



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., seis (6) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 47001-23-33-000-2021-00122-01 (29012)
Demandante: **Productos Alimenticios EL GLPN** Ltda.
Demandada: UAE - DIAN

Temas: Notificación por conducta concluyente. Agotamiento de la vía administrativa

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 04 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo¹, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 001947 de 30 de junio de 2020², la DIAN modificó tres declaraciones de importación presentadas el 17 de febrero de 2017³ por la agencia de aduanas Almagrario SA en reorganización a nombre de **Productos Alimenticios EL GLPN** Ltda.⁴, en la que determinó los siguientes valores: \$478.105.000 -arancel-; \$23.905.000 -IVA-; \$150.603.000 -sanción al importador-; y \$159.197.000 -sanción al declarante-, por haberse acogido indebidamente al trato arancelario preferencial del Acuerdo de Promoción Comercial entre Colombia y los Estados Unidos de América -certificado de origen no válido-.

El 30 de julio de 2020, la agencia de aduanas Almagrario SA en Reorganización interpuso recurso de reconsideración contra el acto de liquidación, decidido mediante la Resolución 8666 de 24 de noviembre de 2020, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁵.

Demanda

¹ Requerimiento especial 000790 de 14 de febrero de 2020 y respuesta al mismo de 03 de abril siguiente. SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXPEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 27ExpedienteAdministrativo (pdf). Pp. 255 a 273 y 285 a 317.

² SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXPEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 27ExpedienteAdministrativo (pdf). Pp. 574 a 600.

³ Son las declaraciones con número de autoadhesivo 07256261145939, 07256261145921 y 07256261145914.

⁴ SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXPEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 27ExpedienteAdministrativo (pdf). Pp. 15, 57 y 97.

⁵ SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXPEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 27ExpedienteAdministrativo (pdf). Pp. 798 a 815.



En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), la importadora **Productos Alimenticios EL GLPN** Ltda., en la reforma a la demanda formuló las siguientes pretensiones⁶:

2.1. La nulidad de la totalidad de las siguientes resoluciones proferidas por la DIAN, en adelante las "Resoluciones":

2.1.1. Resolución de Liquidación Oficial de Revisión No. 1-03-241-201-640-1-001947 de junio 30 de 2020 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN (en adelante la "Resolución Liquidación")

2.1.2. Resolución No. 8.666 de noviembre 24 de 2020 por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN resuelve el recurso de reconsideración (en adelante "Resolución Confirmatoria").

2.2. Que como consecuencia de la declaración de nulidad de la totalidad de las citadas Resoluciones, a título de restablecimiento del derecho se declare en firme las declaraciones de importación con autoadhesivo No. 07256261145939, 07256261145921 y 07256261145914 de 17 de febrero de 2017 presentadas por EL GALPÓN, y se condene a la DIAN a devolver cualquier valor que hubiera recibido como pago de las sumas establecidas en las Resoluciones, junto con sus respectivos intereses.

2.3. Que se ordene a la parte demandada (DIAN), dar cumplimiento a la sentencia de conformidad con lo dispuesto por los artículos 192 y concordantes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

2.4. Que se condene en costas a la parte demandada.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 95, 228 y 363 de la Constitución Política (CP); 3, 42, 87, 91, 93, 138, 152[4], 156[7] y 157 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA); las leyes 32 de 1985 y 1143 de 2007; y los decretos 730 de 2012 (Capítulo IV), 390 de 2016 y 1165 de 2019.

Como concepto de violación la parte demandante plantea lo siguiente:

Vulneración del debido proceso. Manifiesta que, según la DIAN, la liquidación oficial de revisión se intentó notificar por correo los días 07 y 08 de julio de 2020; sin embargo, en esas fechas la sociedad no recibió comunicación alguna, como consta en el libro de correspondencia de la empresa. En vista de lo anterior, la entidad la publicó por aviso en la página web el 29 de julio de 2020, sin realizar actuaciones efectivas tendientes a notificarla en la forma principal -correo- antes de acudir a la supletoria -aviso-.

