

**OBLIGACION ADUANERA –Surge por la introducción de mercancías extranjeras al territorio nacional. Finalidad / ADMINISTRACION DE ADUANAS – Facultades / FACULTAD DE FISCALIZACION – Puede ser posterior a la operación de comercio exterior. Finalidad**

La obligación tributaria aduanera, como vínculo jurídico que surge entre el Estado y quienes realizan operaciones de comercio exterior, por razón del ingreso (importación) o salida (exportación) de mercancías del territorio aduanero nacional, expresa la finalidad recaudatoria de la obligación aduanera en sí misma considerada. Así, en materia de importaciones el artículo 87 del Decreto 2685 de 1999 – Estatuto Aduanero – previó que la obligación aduanera nace por la introducción de mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional y que comprende la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, la obtención y conservación de documentos que soporten la operación, y su presentación cuando los requieran las autoridades aduaneras, así como la atención de solicitudes de información y de cualquier otro medio probatorio. Dentro de este contexto, la Administración de Aduanas ostenta la potestad aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías hacia y desde el territorio aduanero nacional. Dicha potestad se materializa a través de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 469 ibídem, en concordancia con el artículo 429 de la Resolución 4240 de 2000, de la DIAN. Esas facultades constituyen medios eficaces para lograr la finalidad recaudatoria a la que ya se aludió, permitiendo realizar las investigaciones y los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente a las operaciones de comercio exterior, o mediante fiscalización posterior. A su vez, el artículo 470 del referido Decreto 2685 autorizó a la Administración de Aduanas para “efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a las que haya lugar”. Las actuaciones de fiscalización que, se repite, pueden ser posteriores a la operación de comercio exterior y tienden a asegurar la observancia de las disposiciones aduaneras, pueden conducir a que se adviertan posibles infracciones al régimen aduanero o errores en el diligenciamiento de las declaraciones de importación.

**LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION – Eventos en los que procede / REQUERIMIENTO ESPECIAL ADUANERO – Acto administrativo de trámite. Objeto / DETERMINACION DE LA OBLIGACION ADUANERA – Procedimiento / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Después de éste se deben vincular a los sujetos contra los que se dirige / FACULTAD DE FISCALIZACION - Finalidad**

Ahora bien, cuando los errores en el diligenciamiento de las declaraciones recaen sobre la subpartida arancelaria, las tarifas, la tasa de cambio, las sanciones, la operación aritmética, la modalidad de importación o los tratamientos preferenciales, y el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera, el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999 autoriza la formulación de Liquidación Oficial de Corrección. El capítulo XIV, Sección II del Decreto 2685 de 1999 (arts. 507-521) estableció el procedimiento administrativo que debe cumplirse para expedir dicha liquidación oficial, una vez culminado el proceso de importación o en desarrollo de programas de fiscalización. Al amparo de esa regulación legal, el procedimiento comienza con la formulación del Requerimiento Especial Aduanero, dentro de los treinta días siguientes a haberse establecido la comisión de la infracción administrativa aduanera o la incursión en errores en el diligenciamiento de las declaraciones (art. 509 ibídem). Dicho requerimiento es un acto administrativo de trámite que marca el inicio de la

actuación dirigida a formular las Liquidaciones Oficiales de Corrección o de Revisión de Valor, según sea el caso, o a imponer una sanción por la comisión de alguna infracción administrativa aduanera. A partir del inicio de la actuación aduanera, con el requerimiento especial, previa apertura de investigación formal, surge la obligación de vincular a los sujetos contra quienes se dirige. Antes de ello no puede reclamarse esa vinculación, porque, en estricto sentido, no existe actuación aduanera individualizada, respecto de la cual tales sujetos deban defenderse, pues sólo el requerimiento especial aduanero concreta el error o la infracción de la propuesta de liquidación oficial o imposición de sanción, y particulariza a los responsables de la misma. Las diligencias y recaudo de pruebas previas al requerimiento, son propias de las facultades de fiscalización que, en ejercicio de la potestad aduanera, la Administración de Aduanas puede ejercer cuando lo considere pertinente, dado el fin superior al que responden: controlar las operaciones de comercio exterior y evitar que ellas defrauden al fisco en detrimento de las arcas públicas.

**DILIGENCIAS Y PRUEBAS ADUANERAS – Cuando se practican antes del requerimiento especial pueden practicarse sin la intervención de los declarantes / REQUERIMIENTOS DE INFORMACION – están obligados a atenderlos los importadores y declarantes**

Las diligencias y recaudo de pruebas previas al requerimiento, son propias de las facultades de fiscalización que, en ejercicio de la potestad aduanera, la Administración de Aduanas puede ejercer cuando lo considere pertinente, dado el fin superior al que responden: controlar las operaciones de comercio exterior y evitar que ellas defrauden al fisco en detrimento de las arcas públicas. Así pues, al amparo del poder fiscalizador y su finalidad, dichas diligencias pueden practicarse sin la intervención de los declarantes, por tratarse de actuaciones preliminares tendientes a establecer los supuestos para la imposición de sanciones y la expedición de liquidaciones oficiales, sin tener certeza de las mismas ni de sus responsables. Lo anterior, sin perjuicio del deber de colaboración de los importadores y declarantes para atender los requerimientos de información que les haga la autoridad aduanera en relación con el procedo de importación, de acuerdo con el artículo 87 del Decreto 2685 de 1999.

**SOCIEDADES DE INTERMEDIACION ADUANERA – Naturaleza jurídica / DECLARANTES ANTE LA AUTORIDAD ADUANERA – Lo son las sociedades de intermediación aduanera / DECLARACIONES ADUANERAS – Pueden ser presentadas y suscritas por las SIAS. Responsabilidad / CLASIFICACION ARANCELARIA – Es responsabilidad de las SIAS**

Las Sociedades de Intermediación Aduanera son personas jurídicas cuyo objeto social principal es el ejercicio de la Intermediación Aduanera, como actividad de servicio que auxilia la función pública aduanera, previa autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. A dichas sociedades les corresponde facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades. En el ámbito de esa labor mercantil y de servicio, el artículo 10 del Decreto 2685 de 1999 faculta a las Sociedades de Intermediación Aduanera para actuar como declarantes ante la autoridad aduanera, en nombre y por encargo de los importadores, exportadores y de las personas indicadas en el artículo 11 ibidem, con el objeto de adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero. En su condición de declarantes autorizados, las SIAS suscriben y presentan las declaraciones de mercancías por encargo de los importadores, indicando el

