



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., siete (07) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2020-00002-01 (28182)
Demandante: Intergranos S.A.
Demandado: DIAN

Temas: IVA. Exclusión. Importación de maíz para consumo humano.
Sanción a la agencia de aduanas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 28 de enero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió (ff. 1091 y 1094):

Primero: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial 1-90-201-241-523, del 04 de abril de 2017, mediante la cual la DIAN formuló liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación presentadas por la actora para los periodos comprendidos entre enero y diciembre de 2015, y de la Resolución 005615, del 03 de agosto de 2017, con la cual se resolvió, en forma desfavorable a la actora, el recurso de reconsideración.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de las declaraciones de importación presentadas para los periodos de enero a diciembre de 2015, y que la actora no debe cancelar ningún valor por concepto de IVA ni la sanción.

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda

Cuarto: Sin costas en esta instancia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Corrección 1-90-201-241-523, del 04 de abril de 2017, la demandada modificó las declaraciones de importación presentadas por la actora en el 2015. En concreto, gravó a la tarifa del 5% las importaciones de maíz amarillo declaradas como excluidas del IVA (impuesto sobre las ventas), sancionó a la demandante con la multa prevista en el numeral 2.2. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999 y a la agencia de aduanas conforme al numeral 2.6 del artículo 485 *ibidem* (ff. 153 a 188); decisión que confirmó la Resolución 005615, del 03 de agosto de 2017 (ff. 218 a 253).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 y 4):



1. Declarar que es nulo el acto administrativo complejo consistente en:

(a) La Liquidación Oficial 1-90-201-241-523, del 04 de abril de 2017, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín profiere la liquidación oficial de corrección.

(b) La Resolución 005615 del 03 de agosto de 2017 proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial 1-90-201-241-523 del 04 de abril de 2017 notificada el 05 de abril de 2017.

2. Restablecer el derecho a mi cliente, declarando en firme las declaraciones de importación presentadas a nombre de la actora y que no se imponga la obligación de corregir y liquidar un mayor valor de tributos a favor de la DIAN ..., como consecuencia de la declaración de nulidad impetrada, ya que la sociedad ha cumplido con las obligaciones legales y presentó las declaraciones ajustadas a la normatividad vigente...

3. Condénese a la DIAN a indemnizar los perjuicios causados a la actora, perjuicios que se estiman de la siguiente manera: (a) Honorarios de abogado del 10% sobre la cuantía en discusión (\$126.709.984). (b) Perjuicios morales, toda vez que la naturaleza de la cuantía determinada con los actos administrativos objeto de nulidad, generan angustia en la actora, por ser actos injustos e ilegales, ya que la importación se hizo siguiendo los lineamientos legales ... Por tanto, los perjuicios morales se tasan en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, en 50 SMLMV (artículo 97 del Código Penal)...

4. Ordénese a la DIAN, cumplir con la sentencia en la forma indicada por los artículos 189 y siguientes del CPACA.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas a los artículos 2, 6, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución; 424 del ET (Estatuto Tributario); 1 a 4 del CPACA; 38 de la Ley 1607 de 2012; y 1 y 2 del Decreto 2685 de 1999, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 33 a 57):

Planteó que la liquidación oficial acusada fue extemporánea, porque se expidió cuando habían transcurrido más de 45 días tras la respuesta al requerimiento especial aduanero. Explicó que el ordenamiento tributario le da a la importación y venta de maíz al menos dos tratamientos en el IVA. El primero dispuesto para el uso industrial que se grava a la tarifa del 5%, y el segundo previsto para los casos en que se destina al consumo humano que está excluido del IVA, al margen de que el maíz sea adquirido el consumidor final. A partir de lo anterior, aseguró que las importaciones debatidas estaban en el supuesto de desgravación, porque el maíz importado era para el consumo humano y no estuvo sujeto a ningún proceso industrial de transformación. Censuró que, aun habiendo aceptado esos hechos, su contraparte estimara que el maíz se importó como una materia prima, pues, en su criterio, ello solo ocurría en los casos en que la importación fuera para uso industrial. Sostuvo que, si se avalara el entendimiento de la demandada, se había inoperante la exclusión para la importación del grano de maíz entero. Por último, sostuvo que no incurrió en el hecho infractor sancionable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 271 a 284). Sostuvo que el procedimiento de revisión se ajustó a las formalidades prevista en la ley, como garantía al debido proceso y a los derechos de defensa y contradicción de la actora.

