



**Rama Judicial del Poder Publico
Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo del
Atlántico**

JUZGADO SEXTO ORAL ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE BARRANQUILLA

Barranquilla, diecinueve (19) de diciembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicado	08001333300620180026800
Medio de control	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	INTERGRANOS S.A.
Demandado	Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales - DIAN
Juez (a)	LILIA YANETH ALVAREZ QUIROZ

I.- PRONUNCIAMIENTO

Procede el Despacho a dictar sentencia dentro la demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, interpuesta por Intergranos S.A., representada legalmente por Gabriel Oswaldo Duque Zuluaga, contra la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales- DIAN, de conformidad con los artículos 181 y 187 de la Ley 1437 de 2011 Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en los siguientes términos:

II.- ANTECEDENTES

2.1 DEMANDA

La empresa Intergranos S.A., actuando por conducto de apoderado judicial, pretende se declare la nulidad de la Resolución 1-90-201-236-408-2268 del 21 de noviembre de 2017 proferida por la jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección seccional de Aduana de Medellín por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución liquidación oficial No. 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017 y a título de restablecimiento dejar en firme la declaración de importación anunciada por el importador INTERGRANOS S.A. y no se le imponga la obligación de corregir y liquidar un mayor valor de tributos imputado en la declaración de importación, asimismo pretende la indemnización de perjuicios causados como honorarios y perjuicios morales.

2.2 HECHOS

El Despacho se permite sintetizar los hechos de la demanda así:

-. Al momento de formular la liquidación oficial No. 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017 a la declaración de importación con sticker No. 07771260149819 del 3 de agosto de 2016 con formulario 872016000127262, la división de gestión de liquidación hizo referencia

a un requerimiento especial aduanero No. 1-90-238-419-876 de 17 de mayo de 2017, en el cual se indicó que el maíz investigado cumple con los presupuestos señalados en la norma tributaria para liquidar y pagar un tarifa del 5% correspondiente al IVA. Ordenando de esta manera proceder a liquidar un mayor valor a pagar por la suma de \$29.575.296, correspondiente a \$26.886.633.00 al IVA y \$2.668.633 por concepto de sanción a nombre del demandante.

- El 9 de junio de 2017 Intergranos presentó respuesta a tal requerimiento.

- El 31 de julio de 2017 se profirió Liquidación Oficial de Corrección por parte de la División de gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, notificada el 2 de agosto del mismo año, liquidando en cuantía de \$29.575.296, en razón a que la mercancía consistente en maíz para consumo humano, clasificado en la subpartida arancelaria 10.05.90.11.00 se encuentra gravado con IVA del cinco por ciento (5%) y no excluido.

- Dentro del plazo concedido la empresa demandante interpuso Recurso de Reconsideración, en el cual presentó como excepción la no aplicación retroactiva de la norma reglamentaria que para el caso es el Decreto 1794 de 21 de agosto de 2013, el cual fue resuelto mediante Resolución 1-90-201-236-408-2268 del 21 de noviembre de 2017 confirmando la decisión inicial.

2.3 CONCEPTO DE VIOLACIÓN

El concepto de violación la parte actora, lo sustenta en los siguientes cargos:

El apoderado de la sociedad actora sostiene que el artículo 424 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 38 de la ley 1607 de 2012, fue desconocido por la DIAN, por una interpretación errada, toda vez que la ley 1607 de 2012 en su artículo 38 al modificar el artículo 424 del estatuto tributario estableció como excluido el maíz para consumo humano que fuere importado y la DIAN no solo quiere gravar sino que además y a pesar de ser un producto de la canasta familiar lo quiere gravar con una tarifa del 5%, tomando un nuevo concepto que no está en la norma, como concepto de materia prima, desconociéndose que para el maíz y el arroz importado o nacional, solo existen dos regímenes como bien lo expresa el Decreto 2686 de 2014 el gravado a la tarifa del 5% y el excluido, es decir, no sometido a impuesto a las ventas.

Manifiesta que existen diferentes posturas por parte de la DIAN frente al tema del maíz para consumo humano y maíz para uso industrial, las cuales no han sido uniformes y claras, generando angustia en los importadores al no saber cuál es la norma a aplicar y por lo tanto,

no comparte la posición de la DIAN en el sentido de liquidar el impuesto sobre las ventas del 5% consagrado en el artículo 468-1 del estatuto tributario al considerar que para que el maíz importado sea apto para el consumo humano, requiere de un proceso o transformación previo, que lo aleja del maíz para consumo humano excluido del impuesto sobre las ventas.

Aduce que la importación se hizo con base en lo dispuesto en la Ley y el concepto vigente para la época de la importación, así como por el Decreto 2686 de 2014, ya que el maíz que se importó es para consumo humano y no se realizó o se debe realizar ningún proceso industrial sobre él, por lo tanto no se puede aplicar retroactivamente el Decreto 1794 de agosto 21 de 2013, cuando la mayor parte de las declaraciones de importación estaban presentadas conforme a lo dispuesto en la Ley 1607 de 2012 en armonía con lo expresado en el concepto 13617 de marzo 6 de 2013 y que el decreto 2686 de 2014 reafirma la postura cuando dispone en el artículo 1º que el maíz se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas.