régimen aduanero que ha de aplicarse a las mismas y consignando los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes. Por previsión del artículo 23 del Estatuto Aduanero, al presentar y suscribir las declaraciones, las SIAS otorgan fe de la veracidad de las mismas, dando lugar a que la autoridad aduanera las acepte, sin perjuicio de su verificación documental o física. Según precisión del artículo 3 ejusdem, los declarantes, entre otros, son responsables de las obligaciones que se deriven de su intervención en la operación aduanera. Bajo esta normativa, es claro que las sociedades de intermediación aduanera deben responder por la exactitud y la veracidad de la información que consignen en las declaraciones de importación, incluyendo la derivada de la errónea clasificación arancelaria que, a su vez, conlleva errores en la liquidación de los tributos aduaneros; independientemente de que el beneficiado con esa liquidación sea el importador. Esa responsabilidad se mantiene aún frente al hecho de que la clasificación se haya diligenciado con base en los documentos suministrados por el importador, pues, partiendo de la convicción de que los intermediarios aduaneros cuentan con la suficiente idoneidad técnica y profesional para actuar como declarantes autorizados y asesorar los trámites de quienes contratan sus servicios, es apenas presumible su capacidad para realizar la clasificación arancelaria en forma ajustada al régimen de aduanas; máxime cuando el artículo 24 del Decreto 2685 de 1999, los faculta para que previamente a la declaración reconozcan las mercancías en los depósitos habilitados y zonas francas.

**CLASIFICACION ARANCELARIA – Valoración de las mercancías importadas / COOKIE MEAL O HARINA DE GALLETAS – Está en la subpartida 23.09.90.90.00. Es un alimento para animales / CLASIFICACION ARANCELARIA – La carga de la prueba está en el importador / COOKIE MEAL – Desperdicio de la industria alimentaria. Clasificado en la partida 2309.90.90.00**

Y es que la clasificación arancelaria sólo debe obedecer a la valoración de las mercancías importadas, de acuerdo con el Arancel de Aduanas vigente al momento de la importación (para el caso, el Decreto 2317 de 1995) y las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura común NANDINA (art. 1, III ibídem), las notas legales y complementarias de las secciones y los capítulos del Arancel, las notas complementarias nacionales que se creen, en concordancia con la nomenclatura común de los países miembros del Acuerdo de Cartagena, y los textos de las partidas y de las subpartidas. la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de a DIAN, en ejercicio de la facultad para expedir clasificaciones arancelarias a solicitud de particulares, expidió la Resolución 8231 de 21 de agosto de 2002<sup>1</sup>, en la que señala que, de acuerdo con las reglas generales interpretativas 1 y 6, el producto “Cookie Meal o harina de galletas” se debe clasificar en la subpartida 23.09.90.90.00, correspondiente a preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales. Lo anterior, porque el mencionado producto corresponde a una mezcla obtenida de la molienda y homogenización de recortes o desperdicios de la producción de galletería; que se presenta como harina de textura no uniforme, color café amarillo y de olor dulce; que se utiliza como insumo para la alimentación animal; y cuya composición es: Humedad: Máx. 9.0%, Fibra: Max. 4. 0%, Proteína: Mín. 11% y Grasa cruda: Max: 11%. Según la Administración de Aduanas, esta composición es propia de un alimento para animales, sin que la demandante aportara pruebas técnicas pertinentes para desmentir tal afirmación. Además, los documentos en idioma extranjero que reposan en los expedientes

<sup>1</sup> Responde la solicitud de la ANDI 41245 de 26 de junio de 2002, para la clasificación arancelaria del producto “Cookie meal o harina de galletas”. Fls. 21-22, c. 2 y 3, y 19-20, c. 4.

administrativos no se pueden tener en cuenta por carecer de traducción oficial (art. 260 del C. P. C.). Estas falencias probatorias conducen a aceptar la clasificación arancelaria determinada por la Administración de Aduanas, máxime cuando, en análisis pormenorizado, la sentencia del pasado 15 de abril, exp. 17319, concluyó que el producto “cookie meal”, correspondía a la partida 23.09.90.90.00, de acuerdo con las reglas interpretativas 1 y 6 del Arancel de Aduanas, y la nota legal 1 del capítulo 23.

**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá D. C., veintiocho (28) de junio del dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01003-01(16326)**

**Actor: F. M. LOGISTICA LTDA SIA**

**Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO – DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la Sociedad de Intermediación Aduanera F. M. Logística Ltda. SIA, contra la sentencia de 27 de septiembre de 2006, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, formuló liquidación oficial de corrección por error en la subpartida arancelaria, registrada en las declaraciones de importación Nos. 0129302053104-5 de 10 de enero de 2002, 01293020532011 de 24 de enero de 2002 y 0792502019334-1 de 31 de enero del mismo año, presentadas por la demandante.

**ANTECEDENTES**

La sociedad ADM NOVA S. A. importó productos de panadería o galletería, bajo la posición arancelaria 19.05.90.00.00, amparados por las declaraciones de importación Nos. 0129302053104-5 de 10 de enero de 2002, 01293020532011 de 24 de enero de 2002 y 0792502019334-1 de 31 de enero del mismo año, las cuales presentó a través de la sociedad de Intermediación Aduanera FM Logística Ltda. SIA – antes Fronteras Mundiales Ltda. SIA – (Nit. 830045243-8).

Previa apertura de investigaciones aduaneras respecto de cada una de las importaciones señaladas, la División de Fiscalización de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, profirió los requerimientos especiales aduaneros Nos. 03-070-211-434-2351, 03-070-211-434-2357 y 03-070-211-434-2349, todos del 28 de abril de 2003. Dichos requerimientos plantearon las modificaciones de las declaraciones de importación a la sociedad FM Logística Ltda. SIA, porque los

productos importados clasificaban en la subpartida arancelaria 23.09.90.90.00 y, por tanto, debían liquidarse los tributos aduaneros conformes con la misma.

Mediante Autos Nos. 03-070-211-143-3800, 03-070-211-143-3801 y 03-070-211-143-3799 de 1 de julio de 2003, la misma División de Fiscalización dispuso la apertura de periodo probatorio en cada una de las investigaciones fiscales. A su vez, los Autos Nos. 03-070-211-145-4783, 03-070-211-145-4785 y 03-070-211-145-4781 de 26 de agosto del mismo año, cerraron dicha etapa procesal.

El 1 de octubre 2003, la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá formuló las liquidaciones oficiales de corrección Nos. 03-064-192-639-3001-00-2726, 03-064-192-639-3001-00-2725 y 03-064-192-639-3001-00-2727, por la sumas de \$104.823.927, \$115.745.677 y \$120.375.113, respectivamente, de acuerdo con lo indicado en los requerimientos especiales aduaneros.

Tales liquidaciones fueron recurridas en reconsideración, y se confirmaron a través de las Resoluciones Nos. 03-072-193-601-0855 de 27 de noviembre de 2003, 03-072-193-601-0865 y 03-072-193-601-0866 de 28 de noviembre del mismo año.

