

SISTEMA ARMONIZADO DE NOMENCLATURA ARANCELARIA - Fue adoptado por la Organización Mundial de Aduanas / NOMENCLATURA ARANCELARIA NANDINA - Fue adoptada por la Comisión del Acuerdo de Cartagena / PAISES DE LA COMUNIDAD ANDINA - Elaboran sus aranceles basados en la Nomenclatura NANDINA / ARANCEL DE ADUANAS - En el sub lite el vigente al momento de la importación era el previsto en el Decreto 2317 de 1995

La Sala en diferentes oportunidades ha precisado el origen y evolución de la normativa aplicable en Colombia en materia de clasificación arancelaria, lo cual se reitera en esta oportunidad así: "...El 14 de junio de 1983 el Consejo de Cooperación Aduanera, hoy, Organización Mundial de Aduanas, adoptó el Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (Sistema Armonizado), al cual se anexó una nomenclatura destinada a los Aranceles de Aduanas y a las estadísticas de comercio exterior. El Acuerdo de Cartagena, aprobado por la Ley 8 de 1973, decretó la Nomenclatura Común de los Países Miembros (NANDINA), modificado por recomendación de 6 julio de 1993, y para ser utilizada la versión única en español del Sistema Armonizado, según recomendación del "Acuerdo de Lima", de octubre de 1994, la Comisión aprobó el Texto Único de la Nomenclatura Común de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena, mediante Decisión 386 de 28 de noviembre de 1995. La nomenclatura entró a regir el 1 de enero de 1996 y con base en ella, los países miembros elaboran sus Aranceles Nacionales, según el conjunto de Reglas Interpretativas, Notas legales, Notas Complementarias, textos de partidas y de subpartidas, además de las Notas Complementarias Nacionales que tengan a bien crear, siempre que no contravengan NANDINA." Ahora bien, para la época de la importación discutida, el Arancel de Aduanas vigente era el adoptado por el Decreto 2317 de 1995. El literal A del numeral III del artículo 1° contiene las "Reglas Generales para Interpretación de la Nomenclatura", en las que se aplica el principio de que ningún producto tendrá más de una clasificación dentro del Arancel de Aduanas.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el origen y evolución de la normativa aplicable en Colombia en materia de clasificación arancelaria se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 13 de marzo de 2008, Rad. 16231, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

COOKIE MEAL – Desperdicio de la industria alimentaria. Clasificado en la partida 2309.90.90.00

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" como se indica en la misma certificación del fabricante. En tales condiciones, el producto bajo análisis no puede ser considerado un producto terminado de galletería y panadería, como lo clasifica la actora en la declaración de importación, sino que constituye un producto independiente, aunque tenga la misma composición de la galleta, y que, además, ya no es para el consumo humano. Ahora bien, es claro que "COOKE MEAL" no es preparado especialmente para los animales, según la exclusión establecida en la nota legal 1 b) del capítulo 19, pero como quedó demostrado, tampoco es la galleta como producto de panadería o galletería, sino más exactamente un residuo de este tipo de industrias como la demandante lo afirma en la demanda. 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. 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.

CERTIFICACION EXPEDIDA POR EL MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR – No es sustento para clasificar arancelariamente un producto / DIAN - Es la única autoridad competente para definir la clasificación arancelaria de un producto

Se observa que la certificación no puede servir de sustento para clasificar el producto "COOKIE MEAL" en la partida arancelaria que allí se indica, por cuanto lo que certificó dicha entidad fue que no existía "Producción Nacional", es decir que en el país no se producía ningún elemento de nombre "Cookie Meal – Alimento para cerdos" que estuviera ubicado, o pudiera ubicarse en la posición arancelaria 19.05.90.00.00. La enunciada constancia no podía propiciar un error en su interpretación ya que su único objeto era certificar la no producción nacional de un producto con esas características, pero no estaba suministrando ninguna subpartida para el producto que fue importado. En criterio de la Sala, la DIAN es la única autoridad competente para definir la clasificación arancelaria de un producto, razón por la cual y en este caso, no puede el administrado sustentar su actuación en un pronunciamiento del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, pues además de no ser la entidad competente, no tenía por finalidad definir la clasificación arancelaria del producto, por lo que, en tales condiciones, carece de sustento jurídico alegar la vulneración de la confianza legítima. En conclusión, no asiste razón a la recurrente en mantener la clasificación arancelaria con la que declaró el producto "COOKIE MEAL" en la declaración de importación y que fue objeto de corrección por la Administración mediante los actos acusados.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la competencia de la DIAN para clasificar arancelariamente un producto se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 11 de junio de 2009, Rad. 15558, M.P. William Giraldo Giraldo.