Con ello se viola la jurisprudencia reiterada por el Consejo de Estado, con el desconocimiento de plano de los efectos legales del concepto expedido por la misma DIAN y que esta entidad aplicó entre enero de 2012 y agosto de 2013, y que fue tenido en cuenta por los distintos puertos e importadores al momento de la nacionalización de la mercancía. Refiriéndose al concepto 13617 de 6 de marzo 2013, el cual aún está vigente, máxime que el Decreto 2686 de 2014 al ser expedido lo recoge en su integridad. Igualmente viola el concepto jurídico No. 100202208-0614 de 8 de julio de 2015 expedido por la DIAN y memorando 09 de 2015 que hace alusión al oficio no. 100202208-0550 del 21 de junio de 2015 en relación con la exclusión y la tarifa del 5% para el maíz.

En ese mismo sentido señala que el acto administrativo no tuvo en cuenta principios orientadores del estatuto tributario y los del código administrativo y de lo contencioso administrativo, así como principios y derechos de carácter constitucional, como el debido proceso, buena fe y confianza legítima, los que rigen la función administrativa.

2.4 CONTESTACIÓN

La Unidad Administrativa Especial de Dirección de Impuestos y Aduana Nacional - DIAN, a través de apoderado, frente a las pretensiones manifiesta que se opone a éstas, precisando que lo actos administrativos demandados están revestido del principio de legalidad y que fueron proferidos con la observancia de las normas que eran aplicables al caso que nos ocupa.

Frente a los hechos expuestos en la demanda, manifiesta que son ciertos los referentes a la expedición de los actos y los recursos interpuestos, sin embargo se opone a la extemporaneidad de la resolución referida en el hecho octavo (8) y aduce que los demás no son hechos.

Seguidamente, con relación al concepto de violación señala que los actos administrativos demandados se fundamentan en el decreto 2686 de 2014, el cual se encontraba vigente al momento de la presentación y aceptación de la declaración, esto es el 3 de agosto de 2016. Y que en concordancia a la circular No. 041 de 27 de marzo de 2007 de la subsección de comercio exterior, se señaló que el maíz importado debe someterse necesariamente a proceso de trilla y trituración y se considera maíz para uso industrial y por ende gravado con el impuesto sobre la venta.

Es decir, que por disposición de la ley y para los efectos de la exclusión del IVA, se tiene que, todo maíz que tenga como destinación el consumo humano requiere previamente de un proceso de trilla o trituración, debe entenderse que cuando se adquiere maíz para consumo humano de la partida 10.05.90 o maíz trillado para consumo humano de la subpartida arancelaria 11.04.23.00.00, sin realizarse a estos ningún proceso de transformación adicional, y que serán destinados para el consumo humano, la importación o venta de estos será considerada excluida en los términos del artículo 424 del E.T. De otra parte, si los bienes de las partidas antes mencionadas se adquieren como materia prima para realizar un proceso adicional que necesariamente transforma el bien adquirido inicialmente, a pesar que el nuevo producto se destine a consumo humano, la venta se encuentra gravada a la tarifa del 5% de conformidad con el parágrafo 2º del artículo 1º del Decreto 2686 de 2014.

No promovió excepciones previas, ni de mérito.

2.5 ACTUACION PROCESAL

La demanda fue presentada¹ el 22 de marzo de 2018 y correspondió por reparto al juzgado 10 administrativo de Medellín siendo inadmitida el 6 de abril de 2018, una vez subsanada, con auto de 7 de junio de 2018, se declaró la falta de competencia por factor territorial, y se ordenó la remisión del expediente a los Juzgado Administrativos de Barranquilla. Correspondiendo por reparto a este Despacho el conocimiento del presente proceso, avocándose conocimiento y admitiéndose mediante auto² de 13 de agosto de 2018. Ordenándose y realizándose las notificaciones correspondientes.

¹ Folio 1, 41 del expediente

² Folio 161-163 del expediente

Vencido el término de traslado de la demanda, se celebró audiencia inicial³ el 24 de abril de 2019, en la cual una vez leído el decreto de pruebas, siendo éstas todas documentales, se declaró precluido el periodo probatorio y se prescindió de la audiencia de pruebas, ordenándose la presentación por escrito de los alegatos dentro de los diez (10) días siguientes. Término que se encuentra vencido.

2.6 ALEGACIONES

En sus alegaciones el apoderado de la parte demandada reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda, solicitando denegar las pretensiones de la demanda acorde con los argumentos esbozados.

2.6.1 CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora judicial delegada para este Despacho al momento de rendir concepto concluyó que no le asiste razón a la demandante, toda vez que para ella es claro que a partir de la norma y la jurisprudencia expuesta en dicho concepto, en primera instancia lo que determina la imposición del tributo y que por ende que el maíz esté exento del 5% del impuesto a la ventas, es la destinación final del mismo, situación que debe ser perfectamente percibida por el agente aduanero en el momento en que es realizado el trámite de importación, de ahí que en el presente asunto el maíz que haya ingresado al territorio aduanero nacional en la condiciones que fueron descritas en la declaración allegada al proceso, conlleva necesariamente gravar con el impuesto a las ventas por no ser apto para el consumo humano, ello por cuanto necesariamente, debe ser sometido a un proceso previo, dada su condición natural.

Por otro lado, no se evidencia en el expediente que el importador hubiese aportado certificación expedida por el Ministerio de Agricultura que diera cuenta que la destinación final del maíz era para la siembra, actividad igualmente exenta de tributo, por lo que la causación del gravamen que prevé el concepto, responde a un criterio de utilización o finalidad del grano.

