-070-211-434 del 12 de enero de 2007, por el cual la DIAN propone Liquidación Oficial de Corrección sobre la Declaración de Importación No. 01204080505255 de septiembre 14 de 2004 a nombre del declarante autorizado Almacenes Generales de Depósito ALMA VIVA S.A.; al considerar que dicha sociedad incumplió con su obligacion de clasificar correctamente la mercancía descrita en la declaración, por cuanto la subpartida arancelaria utilizada para clasificar el producto denominado DAIRYLAC 80, es decir la 23.09.90.20.00 fija un arancel del 10%, mientras que la determinada por la Jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera, es decir la 23.09.90.00 genera un arancel del 15%.[13]

- Certificado de Inspección Sanitaria de Animales- Productos de Origen Animal y Biológicos, expedida por el Instituto Colombiano Agropecuario ICA -Sanidad Animal- del día 14 de septiembre de 2004, en el cual se describe la mercancía DAIRYLAC 80 como "*preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales. Las demás* ***premezclas***". Producto: DAIRYLAC 80, fabricada por INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORATION- ESTADOS UNIDOS; uso: materia prima utilizada en la elaboración de alimentos para animales.[14]

- La Subgerencia de Protección y Regulación Pecuaria, el día 27 de noviembre de 2003 concede Licencia de Venta No. 6914 de DAIRYLAC 80 y autoriza a la empresa CONTEGRAL MEDELLÍN S.A a importar el mismo, desde Estados Unidos.[15]

- INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORATION, el día 6 de agosto de 2004 emite certificado de análisis de producto, allegado al proceso por la parte accionante, donde se clasifica DAIRYLAC 80 como: "*the product has been aproved as feed frade for animal feed purposes only, not for human consumption*".[16]

- Respuesta al Requerimiento Especial Aduanero por parte de ALMAVIVA S.A del día 7 de febrero de 2007, donde expone como motivos de

[13] Folios 74-82 cdr 1
[14] Folios 60-61 cdr 1
[15] Folios 62- 63 cdr 1
[16] Folios 64-67 cdr 1

impugnación los siguientes: i) falta de legitimación en lo pasivo, ii) falta de competencia, iii) falsa motivación y; iv) violación al debido proceso. Además, indica, que la clasificación arancelaria declarada es correcta y se ratifica que el producto DAIRYLAC 80 es una **PREMEZCLA,** para ello parte de dos premisas: A) Es un producto que no puede ser destinado a consumo humano; es producido para ser adicionado en la producción de alimentos concentrados para animales. B) Es una mezcla de diferentes materias primas: lactosa, suero de leche y proteína de soya. Si lo anterior es así, la posición arancelaria en Colombia correspondería a la No. 23.09.90.20.00, esto es, a una premezcla de las demás preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.[17]

- Auto de pruebas No. 03-070-211-143 del 13 de febrero de 2007 expedido por la DIAN, División de Fiscalización Aduanera Grupo Interno de Trabajo de Control Posterior, donde se dispone, tener como pruebas los documentos que reposan dentro del expediente RA2004200602844 y negar la práctica de las siguientes pruebas solicitadas por la sociedad ALMAVIVA S.A en la respuesta realizada a el requerimiento No. 03-070-211-434:

  Se oficie al administrador de Aduanas de Bogotá, para que por escrito informe las razones por las cuales se absuelve del pago de tributos aduaneros al importador.

  Se oficie al administrador de Aduanas de Bogotá, para que por escrito informe la razón por la cual esa Administración de Aduanas renuncia a la posibilidad de ejecutar coactivamente al importador por el no pago de unos tributos aduaneros, generados con ocasión de una importación.

  Se oficie al administrador de Aduanas de Bogotá, para que por escrito señale el fundamento legal que le permite proceder a las citadas exenciones.