SOCIEDADES DE INTERMEDIACION ADUANERA - Responsabilidades / TRIBUTOS ADUANEROS – Incluyen los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas / S.I.A.S. – Actúan como declarantes y responsables del pago de los tributos aduaneros

Es claro que la norma establece un régimen riguroso de responsabilidad del intermediario aduanero, respecto de la obligación de realizar la liquidación y cancelación del Impuesto sobre las ventas, como tributo aduanero autorizado por la Ley. Sobre el tema en concreto la jurisprudencia ha señalado que: "Con mayor razón, tratándose de la clasificación arancelaria de las mercancías, el mecanismo de control a través de las Sociedades de Intermediación Aduanera busca que estas Sociedades, en atención se reitera, a las calidades técnicas y profesionales a estas exigidas, efectúen la clasificación, de tal manera que respondan por las consecuencias derivadas por una errónea clasificación, lo cual, generalmente se ve reflejado en las liquidaciones oficiales de corrección de tributos aduaneros en cuyo caso se hace efectiva la garantía global otorgada en el monto del MAYOR VALOR DISCUTIDO, los intereses y las sanciones correspondientes. Una interpretación en contrario haría nugatoria aplicación del artículo 25 del Decreto 2685 de 1999 en cuanto dispone que el objeto de la garantía es: EL PAGO DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS y de las sanciones a que haya lugar". Los tributos

aduaneros a los que se refiere el Decreto 2685 de 1999 comprenden los derechos de aduana y también el impuesto sobre las ventas de conformidad con lo establecido por el artículo 1° íb. Por lo tanto, en ejercicio de sus funciones, las Agencias de Aduanas, actúan como declarantes y responsables del pago de este impuesto ante la Autoridad Aduanera, a nombre y por encargo de los importadores y exportadores, y por tanto, responden administrativamente por la veracidad y exactitud de la información presentada y por las sanciones que surjan como consecuencia de su actividad.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 - ARTÍCULO 22 / DECRETO 2685 DE 1999 - ARTÍCULO 25

NOTA DE RELATORIA: Sobre la responsabilidad del intermediario aduanero se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 11 diciembre del 2008, Rad. 15877, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010)

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-02629-01(17319)

Actor: ALADUANA S.A. SIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la sociedad ALADUANA S.A. SIA contra la sentencia de 20 de junio de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos mediante los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales formuló Liquidación Oficial de Corrección a la declaración de importación 0118601121271-5 del 16 de enero del 2002.

ANTECEDENTES

La Sociedad de Intermediación Aduanera ALADUANA S.A. SIA presentó a nombre del importador ADM NOVA S.A., la declaración de importación 0118601121271-5 del 16 de enero de de 2002 mediante la cual amparó mercancías que clasificó bajo la subpartida arancelaria 19.05.90.00.00.¹

¹ Fl. 70 c.p. la mercancía corresponde a productos de panadería o galletería.

La DIAN mediante oficio 030702111484 del 23 de octubre del 2002, solicitó al importador fotocopia de la declaración de importación con los documentos soportes señalados en el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 y la certificación del precio pagado o por pagar al proveedor de la mercancía². El anterior requerimiento fue atendido por el importador el noviembre 13 de 2002.³

El 28 abril de 2003, la DIAN profirió Requerimiento Especial Aduanero 030702354⁴, en el que propone a ALADUANA S.A. SIA presentar declaración de corrección en la que liquide los tributos dejados de cancelar por errada clasificación de la mercancía, por valor de \$119.196.348, discriminados así:

ARANCEL	\$ 91.397.028
IVA	\$ 16.963.288
SANCIÓN	<u>\$ 10.836.032</u>
	\$ 119.196.348

La SIA respondió el requerimiento oficial el 21 de mayo de 2003⁵. La actora manifestó su imposibilidad de aceptar el requerimiento, de representar al importador y de responder por los tributos aduaneros. Además, se opuso a la clasificación arancelaria indicada por la DIAN y alegó que la Administración indujo a error a los importadores.

El 15 de agosto de 2003, la Administración profirió Liquidación Oficial de Corrección 03-064-192-639-3001-00-2277⁶, en la que confirma las glosas planteadas en el requerimiento especial. Contra la anterior decisión la sociedad interpone recurso de reconsideración.⁷

Mediante Resolución 03-072-193-601-0815 de 12 de noviembre de 2003, la DIAN confirma en todas sus partes el acto impugnado.

LA DEMANDA

La sociedad **ALADUANA S.A. SIA** solicitó la nulidad de la liquidación oficial de corrección y de la resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que la sociedad actora no está obligada a cancelar suma alguna por concepto de la Liquidación Oficial de Corrección y, en el evento que haya sido pagada, se ordene la devolución de lo pagado junto con intereses y corrección monetaria. También solicitó que se condene en costas a la demandada.