Señalando que en esa medida las pretensiones de la demanda no están llamadas a prosperar.

III.- CONTROL DE LEGALIDAD

No advirtiéndose ninguna causal de nulidad que invalide lo actuado, se procede a dictar la sentencia correspondiente.

³ Acta de 17 de octubre de 2019, folios 227-229

IV.- CONSIDERACIONES

4.1 PROBLEMA JURIDICO

Como se estableció en la fijación del litigio, el problema jurídico se centra en determinar si es procedente declarar la nulidad de la Resolución No. 1-90-201-236-408-2268 de 21 de noviembre de 2017, a través de la cual la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín al resolver el recurso de reconsideración promovido por la actora contra la Resolución Liquidación Oficial de Corrección No. 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017 que confirma la liquidación de un mayor valor a pagar por concepto de impuesto de IVA e impone consecuente sanción por inexactitud en la declaración, fijándola por monto de \$29.575.296, por haber sido proferida con desconocimiento de las normas legales y constitucionales en que debía fundarse y violación de la garantía del debido proceso administrativo, circunstancias que se concretaron a una inadecuada aplicación e interpretación de normas tributarias en el tiempo, como generadoras de una obligación tributaria presuntamente ilegal.

En ese sentido es necesario establecer si el maíz importado, en la declaración de importación, cumple los requisitos señalados en la norma tributaria para considerarlo excluido del pago del IVA o si por el contrario debe liquidarse y pagarse con una tarifa del 5%.

4.3 TESIS

Para el Despacho, no se debe declarar la nulidad de las Resoluciones No 1-90-201-236-408-2268 de 21 de noviembre de 2017 y No.1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017, a través de las cuales se liquidó un mayor valor a pagar, imputado a la declaración de importación y se sancionó a la Sociedad Intergranos S.A., por cuanto se configuran los elementos dispuestos en el artículo 468-1 del Decreto 2685 de 1999 y en consecuencia debe liquidarse y pagarse la tarifa del 5% y la sanción por inexactitud en la Declaraciones de Importación.

4.4 MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

De conformidad con lo expuesto por las partes, es menester traer a colación en principio, lo concerniente al proceso de importación ordinaria y lo referente a las obligaciones aduaneras en la importación de mercancías acorde al Decreto 2685 de 1999, así:

Naturaleza Jurídica Del Arancel.

El Arancel se entiende como una figura propia del Derecho Aduanero, consistente en un impuesto que debe pagar toda persona, natural o jurídica, que introduzca una mercancía extranjera a los territorios delimitados por las fronteras patrias. En palabras más simples, el arancel es un impuesto que deben pagar los importadores por adquirir mercancías provenientes del exterior e introducirlas en forma legal a nuestro país.

El Impuesto a las Importaciones está sometido al régimen contemplado en el Decreto 2685 de 1999 por el cual se adoptó el Estatuto Aduanero. El artículo 87 de esa normativa nos enseña cómo se genera la obligación aduanera en materia de importaciones.

“Artículo 87. Obligación aduanera en la Importación. La obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio aduanero nacional.

La obligación aduanera comprende la presentación de la Declaración de Importación, el pago de los Tributos Aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, así como la obligación de obtener y conservar los documentos que soportan la operación, presentarlos cuando los requieran las autoridades aduaneras, atender las solicitudes de información y pruebas y en general, cumplir con las exigencias, requisitos y condiciones establecidos en las normas correspondientes.”

En ese sentido el Estatuto Aduanero prevé unos criterios para liquidar el Arancel, y son los siguientes:

“Artículo 89. Liquidación de los Tributos Aduaneros. Los tributos aduaneros que deben liquidar por la importación, serán los vigentes en la fecha de la presentación y aceptación de la declaración inicial. Cuando se trata de una modificación de la Declaración de Importación, los tributos aduaneros y la tasa de cambio, aplicables serán los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la modificación de la Declaración.”

Vemos entonces que el factor que determina la liquidación del arancel es la fecha en que se presenta y acepta la Declaración de Importación de la mercancía adquirida por el Importador.

Ahora bien, el importador, una vez presentada y aceptada la Declaración de Importación, deberá cancelar el valor del Arancel Aduanero en los términos establecidos por el legislador, en las entidades autorizadas por la Administración Aduanera del lugar donde se encuentre la mercancía.

El artículo 234 del Estatuto Tributario señala sobre la Declaración de Corrección, lo siguiente:

“ARTÍCULO 24. Modifícase el artículo 234 del Decreto 2685 de 1999, el cual quedará así: “Artículo 234. Declaración de Corrección. La Declaración de Importación se podrá corregir voluntariamente sólo para subsanar los siguientes errores: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad, tratamientos preferenciales, valor FOB, fletes, seguros, otros gastos, ajustes y valor

en aduana, y sólo procederá dentro del término previsto en el artículo 131 del presente decreto.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 252 de este decreto, la Declaración de Corrección voluntaria procederá por una sola vez.

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 del valor, en cuyo caso, la base para corregir será la determinada oficialmente por la autoridad aduanera, o a solicitud del declarante o del importador, cuando se pretenda corregir errores en el diligenciamiento de la Declaración de Importación, diferentes a los contemplados en el inciso primero del presente artículo, en cuyo caso, deberá mediar autorización previa por parte de la autoridad aduanera.