## LA DEMANDA

FM Logística Ltda. SIA – antes Fronteras Mundiales Ltda. SIA – (Nit. 830045243-8), demandó la nulidad de las liquidaciones oficiales de corrección Nos. 03-064-192-639-3001-00-2726, 03-064-192-639-3001-00-2725 y 03-064-192-639-3001-00-2727 de 1 de octubre de 2003, y de las Resoluciones Nos. 03-072-193-601-0855 de 27 de noviembre de 2003, 03-072-193-601-0865, y 03-072-193-601-0866 de 28 de noviembre del mismo año.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se le devuelvan las sumas que hubiere pagado por los actos demandados, debidamente indexadas a la fecha del fallo; y los respectivos intereses moratorios, liquidados a la tasa bancaria máxima legal, desde cuando la sentencia deba cumplirse hasta el momento en que se realice la devolución.

Como normas violadas, invocó los artículos 1, 2, 6, 15, 29 y 83 de la Constitución Política; 36 del Código Contencioso Administrativo; 4 del Código de Procedimiento Civil; 831 del Código de Comercio; 2 y 4 del Decreto 2685 de 1999. Sobre el concepto de violación, expuso:

Los actos acusados desconocen que Colombia es un Estado Social de Derecho, porque obligaron al declarante autorizado a pagar tributos aduaneros a cargo del importador, quien es el único beneficiado con el pago de menores valores. Además, se fundaron en la interpretación errada de las normas aduaneras vigentes para la época de las importaciones, pues, ninguna de ellas obligaba a la actora a corregir directamente las declaraciones de importación presentadas por cuenta del importador, ni a pagar tributos aduaneros o sanciones por clasificar las mercancías de acuerdo con los documentos soportes de las declaraciones de importación.

La Administración de Aduanas de Bogotá violó el debido proceso, porque no dio a la actora la oportunidad de controvertir las pruebas con base en las cuales formuló

las liquidaciones oficiales de corrección; ni vinculó al importador (sociedad ADM NOVA S. A.) a las correspondientes investigaciones aduaneras.

Además, si bien la División de Fiscalización efectuó la reclasificación arancelaria de los productos importados con base en el análisis de unas muestras de los mismos, lo cierto es que no tenía certeza de que pertenecieran a los productos originalmente importados, pues, cuando la autoridad aduanera los inspeccionó no tomó ninguna evidencia física de aquéllos y, de otro lado, se desconoce el uso que les dio el importador después de que quedaron a su “libre disposición”.

La demandante declaró las mercancías de buena fe, conforme con la documentación que aportó el importador y la sana interpretación de las normas aduaneras vigentes al momento de las importaciones, y clasificó los productos importados en la posición arancelaria que hasta ese momento aceptaba la DIAN.

Los actos administrativos acusados no se adecuan al artículo 36 del C. C. A. ni son proporcionales a los hechos en que se fundamentaron. Igualmente, interpretaron y aplicaron las normas procesales sin tener en cuenta que el objeto de los procedimientos es lograr la efectividad de los derechos reconocidos por la ley sustancial; y, violaron los principios de eficiencia, justicia tributaria, y distribución de cargas públicas.

Según tales principios, en las operaciones aduaneras debe prevalecer el servicio ágil y oportuno al usuario aduanero, para facilitar y dinamizar el comercio exterior; al usuario aduanero no debe exigírselle más de aquello que la misma ley pretende; y, en las labores de investigación y control, el objetivo de detectar la introducción de mercancías sin el cumplimiento de las normas aduaneras, prevalece sobre los trámites formales.

Por tanto, los reajustes de tributos aduaneros y las sanciones que impusieron los actos demandados, son improcedentes y produjeron el enriquecimiento sin causa del Estado. Así mismo, el único obligado a realizar tales pagos es el importador, como responsable de la obligación tributaria y único beneficiado con los menores valores declarados.

Los autos que ordenaron practicar pruebas dentro de las investigaciones aduaneras son extemporáneos, pues se profirieron por fuera del término establecido en el artículo 511 del Decreto 2685 de 1999, esto es, después de los diez días siguientes a la contestación de los requerimientos especiales aduaneros. En consecuencia, operó el silencio administrativo positivo a favor de la demandante, conforme con el artículo 519 ibidem.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones, por las siguientes razones:

La actora no precisó el nexo de causalidad entre el actuar de la Administración de Aduanas de Bogotá y la violación de las normas constitucionales que invocó, ni probó la inexistencia de soporte técnico para la reclasificación arancelaria que dicha entidad dispuso, con base en las normas aduaneras, las reglas generales de clasificación arancelaria y las notas explicativas del arancel de aduanas.

La finalidad de las Sociedades de Intermediación Aduanera es colaborar con las autoridades aduaneras en la recta aplicación de las normas legales relacionadas

con el comercio exterior. En tal sentido, dichas sociedades deben orientar y facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones y tránsito aduanero, y, como declarantes autorizados que son, están obligadas a verificar, revisar, confrontar y estudiar el diligenciamiento correcto de las declaraciones de importación.

De acuerdo con el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, las sociedades de intermediación aduanera son responsables de la información que aparece en las declaraciones de importación que presentan, porque representan a los importadores en los trámites que deben adelantar ante la DIAN, y, a partir de esa lógica, el importador no puede ser el llamado a asumir las consecuencias del erróneo actuar de su representante.

La correcta clasificación arancelaria es una obligación exclusiva de las sociedades de intermediación aduanera, quienes pueden cumplirla a través de herramientas legales como el arancel de aduanas y sus notas explicativas, así como del reconocimiento físico de las mercancías en el depósito aduanero en el que éstas se encuentren, previamente a presentar la declaración de importación.

Frente a dichas herramientas de verificación de mercancías, el contenido de los soportes documentales que entregó el importador no justifica la incorrecta clasificación arancelaria que efectuó la actora, y que fue corregida por los actos demandados.

La demandante tuvo la oportunidad de responder los requerimientos especiales aduaneros que le envió la autoridad aduanera, y de recurrir las liquidaciones oficiales de corrección, las cuales fueron oportuna y legalmente notificadas.

No ocurrió enriquecimiento sin causa a favor del Estado, porque las liquidaciones oficiales acusadas fueron el resultado del control posterior aduanero y no de una actuación arbitraria. Además, dichas liquidaciones se fundamentaron en las reglas generales interpretativas Nos. 1 y 6 del Arancel de Aduanas, en concordancia con la nota legal 1 del capítulo 23.

Los productos importados son residuos de panadería o galletería “cookie meal” utilizados en la elaboración de alimentos concentrados para animales, y, por tanto, de acuerdo con los textos de las partidas y notas de sección y capítulo, se clasifican en la subpartida arancelaria 2309.90.90.00, correspondiente a preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales, con arancel del 42% e IVA del 3.2%.