  Oficiar a la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera a fin de que se sirva informar si una premezcla, cuya naturaleza y proporciones están fijados en orden a una producción zootécnica determinada, debe ser clasificada por la partida arancelaria 23.09.90.90.00 o por la 23.09.90.20.00.[18]

- Recurso de Reconsideración presentado por la Sociedad ALMAVIVA S.A contra la Resolución 0457 del día 28 de abril de 2006, por la cual el Jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera revoca

[17] Folios 83-119 cdr 1
[18] Folios 120-132 cdr 1

clasificación arancelaria y alega la correcta codificación arancelaria al invocar la aplicación de la Resolución 03633 de fecha 29 de marzo de 2007, mediante la cual la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera definió lo relativo a la clasificación del producto DAIRYLAC 80 en la partida arancelaria 2309.90.20.00.[19]

- Resolución No. 03633 del 29 de marzo de 2007, por la cual el Jefe de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN expide clasificación arancelaria del producto DAIRYLAC 80, en la subpartida 2309.90.20.00.[20]

- Resolución No. 0457 del día 12 de marzo de 2007 expedida por la DIAN por medio de la cual se profiere Liquidación Oficial de Corrección por un valor total de UN MILLÓN SEISCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS DIEZ Y OCHO PESOS ($ 1.62.618.00).[21]

- Recurso de Reconsideración presentado por la parte accionante a la División Jurídica - Administración Especial de Aduanas, el día 10 de abril de 2007 solicitando revocar la Resolución No. 0457 del 12 de marzo de la misma anualidad, exonerando de toda responsabilidad a la compañía de SEGUROS ALFA S.A y a ALMAVIVA S.A [22]

- La sociedad ALMAVIVA S.A el día 16 de abril de 2007 da alcance al Recurso de Reconsideración presentado, con el propósito de allegar copia de la Resolución 03633 de fecha 29 de marzo de 2007, mediante la cual la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera definió lo relativo a la clasificación de DAIRYLAC 80, concluyó que la partida arancelaria del producto es la 2309.90.20.00, además aclaró que se trata de una "*PREMEZCLA DE LAS UTILIZADAS PARA LA ELABORACIÓN DE ALIMENTOS PARA ANIMALES*"[23].

- Auto No. 515 del 01 de junio de 2007, por medio del cual la DIAN decreta la práctica de pruebas para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución No. 0457 del 12 de marzo de 2017.[24]

---

[19] Folios 133-150 cdr 1
[20] Folios 152-153 cdr 1
[21] Folios 158-183 cdr 1
[22] Folios 185 - 200 cdr 1
[23] Folios 204-208 cdr 2
[24] Folios 211-216 cdr 2

- Resolución No. 01016 del 23 de agosto de 2007 por medio de la cual la Administración Especial de Aduanas Bogotá, División Jurídica Aduanera, resuelve confirmar en todas sus partes la Resolución No. 0457 del día 12 de marzo de 2007, que ordena Liquidación Oficial de Corrección.[25]

- El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de Colombia, remite Oficio del Director Nacional de Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales con las Resoluciones de Clasificación Arancelaria No. 201 y 742 del año 2003 expedidas por la Intendencia Nacional de técnica Aduanera de Perú donde se clasifica el producto DAIRYLAC 80 en la subpartida 23.09.90.20.00.[26]

- Resolución de Intendencia, expedida por la Agencia de Aduana Despachos Intercontinentales S.A - Republica de Perú- del 07 de noviembre de 2007, donde se resuelve: Clasifíquese al producto denominado comercialmente DAIRYLAC 80 en la Subpartida Nacional **2309.90.20.00** del arancel de Aduanas aprobado por D.S 239-2001.[27]

- El Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, Venezuela, el día 26 de abril de 2005 por medio de Sentencia No. 909 dispuso: Con respecto al producto DAIRYLAC 80, producido por la sociedad INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORATION, sea clasificado bajo el código arancelario **23.09.90.20.00**, correspondiente al Arancel de Aduanas vigente. [28]

- Solicitud de Clasificación Arancelaria para el producto DAIRYLAC 80 radicada por la sociedad demandante el día 12 de octubre de 2006, ante la División de Arancel- Subdivisión Técnica DIAN, donde alega que de acuerdo a su composición, DAIRYLAC 80 encaja dentro de la definición de premezcla de acuerdo con las notas explicativas del Sistema Armonizado de la Partida 2309, dado que contiene lactosa, proteínas y concentrado de soya, aporta soporte a la mezcla, lo cual permite considerar que el producto se encuentra específicamente