Puso de presente que esa situación le impidió interponer el recurso de reconsideración, entendiéndose que la autoridad no concedió la oportunidad para ejercerlo y, por ende, no debe exigirse el agotamiento de la vía administrativa -num. 2, art. 161 del CPACA-.

Indica que la notificación se surtió el 29 de enero de 2021⁷, fecha en la que la autoridad tributaria remitió el acto de liquidación en respuesta a las solicitudes de información

⁶ SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 03Demanda (pdf), Pp. 1 a 2.

⁷ Según se lee en la reforma de la demanda -acápite: «3. *PROCEDENCIA Y OPORTUNIDAD DE LA ACCIÓN*», la parte actora contabilizó el término de caducidad para ejercer el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a partir de esa fecha.



sobre la publicidad de la resolución, presentadas los días 21 y 27 de enero del mismo año por el usuario aduanero.

Falsa motivación. Vulneración de normas. Señala que la DIAN omitió valorar las pruebas que daban cuenta de que la mercancía era originaria de Estados Unidos; además, el certificado de origen aportado cumple los requisitos para acreditar esa circunstancia. Para la entidad, el referido documento solo puede expedirlo el productor, el exportador o el importador; sin embargo, el acuerdo de promoción comercial (en adelante, APC) no prohíbe que lo pueda hacer un exportador que no esté domiciliado en Estados Unidos, como ocurre en este caso, que está ubicado en Panamá.

Indica que la entidad no llevó a cabo el proceso de verificación de origen; además, desconoció postulados generales en la materia, como, por ejemplo: (i) los beneficios arancelarios del APC no se pueden restringir en función del domicilio del exportador; (ii) la falta del certificado de origen al momento de presentar la declaración de importación no trae como consecuencia la pérdida del trato arancelario preferencial; y (iii) existe libertad probatoria para acreditar el origen de las mercancías; no obstante, la entidad establece tarifa legal -certificado de origen-. Todo esto conduce a la nulidad de los actos administrativos acusados.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora⁸. En cuanto a la publicidad de la liquidación oficial de revisión, indica que a la agencia de aduanas -Almagrario SA en Reorganización- se le notificó por medio de correo certificado recibido el 07 de julio de 2020; y al importador -**Productos Alimenticios EL GLPN** Ltda.- mediante aviso publicado en la página web de la entidad el 29 de julio de 2020.

Defiende la notificación supletoria del acto de liquidación al importador, señalando que los días 07 y 08 de julio de 2020 se intentó notificar por correo certificado enviado a la dirección procesal informada por la sociedad, el cual fue devuelto en ambas ocasiones por la causal «Otros: cerrado».

Respecto a los cargos sustanciales, sostiene que, según el APC, quien certifica el origen de la mercancía es el exportador o productor, que debe estar ubicado en el territorio de uno de los Estados parte del acuerdo -Estados Unidos / Colombia-. En este caso, lo hizo el comercializador domiciliado en Panamá, por lo que no se cumplen las condiciones de validez del certificado de origen y, por consiguiente, no es posible acceder al trato arancelario preferencial.

Formula la excepción previa de inepta demanda por falta de claridad y precisión en el concepto de violación, y la inadecuada formulación de los cargos de nulidad⁹; además, propuso las de mérito de ausencia para pedir e innominada.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas¹⁰. Respecto

⁸ SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXPEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 35ContestaciónReformaDian (pdf). Pp. 10 a 50.

⁹ En el auto de 13 de julio de 2023, el tribunal se refirió al medio exceptivo indicando que como la entidad no identificó cuál de las excepciones previas del artículo 100 del CGP era la que pretendía invocar, no había lugar a pronunciarse al respecto.