Finalmente, no operó el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 519 del Decreto 2685 de 1999, porque el término de 10 días para decretar pruebas no es perentorio, de modo que, aún vencido, la Administración no pierde competencia para proferir las liquidaciones oficiales de corrección.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones por los siguientes motivos:

No existe el silencio administrativo positivo que reclama la actora, porque tal figura sólo opera frente al incumplimiento del término para decidir de fondo las investigaciones aduaneras, no de aquél para expedir los autos que las abren a pruebas.

Las Sociedades de Intermediación Aduanera cumplen una actividad auxiliar de la función pública aduanera, sometida a la regulación especial del Decreto 2685 de 1999, y deben responder por todas las obligaciones inherentes esa intervención, como las derivadas de la errónea clasificación de las mercancías. Así, las SIAS no sustituyen al importador en su obligación general de pago, sino que son responsables de la clasificación arancelaria que declaran, como intermediarias y declarantes autorizados que son.

De otra parte, los productos importados, por su composición y descripción, deben clasificarse en la partida 23.09, conforme con la Resolución 6504 de 9 de julio de 2002 de la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de la DIAN.

Lo anterior, porque dichos productos corresponden a residuos de la industria de panadería y galletería utilizados en la elaboración de alimentos para animales identificados como cookie meal, y la partida 23.09 comprende, precisamente, las “preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de animales”. De acuerdo con ello y con el texto de la subpartida 23.09.90.90.00 “Los demás”, aplicable por las reglas generales de interpretación 1 y 6, a las importaciones de la actora les corresponde una tarifa de arancel del 42% y una de IVA del 3.2%.

No se configuró el enriquecimiento sin causa a favor del Estado, porque la Administración de Aduanas se limitó a ejercer sus facultades legales para corregir las declaraciones de importación de la demandante, dado el error que ésta cometió en la clasificación de la subpartida arancelaria.

Por último, tampoco hubo violación al debido proceso porque la Administración cumplió el trámite previsto en los artículos 507 a 518 del Decreto 2685 de 1999, y la demandante tuvo la oportunidad de recurrir el auto de pruebas, lo cual no hizo, e igualmente pudo impugnar las liquidaciones oficiales de corrección acusadas.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

El demandante apeló, por los siguientes motivos:

La sentencia impugnada no analizó la violación al debido proceso y al derecho de defensa de la actora, desde cuando la Administración de Aduanas de Bogotá inició las investigaciones posteriores al levante de la mercancía, en ejercicio de la facultad de control posterior. En este sentido, reitero los argumentos de la demanda, según los cuales:

La demandante actuó de buena fe al nacionalizar la mercancía, pues lo hizo con base en todos los documentos que le suministró el importador, quien, a su vez, los obtuvo de las autoridades competentes (registros de importación, factura comercial, etc).

La demandada no valoró debidamente las pruebas aportadas a las mencionadas investigaciones, pues, si bien requirió al importador para que aportara la documentación correspondiente a los productos que importó, lo cierto es que las liquidaciones oficiales de corrección sólo las profirió contra la demandante.

La Administración de Aduanas no tomó muestras de los productos importados a nombre de ADM NOVA S. A. y declarados por FM Logística Ltda. SIA, al momento de su levante. Sólo tiempo después de que la mercancía quedó a libre disposición de la sociedad importadora, inició actuaciones de control posterior en relación con su clasificación arancelaria.

En consecuencia, no existe certeza de que los productos realmente importados coincidan con aquéllos respecto de los cuales se pidió información a ADM NOVA S. A., en desarrollo de las mencionadas diligencias de control posterior.

Así mismo, la actora no fue vinculada a dichas actuaciones, con lo cual se le impidió oponerse a tal información. De igual forma, la empresa importadora debió ser vinculada a la actuación aduanera que se adelantó contra la demandante, para que allí respondiera por la indebida clasificación arancelaria, ya que fue la única beneficiaria de los menores tributos declarados.

Por lo demás, hasta el momento de las importaciones, la Administración de Aduanas aceptaba la clasificación arancelaria de los productos importados en la partida 19.05.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandada insistió en que las Sociedades de Intermediación Aduanera responden por la clasificación arancelaria de las mercancías cuya importación declaran, y por la liquidación y pago de los tributos aduaneros y sanciones.

De otra parte, negó la violación del derecho de defensa de la actora, porque las diligencias previas al requerimiento son propias de las facultades de fiscalización y control con que cuenta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin que en esa etapa se hubiera modificado la declaración aduanera o impuesto sanción alguna. Así mismo, el procedimiento aduanero, como tal, comenzó con el requerimiento especial que se le notificó a la demandante y al cual ésta se pudo oponer.

Finalmente, reiteró que para realizar la clasificación arancelaria las Sociedades de Intermediación Aduanera cuentan con herramientas legales como el Arancel de Aduanas y sus notas explicativas, y que, además, pueden inspeccionar físicamente las mercancías en el depósito en que se encuentren. En consecuencia, el contenido de los documentos que entregó el importador a la actora, no justifican los errores en que ésta incurrió para realizar la clasificación.

La demandante, en esencia, reiteró los argumentos del recurso.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

La Procuradora Delegada ante esta Sección solicitó que se confirmara la sentencia apelada, por las siguientes razones:

De acuerdo con los artículos 12 del Decreto 2532 de 1994, 3, 23 y 55 del Decreto 1909 de 1992, las Sociedades de Intermediación Aduanera responden administrativamente por el pago de tributos aduaneros, cuando éstos no se hayan cancelado en debida forma. Lo anterior, porque las SIAS son entidades autorizadas por la autoridad fiscal para realizar trámites aduaneros, de modo que los importadores contratan sus servicios bajo la confianza de que cuentan con suficiente idoneidad, diligencia y pericia para llevarlos a cabo.

En consecuencia, la demandante debe responder por la indebida clasificación arancelaria de los productos cuya importación declaró, pues, de acuerdo con el Arancel de Aduanas, aquéllos se clasifican en la partida 23.09, toda vez que se

describieron como productos utilizados en la elaboración de alimentos concentrados para animales.

Por lo demás, no se violó el debido proceso ni el derecho de defensa de la actora, toda vez que ésta pudo ejercer los medios de defensa legalmente establecidos para oponerse a los actos administrativos demandados.

## **CONSIDERACIONES**

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos por los cuales se formularon liquidaciones oficiales de corrección a las declaraciones de importación Nos. 0129302053104-5 de 10 de enero de 2002, 01293020532011 de 24 de enero de 2002 y 0792502019334-1 de 31 de enero del mismo año, presentadas por FM Logística Ltda. SIA – antes Fronteras Mundiales Ltda. SIA –, a nombre de la sociedad ADM NOVA S. A.

En los términos del recurso de apelación, se examinará si la Administración de Aduanas violó el debido proceso en cuanto realizó investigaciones previas a los requerimientos especiales que expidió contra la actora, sin permitir que ésta interviniere en dicha etapa preliminar, ni, por ende, que se opusiera a las pruebas recaudadas en la misma.