No procederá Declaración de Corrección cuando la autoridad aduanera hubiere formulado liquidación oficial de corrección o de revisión del valor.

Siempre que se presente Declaración de Corrección, el declarante deberá liquidar y pagar, además de los mayores tributos e intereses a que haya lugar, las sanciones establecidas en el Título XV de este decreto, según corresponda, pudiendo acogerse a la reducción de la sanción de multa a que se refiere el artículo 521 del presente decreto.

(...)" Subrayo es nuestro.

La DIAN empleó como norma sancionatoria para el importador el numeral 2.2 del artículo 482 del E.T., que señala:

ARTÍCULO 482. INFRACCIONES ADUANERAS DE LOS DECLARANTES EN EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN Y SANCIONES APLICABLES. <Artículo modificado por el artículo 38 del Decreto 1232 de 2001. El nuevo texto es el siguiente:> Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir los declarantes del régimen de importación y las sanciones asociadas a su comisión son las siguientes:

(...)

2.2 Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las Declaraciones de Importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven 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.

..." Se resalta.

Respecto a la importación de maíz, haremos un recuento de las modificaciones que ha sufrido el Estatuto Tributario, referente a este tema, así:

Inicialmente el artículo 424 del Estatuto Tributario, dispuso:

"Artículo 424. Bienes excluidos del impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas.

Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:

(...)

10.05.10.00.00 Maíz para siembra
10.05.90 Maíz para consumo humano
..."

El Decreto 567 de 2007, que reglamenta parcialmente la Ley 1111 de 2006, grava con IVA el maíz trillado y el servicio de trilla del grano, así:

“Artículo 6. Impuesto sobre las ventas para maíz de uso industrial. Adiciónese el artículo 17 del Decreto 522 de 2003 con el siguiente párrafo:

“Párrafo. El maíz adquirido para la producción de alimentos de consumo humano, que se someta al simple proceso de trilla o trituración, se considera maíz de uso industrial y en consecuencia está gravado a la tarifa de IVA del diez por ciento (10%)”.

El Artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario.

“ARTÍCULO 38. Modifíquese el artículo 424 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto sobre las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria andina vigente:

(...)

10.05.90 Maíz para consumo humano.

10.06 Arroz para consumo humano.

(...)”

Por su parte el artículo 48 de la misma Ley 1607, modificó el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, disponiendo:

“ARTÍCULO 48. Modifíquese el artículo 468-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 468-1. Bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). A partir del 1º de enero de 2013, los siguientes bienes quedan gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

(...)

10.05.90 Maíz para uso industrial.

(...)”

Posteriormente, el Decreto 1794 de 2013 en su artículo primero, establece:

“ART. 1º- Tarifa de IVA para maíz y arroz. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario el maíz clasificable por las subpartidas 10.05.90 y 11.04.23 y el arroz clasificable por la subpartida 10.06, que se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas son aquellos destinados al consumo humano, que no han sido sujetos a transformaciones y preparaciones y cuya venta se realiza al consumidor final.”

Finalmente el Decreto 2686 del 23 de diciembre de 2014, modificó el artículo 1 del Decreto 1794 de 2013, así:

“Artículo 1º. Modifíquese el artículo 1º del Decreto número 1794 de 2013, el cual quedará así:

“Artículo 1º. Maíz y arroz que no causan impuesto a las ventas. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario el maíz clasificable por la subpartida 10.05.90 y el arroz clasificable por la partida 10.06, que se encuentran excluidos del Impuesto sobre las Ventas (IVA) son aquellos destinados al consumo humano, siempre que

no hayan sido sujetos a transformaciones y preparaciones; sin importar que hayan sido intermediados comercialmente.

Parágrafo 1°. *Cualquier otro uso o destinación de los bienes mencionados en el presente artículo, se considerará como uso industrial y estará sujeto a la tarifa del cinco por ciento (5%) del Impuesto sobre las Ventas (IVA), de acuerdo con el artículo 468-1 del Estatuto Tributario.*

Parágrafo 2°. *El maíz adquirido para la producción de alimentos de consumo humano que se someta al simple proceso de trilla o trituración, se considera maíz de uso industrial y en consecuencia está gravado a la tarifa del Impuesto sobre las Ventas del cinco por ciento (5%).” Se resalta.*

En consecuencia, el Decreto 2686 de 2014, introdujo una modificación clara en el sentido de que para que opere la exclusión del impuesto al valor agregado, el maíz importado debe cumplir una condición que expresamente determina la norma en comento, la cual será objeto de análisis.

PRECEDENTE JURISPRUDENCIAL.-

En la misma línea, sobre la legalidad del artículo 6° del Decreto 567 de 2007, la Circular 00041 del 27 de marzo 2007 suscrita por el Subdirector de Comercio Exterior de la DIAN y el Concepto 062680 del 15 de agosto de 2007, el Consejo de Estado se pronunció⁴, así:

*“Igual suerte debe correr la Circular 00041 del 27 de marzo de 2007 expedida por el Subdirector de Comercio Exterior de la DIAN, la cual se soportó en el contenido del artículo 6° del Decreto 567 de 2007, por cuanto también allí se fundamenta el gravamen en el hecho de que sea **utilizado** para productos de consumo humano o animal, cuando dice:*

*“[...] teniendo en cuenta que el maíz importado debe someterse necesariamente al proceso de trilla o trituración **para que pueda ser utilizado en la producción de alimentos de consumo humano o animal, se considera maíz para uso industrial** y en consecuencia, la tarifa de IVA aplicable es la del diez por ciento (10%)”.*

Luego, no es dable anular aparte alguno de la Circular, por cuanto la Sala no puede hacer control oficioso de legalidad y el actor no expone el hecho de la utilización como concepto de violación.