¹⁰ SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXPEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 50Sentencia (pdf). Pp. 10 a 29.



de la publicidad de la liquidación oficial de revisión, manifiesta que la misma se hizo en debida forma, pues a la agencia de aduanas -Almagrario SA en Reorganización- se le notificó por medio de correo certificado recibido el 07 de julio de 2020; y al importador -**Productos Alimenticios EL GLPN** Ltda.-, ante la devolución del correo certificado enviado a la dirección física que aparece en el RUT en dos ocasiones, se procedió a realizarla por aviso, actuación que se surtió el 29 de julio de 2020 -arts. 760, 763 y 764 del Decreto 1165 de 2019-.

Puso de presente que en el expediente administrativo consta que el 21 de enero de 2021 la sociedad informó a la DIAN que no había sido notificada del acto de liquidación, a lo cual, el día 22 del mismo mes y año la entidad respondió indicando que se había hecho mediante aviso publicado el 29 de julio de 2020.

Respecto de los cargos sustanciales, precisa que la DIAN actuó correctamente al negar el tratamiento preferencial, porque los certificados de origen deben ser emitidos por el importador, productor, exportador, o una entidad competente del país exportador. En este caso, quien lo expidió -Luzar Trading SA- no es productor, ni exportador ubicado en Estados Unidos, por consiguiente, el documento carece de validez para demostrar el origen del producto y justificar el trato arancelario preferencial, según las reglas del APC.

Señala que, aunque otras pruebas pueden respaldar el origen de una mercancía, el certificado de origen es esencial para obtener el trato arancelario preferencial. Además, el APC establece reglas sobre quiénes pueden emitirlos, y los requisitos formales no son arbitrarios, por el contrario, garantizan la transparencia y el cumplimiento de los acuerdos internacionales. Añade que la DIAN no estaba en la obligación de iniciar el procedimiento de verificación de origen por cuanto las irregularidades en el certificado eran evidentes, situación que no fue subsanada por el importador durante la actuación administrativa.

Finalmente, no condena en costas ante la falta de prueba de su causación y de que la actuación de la demandante fuera temeraria, dilatoria o de mala fe.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia de primera instancia, solicitó que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda¹¹. Manifiesta que según el Decreto 1165 de 2019 -art. 756- «la negación del trato arancelario preferencial» se debe notificar por correo físico o electrónico, y de ser fallido el intento, mediante publicación en la página web.

Señala que el artículo 764 del citado decreto dispone que cuando la notificación por correo es devuelta el acto se publica mediante aviso en el sitio web de la entidad, el que no es aplicable al caso, comoquiera que el artículo 756 *ib.* dispone que la notificación por correo electrónico es preferente a la publicación en la web, prelación que reafirma la Resolución 000038 de 30 de abril de 2020 de la DIAN, que fue expedida en época de la pandemia del Covid-19.

Indica que los días 07 y 08 de julio de 2020 la empresa funcionó en el horario de 07:30 am a 05:00 pm -jornada continua- y no recibió correspondencia proveniente de la DIAN,

¹¹ SAMAI CE. Índice 2. SAMAI CE. Índice 2, 4_EXPEDIENTEDIGI_ZIPEXPEDI_OneDrive_202407021zi_0_20240702113602316 (zip), 52RecursoApelacion (pdf). Pp. 3 a 26.



aunque sí de otros remitentes -explicó el procedimiento de recepción de documentos-. Advierte que eso se demuestra con el libro planilla de registro de correspondencia y la declaración extra juicio que rindió quien ejerce el cargo de recepcionista desde el año 2015 -declaración extra juicio 1959 de 24 de marzo de 2021 ante la Notaria 55 del Círculo de Bogotá-. Añade que la autoridad tributaria al oponerse al hecho «4.10 de la reforma de la demanda» confiesa que no se pudo hacer la notificación física ni electrónica.

Indica que la irregularidad en la notificación de la liquidación oficial conduce a su inoponibilidad y vulnera el debido proceso, por lo que de conformidad con el Concepto 223 de 06 de octubre de 2021 de la DIAN, la entidad debió expedir un acto administrativo revocando el recurrido.