[25] Folios 217-240 cdr 2
[26] Folio 243 cdr 2.
[27] Folios 247-248 cdr 2.
[28] Folio 249-262 cdr 2.

clasificado en la subpartida **23.09.90.20.00** que comprende las PREMEZCLAS y no en la 2309.90.90.00. [29]

- Ficha técnica del producto DAIRYLAC 80 por INTERNATIONAL INGREDIENT CORPORTATION, aportada por la sociedad ALMAVIVA S.A dentro del trámite administrativo, traducida por Luis Enrique Gómez Traductor Oficial nombrado por Resolución 283/88 del Ministerio de Justicia, en la que se describe: "*DAIRYLAC 80 es un ingrediente de alimento para mascotas de alta calidad que proporciona altos niveles de lactosa y otros nutrientes lácteos digeribles*" [30]

5.5.2 Del análisis crítico de las pruebas frente al marco normativo y jurisprudencial.

En el presente asunto, los extremos enfrentados difirieren en cuanto a la sub partida arancelaria del producto DAIRYLAC 80, pues de una parte, la sociedad ALMAVIVA S.A. considera que se debe clasificar en la partida **23.09.90.20.00**; al tiempo que la entidad demandada aduce que debe ser **23.09.90.90.00;** ambos sustentan su posición de acuerdo a las características del producto importado.

De acuerdo con lo establecido en el acápite normativo y los hechos debidamente acreditados, la Sala establecerá conforme a las normas aduaneras, si la clasificación arancelaria de DAIRYLAC 80 fue realizada en la forma que correspondía.

Ahora bien, las fichas técnicas de DAIRYLAC 80 allegadas al proceso, pertenecientes al expediente del trámite administrativo ante la DIAN, permiten determinar que no se trata de una preparación compleja o completa, sino que corresponde a *una premezcla de las utilizadas para la fabricación de alimentos completos para animales;* lo anterior, dado que contiene ingredientes como proteína, soya, lactosa y otros que facilitan tal uso.

También pudo observar esta Corporación, que figura en el expediente copia de la Licencia de Venta y de Insumos Pecuarios expedida por el Instituto Colombiano Agropecuario - ICA, donde se indica que el producto DAIRYLAC 80, es un alimento a base de suero de leche deshidratado y

[29] Folios 262-264 cdr 2
[30] Folios 265-273 cdr 2

lactosa, utilizado en la elaboración de alimentos para perros, gatos y cerdos, con un nivel de inclusión recomendado solo del 5% de la dieta.[31]

Resulta oportuno indicar, que la entidad demandada, no ha demostrado haber recurrido a un estudio técnico específico para concluir en la Liquidación de Corrección Oficial, que DAIRYLAC 80 debe clasificarse por la subpartida arancelaria 23.09.90.90 al tratarse de "PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES - LAS DEMÁS - LAS DEMÁS"[32]. Asimismo, en el Oficio 03-070-211-0351-28-28-III-06 expedido por la Subdirección Técnica Aduanera División Laboratorio donde se realiza el análisis químico del producto, no se determina de manera clara por qué DAIRYLAC 80 corresponde a la categoría citada anteriormente, aspecto que es ampliamente relevante determinar para poder sostener el argumento planteado por la DIAN.

Nótese que de los actos acusados no es posible determinar, qué tipo de estudio realiza la entidad para clasificar el producto por fuera de la categoría de **premezclas** cuestión que la sociedad ALMAVIVA S.A. sí acreditó en múltiples ocasiones con la ficha técnica de DAIRYLAC 80, en la que se detalla cada componente y uso de la misma, realizando debidamente el estudio técnico, tal y como puede corroborarse en Certificado de Inspección Sanitaria de Animales Productos de Origen Animal y Biológicos, expedida por el Instituto Colombiano Agropecuario ICA - Sanidad Animal- del día 14 de septiembre de 2004, en el cual se describe la mercancía DAIRYLAC 80 como **premezcla**, así como también, en el Certificado de Análisis de International Ingredient Corporation No. 00267.[33]