Como normas vulneradas invocó los artículos 13, 29 y 338 de la Constitución Política; 28, 44 y 46 del Código Contencioso Administrativo; 1, 3, 10, 22, 87, 118, 121-g, 122, 227, 482, 507, 510, 559 del Decreto 2685 de 1999; 833 y 1286 del Código de Comercio; 2, 258-282, 420, 437, 792 Estatuto Tributario; 2142, 2177 y 2186 del Código Civil; Circular 188 del 26 de julio de 2000 de la DIAN; 440 Resolución 4240 de 2000; Decreto 1265 de 1999, artículo 11 y Concepto 224 de 2001 y Decreto 2800 de 2001.

El concepto de violación se sintetiza así:

² Fl. 3 c.a. # 2

³ Fl. 6 c.a. # 2

⁴ Fl. 5 a 9 c.a. # 2

⁵ Fl. 11 a 19 c.p.

⁶ Fls. 20 a 32 c.p.

⁷ Fls. 34 a 52 c.p.

1. Violación al debido proceso. Falta de notificación al importador, que es el responsable de la obligación sustancial

El debido proceso fue violado por las resoluciones recurridas, porque el importador no fue notificado ni se le permitió intervenir dentro del procedimiento administrativo. El artículo 28 del C.C.A., ordena que “Cuando de la actuación administrativa iniciada de oficio se desprende que hay particulares que pueden resultar afectados en forma directa, a estos se les comunica la existencia de la actuación y el objeto de la misma.”

Esta norma es obligatoria y aplicable al procedimiento aduanero, porque en el Decreto 2685 de 1999 no hay norma equivalente. Ante el silencio del procedimiento especial cabe aplicar las reglas de procedimiento general.⁸ Por lo tanto, era obligación de la DIAN notificar al importador el requerimiento especial y los actos administrativos atacados. Como no lo hizo, la totalidad de la actuación está viciada por violación al debido proceso.⁹

2. El importador es el primer responsable de las obligaciones

Expuso que las liquidaciones oficiales de corrección determinan tributos aduaneros dejados de pagar en una importación, y es el importador el responsable de pagar los tributos aduaneros causados por sus importaciones. La Administración sustentó su actuación en que el importador no tiene que pagar los tributos cobrados por la liquidación oficial de corrección, lo cual no es justificable, toda vez que es el importador el generador del hecho económico, el que se lucró con el negocio y por ello es el responsable de los pagos de los impuestos causados por la importación.

La DIAN no quiso vincular al importador y decide que los tributos que se cobran a la SIA son diferentes. La Administración afirma que tributos a que se refiere la liquidación oficial de corrección, no son los causados por la importación sino los generados por otro hecho llamado “responsabilidad por clasificación arancelaria”, o “la responsabilidad por declarar la mercancía.”

La DIAN pretende que los tributos que se cobran no fueron causados por una importación y que el obligado a pagarlos es el intermediario aduanero (mandatario) y no el importador (mandante), con lo cual crea un nuevo impuesto y un nuevo responsable. Por lo tanto, si la DIAN quiere una declaración de corrección debe obligar al importador, porque este es quien puede dar la instrucción a la SIA, bajo la forma de mandato aduanero. La SIA no puede actuar independientemente y, si lo hace, no tiene valor y esto implica una infracción aduanera.

3. Responsabilidad por mala clasificación arancelaria

Consideró que la clasificación arancelaria declarada es correcta. El producto importado *Cookie Meal* es una mezcla de productos terminados de panadería y galletería, fabricados para consumo humano, no animal, por lo que se ajusta perfectamente a la partida 19.05 que excluye automáticamente la partida 23.09 para productos especialmente preparados para uso animal.

⁸ Corte Constitucional C-1201 de 2003

⁹ Concordante con los artículos 44, 46 del C.C.A. y los artículos 507 y 510 del Decreto 2685 de 1999.

La fuente del *Cookie Meal* son productos fabricados para consumo humano y los trozos o recortes que no se utilizan por razones de producción, pero cuya masa es de igual composición y sabor a las galletas, son los que sirven de base para la elaboración de este producto.

Resalta que la terminología de la exclusión “especialmente preparados” se refiere a productos que desde un principio fueron elaborados con destino a los animales, lo que no sucede aquí. *Cookie Meal* se compone de pan y galletas hechas para el hombre pero se le da una utilización alternativa.

4. Violación de la igualdad

Afirma que, a pesar de que son varios los importadores del producto *Cookie Meal* – nombre comercial- y que utilizan la misma partida arancelaria 19.05.90.00.00, las únicas importaciones que han sido objeto de revisión por parte de la DIAN son las del importador ADM NOVA.