En cuanto a los aspectos sustanciales, sostiene que el *a quo* omitió pronunciarse y valorar integralmente el material probatorio sobre la forma de acreditar el origen de la mercancía y acceder al trato preferencial arancelario -manuales prácticos para los sectores textil y agrícola sobre reglas de origen en el Marco del Acuerdo de Promoción Comercial Colombia – Estados Unidos; concepto de la Oficina de Asuntos Legales Internacionales del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de Colombia de 14 de enero de 2020; y auto por el cual se ordena el archivo de una actuación administrativa de origen de mercancía que se adelantó contra otro usuario aduanero-.

Menciona que el tribunal se excedió en el rigor y formalismo vulnerando el principio de la prevalencia de lo sustancial, al considerar que como el certificado no cumple los requisitos legales no es válido afirmar que la mercancía es originaria de Estados Unidos, pese a existir otros elementos que daban cuenta de esa situación; además, el APC no prohíbe que el documento lo expida el intermediario de la operación de comercio exterior.

Señala que como las declaraciones de importación y los documentos soporte no son inexactos, el desconocimiento del trato preferencial arancelario debe estar precedido del procedimiento de verificación de origen. Añade que la DIAN no estaba facultada para adelantar una investigación originada en un control posterior al estar acreditado el origen de las mercancías.

Pronunciamientos en segunda instancia

La parte demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Sería del caso identificar el problema jurídico a resolver a partir de los argumentos de apelación presentados por la parte actora -apelante única-; sin embargo, en uso de la facultad oficiosa prevista en el artículo 187 del CPACA¹², la Sala estima necesario referirse a los requisitos previos para acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo para impugnar un acto de carácter particular y concreto, y la eventual configuración de la excepción previa de inepta demanda.

Evidencia la Sala que, en el recurso de apelación interpuesto por la parte actora se cuestiona, en cuanto a lo procesal, lo decidido en la sentencia de primera instancia

¹² «Artículo 187. Contenido de la sentencia (...)

En la sentencia se decidirá sobre las excepciones propuestas y sobre cualquiera otra que el fallador encuentre probada. El silencio del inferior no impedirá que el superior estudie y decida todas las excepciones de fondo, propuestas o no, sin perjuicio de la no reformatio in pejus (...).



sobre la forma de publicidad de la liquidación oficial de revisión. No obstante, desde la demanda la sociedad reconoce que la notificación se surtió el 29 de enero de 2021¹³, fecha en la que la autoridad tributaria remitió el acto de liquidación en respuesta a las solicitudes de información sobre su publicidad presentadas los días 21 y 27 de enero del mismo año por la contribuyente.

Al margen de los reparos propuestos por la sociedad frente a la notificación de la liquidación oficial, la Sala destaca que las presuntas irregularidades en torno a la misma, no dan lugar a su nulidad, en la medida en que esto solo afecta su eficacia¹⁴, porque conforme al artículo 72 del CPACA, la falta o la irregularidad de la notificación del acto administrativo impide que la decisión contenida en este produzca efectos legales, a menos que la parte interesada revele que conoce el acto, consienta la decisión o interponga los recursos legales, caso en el cual, se configura la notificación por conducta concluyente, como ocurre en este caso.

Como es un hecho aceptado por la demandante que el 29 de enero de 2021 conoció el contenido de la liquidación oficial demandada, fecha en la que se entiende notificada por conducta concluyente, le corresponde a la Sala verificar el cumplimiento del requisito de procedibilidad para el ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el numeral 2 del artículo 161 del CPACA, conforme con el cual «cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios», excepto en los casos en los cuales las autoridades no hubieran dado la oportunidad de impugnarlos.

En aplicación de esa regla general, frente al procedimiento aduanero, el artículo 699 del Decreto 1165 de 2019 -vigente al momento de la ocurrencia de los hechos-, prevé que contra las liquidaciones oficiales procede el recurso de reconsideración, el que es obligatorio para efectos de agotar la vía administrativa, teniendo en cuenta que se asimila al de apelación, en la medida en que no es resuelto por el mismo funcionario que expide el acto sino por su superior¹⁵, salvo que en el acto de liquidación no se haya informado su procedencia, lo que no ocurre en este caso, pues en el artículo 5 de la Liquidación Oficial de Revisión 001947 de 30 de junio de 2020, la Administración le informó a los interesados que «contra la presente providencia, procede el Recurso de Reconsideración, el cual, deberá interponerse ante la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de su notificación (...)».