Al respecto, es oportuno señalar que el H. Consejo de Estado ha determinado que la naturaleza y finalidad de los productos resulta definitiva para el otorgamiento de una adecuada clasificación arancelaria, en efecto destacamos uno de sus pronunciamientos lo siguiente:

> "(…) *en relación con el control de legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN efectúa una clasificación arancelaria, en la cual se ha considerado, en esencia, que la naturaleza de un producto es definitiva para el otorgamiento de la clasificación arancelaria. En efecto,* ***las características constituyen el elemento esencial que debe tenerse en cuenta para realizar una correcta clasificación arancelaria****. Desde esta lógica, se ha señalado de manera uniforme que la*

[31] Folio 62 cdr 1.
[32] Folio 152 cdr 1
[33] Folio 270 - 271 cdr 2

*clasificación atribuida por un producto por **profesionales idóneos** constituye un elemento de prueba de relevancia para clasificar arancelariamente un producto."*[34]. *(Negrillas son de la Sala)*

En esos términos, considera esta Sala, que el Certificado de Inspección Sanitaria de Animales - Productos de Origen Animal y Biológicos, expedida por el Instituto Colombiano Agropecuario **ICA**[35], donde se clasifica el producto DAIRYLAC 80 como una ***premezcla,*** constituye un elemento probatorio de gran importancia y merece toda la credibilidad; no solo por emanar de una autoridad competente al dedicarse a actividades de investigación y ordenamiento de los recursos pesqueros y acuícolas, con el fin de proteger la salud de las personas, los animales y las plantas para asegurar las condiciones del comercio; sino porque entre sus funciones también están las de ejercer el control técnico sobre las importaciones de insumos destinados a la actividad agropecuaria, así como de animales, vegetales y productos de origen animal y vegetal.[36]

De modo que, la determinación consistente en si el producto DAIRYLAC 80 pertenece a una u otra clasificación, se fundamenta en la identificación precisa del respectivo producto. De ahí que, dictámenes como el señalado, sin duda, facilitan la labor de ubicar correctamente una mercadería en el Arancel de Aduanas.

De otra parte, destacamos que la Comunidad Andina (CAN) como mecanismo de integración subregional -creado mediante el Acuerdo de Cartagena del 26 de mayo 1969-, tiene el propósito de mejorar el nivel de vida y desarrollo equilibrado de los habitantes de los países miembros mediante la integración y la cooperación económica y social[37]. Colombia hace parte de esta organización internacional, al igual que Perú y Venezuela; por lo que siendo países miembros, en los Tribunales Contenciosos Tributarios de estas dos últimas naciones referenciadas, se ha clasificado el producto DAIRYLAC 80 bajo la subpartida **23.09.90.90.00**, de

---

[34] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. CP: Roberto Augusto Serrato Valdés. Catorce (14) de Mayo de 2020. Radicado No. 11001-03-24-000-2005-00099-00.

[35] El Instituto Colombiano Agropecuario, ICA, es una entidad Pública del Orden Nacional con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, perteneciente al Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología, adscrita al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

[36] Consultado directamente de su página web en el siguiente enlace: Instituto Colombiano Agropecuario - ICA

[37] Los países que integran la Comunidad Andina: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, como Países Asociados se encuentran: Chile, Argentina, Brasil, Paraguay y Uruguay, y como Países Observadores: España. Además, la CAN cuenta con un orden jurídico andino que permite a los gobiernos adoptar normas comunitarias de obligatorio cumplimiento y políticas en temas de interés común.

acuerdo con los certificados precitados emitidos por International Ingredient Corporation que reposan en el expediente del proceso administrativo que se llevó en el caso de marras ante la DIAN, y en el que es posible observar, que se trata del mismo fabricante y proveedor de la mercancía importada objeto de interés, razón por la cual ir en contra de lo anterior, contraviene las pautas y directrices establecidas por organismos competentes en la identificación del producto.