De la misma forma, el Concepto DIAN 062680 del 15 de agosto de 2007, proferido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en desarrollo de la Circular anterior, que en el mismo sentido considera:

*“Siendo así, considera el Despacho que se acierta cuando en la Circular citada se afirma, que teniendo en cuenta que el maíz importado debe someterse necesariamente al proceso de trilla o trituración **para que pueda ser utilizado en la producción de alimentos de consumo humano o animal, se considera maíz para uso industrial** y en consecuencia, la tarifa de IVA aplicable es la del diez por ciento (10%)”.*

“Por último, tratándose de una exclusión condicionada por la Ley de manera implícita a una destinación específica (uso diferente al industrial), únicamente cuando se acredite el cumplimiento de la condición procede la no causación del impuesto, y como al momento de la importación no se puede probar dicha destinación, necesariamente debe someterse a imposición, situación que fundamenta aún más la postura contenida en la Circular citada”.

Se trata por tanto, de una situación que, como se analizó, puede conducir a dos resultados diferentes dependiendo del destino para el cual sea utilizado el maíz.

⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, con radicación 11001-03-27-000-2008-00010-00 (17030) Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, SENTENCIA 19 DE AGOSTO DE 2010.

No obstante, no es necesario, que al ser importado, por ignorarse su destino, se someta el maíz al pago del tributo, ya que si bien la exclusión o gravamen dependen de la valoración de la prueba sobre el uso del producto por el funcionario competente, de donde se puede determinar si finalmente es sujeto pasivo del gravamen, o lo cobija el beneficio de la exclusión, el Arancel Aduanero en su Sección II cuando alude a los "PRODUCTOS DEL REINO VEGETAL", expone: "Nota Complementaria: 1- Con excepción de lo señalado en la nota 3 del capítulo 12, en ésta Sección, la expresión "Para Siembra" comprende **solamente los productos considerados como tales por las autoridades competentes de los Ministerios de Agricultura de los Países Miembros**".

Esto por cuanto el mismo Arancel clasifica el Maíz (partida 10.05) en dos subpartidas a saber:

- Maíz para Siembra (1005.10.00.00), y
- Los demás (1005.90).

Por tanto, al momento de la importación sí es posible- y además se debe- conocer el destino del maíz que se introduce al país, porque su destinación a siembra (y por consiguiente su exclusión del IVA), debe estar para esa fecha, certificada por el Ministerio de Agricultura respectivo, según lo ordena el mismo Arancel.

Ahora, si no aparece probada mediante dicho certificado su destinación para siembra, se tratará de maíz para uso industrial, o sea para trilla (producción de maíz trillado) o trituración (producción de harina) y por tanto, estará gravado con IVA del 10% como lo precisa el acto acusado.

Es claro que con lo anterior, la normativa circunscribe el medio de prueba idóneo para obtener la exclusión del maíz en el momento de su importación a la presentación del certificado expedido por el Ministerio de Agricultura correspondiente, luego, dependiendo del procedimiento que emplee dicho Ministerio para su expedición, si se obtiene y presenta la aludida certificación, no se generará el tributo".

5. CASO CONCRETO

La sociedad Intergranos S.A pretende la nulidad de la resoluciones expedidas por la Dirección Seccional de Medellín de la DIAN No. 1-90-201-23-408-2268 y 1-90-201-241-1306 en las cuales se profirió y confirmó la liquidación oficial de corrección y se ordenó el pago de un mayor valor que el declarado por ésta, así como la imposición de una sanción por inexactitud en dicha declaración.

5.1. Lo probado en el proceso.

- Mediante acto administrativo No. 1-90-238-419-876 se hace requerimiento especial aduanero a la sociedad Intergranos, señalando que en la norma, la jurisprudencia y la doctrina invocada, el maíz importado que no requiere de transformación o procesamiento alguna para el ser humano, es el que tiene la tarifa de cero (0%), los demás que si requieren algún tipo de procesamiento o transformación se encuentran gravado por el (5%) del IVA, por lo tanto formula liquidación de corrección a la declaración presentada por la actora con sticker 07771260149819 el 3 de agosto de 2016 y sanciona con multa a la misma por incurrir en inexactitud en dicha declaración. (folios 134-144)