En el expediente está probado que solo la agencia de aduanas -Almagrario SA en Reorganización- interpuso recurso de reconsideración contra el acto de liquidación¹⁶, decidido desfavorablemente por la Administración mediante la Resolución 8666 de 24 de noviembre de 2020. Actuación de la que no se puede valer **Productos Alimenticios EL GLPN** Ltda. en su calidad de importador, para que se entienda agotado el requisito de procedibilidad para poder acudir ante esta jurisdicción, todo porque, la interposición de recursos ante la entidad es una conducta de realización facultativa de doble vía,

¹³ Según se lee en la reforma de la demanda -acápites: «3. PROCEDENCIA Y OPORTUNIDAD DE LA ACCIÓN», la parte actora contabilizó el término de caducidad para ejercer el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a partir de esa fecha.

¹⁴ Cfr. entre otras, la sentencia de 19 de mayo de 2022 (exp. 25430, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁵ De conformidad con el artículo 76 del CPACA «cuando proceda [se refiere al recurso de apelación] será obligatorio para acceder a la jurisdicción».

¹⁶ Los aspectos que discutió fueron: (i) validez del certificado de origen, (ii) pruebas que acreditan que la mercancía es originaria de Estados Unidos, (iii) el trato arancelario preferencial es aplicable para las mercancías originarias de los países miembros, (iv) violación al derecho a la igualdad, (v) la DIAN autorizó el levante de la mercancía sin presentar objeciones y (vi) no se adelantó el procedimiento de verificación de origen.



pues de una parte permite que el administrado exponga los motivos de inconformidad y de otra ofrece la posibilidad a la entidad de revisar sus propios actos, antes de que el asunto llegue a instancia judicial, por ser el juez contencioso el competente para la juzgar su legalidad.

De modo que, la omisión de esa carga procesal expone al interesado al riesgo de soportar consecuencias jurídicas desfavorables, como en este caso, el incumplimiento del numeral 2 del artículo 161 del CPACA que establece como requisito previo para demandar el ejercicio y decisión de los recursos que por ley son obligatorios.

Conclusión

La Sala determina que la importadora, al aceptar que conoció el contenido de la liquidación oficial de revisión el 29 de enero de 2021, se notificó por conducta concluyente, lo que le imponía el deber de ejercer el recurso de reconsideración, que es obligatorio para acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, sin que la interposición por un tercero sirva para acreditar el cumplimiento del requisito previo para demandar -numeral 2 del artículo 161 del CPACA-.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada para declarar probada, de oficio, la excepción previa de inepta demanda por no haberse ejercido y decidido el recurso de reconsideración, que por ley es obligatorio y, por lo tanto, la Sala se inhibirá de pronunciarse de fondo.

Costas

Comoquiera que la Sala se inhibirá de emitir pronunciamiento de fondo y, por ende, no hay parte vencida, se abstendrá en condenar en costas en ambas instancias, conforme a lo establecido en el artículo 365.1 del CGP¹⁷.

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

Primero: Revocar la sentencia de 04 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar:

Declarar probada de oficio la excepción previa de inepta demanda por incumplirse el requisito de procedibilidad previsto en el numeral 2 del artículo 161 del CPACA, por no haber ejercido la parte actora el recurso de reconsideración que para el caso era obligatorio. En consecuencia, inhibirse para emitir un pronunciamiento de fondo sobre los cargos planteados en la demanda.

Segundo: Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

¹⁷ En este sentido cfr. la sentencia de 20 de febrero de 2025 (exp. 26474, CP: Wilson Ramos Girón).



Radicado: 47001-23-33-000-2021-00122-01 (29012)
Demandante: **Productos Alimenticios EL GLPN**

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>