Así mismo, se analiza el quebranto de dicho precepto constitucional a partir de la responsabilidad de la demandante frente a la clasificación arancelaria que declaró, habida cuenta de que se fundamentó en los documentos suministrados por el importador, quien, a su vez, es el único beneficiado con los menores tributos derivados de la clasificación.

Por último y de no prosperar los argumentos anteriores, se determinará la validez de la partida arancelaria declarada, en cuanto era la aceptada por la Administración de Aduanas, hasta antes de la importación.

Sobre dichos aspectos, se observa:

## **DE LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO**

La obligación tributaria aduanera, como vínculo jurídico que surge entre el Estado y quienes realizan operaciones de comercio exterior, por razón del ingreso (importación) o salida (exportación) de mercancías del territorio aduanero nacional, expresa la finalidad recaudatoria de la obligación aduanera en sí misma considerada.

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

Dentro de este contexto, la Administración de Aduanas ostenta la potestad aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de mercancías

hacia y desde el territorio aduanero nacional<sup>2</sup>. Dicha potestad se materializa a través de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 469 ibídem, en concordancia con el artículo 429 de la Resolución 4240 de 2000, de la DIAN.

Esas facultades constituyen medios eficaces para lograr la finalidad recaudatoria a la que ya se aludió, permitiendo realizar las investigaciones y los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente a las operaciones de comercio exterior, o mediante fiscalización posterior. A su vez, el artículo 470 del referido Decreto 2685 autorizó a la Administración de Aduanas para “*efectuar todas las diligencias y practicar las pruebas necesarias para la correcta y oportuna determinación de los tributos aduaneros y la aplicación de las sanciones a las que haya lugar*”.

Específicamente, la norma señalada otorgó a la autoridad aduanera la atribución de verificar la exactitud de las declaraciones y sus soportes con el fin de establecer la ocurrencia de hechos que impliquen un menor monto de la obligación tributaria aduanera; de ordenar todo tipo de pruebas dentro o fuera del País (inspecciones contables, dictámenes periciales, testimonios, interrogatorios, registro de inmuebles, objetos y documentos, etc), y de tomar las medidas cautelares necesarias para la debida conservación de las mismas.

Las actuaciones de fiscalización que, se repite, pueden ser posteriores a la operación de comercio exterior y tienden a asegurar la observancia de las disposiciones aduaneras, pueden conducir a que se adviertan posibles infracciones al régimen aduanero o errores en el diligenciamiento de las declaraciones de importación.

La detección de dichos errores parte, por supuesto, del análisis de los diferentes aspectos de las mercancías importadas (naturaleza, origen, estado, cantidad, valor, clasificación arancelaria, tributos, régimen aduanero y tratamiento tributario aplicable), y de la información relacionada con el proceso de importación, o de la inspección aduanera física o documental que se haya realizado<sup>3</sup>.

Es de anotar que la naturaleza del control – posterior - permite que el análisis de las mercancías pueda hacerse luego de su levante<sup>4</sup>, para así procurar que la operación de comercio exterior se ajuste a las disposiciones aduaneras. Lo anterior, porque a través de las diligencias de fiscalización posteriores al levante, la autoridad aduanera puede concluir que ciertamente ocurrieron infracciones al régimen, o errores en la declaración; de allí el deber legal de conservar la documentación del proceso de importación, al cual aluden los artículos 26 [f], 32 [e], 87, 121[inc. 1], 138, 141, 167, 171, 190 y 203 [7] del Decreto 2685 de 1999.

Ahora bien, cuando los errores en el diligenciamiento de las declaraciones recaen sobre la subpartida arancelaria, las tarifas, la tasa de cambio, las sanciones, la operación aritmética, la modalidad de importación o los tratamientos preferenciales, y el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la

---

<sup>2</sup> Decreto 2685 de 1999, art. 1.

<sup>3</sup> La inspección puede hacerse físicamente, cuando implica el reconocimiento de mercancías, y documentalmente, cuando se hace con base en la información de la declaración y los documentos que la soportan (Dto 2685 de 1999, arts. 1 y 126)

<sup>4</sup> Es el acto por el cual la autoridad aduanera permite a los interesados la disposición de la mercancía, previo el cumplimiento de los requisitos legales o el otorgamiento de garantía, cuando a ello haya lugar (art. 1 del Decreto 2685 de 1999), y procede en los casos señalados en el artículo 128 ibídem, o con posterioridad al requerimiento especial aduanero, en los términos del artículo 129 ejusdem.

inspección aduanera, el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999 autoriza la formulación de Liquidación Oficial de Corrección.

El capítulo XIV, Sección II del Decreto 2685 de 1999 (arts. 507-521) estableció el procedimiento administrativo que debe cumplirse para expedir dicha liquidación oficial, una vez culminado el proceso de importación<sup>5</sup> o en desarrollo de programas de fiscalización.

Al amparo de esa regulación legal, el procedimiento comienza con la formulación del Requerimiento Especial Aduanero<sup>6</sup>, dentro de los treinta días siguientes a haberse establecido la comisión de la infracción administrativa aduanera o la incursión en errores en el diligenciamiento de las declaraciones (art. 509 ibidem). Dicho requerimiento es un acto administrativo de trámite que marca el inicio de la actuación dirigida a formular las Liquidaciones Oficiales de Corrección o de Revisión de Valor, según sea el caso, o a imponer una sanción por la comisión de alguna infracción administrativa aduanera.

A partir del inicio de la actuación aduanera, con el requerimiento especial, previa apertura de investigación formal, surge la obligación de vincular a los sujetos contra quienes se dirige. Antes de ello no puede reclamarse esa vinculación, porque, en estricto sentido, no existe actuación aduanera individualizada, respecto de la cual tales sujetos deban defenderse, pues sólo el requerimiento especial aduanero concreta el error o la infracción de la propuesta de liquidación oficial o imposición de sanción, y particulariza a los responsables de la misma<sup>7</sup>.

Las diligencias y recaudo de pruebas previas al requerimiento, son propias de las facultades de fiscalización que, en ejercicio de la potestad aduanera, la Administración de Aduanas puede ejercer cuando lo considere pertinente, dado el fin superior al que responden: controlar las operaciones de comercio exterior y evitar que ellas defrauden al fisco en detrimento de las arcas públicas.

Así pues, al amparo del poder fiscalizador y su finalidad, dichas diligencias pueden practicarse sin la intervención de los declarantes, por tratarse de actuaciones preliminares tendientes a establecer los supuestos para la imposición de sanciones y la expedición de liquidaciones oficiales, sin tener certeza de las mismas ni de sus responsables. Lo anterior, sin perjuicio del deber de colaboración de los importadores y declarantes para atender los requerimientos de información que les haga la autoridad aduanera en relación con el procedo de importación, de acuerdo con el artículo 87 del Decreto 2685 de 1999.