5. La DIAN ha inducido a error a los importadores

La actora y el importador ADM NOVA tramitaron varias importaciones en las que declararon la misma partida arancelaria. Las importaciones fueron inspeccionadas físicamente por un funcionario aduanero, que aceptó la clasificación arancelaria y otorgó el levante. Deduce de lo anterior que la DIAN indujo a error al importador y a su intermediario aduanero.

La posibilidad de que la DIAN induzca a error a importadores y SIA está soportada en su doctrina¹⁰, en donde se reconoce de manera explícita que no todo error en la declaración debe generar una liquidación oficial, con lo que se establece, de manera general, una causal de exoneración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN afirmó que no se violó ningún precepto aduanero, como lo afirma la parte actora, que los actos demandados fueron proferidos por la Administración Local de Cali con sujeción a su competencia y acorde a derecho. Señaló que en el procedimiento se garantizaron los derechos al debido proceso, a la defensa y a la igualdad de las personas ante la Ley.

La Subdirección Técnica Aduanera, a través de la División de Arancel, se encuentra facultada para expedir clasificaciones arancelarias de mercancías, con fundamento en la nomenclatura nacional. Igualmente es competente para determinar clasificaciones arancelarias generales cuando surjan aspectos controversiales sobre una determinada mercancía.

Acorde con las anteriores facultades, la Administración estableció que la Sociedad ALADUANA LTDA. SIA, en calidad de declarante del importador ADM NOVA S.A., incurrió en error al declarar las mercancías por la subpartida arancelaria 19.05.90.00.00 cuando debía hacerlo por la 23.09.90.90, razón por la cual se profirió la liquidación de corrección.

¹⁰ **Concepto Aduanero 061 de 2002** “...corresponde a la autoridad aduanera verificar para cada caso, la existencia de circunstancias de las cuales se pueda inferir que la Administración indujo a error a los particulares en la clasificación de la mercancía”: **Circular 0175 del 29 de octubre de 2001** y **Memorando 1158 del 24 de diciembre de 2001** de la Subdirección Técnica DIAN.

TRÁMITE

Mediante auto del 20 de abril de 2007¹¹, el Tribunal Administrativo del Valle, a solicitud de la actora, decidió integrar el litisconsorcio necesario con la sociedad ADM NOVA S.A. y ordenó su notificación.

ADM NOVA, a través de apoderado, informó que si bien los actos administrativos demandados mencionan a la sociedad en su calidad de importador, lo cierto es que no se verá afectada con la decisión que se tome en este proceso, pues los actos no la vinculan ni le imponen obligación alguna. Indica que ADM NOVA no es un litisconsorte necesario en el proceso, porque no tuvo participación en los actos administrativos demandados.

Precisó que ADM no tiene interés directo en el resultado del proceso por lo que no se cumple el requisito previsto en el numeral 37 del artículo 207 del C.C.A., en concordancia con el 83 del C.P.C.

Alegó que no existe solidaridad entre el importador y la SIA, y que la responsabilidad de esta última frente a la Administración de Aduanas por indebida clasificación de mercancías en la nomenclatura arancelaria, se originó en un mandato legal y no es solidario con otro sujeto¹². Además, manifiesta que la norma que señalaba la solidaridad entre el importador y la SIA fue declarada nula.

Sostiene que la solidaridad no se presenta porque nunca le notificaron a la importadora los actos impugnados. Agrega que la responsabilidad por el pago de tributos que se atribuyen a la sociedad ADM no es tema que se pueda discutir en esta instancia.

Afirma que la importadora no puede pronunciarse en relación con la clasificación arancelaria utilizada por ALADUANA SIA S.A., porque no tuvo la oportunidad de intervenir en la vía gubernativa.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal, negó las súplicas de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Señaló que el responsable directo ante la DIAN de la corrección de la clasificación arancelaria de las mercancías es la sociedad de intermediación aduanera. La SIA responde por la correcta clasificación de las mercancías y, si bien el importador es el obligado a declarar y quien paga los impuestos, éste delega esa actividad en la sociedad de intermediación aduanera, que es la que actúa ante la Administración.¹³

Por lo anterior, no le asiste razón a la actora cuando sostiene que se debió vincular a la actuación al importador de la mercancía ADM NOVA, como directo responsable del pago de los valores fijados en los actos administrativos demandados, pues lo que se discute es que hubo un error en la clasificación arancelaria del producto.