Invocando el parágrafo 2 del artículo 1 del Decreto 2686 de 2014, defendió que las operaciones discutidas estaban gravadas con el IVA a la tarifa del 5%, toda vez que el maíz fue importado entero como materia prima para su uso industrial. Al respecto, explicó



que, si bien el destino del grano entero era el consumo humano, para ello requería por lo menos del trillado, lo cual, en su criterio, conlleva su transformación en un proceso industrial. Aseguró que esa conclusión se reafirma a partir del objeto social de la actora y de los soportes «kardex» que probaban que no tenía la cantidad suficiente de maíz de uso industrial para ser comercializado y que, para cubrirlo, usó las existencias del maíz supuestamente importado para el consumo humano. Agregó que la desgravación pretendida por la demandante era aplicable en la última etapa de la cadena de producción, a efectos de que fuera aprovechada por el consumidor (Decreto 1794 de 2013). Finalmente, se opuso a las pretensiones de naturaleza indemnizatoria señalando que su contraparte omitió acreditar los perjuicios y las costas reclamadas.

En el curso de la primera instancia, la demandada propuso la excepción previa de falta de competencia por razón del territorio, la cual se declaró probada durante la audiencia inicial del 22 de agosto de 2019, llevada a cabo por el Tribunal Administrativo de Antioquia (ff. 957 y 958); decisión que confirmó esta Sección mediante auto del 16 de octubre de 2019, en el que se ordenó remitir el proceso al Tribunal Administrativo del Atlántico (ff. 975 y 976).

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 1074 a 1095). Con fundamento en el criterio jurisprudencial expuesto por esta Sección en las sentencias del 16 de octubre de 2019 (exps. 21137 y 21297, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 04 de junio de 2020 (exp. 23650, CP: Milton Chaves García), explicó que el maíz importado para consumo humano en grano entero o trillado estaba excluido del IVA. Por ende, juzgó como errónea la interpretación de la demandada y al verificar las declaraciones de importación presentadas por la actora, encontró probado el supuesto para la desgravación, señaladamente, el maíz sin trillar importado para consumo humano bajo la subpartida 10.05.90, de manera que consideró improcedente gravar con IVA las importaciones de la litis. Pero negó las pretensiones indemnizatorias por falta de prueba de los perjuicios reclamados.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 2¹). Reiteró que la desgravación discutida estaba prevista para el maíz importando listo para el consumo humano, es decir, sin que requiriera de algún proceso de transformación o preparación, al margen de los sujetos que participaban en la comercialización. Por ende, insistió en las importaciones de maíz que efectuó su contraparte estaban gravadas con el IVA a la tarifa del 5%, toda vez que, si bien el maíz importado estaba destinado al consumo humano, como se trató de grano entero debió someterse a un proceso de trilla que conllevó una transformación industrial, la cual excluía las operaciones del supuesto de la exoneración. Reiteró que el objeto social de la actora daba a entender que podía utilizar el maíz importado en procesos industriales y esto respaldaba la decisión de gravar las importaciones con el IVA. En cambio, prescindió del argumento asociados a los soportes «kardex». Por último, censuró que el *a quo* declarara la nulidad total de los actos enjuiciados, concretamente, en cuanto a la sanción impuesta a la agencia de aduanas quien no hizo parte del proceso y, por ello, no podrían extenderse los efectos de la decisión.

¹ Todas las menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai del tribunal o del Consejo de Estado.



Pronunciamientos finales

La demandante guardó silencio. El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, pues quedó acreditado que la Administración desconoció las normas aduaneras aplicables, según las cuales las operaciones de la litis estaban excluidas del IVA, por tratarse de importaciones de maíz para consumo humano (índice 11).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Por lo tanto, deberá establecerse si las importaciones de maíz realizadas por la actora corresponden a operaciones desgravadas del IVA por tratarse de maíz para consumo humano, o si por el contrario el proceso de trilla al que debe someterse para adquirir esta calidad corresponde a una transformación de índole industrial y, en consecuencia, las importaciones están gravadas a la tarifa del 5%. De prosperar ese cargo de apelación, la Sala deberá analizar los demás cargos de nulidad planteados en la demanda y que no fueron objeto de decisión por parte del tribunal. Al final, deberá determinarse si procede anular totalmente los actos demandados, siendo que en estos se definió una situación jurídica de un tercero que no hizo parte del proceso judicial.

Caso concreto

2- Sostiene la apelante única que, aunque las importaciones debatidas fueron de maíz para el consumo humano, al estar el grano entero requería de un proceso de trilla que conllevó un uso industrial. Por ende, defendió que esas operaciones estaban gravadas con el IVA a la tarifa del 5%, conforme a lo reglado en los artículos 48 de la Ley 1607 de 2012 y 1 (parágrafo 2) del Decreto 2686 de 2014. Insiste en que el supuesto de desgravación se refiere al maíz que se destine al consumo humano siempre que no haya sido objeto de transformación o preparación. Agrega que a partir del objeto social de la actora se puede concluir que usaba el maíz importado para procesos industriales.

Al tenor de esas alegaciones, observa la Sala que la demandada acepta que el maíz fue importado para consumo humano. Pero sostiene que el proceso de trilla al que debía someterse para esos efectos conllevó a un uso industrial del maíz que hacía que la importación estuviera gravada con IVA a la tarifa especial del 5%, lo que se reafirma con el objeto social de la demandante. Entonces, le corresponde a la Sala determinar si el maíz importado objeto de la discusión se encuentra dentro del supuesto de desgravación del IVA por ser para consumo humano, o si por el contrario, el proceso de trilla al que debe someterse para adquirir esta calidad, lo convierte en un bien de uso industrial y en consecuencia debe ser gravado con el referido impuesto, a la tarifa del 5%.

2.1- Para decidir esta cuestión, la Sala advierte que ya se ha pronunciado sobre la misma clase de debates jurídicos (desde la sentencia del 16 de octubre de 2019, exps. 21137 y 21297 acumulado, CP: Julio Roberto Piza), fijando un criterio que se ha empleado para juzgar otros litigios similares, como ocurrió en las sentencias del 04 y del 11 de junio de 2020 (exps. 23650 y 23571, CP: Milton Chaves García y Julio Roberto Piza), del 10 de septiembre de 2020 (exp. 25052, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 01 de septiembre de 2022 (exp. 26623, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), y del 19 de octubre

de 2023 (exp. 27819), CP: Wilson Ramos Girón) Así que para dirimir la presente controversia, la Sala reiterará en lo pertinente, el criterio desarrollado en esos precedentes judiciales.

2.2- El artículo 89 del Decreto 2685 de 1999 dispuso que los tributos aduaneros que debían liquidarse para el caso de las importaciones serían los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva declaración de importación. En materia de IVA, la letra c. del artículo 420 del ET, prevé que la importación de bienes corporales, en principio, causa el impuesto. Ahora bien, para la época de las importaciones que aquí se discuten, el artículo 424 *ibidem*, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, dispuso que la importación o venta del maíz para consumo humano clasificado en la subpartida arancelaria 10.05.90, «*no causa el impuesto sobre las ventas*»; por su parte, el artículo 468-1 del ET, modificado por el artículo 48 de la Ley 1607 de 2012, previó que el maíz para uso industrial de la subpartida arancelaria 10.05.90, estaría gravado con el IVA «*con la tarifa del cinco por ciento (5%)*»; de manera que, la desgravación del maíz importado por la actora, está supeditada a que el mismo estuviera destinado para el consumo humano.

Las anteriores disposiciones fueron reglamentadas por el artículo 1.º del Decreto 1794 de 2013, que fue posteriormente modificado por el artículo 1.º del Decreto 2686 de 2014 (vigente para la época de los hechos), que en su parágrafo 2.º señaló que «*el maíz adquirido para la producción de alimentos de consumo humano que se someta al simple proceso de trilla o trituración, se considera maíz de uso industrial y en consecuencia está gravado a la tarifa del impuesto sobre las ventas del cinco por ciento (5%)*».

2.3- En la sentencia del 16 de octubre de 2019 (exps. 21137 y 21297 acumulado, CP: Julio Roberto Piza), la Sala advirtió que el alcance de la norma reglamentaria en cita, no puede desconocer la desgravación expresa que la ley hizo frente a la importación del maíz trillado cuando es para consumo humano, además precisó que «*resulta admisible la actividad de trilla del maíz que, ... supone un proceso de transformación, que no desnaturaliza el grano; así porque de manera expresa la exclusión está dada para el maíz trillado, mandato que contempla el proceso de trilla*», y posteriormente la Sección explicó en la sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 23571, CP: Julio Roberto Piza) que para que el maíz sea apto para el consumo humano «*requiere, al menos, del proceso de trilla primario, que consiste en desenvainar el grano y retirar el pedicelo, bien sea de forma artesanal o a través de una máquina trilladora*» lo cual no conlleva la eliminación de las propiedades germinales del producto agrícola, como sí ocurre en el proceso de producción industrial de alimentos derivados de este, pues allí el producto es trillado y triturado aplicando aditivos.

2.4- Ahora bien, observa la Sala que en el expediente obran las 30 declaraciones de importación discutidas, en cada una de las cuales en la casilla 91 «*descripción de las mercancías*» se leen las siguientes descripciones: producto «*maíz amarillo*», variedad «*maíz amarillo*», proceso a que ha sido sometido «*no aplica*», tipo de grano «*entero sin trillar*», uso «*consumo humano*» (ff. 341 a 424 y 511 a 539).

2.5- Visto el marco normativo y jurisprudencial aplicable y las pruebas que obran en el expediente, para la Sala, las importaciones de maíz amarillo objeto de discusión, se encuentran bajo el supuesto de desgravación previsto en el artículo 424 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, pues está acreditado con los documentos que aportó la actora, que el producto importado, corresponde a maíz para consumo humano, sin que esas cuestiones fácticas fueran desvirtuadas por la Administración, quien fundó las modificaciones a las declaraciones de importación, en



que si bien el maíz importado fue para consumo humano, el estado en que se encontraba el grano exigía, necesariamente, un proceso industrial de trilla para que fuera apto para dicho consumo humano, de manera que correspondía a una materia prima de uso industrial gravada con el IVA a la tarifa del 5%.

Pero atendiendo a la doctrina jurisprudencial que en esta oportunidad se reitera, «*la actividad de trilla del maíz, ... supone un proceso de transformación, que no desnaturaliza el grano...*», el cual, para ser apto para el consumo humano «*requiere, al menos, del proceso de trilla primario, que consiste en desenvainar el grano y retirar el pedicelo...*», de manera que, el simple proceso de trilla del maíz, no corresponde a un proceso de transformación industrial que pueda convertir al maíz importado en un bien gravado con el IVA como lo pretendió la demandada. No prospera el cargo de apelación.

3- Adicionalmente, plantea la apelante única que el *a quo* se extralimitó en sus funciones al declarar la nulidad total de los actos acusados, pues en ellos también se está definiendo una situación jurídica en cabeza de la agencia de aduanas, quien no hizo parte del presente proceso.

Al respecto, la Sala observa que si bien en el curso de la actuación administrativa, la agencia de aduanas se opuso a las decisiones de la autoridad tributaria, ello no se replicó en sede judicial, al menos en el presente proceso, donde el extremo activo de la litis está conformado únicamente por la sociedad importadora de las mercancías. Por lo anterior, la situación jurídica que se definió en los actos enjuiciados a cargo de la agencia de aduanas, que se concretó en la imposición de la multa prevista en el numeral 2.6 del artículo 485 del Decreto 2685 de 1999, no podía ser objeto de análisis ni decisión en el presente proceso ni por parte del *a quo* ni por esta Sala. Esto sin perjuicio de los efectos directos que la decisión sobre el debate de fondo tiene respecto de esa multa, pues se advierte que al declarar «*en firme*» las declaraciones de importación de la litis pierde fundamento la sanción impuesta a la agencia de aduanas. Prospera el cargo de apelación.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que el proceso de trilla al que se debe someterse el grano de maíz entero no supone una transformación de índole industrial, de manera que su importación para el consumo humano está excluida del IVA, incluso si se somete a ese proceso. Además, en los casos que la liquidación oficial de corrección imponga una sanción a una agencia aduanera que no se hace parte en el proceso, esta jurisdicción no podría anular la multa, sin perjuicio de los efectos directos que la decisión de fondo tenga respecto de la misma.

Con arreglo a esas pautas, la Sala confirmará la decisión del tribunal sobre la desgravación de las importaciones efectuadas por la actora, que tuvieron como objeto la compra de maíz para el consumo humano. Pero modificará el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia para, en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos acusados solo en lo que tiene que ver con la situación jurídica de la actora.

Costas

5- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.



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

FALLA

1. **Modificar** el numeral primero de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente a la situación jurídica de la demandante.*

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo voto parcialmente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

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