De hecho, en los casos en que se practica inspección aduanera, el artículo 126 ibidem, previó que el declarante debe asistir a la misma, prestar la colaboración necesaria, poner a disposición de las autoridades los originales de los documentos soporte de la importación, y suscribir el acta respectiva.

---

<sup>5</sup> Aquél que se inicia con el aviso de llegada del medio de transporte y finaliza con la autorización del levante de la mercancía, previo el pago de los tributos y sanciones, cuando haya lugar a ello; y con el vencimiento de los términos establecidos para que se autorice su levante (Decreto 2685/99, art. 1)

<sup>6</sup> Es el acto administrativo por el cual la autoridad aduanera propone al declarante la imposición de una sanción, el decomiso de una mercancía o la formulación de una liquidación oficial (Decreto 2685 de 1999, art. 1)

<sup>7</sup> Según el artículo 509 del Decreto 509 del Decreto 2685 de 1999, el requerimiento especial aduanero debe contener como mínimo: la identificación del destinatario del requerimiento, relación detallada de los hechos u omisiones constitutivos de la infracción aduanera o propuesta de Liquidación Oficial, las normas presuntamente infringidas, las objeciones del interesado y la relación de las pruebas allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales, en las cuales se funda el requerimiento.

Evacuada esa etapa previa, la Administración de Aduanas tendrá los elementos de juicio suficientes para abrir el expediente aduanero en el cual habrá de tramitarse la actuación individualizada, dirigida a proferir la liquidación oficial que corresponda.

En el caso concreto, las diligencias preliminares a los requerimientos especiales aduaneros proferidos respecto de las declaraciones de importación presentadas por la demandante, a nombre de la sociedad ADM NOVA S. A., fueron requerimientos de información dirigidos a esta sociedad, y consultas al sistema informático SIFARO<sup>8</sup>.

Posteriormente a dichas diligencias se abrieron los correspondientes expedientes aduaneros de las actuaciones en la que se profirieron las liquidaciones oficiales de corrección acusadas. La demandante fue debidamente vinculada a dichas actuaciones en las cuales tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, dado que las decisiones adoptadas en las mismas, le fueron debidamente notificadas. El siguiente gráfico describe tales trámites:

TRÁMITE	DECLARACIÓN 0129302053104-5 DE 10 DE ENERO DE 2002	DECLARACIÓN 01293020532011 DE 24 DE ENERO DE 2002	DECLARACIÓN 0792502019334-1 DE 31 DE ENERO DE 2002
Diligencias Preliminares de control aduanero posterior	Requerimiento de Información 03-070-211-434-1484 de 23 de octubre de 2002	Requerimiento de Información 03-070-211-1484 de 23 de octubre de 2002	Requerimiento de Información 03-070-211-1484 de 23 de octubre de 2002
Apertura Investigación contra demandante	Consulta a sistema informático (fls. 3-13, c. 2) de Auto 5762 de 26 de noviembre de 2002 (fl. 2, c. 2)	Consulta a sistema informático (fls. 3-14, c. 3) de Auto 5763 de 26 de noviembre de 2002 (fl. 1, c. 3)	Consulta a sistema informático (3-12, c. 4) de Auto 5760 de 26 de noviembre de 2002 (fl. 4)
Requerimiento Especial Aduanero	03-070-211-2351 de 28 de abril de 2003, notificado por correo certificado el 29 de abril de 2003 (fls. 39-43, c. 2) Apertura: Auto 03-070-211-143-3800 de 1 de julio de 2003, notificado por estado el 1 de julio de 2003	03-070-211-2357 de 28 de abril de 2003, notificado por correo certificado el 29 de abril de 2003 (fls. 39-43, c. 3) Apertura: Auto 03-070-211-143-3801 de 1 de julio de 2003, notificado por estado el 2 de julio de 2003	03-070-211-2349 de 28 de abril de 2003, notificado por correo certificado el 29 de abril de 2003 (fls. 37-41, c. 4) Apertura: Auto 03-070-211-143-3799 de 1 de julio de 2003, notificado por estado el 2 de julio de 2003
	Cierre: Auto 03-	Cierre: Auto 03-	Cierre: Auto 03-

<sup>8</sup> Fls. 3-13, c. 1, 3-14, c. 2, 3-12, c. 4, y aparte "hechos" de los requerimientos especiales aduaneros.

Periodo probatorio	070-211-145-4783 de 26 de agosto de 2003, notificado por estado el 26 de agosto de 2003  (fls. 45-54, c. 2) Liquidación Oficial de Corrección 03-064-192-639-	070-211-145-4785 de 26 de agosto de 2003, notificado por estado el 27 de agosto de 2003  (fls. 45-54, c. 3) Liquidación Oficial de Corrección 03-064-192-639-	070-211-145-4781 de 26 de agosto de 2003, notificado por estado el 27 de agosto de 2003  (fls. 43-52, c. 4) Liquidación Oficial de Corrección 03-064-192-639-
Acto que decide de Fondo	3001-00-2726 de 1 de octubre de 2003, notificada por correo certificado el 3 de octubre de 2003 (fls. 68-76, c. 2) Resolución 03-072-193-601-0865 de 28 de noviembre de 2003, notificada por correo certificado el 1 de diciembre de 2003 (fls. 79-106, c. 2)	3001-00-2725 de 1 de octubre de 2003, notificada por correo certificado el 3 de octubre de 2003 (fls. 68-85, c. 3) Resolución 03-072-193-601-0855 de 27 de noviembre de 2003, notificada por correo certificado el 5 de diciembre de 2003 (fls. 88-114, c. 3)	3001-00-2727 de 1 de octubre de 2003, notificada por correo certificado el 3 de octubre de 2003 (fls. 60-76, c. 4) Resolución 03-072-193-601-0866 de 28 de noviembre de 2003, notificada por correo certificado el 1 de diciembre de 2003 (fls. 77-104, c. 4)
Resolución que resuelve reconsideración contra acto que decide de fondo			

Conforme con lo explicado, desestima la Sala la violación al debido proceso y el derecho de defensa en la etapa de fiscalización previa a los requerimientos especiales aduaneros, y constata que la actuación aduanera para proferir los actos demandados, se desarrolló en cumplimiento de preceptos constitucionales y legales.

Por lo demás, la actora no probó que las mercancías analizadas después del levante fueran distintas de las originalmente importadas, no obstante corresponderle la carga de la prueba sobre tal aspecto, comoquiera que, se insiste, la potestad aduanera de la Administración de Aduanas, le permite ejercer control posterior sobre las operaciones de importación, a través de las facultades de fiscalización.

#### **DE LA RESPONSABILIDAD FRENTE A LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA**

El segundo punto que glosa la apelante, refiere a la responsabilidad de la Sociedad de Intermediación Aduanera frente a la indebida clasificación arancelaria de las mercancías cuya importación declaró, habida cuenta de que la directa importadora es la sociedad ADM NOVA S. A.