La sociedad ALADUANA S.A. SIA fue conformada bajo los parámetros del Decreto 2685 de 1999, por lo que se considera como una empresa auxiliar de la función pública aduanera. Es la SIA la que tiene la capacidad y los conocimientos técnicos

¹¹ Folios 277 y 278 cuaderno principal

¹² Artículo 22 Decreto 2685 de 1999

¹³ Artículos 10 (Modificado D.1198 de 2000), 22, 26 y 118 del Decreto 2685 de 1999;

para orientar y corregir los posibles errores en que pueden incurrir los usuarios aduaneros que requieren de sus servicios, La SIA es la que responde cuando la partida no corresponde a los bienes importados y ello da lugar al pago de sanciones y de mayores tributos aduaneros. Sobre este punto transcribe apartes de la sentencia 15557 del 27 de septiembre del 2007, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

En cuanto a la clasificación arancelaria, es claro que la subpartida que le corresponde a la mercancía importada por la sociedad actora es, tal como lo manifestó la DIAN, la 23.09 "Preparaciones del tipo de las utilizadas para la alimentación de los animales". "Cookie Meal" es un residuo de la industria alimentaria que se utilizan para la preparación de alimentos para animales, situación que la SIA reconoce en la declaración de importación cuando en la descripción de la mercancía manifiesta "...Los demás residuos de la industria de panadería "cookie meal" utilizada para la fabricación de alimentos concentrados para animales"

Por lo anterior, el *a quo* concluye que los actos administrativos se encuentran ajustados a derecho y es la sociedad actora, como declarante autorizada, la que debe responder por la sanción impuesta por la Administración.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora sostiene que el Tribunal hizo una rápida lectura de las partidas arancelarias y por ello concluye que la clasificación arancelaria correcta es la manifestada por la autoridad aduanera. Reitera que la fuente principal del producto "Cookie Meal", mercancía importada, son productos terminados de pastelería y galletería fabricados para consumo humano, no animal, ajustada a la partida 19.05, y que automáticamente la excluye de la partida 23.09- preparados para uso animal.

Afirma que la exclusión de la nota 1b de la partida 19.05, en la que se fundamentó el Tribunal para negar las pretensiones de la demanda, no se aplica en el *sub judice*, pues ese producto no es "especialmente" preparado para la alimentación de animales, situación diferente es que también pueda tener esa destinación.

Al respecto anota que el Juzgado Segundo Administrativo de Buenaventura en asunto similar al aquí debatido y entre las mismas partes, se pronunció en sentencia del 9 de mayo de 2008, en la que declaró que el producto que se utiliza en la elaboración de alimentos para animales es asimilable en la partida 1905.900000 y no en la 2309.990900. En esta última se clasificarían productos de los tipos utilizados para la alimentación de animales pero obtenidos mediante preparación especial.

Indicó que se debe tener en cuenta la certificación del 23 de octubre de 2003¹⁴ (sic), donde el fabricante del producto hace constar que no es especialmente preparado para la alimentación de animales como equívocamente lo afirma la DIAN, sino que es destinado principalmente para el consumo humano. Sobre la validez probatoria de esta clase de certificaciones, sostiene que la jurisprudencia del Consejo de Estado considera "que el hecho de que la DIAN sea la única autoridad competente para verificar la legalidad de la importación de las mercancías, y que dentro de las funciones de la División de Arancel, esté la de interpretar normas, absolver consultas, elaborar estudios, conceptuar, efectuar

¹⁴ Certificación extendida por Griffin International del 24 de octubre de 2003

recomendaciones y proyectar actos administrativos en relación con la clasificación arancelaria, no la facultaba para tener sus propios conceptos sobre la clasificación, en contradicción con las pruebas científicas.”¹⁵

Destaca la ubicación arancelaria dada por los cánones que ordenan la actividad aduanera y los actos del Ministerio de Comercio Exterior¹⁶, en los que para efectos de expedir el registro de importación 0120984 del 19 de diciembre de 2001 y la certificación de no producción nacional 7.4.3-0023820 del 9 de enero de 2002, clasificó el “*Cookie Meal*” en la partida 19.05, como se observa en las pruebas aportadas al proceso.

Concluye que si, en gracia de discusión, se aceptara que la partida arancelaria correcta es la definida por la DIAN, el *a quo* debió anular parcialmente los actos demandados para excluir el IVA también reclamado a la actora, pues según reciente fallo de la misma Corporación¹⁷, las SIA no son responsables por el impuesto al consumo que surge de la importación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación. Además planteó que a la luz de la teoría de los actos propios, no se puede vulnerar la buena fe mediante la realización de conductas que vayan contra los actos propios de la misma persona. Indicó que el principio de la confianza legítima consiste esencialmente en que el Estado y las autoridades que lo representan no pueden modificar de manera inconsulta las reglas de juego que gobiernan sus relaciones con los particulares. Implica lo anterior, que el Ministerio de Comercio Exterior, en el certificado de no producción nacional, clasificó a “*Cookie Meal*” en la partida 19.0590.00, por lo que consolidó la confianza en que se basó la actora para ubicar la mercancía bajo la misma nomenclatura arancelaria y con ello dio serias y fundadas expectativas de que no podía ser defraudada por un organismo estatal.