- En respuesta al requerimiento realizado la sociedad actora presentó inconformidad con lo expuesto, dentro del término señalado. (folio 121 -133)
- Con acto administrativo 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017 la DIAN - seccional Medellín formuló liquidación oficial de corrección de la declaración de importación No. 07771260149819 de 3 de agosto de 2016 a nombre de la sociedad Intergranos S.A., y cuyo declarante es la sociedad agencia de aduanas SIA TRADE S.A Nivel 1. Liquidando un mayor valor a pagar imputado a la declaración de importación No. 07771260149819 y sanciona con multa a la sociedad actora por inexactitud presentada en la misma. (folios 95-120)
- Dentro del término concedido la sociedad Intergranos S.A., presentó recurso de reconsideración contra el acto administrativo 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017 (folios 81-94)
- Que con Resolución No. 1 90 201 236 408-2268 de 21 de noviembre de 2017, se resolvió el recurso de reconsideración presentada contra el acto administrado 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017, en la cual se confirmó la providencia de la resolución de la liquidación oficial No. 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017. (Folio 71-80).
- Con oficio 10021123100955 de 30 de marzo de 2017 el subdirector de gestión de fiscalización aduanera de la DIAN, solicitó al jefe de división de gestión de fiscalización de DIAN Medellín el inicio de investigaciones por modalidad de importación a Intergranos S.A el cual consta en dos tomos de 319 folios en total, sobre las declaraciones de importaciones de maíz presentadas en el año 2016, teniendo en cuenta que presuntamente no se cumple con los requisitos para ser considerado como bien excluido de IVA, por tratarse de maíz para uso industrial, debiendo liquidar y pagar el IVA cambiando la modalidad de importación C101 a C102. (Folio 1 Tomo I Expediente administrativo)
- Que del procedimiento administrativo se extrae como relevante:
 - Que la revisora fiscal de Intergranos S.A. certifica que las importaciones realizadas por la Sociedad Intergranos S.A en el periodo comprendido de enero a noviembre de 2016 fueron compra de maíz para comercializar sin realizárseles ningún tipo de proceso o transformación y que los clientes a quienes se les vendió, a su vez, lo requerían para comercializarlo como maíz para consumo humano de las cuales está la declaración con sticker No. 07771260149819 presentada el 3 de agosto de 2016. (Folio 12-13 tomo I expediente administrativo)

- En ese mismo sentido lo certifica la Comercializadora Andina, Proveedorora del Oriente, Trilladora Roca, Comercializadora CERMAIZ, Trilladora Jhon Fredy Botero, Elkin Daria Naranjo Sema, Comercializadora Agro CORN SAS, Juan Carlos Benítez Londoño, Comercializadora Arias Santa Fe, Eduardo Barrientos Pérez, Continental de Granos Mayorista SAS, Comercializadora Andigranos SAS, Trilladora Tierra Alta SAS, Comercializadora Trillantioquia SAS. (Folios 16-43 tomo I del expediente administrativo).
- Que mediante declaración de importación con autoadhesivo No. 07771260149819 de 3 de mayo de 2016 y formulario No 872016000127662-2 a nombre de Intergranos S.A., se describe la mercancía importada y se liquida el Impuesto (I.V.A.) en cero pesos (\$0). (Folio 58 tomo I del expediente administrativo).
- Que mediante Oficio 5047 de 13 de diciembre de 2016, la DIAN emplazó a Intergranos S.A., para corregir declaraciones de importación de maíz. (Folios 75-76 del tomo I del expediente administrativo)
- Que con auto de apertura No 00241 de fecha 05 de mayo de 2017, se dio inicio a la investigación nivel central contra el Importador por concepto de formulación de liquidación oficial de revisión de valor. (Folio 83 tomo I del expediente administrativo).
- Que mediante informe de auditoría, con fecha de elaboración 9 de mayo de 2017 número del expediente RA 2016 2017 00249, que contiene concepto sobre el informe técnico dentro del proceso de investigación y determinación de impuesto y gravámenes, se procedió a imponer la tarifa del IVA vigente al momento de la presentación de la declaración de importación con Stiker No. 07771260149819 de 3 de agosto de 2016 para el maíz de uso industrial, el que corresponde al cinco por ciento (5%) para lo cual se formularía a la sociedad demandante requerimiento especial. (Folios 434 al 438).

5.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico.

Atendiendo los argumentos de las partes y el problema jurídico formulado, para el Despacho resulta pertinente señalar que, estamos en presencia de uno de aquellos asuntos que se denominan de pleno derecho, en donde las resultas de la litis dependen de la correcta interpretación realizada por las partes de las normas aplicables, razón por la que el análisis jurídico en el presente asunto, será realizado a través del Método Sistemático, entendido desde el punto de que una norma no es un precepto separado, sino que responde a un

complejo sistema jurídico diseñado para un determinado fin, en el que simultáneamente con otras normas, se encuentra vigente; y que por ello no puede apartarse de lo dispuesto por ellas. Siendo ello así, el marco jurídico, debe ser entendido como un todo, donde cada referente que lo conforma debe ser acorde a lo indicado por las demás, sin que su aparición o disposición nos dirija a sostener que atiende a una aplicabilidad separada e inclusive contradictoria⁵.

En atención al expediente administrativo, se observa de manera clara que la sociedad INTERGRANOS S.A., en su condición de importador, presentó a través de la Agencia de Aduanas SIA TRADE, la declaración de importación No. autoadhesivo 07771260149819 de 3 de agosto de 2016⁶, bajo la modalidad C101, que corresponde a la importación ordinaria de mercancías excluidas del impuesto, con la cual declara la mercancía bajo la subpartida 1005.90.11.00, liquidando un IVA del 0%, de la cual se extraen los siguientes datos de la mercancía importada: *"NOMBRE COMERCIAL: MAIZ AMARILLO. CANTIDAD: 900 TONELADAS. PRODUCTO: MAIZ AMARILLO. PRESENTACIÓN: A GRANEL. VARIEDAD: MAIZ AMARILLO, FORMA DEL GRANO: DIENTE DE CABALLO. TIPO DEL GRANO: ENTERO SIN TRILLAR. PROCESO A QUE HA SIDO SOMETIDO: NO APLICA. USO: CONSUMO HUMANO..."*

Ahora bien, los actos administrativos demandados Resolución 1-90-201-236-408-2268 del 21 de noviembre de 2017 y Resolución No. 1-90-201-241-1306 de 31 de julio de 2017, tienen fundamento entre otras normas, en el Decreto reglamentario 567 de 2007 y en el Decreto 2686 de 2014 del 23 de diciembre de 2014, que se encontraba plenamente vigentes al momento de la presentación de la declaración de importación, esto es 3 de agosto de 2016 y tal como precisó el Consejo de Estado⁷ respecto al concepto No. 62680 de 2007 emitido por la DIAN, el maíz trillado, adquirido para la producción de alimentos de consumo humano, está gravado con IVA en los términos del artículo 468-1 del E.T. (partida 10.05), pues ese se considera un uso industrial.

Tal precisión, tiene sostén en el hecho de que el maíz que se requiere para la preparación de productos alimenticios debe someterse a un proceso de trituración y aditamentos que cambian su estado, y por lo tanto, este pierde sus propiedades iniciales.

Así lo reitera el Consejo de Estado⁸:

"En esas condiciones, la Sala reiterará la tesis asumida en la sentencia dictada el 19 de agosto de 2010, dentro del proceso No. 11001-03-27-000-2008-00010-00 (17030), en la que se analizó el Concepto No. 62680 de 2007, y se negó su nulidad.

⁵ DI IORIO, Alfredo: "Temas de Derecho Procesal". Editorial De palma. Primera edición. Buenos Aires, Argentina. 1985. - DU PASQUIER, Claude: "Introducción al Derecho". Editorial Jurídica Portocarrero SRL. 5ª edición Lima, 1994. - ÁLVAREZ GARDIOL, Ariel: "Manual de Filosofía del Derecho". Editorial Astrea. Primera edición. Buenos Aires, Argentina. 1979.

⁶ Ver folio 58 del tomo I del expediente administrativo.

⁷ Consejo de estado sentencia de 19 de agosto de 2010, Rad. No. 11001-03-27-000-2008-00010-00 (17030),

⁸ Consejo de estado, sala de lo contencioso administrativo, sección cuarta, sentencia de 4 de febrero de 2016 C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

En dicha providencia, la Sección concluyó que el concepto demandado reiteró lo dispuesto por el artículo 6 del Decreto 567, el cual precisó, que el maíz trillado, adquirido para la producción de alimentos de consumo humano, está gravado con IVA en los términos del artículo 468-1 del E.T. (partida 10.05), pues ese se considera un uso industrial.

Tal precisión, tiene fundamento en el hecho de que el maíz que se requiere para la preparación de productos alimenticios debe someterse a un proceso de trituración y aditamentos que modifican su estado, y por lo tanto, este pierde sus propiedades germinales.

Así las cosas, el supuesto de causación del gravamen que prevé el concepto, responde a un criterio de utilización o finalidad del grano. Debe ser así, porque fue ese el criterio o pauta que fijó el legislador para determinar la sujeción al IVA, al indicar que la obligación se generaba cuando el maíz tuviera un uso industrial; luego, no se trata de una decisión discrecional, contraria al régimen legal de exclusiones del IVA.

Finalmente, la Sala aclaró, que en todo caso, tratándose de la importación de maíz, siempre que se acredite por parte del Ministerio de Agricultura respectivo su destinación a siembra, no se causa el gravamen.

De acuerdo con lo anterior, existe una relación directa entre el fundamento de la tesis expuesta en el concepto demandado, en punto a la causación de IVA para maíz trillado destinado a producción de alimentos, y la filosofía que inspira el régimen legal de exclusiones de IVA para el caso de dicho producto: no gravar el maíz y la trilla, cuando su finalidad no sea industrial.

No puede perderse de vista, que el sistema de exclusiones y beneficios tributarios en Colombia, se ha caracterizado por una especial protección y fomento del sector agropecuario, dada la importancia de esas actividades dentro de la economía nacional y las condiciones históricas que han dificultado su crecimiento. Eso explica, que los usos industriales del maíz no gocen del tratamiento preferencial que tiene el maíz para siembra, y así mismo, que la producción de alimentos, que implica la realización de un procedimiento industrial de transformación del grano, no esté excluida del gravamen”

De acuerdo con lo anterior, existe una relación directa entre el fundamento de los actos administrativos demandados, en punto a la causación de IVA para maíz trillado destinado a producción de alimentos, y la filosofía que inspira el régimen legal de exclusiones de IVA para el caso de dicho producto: no gravar el maíz y la trilla, cuando su finalidad no sea industrial.

Y que tratándose de la importación de maíz, siempre que se acredite por parte del Ministerio de Agricultura respectivo su destinación a siembra, no se causa el gravamen.

Por lo tanto, la importación del maíz para el consumo humano siempre está sometido a un procedimiento industrial y en esa medida gravada con IVA, pues se mira su destinación. Por lo que si la empresa demandante, aduce que éste no sería sometido a ningún procedimiento de este tipo, debió probar, que el maíz amarillo importado, tenía por destinación la siembra, pues se concluye de la reiteración jurisprudencial expuesta que al momento de la importación, se debe conocer el destino del maíz que se introduce al país, porque su destinación a siembra (y por consiguiente su exclusión del IVA), debe estar para esa fecha, certificada por el Ministerio de Agricultura respectivo, según lo ordena el mismo Arancel, porque de otra forma indefectiblemente, se tratará de maíz para uso industrial, o sea para trilla (producción de maíz trillado) o trituración (producción de harina) y por tanto, estará gravado con IVA del 5% como lo precisa el acto acusado.

En consecuencia, en virtud de la vigencia de las normas, se tiene que, el importador debió ajustarse al momento de liquidar el IVA de su importación a lo dispuesto en el Decreto 2686 de 2014, pues el grano importado iba a someterse a un proceso industrial, conclusión que se extrae de las certificaciones de los compradores de maíz a Intergranos S.A., obrantes a folios 16-43 del tomo I del Expediente Administrativo y del objeto social de la empresa INTERGRANOS S.A., certificado de existencia y representación legal obrante a folio 67-69 del expediente. Entonces, si el producto fue importado como materia prima, es irrefutable su sometimiento a un proceso industrial, que lo hiciera apto para el consumo humano, y en consecuencia el pago de un IVA del 5%, tal como lo señaló el concepto 100202208-0614 de 8 de julio de 2015 de la DIAN, el cual es fundamento de los actos demandados.

Es dable para el Despacho señalar que respecto a la carga de la prueba⁹, es deber o carga de la parte probar los supuestos de hechos de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, es decir en principio es al afectado a quien corresponde demostrar que los hechos determinantes que sustentaron la expedición del acto administrativo no corresponden a la realidad, estableciendo la responsabilidad para el impugnante de acreditar los hechos que aduce como respaldo a sus pretensiones. Dando aplicación al aforismo *onus probandi incumbit actori*, es deber del administrado afectado impugnar el acto administrativo y probar lo que alega, derivado de la presunción de legalidad del acto administrativo.

Es preciso acotar, que en razón a dicha presunción legal, la carga de accionar en el medio de control de nulidad o de nulidad y restablecimiento del derecho, se encuentra en cabeza de la parte actora, es decir, que el particular cuando ejerce dicho control y busca con ello, la nulidad del acto administrativo, debe aportar todos los elementos probatorios que demuestren los fundamentos fácticos y jurídicos en que soporta su solicitud ante el juez administrativo, sin relevar de la administración la carga de defender la legalidad del mismo, tal como en efecto se evidenció en el presente proceso, en el cual no se desvirtuó por parte del demandante la presunción de legalidad de los actos demandados.

De otro lado, tenemos que, en materia de infracciones aduaneras, con la expedición del Decreto 2883 de 2008, impuso a los importadores, de manera general, la responsabilidad directa por el pago de tributos aduaneros y sanciones, y para resolver este asunto resulta de relevancia hacer claridad que, incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las declaraciones de importación, cuando las mismas conlleven a un menor pago de tributos aduaneros es responsabilidad del importador, de conformidad con el artículo 482 del Estatuto Tributario.

⁹ Artículo 167 del CGP

Siendo ello así, encuentra el Despacho que la imposición de la sanción a la sociedad importadora INTERGRANOS S.A., cumple con los presupuestos dispuestos en las normas para su aplicación, comoquiera que, se encuentra demostrado dentro del plenario que la parte actora incurrió en la infracción aduanera contemplada en el numeral 2.2 del artículo 482 del Estatuto Aduanero, al liquidar en cero (\$) el tributo del IVA conforme a las disposiciones legales.

Por lo anterior se negarán las pretensiones de la demanda.

- **COSTAS**

El Despacho no condenará en costas a la parte vencida, por cuanto no se encuentra acreditado que las partes generaran actuaciones y gastos procesales sujetos de tasación en costas, tal como lo dispone el numeral 8º. Del artículo 365 del C.G.P. en concordancia con el art. 188 del C.P.A.C.A.

En mérito de lo expuesto, el Juzgado Sexto Administrativo Oral de Barranquilla, administrando justicia en nombre de la República, y por autoridad de la ley,

FALLA:

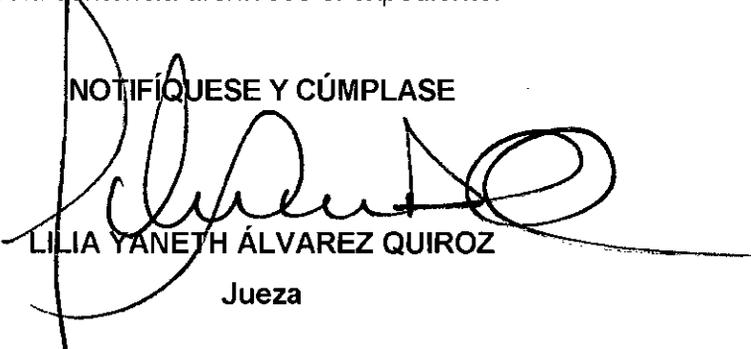
PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin costas en esta instancia.

TERCERO: Notificar esta providencia de conformidad a lo señalado en el artículo 203 de la Ley 1437 de 2011.

CUARTO: Ejecutoriada esta sentencia archívese el expediente.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE


LILIA YANETH ÁLVAREZ QUIROZ

Jueza