Las Sociedades de Intermediación Aduanera son personas jurídicas cuyo objeto social principal es el ejercicio de la Intermediación Aduanera<sup>9</sup>, como actividad de

---

<sup>9</sup> La Intermediación Aduanera es una actividad de naturaleza mercantil y de servicio, ejercida por las Sociedades de Intermediación Aduanera, orientada a facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades (Decreto 2685 de 1999, art. 12). El régimen de dichas sociedades fue modificado mediante el Decreto 2883 de 2008 que consagró el agenciamiento aduanero, incluyendo responsabilidades y actuaciones a cumplir bajo esta figura.

servicio que auxilia la función pública aduanera, previa autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. A dichas sociedades les corresponde facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dichas actividades.

En el ámbito de esa labor mercantil y de servicio, el artículo 10 del Decreto 2685 de 1999 faculta a las Sociedades de Intermediación Aduanera para actuar como declarantes ante la autoridad aduanera, en nombre y por encargo de los importadores, exportadores y de las personas indicadas en el artículo 11 ibídem, con el objeto de adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero.

En su condición de declarantes autorizados, las SIAS suscriben y presentan las declaraciones de mercancías por encargo de los importadores, indicando el régimen aduanero que ha de aplicarse a las mismas y consignando los elementos e informaciones exigidos por las normas pertinentes. Por previsión del artículo 23 del Estatuto Aduanero, al presentar y suscribir las declaraciones, las SIAS otorgan fe de la veracidad de las mismas, dando lugar a que la autoridad aduanera las acepte, sin perjuicio de su verificación documental o física.

Según precisión del artículo 3 ejusdem, los declarantes, entre otros, son responsables de las obligaciones que se deriven de su intervención en la operación aduanera. En concordancia, el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999, dispuso:

***“Las Sociedades de Intermediación Aduanera que actúen ante las autoridades aduaneras, serán responsables administrativamente por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus representantes acreditados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como por la declaración de tratamientos preferenciales, exenciones o franquicias y de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías.***

***Las Sociedades de Intermediación Aduanera responderán directamente por los gravámenes, tasas, sobretasas, multas o sanciones pecuniarias que se deriven de las actuaciones que realicen como declarantes autorizados...”***

A su vez, el artículo 26 del mismo decreto, incluyó en las obligaciones de tales sociedades:

***“b) Suscribir y presentar las declaraciones y documentos relativos a los regímenes de importación, exportación y tránsito aduanero, en la forma, oportunidad y medios señalados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con la normatividad vigente;***

***c) Responder por la veracidad y exactitud de los datos consignados en las declaraciones de importación, exportación, tránsito aduanero y demás documentos transmitidos electrónicamente o suscritos en desarrollo de su actividad, en los términos establecidos en el artículo 22 del presente decreto;***

---

*d) Liquidar y cancelar los tributos aduaneros y sanciones a que hubiere lugar, de acuerdo con lo previsto en la normatividad aduanera."*

Bajo esta normativa, es claro que las sociedades de intermediación aduanera deben responder por la exactitud y la veracidad de la información que consignen en las declaraciones de importación, incluyendo la derivada de la errónea clasificación arancelaria que, a su vez, conlleva errores en la liquidación de los tributos aduaneros<sup>10</sup>; independientemente de que el beneficiado con esa liquidación sea el importador.

Esa responsabilidad se mantiene aún frente al hecho de que la clasificación se haya diligenciado con base en los documentos suministrados por el importador, pues, partiendo de la convicción de que los intermediarios aduaneros cuentan con la suficiente idoneidad técnica y profesional para actuar como declarantes autorizados y asesorar los trámites de quienes contratan sus servicios, es apenas presumible su capacidad para realizar la clasificación arancelaria en forma ajustada al régimen de aduanas; máxime cuando el artículo 24 del Decreto 2685 de 1999, los faculta para que previamente a la declaración reconozcan las mercancías en los depósitos habilitados y zonas francas.

En consecuencia, el cargo analizado tampoco conduce a anular los actos demandados.

## DE LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Las declaraciones de importación Nos. 0129302053104-5 de 10 de enero de 2002, 01293020532011 de 24 de enero de 2002 y 0792502019334-1 de 31 de enero del mismo año, describen las mercancías importadas como "...Los demás residuos de la industria de la panadería o gallería \*cookie meal\* utilizada en la elaboración de alimentos concentrados para animales". Y los clasificó en la subpartida arancelaria 19.05.90.00.00<sup>11</sup>.

Para la Sala, el hecho de que antes de la presentación de las declaraciones la Administración de Aduanas no haya manifestado ningún reparo frente a la clasificación arancelaria que luego es objeto de corrección oficial, no subsana ni legitima los errores que generaron dicha corrección, ni impide que la División de Arancel de la DIAN ejerza la facultad de clasificación arancelaria que le otorgó el artículo 236 del Decreto 2685 de 1999, a solicitud de parte u oficiosamente.

Y es que la clasificación arancelaria sólo debe obedecer a la valoración de las mercancías importadas, de acuerdo con el Arancel de Aduanas vigente al momento de la importación (para el caso, el Decreto 2317 de 1995)<sup>12</sup> y las reglas

---

<sup>10</sup> En sentencia de 27 de septiembre de 2007, exp. 15557, la Sala señaló que esa responsabilidad no se opone a las reglas del mandato comercial, porque la legislación aduanera es la que regula el tipo de servicio prestado por las SIAS, dado su carácter público y la competencia especial otorgada constitucionalmente al ejecutivo para reglamentarla.

<sup>11</sup> Folios 9, c. 2 y 8 c. 3 y 4

<sup>12</sup> El arancel de Aduanas es producto de diferentes instrumentos internacionales sobre la materia, a saber: *Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías* (objeto del Protocolo de Enmienda dado en Bruselas el 24 de junio de 1986), adoptado el 14 de junio de 1983 por el Consejo de Cooperación Aduanera, hoy, Organización Mundial de Aduanas, al cual se anexó una nomenclatura destinada a los Aranceles de Aduanas y a las estadísticas de comercio exterior; *Nomenclatura Común de los Países Miembros – NANDINA* (se basó en el Sistema Armonizado, modificado por recomendación de 6 julio de 1993), aprobada por la Comisión del Acuerdo de Cartagena, mediante la Ley 8 de 1973; *Texto Único de la Nomenclatura Común de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena (NANDINA)*, aprobado por la misma Comisión, a través de la Decisión 386 de 28 de noviembre de 1995 (Este texto se aprobó para utilizar la versión única en español del Sistema Armonizado, según recomendación del "Acuerdo de Lima", de octubre de 1994. Y entró a regir el 1 de enero de 1996).

generales para la interpretación de la nomenclatura común NANDINA (art. 1, III ibídem), las notas legales y complementarias de las secciones y los capítulos del Arancel, las notas complementarias nacionales que se creen, en concordancia con la nomenclatura común de los países miembros del Acuerdo de Cartagena, y los textos de las partidas y de las subpartidas.