La parte demandada calificó de extraña la solicitud de la actora en el recuso de apelación, en el sentido de solicitar que el Tribunal debió anular en forma parcial los actos demandados para excluir el IVA. Indicó que en reciente fallo¹⁸ se señaló que las SIA responden por la exactitud y veracidad de los documentos presentados ante la DIAN y por los gravámenes, tasas, multas o sanciones pecuniarias derivadas de las actuaciones que realicen como declarante autorizado. Agrega que las SIA están obligadas a realizar la liquidación y cancelación del impuesto sobre las ventas, como tributo aduanero autorizado por la ley.

El Ministerio Público no intervino en esta oportunidad procesal.

La **sociedad ADM NOVA** reiteró lo expuesto en su escrito de intervención ante el Tribunal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹⁵ Sentencia 16231 del 13 de marzo de 2008, M.P. Dr. Héctor Romero Díaz

¹⁶ Hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

¹⁷ Tribunal del Valle del Cauca, sentencia del 5 octubre de 2005, Radicado 2006-1049 M.P. Bertha Lucía González.

¹⁸ Sentencia 15877, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

En los términos del recurso de apelación interpuesto, corresponde a la Sala determinar si el producto “Cookie Meal” debe ser clasificado en la partida arancelaria 19.05, como lo sostiene la actora, o en la partida 23.09 como lo señala la Administración. Además, en caso de establecerse que la clasificación es la indicada por la demandada, debe analizarse si procede la nulidad parcial de los actos demandados para excluir de ellos el pago de IVA que se exige a la sociedad actora.

La Sala en diferentes oportunidades¹⁹ ha precisado el origen y evolución de la normativa aplicable en Colombia en materia de clasificación arancelaria, lo cual se reitera en esta oportunidad así:

“...El 14 de junio de 1983 el Consejo de Cooperación Aduanera, hoy, Organización Mundial de Aduanas, adoptó el Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (Sistema Armonizado)²⁰, al cual se anexó una nomenclatura destinada a los Aranceles de Aduanas y a las estadísticas de comercio exterior.

El Acuerdo de Cartagena²¹, aprobado por la Ley 8 de 1973, decretó la Nomenclatura Común de los Países Miembros (NANDINA), modificado por recomendación de 6 julio de 1993, y para ser utilizada la versión única en español del Sistema Armonizado, según recomendación del “Acuerdo de Lima”, de octubre de 1994, la Comisión aprobó el Texto Único de la Nomenclatura Común de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena, mediante Decisión 386 de 28 de noviembre de 1995.

La nomenclatura entró a regir el 1 de enero de 1996²² y con base en ella, los países miembros elaboran sus Aranceles Nacionales, según el conjunto de Reglas Interpretativas, Notas legales, Notas Complementarias, textos de partidas y de subpartidas, además de las Notas Complementarias Nacionales que tengan a bien crear, siempre que no contravengan NANDINA.”

Ahora bien, para la época de la importación discutida, el Arancel de Aduanas vigente era el adoptado por el Decreto 2317 de 1995. El literal A del numeral III del artículo 1° contiene las “Reglas Generales para Interpretación de la Nomenclatura”, en las que se aplica el principio de que ningún producto tendrá más de una clasificación dentro del Arancel de Aduanas.

Esta disposición señala:

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

1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que *la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las*

¹⁹ Sentencia 16231 del 13 de marzo de 2008 M.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

²⁰ Este acuerdo fue objeto del Protocolo de Enmienda dado en Bruselas el 24 de junio de 1986

²¹ El 14 de junio de 1983,

²² Decisión 386, disposiciones finales, segunda.

Notas de Sección o de Capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y Notas, de acuerdo con las Reglas siguientes:

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

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

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

(...)” (Subraya la Sala)

Adicionalmente el literal E del numeral III del artículo 1° del Decreto 2317 de 1995, referido a las normas de clasificación de mercancías señala:

“E. NOTAS EXPLICATIVAS

Las Notas Explicativas del Sistema Armonizado, así como las modificaciones introducidas a las mismas por el Consejo de Cooperación Aduanera, constituyen la interpretación oficial del Sistema de que forman el complemento indispensable.”

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

PARTIDA: 1905.90.00.00 *Productos de panadería, pastelería o galletería, incluso con adición de cacao; hostias, sellos vacíos de los tipos utilizados para medicamentos, obleas para sellar, pastas secas de harina, almidón o fécula, en hojas y productos similares”*

(...)

1. Este Capítulo no comprende
a)...

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

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

Nota.