En conclusión, de cara al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y luego de realizar el análisis crítico de las pruebas frente al marco normativo y jurisprudencial, es posible determinar que la clasificación arancelaria realizada por la sociedad ALMAVIVA S.A estuvo acertada, al estar respaldada por **estudios técnicos** del producto DAIRYLAC 80, realizados por las autoridades técnicas competentes como el Instituto Colombiano Agropecuario -ICA- , al igual que por lineamientos internacionales a los que Colombia pertenece y por la Resolución **03633** de fecha 29 de marzo de 2007, mediante la cual la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera concluyó que la partida arancelaria de DAIRYLAC 80 es la **23.09.90.20.00**, además aclaró que se trata de una "*PREMEZCLA***"**, razón por la cual la clasificación arancelaria realizada por la DIAN en las resoluciones demandadas, correspondiente a "***23.09.90.90.00*** *PREPARACIONES DEL TIPO DE LAS UTILIZADAS PARA ALIMENTACIÓN DE LOS ANIMALES - LAS DEMÁS - LAS DEMÁS*", no es la acertada.

En virtud de lo anterior, es posible afirmar que, la liquidación oficial de corrección contenida en los actos demandados, contrario a lo argumentado en el recurso de alzada, no está acorde con las reglas generales interpretativas del arancel de aduanas, ni a los estudios realizados por las autoridades técnicas competentes del producto DAIRYLAC 80; el argumento dado por la DIAN en el sentido que la clasificación no se ajustó a la Resolución No 044077 de 2006, no tiene la fuerza suficiente para sostener su posición, como quiera que los estudios sobre las características del producto priman sobre cualquier otra consideración.

Por último, con relación a que existen precedentes de esta Honorable Corporación con relación a los hechos en análisis, en los cuales han otorgado la razón a la DIAN[38], también existen precedentes en los que se

[38] Ver, Tribunal Administrativo de Bolívar, sentencia del 31 de octubre de 2014, rad. 13001233100320080003401 y sentencia del 30 de septiembre de 2016, rad. 13001333101220080003401.

rectificó esa tesis[39]; por lo que además se acoge la posición del Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo[40], en el sentido de que lo determinante para la clasificación arancelaria de los productos es la naturaleza de los mismos. De acuerdo a todo lo expuesto, podemos concluir que los actos acusados se encuentran viciados de nulidad y corresponde declararlos nulos.

En consecuencia, se confirmará la decisión de primera instancia, conforme a lo expuesto con precedencia.

5.6. CONDENA EN COSTAS.

Habida cuenta que para el presente proceso tiene lugar la aplicación del artículo 55 de la Ley 446 de 1998, según el cual solo hay lugar a la condena en costas de acuerdo con la conducta de las partes; y en el *sublite*, no se advierte un actuar temerario de alguna de ellas, se tienen que concluir que en este caso no hay lugar a imponer costas.

5.7. LA DECISIÓN

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

VI. FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de primera instancia del catorce (14) de diciembre de dos mil dieciséis (2016) proferida por el Juzgado Noveno Administrativo del Circuito de Cartagena, que concedió las pretensiones de la demanda, conforme lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: No condenar en costas, por lo expuesto en la parte motiva de este fallo.

TERCERO: Ejecutoriada la presente providencia, previas las anotaciones de rigor, devuélvase el expediente al juzgado de origen.

---

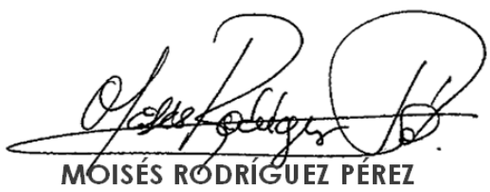
[39] Lo mismo fue sostenido por la Sala 002 Escritural en sentencia del 27 de julio de 2017, proceso: 2008-00007-01; integrada por Luis Miguel Villalobos y Edgar Vásquez. (puede ser consultada en el micrositio del despacho 006 Boletín 2017) https://www.ramajudicial.gov.co/web/despacho-06-administrativo-de-bolivar-/13

[40] Ver, C. de E., Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, sentencia del 1/03/18 rad. 76-001-23-31-000-2005-05004-02, así como, Sección Primera, sentencia del 14 de mayo de 2020, rad. 11001-03-24-000-2005-00099-00.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: el proyecto de la presente providencia fue estudiado y aprobado en sesión de la fecha.

LOS MAGISTRADOS,



La anterior firma corresponde al proceso con número de radicado 13001-33-31-001-2008-00004-03