Ahora bien, la partida 19.05 que declaró la actora, corresponde a los productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao; hostias, sellos vacíos del tipo de los utilizados para medicamentos, obleas para sellar, pastas secas de harina, almidón o fécula, en hojas, y productos similares.

A su vez, la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera de a DIAN, en ejercicio de la facultad para expedir clasificaciones arancelarias a solicitud de particulares, expidió la Resolución 8231 de 21 de agosto de 2002<sup>13</sup>, en la que señala que, de acuerdo con las reglas generales interpretativas 1 y 6, el producto “Cookie Meal o harina de galletas” se debe clasificar en la subpartida 23.09.90.90.00, correspondiente a preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales.

Lo anterior, porque el mencionado producto corresponde a una mezcla obtenida de la molienda y homogenización de recortes o desperdicios de la producción de galletería; que se presenta como harina de textura no uniforme, color café amarilloso y de olor dulce; que se utiliza como insumo para la alimentación animal; y cuya composición es: Humedad: Máx. 9.0%, Fibra: Max. 4. 0%, Proteína: Mín. 11% y Grasa cruda: Max: 11%.

A su turno, el director de la División Internacional de la compañía Griffin Industries, Inc., detalló en relación con la composición garantizada de Cookie Meal: HUMEDAD 11% Max; FIBRA: 5.0% Max; CENIZAS: 5.0% Max; NNP: 1.0% Max; PROTEÍNA: 9,5% Min; GRASA, según el método de hidrólisis ácida: 9.0% Min.

Según la Administración de Aduanas, esta composición es propia de un alimento para animales, sin que la demandante aportara pruebas técnicas pertinentes para desmentir tal afirmación. Además, los documentos en idioma extranjero que reposan en los expedientes administrativos<sup>14</sup> no se pueden tener en cuenta por carecer de traducción oficial (art. 260 del C. P. C.).

Estas falencias probatorias conducen a aceptar la clasificación arancelaria determinada por la Administración de Aduanas, máxime cuando, en análisis pormenorizado, la sentencia del pasado 15 de abril, exp. 17319, concluyó que el producto “cookie meal”, correspondía a la partida 23.09.90.90.00, de acuerdo con las reglas interpretativas 1 y 6 del Arancel de Aduanas, y la nota legal 1 del capítulo 23, según las siguientes consideraciones:

“...de acuerdo con las anteriores reglas deben analizarse las partidas en discusión, que son las siguientes:

**PARTIDA: 19.05.90.00.00** *Productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao; hostias, sellos vacíos de los tipos utilizados*

---

<sup>13</sup> Responde la solicitud de la ANDI 41245 de 26 de junio de 2002, para la clasificación arancelaria del producto “Cookie meal o harina de galletas”. Fls. 21-22, c. 2 y 3, y 19-20, c. 4.

<sup>14</sup> Fls. 11 y 24 c. 2; 11 y 14 c. 3; 10 y 11 c. 4.

*para medicamentos, obleas para sellar, pastas secas de harina, almidón o fécula, en hojas y productos similares...*

*Este Capítulo no comprende...*

*b) Los productos a base de harina, almidón o fécula (galletas, etc,) **especialmente preparados para la alimentación de los animales***  
(Subrayado de la Sala)

**PARTIDA: 2309.90.90.00 Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.**

*Nota.*

*1. Se incluyen en la partida Nº 23.09 los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.*

*(...)*

La actora fundamenta la clasificación del producto “COOKIE MEAL” en la partida 19.05, porque se trata de un producto terminado de galletería y panadería, que no es fabricado especialmente para animales, por ello no debe aplicarse la exclusión del literal b) antes transcrita.

Dentro de las pruebas allegadas al proceso, está la certificación expedida por el fabricante<sup>15</sup> de “COOKIE MEAL”, que en relación con los usos y el análisis químico típico del producto, hace constar que tiene diferentes usos, entre ellos, servir de soporte para la fabricación de alimentos para animales.

*(...)*

De otra parte, la actora tanto en vía gubernativa como ante esta jurisdicción, ha indicado que el producto “COOKIE MEAL” proviene de una mezcla de los residuos que quedan al cortar los moldes de galletas fabricadas para el consumo humano, pero que es importado como insumo para la elaboración de alimentos para animales.

Entonces, del análisis de las pruebas y de la explicación dada por la actora en la demanda, se advierte que **si bien “COOKIE MEAL” proviene de un producto terminado de galletería y panadería, éste deja de ser el producto inicialmente elaborado, es decir, galletas para el consumo humano, para ser más exactamente, “harina de galleta”<sup>16</sup>**, como se indica en la misma certificación del fabricante.

*(...)*

De acuerdo con lo anterior, al observar la clasificación que realiza la Administración en los actos acusados en la partida arancelaria 23.09, se tiene que ésta se ajusta a las características que se han explicado del producto.

---

<sup>15</sup> GRIFFIN INTERNATIONAL expidió la certificación el 24 de octubre del 2003.

<sup>16</sup> Además porque del nombre del producto se obtiene tal información.

En efecto, “**COOKIE MEAL**” es un desperdicio de una industria alimentaria, como es la de galletería y, de otra parte, al no ser un producto terminado, se convierte en una *preparación* que sirve de soporte para la elaboración de otros productos, por ejemplo, para la alimentación de animales.

Además, si el producto sirve de insumo para la fabricación de alimentos para animales, significa que tiene las propiedades o comparte las características de aquellas preparaciones que se utilizan para elaborar ese tipo de alimentos.

Entonces, si se aplican al caso las reglas generales interpretativas del Arancel de Aduanas 1 y 6, antes transcritas, se puede concluir que “**COOKIE MEAL**” debe ser clasificado en la partida arancelaria **23.09.90.90.00**<sup>17</sup> como lo indica la demandada, teniendo en cuenta que en la nota legal de este capítulo se señala:

1. *Se incluyen en la partida Nº 23.09 los productos del tipo de los utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamiento de materias vegetales o animales y que, por este hecho, hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, excepto los desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de estos tratamientos. (Subrayas fuera de texto).*

(...)"

En este orden de ideas, concluye la Sala que los actos acusados se ajustan a derecho y, en consecuencia, confirmará la sentencia apelada.

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

#### **F A L L A**

1. CONFÍRMASE la sentencia de 27 de septiembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de F. M. Logística Ltda. SIA (Nit. 830.045.243-8), contra la DIAN.

2. Reconócese personería al abogado Enrique Guerrero Ramírez para actuar como apoderado de la DIAN, conforme con el poder del folio 250 del cuaderno 1.

Cópíese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
**Presidente**

---

<sup>17</sup> La subpartida corresponde a “las demás”.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**