1. Se incluyen en la partida N° 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 transcrito.

Dentro de las pruebas allegadas al proceso, está la certificación expedida por el fabricante²³ 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. La mencionada certificación explica:

"COMO PRODUCTORES Y DIRECTOS FABRICANTES DEL PRODUCTO COOKIE MEAL – HARINA DE GALLETAS. NOS PERMITIMOS CERTIFICAR QUE ESTE ES DESPACHADO A NUESTROS CLIENTES, PARA LOS SIGUENTES USOS:

1. Soporte para la elaboración de Alimentos Balanceados para animales
2. Soporte o medio de transporte para Fertilizantes
3. Soporte o medio de transporte para plaguicidas, especialmente de tipo Cebo."

**"COOKIE MEAL
ANÁLISIS QUÍMICO TÍPICO**

Proteína	11.0%
Grasa	10.0%
Fibra	3.5%
Humedad	9.0%
Azúcar	12.0%
Cenizas	4.0%

USOS DEL COOKIE MEAL

Los principales usos del Cookie Meal son:

- 1) Fuente de energía para la fabricación de alimentos balanceados para animales
- 2) Fertilizante en cultivos de vegetales orgánicos
- 3) Medio de transporte en plaguicidas, principalmente en formicidas de tipo cebo, por su poder de atracción debido al contenido de azúcar."²⁴

²³ GRIFFIN INTERNATIONAL expidió la certificación el 24 de octubre del 2003.

²⁴ Folios 80 a 82 c.p.

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”²⁵, como se indica en la misma certificación del fabricante.

En tales condiciones, el producto bajo análisis no puede ser considerado un producto terminado de galletería y panadería, como lo clasifica la actora en la declaración de importación, sino que constituye un producto independiente, aunque tenga la misma composición de la galleta, y que, además, ya no es para el consumo humano.

Ahora bien, es claro que “COOKE MEAL” no es preparado especialmente para los animales, según la exclusión establecida en la nota legal 1 b) del capítulo 19, pero como quedó demostrado, tampoco es la galleta como producto de panadería o galletería, sino más exactamente un residuo de este tipo de industrias como la demandante lo afirma en la demanda.

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.

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 2309.90.90.00²⁶ como lo indica la demandada, teniendo en cuenta que en la nota legal de este capítulo se señala:

1. Se incluyen en la partida N° 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).

²⁵ Además porque del nombre del producto se obtiene tal información.

²⁶ La subpartida corresponde a “las demás”.

De otra parte, frente al argumento de la apelante en relación con la alegada violación al principio de confianza legítima, toda vez que su clasificación se sustentó en la certificación expedida por el Ministerio de Comercio Exterior²⁷, se advierte que en ella el Ministerio certificó:

“Asunto: Certificación de Producción Nacional.

En atención a su comunicación mediante la cual solicita certificación de existencia de producción nacional, me permito manifestarle que de acuerdo con la información contenida en los Archivos del Grupo de Origen – Producción Nacional y Oferta Exportable, a la fecha NO se encuentra registrada producción nacional de:

PRODUCTO	SUBPARTIDA ARANCELARIA
II HARINA DE GALLETA	19.05.90.00.00
Cookie Meal – Alimento para cerdos.”	

De acuerdo con lo anterior se observa que la certificación no puede servir de sustento para clasificar el producto “COOKIE MEAL” en la partida arancelaria que allí se indica, por cuanto lo que certificó dicha entidad fue que no existía “Producción Nacional”, es decir que en el país no se producía ningún elemento de nombre “Cookie Meal – Alimento para cerdos” que estuviera ubicado, o pudiera ubicarse en la posición arancelaria 19.05.90.00.00. La enunciada constancia no podía propiciar un error en su interpretación ya que su único objeto era certificar la no producción nacional de un producto con esas características, pero no estaba suministrando ninguna subpartida para el producto que fue importado.

Además, recientemente esta Corporación²⁸ se pronunció en relación con la competencia de la DIAN para clasificar mercancías, para lo cual indicó lo siguiente:

“ (...) a la DIAN en ejercicio de las funciones de administración mencionadas le corresponde administrar los procesos técnicos aduaneros relacionados con la clasificación arancelaria, función que se ejerce en el Nivel Central por la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera (antes Subdirección técnica) y en el nivel local, por las Divisiones de Gestión de la operación aduanera. En ejercicio de tales funciones a la Subdirección le compete expedir clasificaciones arancelarias de oficio o a petición de parte (No. 7 artículo 28 Decreto 4048 de 2008)”.

Entonces, en criterio de la Sala, la DIAN es la única autoridad competente para definir la clasificación arancelaria de un producto²⁹, razón por la cual y en este caso, no puede el administrado sustentar su actuación en un pronunciamiento del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, pues además de no ser la entidad

²⁷ Hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. (art. 4° de la Ley 790 de 2002)

²⁸ Sentencia de 11 de junio de 2009, Exp. 15558, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

²⁹ Además porque el artículo 236 del Decreto 2685 de 1999, dispone que “A solicitud de los particulares, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá efectuar mediante resoluciones, clasificaciones arancelarias de conformidad con el Arancel de Aduanas Nacional. Adicionalmente, cuando la citada entidad considere necesario armonizar los criterios que deban aplicarse en la clasificación de mercancías, según el Arancel de Aduanas Nacional, efectuará de oficio, mediante resolución motivada, clasificaciones arancelarias de carácter general. (...)”

competente, no tenía por finalidad definir la clasificación arancelaria del producto, por lo que, en tales condiciones, carece de sustento jurídico alegar la vulneración de la confianza legítima.

En conclusión, no asiste razón a la recurrente en mantener la clasificación arancelaria con la que declaró el producto "COOKIE MEAL" en la declaración de importación y que fue objeto de corrección por la Administración mediante los actos acusados.

En cuanto a la solicitud de la demandante de anular parcialmente los actos demandados para excluir el cobro del IVA que se hace en los actos demandados, por no ser sujeto pasivo del tributo, se observa que el artículo 22 del Decreto 2685 de 1999³⁰ radica en las Sociedades de Intermediación Aduanera las siguientes responsabilidades:

ARTICULO 22. RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES DE INTERMEDIACIÓN ADUANERA. *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. (Subrayas fuera de texto).

Para efectos de lo anterior, el artículo 25 del Decreto 2685 de 1999³¹, vigente para la época de los hechos, establecía:

ARTÍCULO 25. RÉGIMEN DE GARANTÍAS. *Dentro de los quince (15) días siguientes a la ejecutoria de la resolución de autorización para ejercer la actividad de intermediación, la Sociedad de Intermediación Aduanera deberá constituir y presentar una garantía bancaria o de compañía de seguros, cuyo objeto será garantizar el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar, por el incumplimiento de las obligaciones y responsabilidades consagradas en este Decreto. (Subayas fuera de texto).*

Es claro que la norma establece un régimen riguroso de responsabilidad del intermediario aduanero, respecto de la obligación de realizar la liquidación y cancelación del Impuesto sobre las ventas, como tributo aduanero autorizado por la Ley.

Sobre el tema en concreto la jurisprudencia ha señalado que:

³⁰ Norma vigente para la época de los hechos. El artículo 22 del Decreto 2685/99 fue modificado por el artículo 1° del Decreto 2883 del 2008, que incorporó respecto de la responsabilidad de las SIA, una nueva regulación en el artículo 27-4 del Decreto 2685 de 1999.

³¹ Modificado por el art. 1° del Decreto 2883 del 2008

“Con mayor razón, tratándose de la clasificación arancelaria de las mercancías, el mecanismo de control a través de las Sociedades de Intermediación Aduanera busca que estas Sociedades, en atención se reitera, a las calidades técnicas y profesionales a estas exigidas, efectúen la clasificación, de tal manera que respondan por las consecuencias derivadas por una errónea clasificación, lo cual, generalmente se ve reflejado en las liquidaciones oficiales de corrección de tributos aduaneros en cuyo caso se hace efectiva la garantía global otorgada en el monto del MAYOR VALOR DISCUTIDO, los intereses y las sanciones correspondientes. Una interpretación en contrario haría nugatoria aplicación del artículo 25 del Decreto 2685 de 1999 en cuanto dispone que el objeto de la garantía es: EL PAGO DE LOS TRIBUTOS ADUANEROS y de las sanciones a que haya lugar”.³²

Los tributos aduaneros a los que se refiere el Decreto 2685 de 1999 comprenden los derechos de aduana y también el impuesto sobre las ventas de conformidad con lo establecido por el artículo 1° íb. Por lo tanto, en ejercicio de sus funciones, las Agencias de Aduanas, actúan como declarantes y responsables del pago de este impuesto ante la Autoridad Aduanera, a nombre y por encargo de los importadores y exportadores, y por tanto, responden administrativamente por la veracidad y exactitud de la información presentada y por las sanciones que surjan como consecuencia de su actividad.

Lo anterior, además sirve de sustento, como lo estableció el Tribunal, para desestimar la intervención en el proceso de la importadora de “COOKIE MEAL”, como litisconsorte necesario, por lo que debe entenderse desvinculada del presente trámite a ADM NOVA.

En consecuencia, esta Corporación confirmará la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda.

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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería al abogado ANTONIO GRANADOS CARDONA para actuar como apoderado de la entidad demandada y al doctor VICENTE AMAYA MANTILLA como apoderado de la sociedad actora.

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

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

³² Sentencia de 11 diciembre del 2008, Exp. 15877, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO