



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., primero (1º) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación** 13001-23-33-000-2018-00249-01 (28555)  
**Demandante** INSLTC S.A.S.  
**Demandado** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN  
**Tema** Reiteración jurisprudencial. Clasificación arancelaria de Maltodextrina (Maltrin M100). Valoración probatoria. TLC celebrado entre Colombia y Estados Unidos de América

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 31 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que resolvió:

**“PRIMERO:** Negar las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas en esta instancia.

(...)”<sup>1</sup>.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

INSLTC S.A.S. presentó la declaración de importación con Autoadhesivo Nro. 07500271247480 del 22 de diciembre de 2015, en la que describió la mercancía introducida al territorio aduanero nacional así: «*PRODUCTO: GLUCOSA. NOMBRE COMERCIAL: MALTODEXTRINA 10-12, NOMBRE TÉCNICO: GLUCOSA EN POLVO. REFERENCIA REGISTRADA EN SACO MALTODEXTRINE M100 MALTRIN. COMPOSICIÓN: 100% SÓLIDOS DE JARABE DE MAÍZ. CALIDAD: GRADO ALIMENTICIO. CONTENIDO DE FRUCTUOSA: NO APLICA (sic), USO: EN LA INDUSTRIA ALIMENTICIA. PRESENTACIÓN: POLVO. MARCA: MALTRÍN*»<sup>2</sup>. Además, señaló que el producto importado está clasificado en la subpartida 1702.30.90.00 e invocó el trato arancelario preferencial del Tratado de Libre Comercio (en adelante TLC) celebrado entre Colombia y Estados Unidos de América.

Previo Requerimiento Especial Aduanero Nro. 1-90-238-419-814 del 28 de abril de 2017, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 1-90-201-241-01492 del 23 de agosto de 2017, en la que modificó la clasificación arancelaria de la declaración de importación por la 1702.90.90.00, rechazó el certificado de origen soporte de la operación, concluyó que no es aplicable el trato arancelario preferencial declarado, determinó un mayor valor por tributos aduaneros e impuso la sanción del 10% de los valores dejados de pagar prevista en el numeral 2.2. del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.

<sup>1</sup> Sama, índice 3, documento «12\_EXPEDIENTEDIGI\_SENTENCIA\_07SENTENCIA1PDF\_20240306111644», página 20.

<sup>2</sup> Samai, índice 3, documento «7\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADPRUEB\_02CUADERNOSPRUEBASTO\_20240306105633», página 122.



La sociedad importadora presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión, pero la autoridad aduanera la confirmó mediante la Resolución Nro. 1-90-201-236-408-002409 del 6 de diciembre de 2017.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

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 (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>3</sup>:

**“PRIMERA:** Que se declaren nulas las siguientes resoluciones:

- a) Resolución número 1-90-201-241-01492 del 23 de agosto de 2017, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de aduanas de Medellín, mediante la cual se declaró (sic) se profirió la liquidación oficial de corrección por un valor de \$140.217.204.
- b) Resolución número 002409 del 06 de diciembre de 2017, proferida por al Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Seccional de Aduanas de Medellín, que confirmó la resolución anterior.

**SEGUNDA:** Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad, se establezca que **INSLTC SAS** no está obligada a cancelar suma alguna por concepto de arancel, IVA ni sanciones que se discute y la cual se refieren los hechos de esta demanda.

**TERCERA:** Que, como parte del restablecimiento del derecho, se condene a la **NACIÓN**, representada por la **U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, a reembolsar a **INSLTC SAS** los gastos en que haya incurrido ésta última para instaurar este proceso judicial, tales como: gastos judiciales, honorarios de abogados, etc.”.

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución, 1° del Decreto 2153 de 2016 y, 17 y 65 del Decreto 730 de 2012 (que incorporó el TLC al ordenamiento jurídico interno colombiano).

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

### 1. Falsa motivación

Realizó consideraciones generales sobre la configuración de esta causal de nulidad, haciendo especial referencia a la sentencia del Consejo de Estado del 25 de febrero de 2009<sup>4</sup>.

Sostuvo que la DIAN consideró, erróneamente, que el contenido de glucosa no tiene incidencia en la clasificación arancelaria de la mercancía importada a pesar de que el análisis técnico realizado por León Felipe Otálvaro demuestra que las maltodextrinas están compuestas de unidades de glucosa desde un punto de vista químico.

Transcribió apartes del estudio técnico referido y explicó que las maltodextrinas se obtienen mediante reacciones de hidrólisis ácidas o enzimáticas de almidón, lo cual separa o rompe las cadenas de glucosa, pero no modifica la molécula en sí misma, por lo que al finalizar el proceso aún es glucosa, pero agrupada de otra forma. Con

<sup>3</sup> Samai, índice 3, documento

«6\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADERNOP\_01CUADERNOPRINCIPAL1\_20240306105458», página 1.

<sup>4</sup> Citó la sentencia del 25 de febrero de 2009, exp. 15797, C.P. Myriam Guerrero de Escobar.



base en lo anterior, consideró inadmisibles que la DIAN asegurara que el importador no explicó la relevancia de la cuantificación de la glucosa.

De acuerdo con lo anterior, señaló que la inconformidad con el resultado del análisis de laboratorio realizado por la autoridad tributaria consiste en que afirmó que *“no se detectó presencia de lactosa ni de glucosa”*, lo que considera ajeno a la realidad por la explicación elaborada por León Felipe Otálvaro. Indicó que, a su juicio, es aún más grave que a pesar de la afirmación de la autoridad aduanera, mantiene la clasificación de la mercancía en la partida 17.02, la cual corresponde a los demás azúcares, incluidas la lactosa, maltosa, glucosa y fructuosa (levulosa) químicamente puras, en estado sólido, entre otros.

Manifestó que la autoridad aduanera sostuvo que la clasificación arancelaria se determina con base en el contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca y no al porcentaje de glucosa presente, lo que explica que el análisis de laboratorio se ocupó en determinar con precisión el contenido de azúcares reductores expresados como dextrosa, pero no usó una técnica sensible para la glucosa. Según la demandante, lo anterior es preocupante y constituye una confesión de que la DIAN instruyó al laboratorio para realizar un examen que sirviera a sus propósitos sancionadores, pues no se explica por qué no utilizó una técnica sensible para detectar la glucosa en un producto como la maltodextrina, lo que implica que deba desestimarse la prueba.

Afirmó que si las maltodextrinas no son glucosas ni siquiera podrían pertenecer al Capítulo 17, que es aplicable a maltodextrinas que exhiben un poder reductor medido en dextrosa equivalente superior al 10%, pues de ser inferior debe clasificarse en la partida 35.05.

Señaló que al interior de la partida 17.02 no se hace distinción en función de la dextrosa equivalente, sino por su naturaleza, de tal modo que, si la maltodextrina se compone de glucosa, la clasificación debe determinarse en función a esta última, por lo que es aplicable la subpartida 1702.30.90.00.

## **2. Infracción del Decreto 2153 de 2016**

Aseguró que el decreto referido establece las reglas de interpretación arancelaria, norma que para la demandante fue erróneamente aplicada por la DIAN porque, reiteró, se demostró la importancia de determinar la presencia de glucosa en la mercancía importada en el acápite anterior, pese a lo cual la autoridad aduanera concluyó que no podía clasificarse en la subpartida 1702.30 que corresponde a glucosa calculada sobre producto seco inferior al 20%.

Expuso las reglas generales de interpretación arancelaria e indicó los textos del Capítulo 17, de la partida 17.02, de las subpartidas 1702.30 y 1702.90, así como sus respectivos desdoblamientos a nivel de diez dígitos.

Indicó que las notas explicativas del sistema armonizado de designación y codificación de mercancías señalan que la partida 17.02 comprende los demás azúcares, excepto las de la partida 17.01. Además, adujo que entre los productos incluidos están las maltodextrinas obtenidas en el mismo procedimiento que las glucosas comerciales, aunque con un contenido inferior de azúcares reductores con un contenido superior al 10%, pero menor al 20%, expresados en dextrosa sobre materia seca.



Frente al caso concreto, indicó que el Maltrin M100 y el M180, producto importado, tiene un componente de dextrosa entre el 16.5% y el 19.9%, por lo que de acuerdo con las notas expuestas debe clasificarse en la partida 17.02. En cuanto a la subpartida aplicable, indicó que la procedente es la 1702.30, porque no contiene fructuosa y está compuesto de glucosa y polímeros de glucosa en estado sólido (polvo). Y, finalmente, afirmó que el desdoblamiento aplicable es el 1702.30.90.00 (las demás) porque el producto importado no tiene un contenido de glucosa igual o superior al 99% ni corresponde a un jarabe de glucosa.

Puso de presente que, según la DIAN, la subpartida correcta debe ser la 1702.90.90.00. Sin embargo, consideró que esto no es correcto en la medida que la subpartida 1702.90 corresponde a «*Los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructuosa sobre producto seco del 50% en peso*», pero el producto importado no cumple con esta última condición: contenido de fructuosa sobre producto seco del 50% en peso.

Aseguró que la autoridad aduanera realizó una interpretación gramatical errónea del texto de la subpartida 1702.90, pues no tuvo en cuenta que utiliza la “,” denominada por la RAE, coma explicativa. De esta forma, sostuvo que la frase contenida entre las dos comas tiene como objetivo explicar, a manera de ejemplo, cuáles productos pueden ser incluidos en la partida, siempre y cuando cumplan con la condición final de tener un contenido de fructuosa sobre el producto seco de un 50% de peso.

Dijo que la Administración consideró que la frase final del texto de la subpartida es un simple ejemplo sin fundamentar su posición. Además, contradictoriamente sostuvo que las comas dentro de los textos de las subpartidas 1702.30, 1702.40, 1702.50 y 1702.60 da lugar a que incluyen azúcares con determinados contenidos de fructuosa. Pero, sorpresivamente, se aparta de esta conclusión para la subpartida 1702.90.

Señaló que la DIAN expidió la Resolución Nro. 002798 del 25 de abril de 2017, que derogó la Resolución Nro. 000232 y reclasificó el Maltrin M200 en la subpartida 1702.30.90.00. Entonces, comoquiera que dicho producto es similar al «*Maltrin M180*»<sup>5</sup>, debe aplicarse la misma clasificación arancelaria, para lo cual realizó un cuadro con la composición de los dos productos y las semejanzas entre los mismos.

### 3. Violación del TLC entre Colombia y Estados Unidos de América

Sostuvo que la mercancía importada es originaria de Estados Unidos de América, según se informó en la declaración de importación y se probó con los certificados de origen y de libre venta en ese país.

Puso de presente que la DIAN consideró que a la mercancía clasificada en la subpartida 1702.90.90.00 se le aplica el Sistema Andino de Franja de Precios (en adelante SAFF), adoptado por la Decisión 371 de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante CAN). Empero, atendiendo el trato arancelario preferencial invocado en la declaración de importación y derivado del TLC, el artículo 17 del Decreto 730 de 2012 prohíbe aplicar el SAFF a los productos agrícolas originarios de Estados Unidos de América.

<sup>5</sup> Samai, índice 3, documento

«6\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADERNOP\_01CUADERNOPRINCIPAL1\_20240306105458», páginas 14 a 16.



Señaló que no es admisible que la autoridad aduanera negara el origen de la mercancía por el hecho de que el certificado indique que pertenece a la subpartida 1702.30.90.00, a pesar de que esto se explica en que el proveedor considera que esa es la clasificación adecuada, la cual comparte la importadora y por eso se utilizó en la declaración de importación.

#### **4. Violación al debido proceso**

Manifestó que la DIAN negó el origen de la mercancía porque el certificado no indicó la subpartida arancelaria correcta ni el criterio de origen aplicado.

Respecto al primer punto, insistió en que era lógico que se utilizara la subpartida 1702.30.90.00 porque es la que el productor considera correcta y que la DIAN no puede rechazar el certificado porque no indicó una clasificación arancelaria que es objeto de discusión por la importadora.

Sobre el segundo, señaló que el artículo 4.15 del TLC establece el contenido de los certificados de origen, dentro de los cuales no se encuentra la obligación de señalar el criterio de origen aplicado. Sostuvo que la DIAN exigió el cumplimiento de este requisito con base en el artículo 67 del Decreto 730 de 2012. Empero, afirmó que esto constituye una discrepancia entre la norma de implementación y el TLC, por lo que debe darse preferencia al tratado, según el artículo 65 del Decreto 730.

Además, indicó que la DIAN no adelantó el procedimiento pertinente para estos efectos, que es el de verificación de origen del artículo 4.18 del TLC, y que es el único que garantiza todos los derechos de los importadores.

#### **5. Violación al principio de la buena fe y a la confianza legítima**

Sostuvo que la DIAN no tuvo en cuenta que la importadora actuó de buena fe exenta de culpa y con confianza legítima porque le entregó toda la información pertinente a su agente aduanero, quien tenía la obligación de verificarla y realizar la correcta clasificación arancelaria, tal como lo prevé el artículo 27-2 del Decreto 2685 de 1999.

Con base en lo anterior, manifestó que no se pretendió defraudar al Estado. En consecuencia, a su juicio, es inadecuado que la DIAN sustentara la imposición de la sanción únicamente en que, por el solo hecho de realizar actividades de comercio exterior, permite presumir el conocimiento de la responsabilidad y un deber de cuidado incumplido en este caso, pues constituye una presunción de la culpabilidad del importador y su intención de evadir el pago de los tributos aduaneros.

#### **Oposición a la demanda**

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos.

##### **1. Sobre la falsa motivación**

Luego de realizar consideraciones generales sobre esta causal de nulidad, señaló que los actos demandados fueron sustentados en el artículo 580 del Decreto 390 de 2016, según el cual la DIAN puede proferir liquidaciones oficiales sobre las declaraciones de importación en los casos en que se comprobara que el usuario



aduanero incurrió en un error que tuvo como consecuencia la determinación de un menor valor por concepto de tributos aduaneros.

Sostuvo que la Subdirección Técnica Aduanera realizó un estudio fisicoquímico de la mercancía importada y concluyó que las muestras analizadas corresponden a azúcar tipo maltodextrina, en estado sólido, sin presencia de lactosa ni glucosa, descartando que el producto corresponda a azúcar invertido; con un contenido de azúcares expresados en dextrosa sobre materia seca superior al 20%.

Destacó que se precisó que el producto presenta características típicas del tipo maltodextrina, que están constituidas por mezclas de oligómeros conformados por unidades de glucosa que se repiten y monómeros de glucosa libre.

Ahora, en la clasificación arancelaria de las maltodextrinas es esencial el porcentaje de azúcares reductores contenidos en la mercancía, que son agentes que en su estructura molecular poseen grupos aldehídos o cetonas libres que reaccionan con agentes oxidantes débiles. Entonces, en esta categoría se encuentran, por ejemplo, la glucosa, la fructosa, la maltosa y la lactosa, entre otros.

Así, arancelariamente las maltodextrinas se pueden clasificar en la partida 35.05, cuando exhiben un poder reductor o contenido de azúcares medidos en dextrosa equivalente inferior o igual a 10%, o en la partida 17.02 cuando es mayor al 10%.

Manifestó que el poder reductor o contenido de azúcares reductores no coincide necesariamente con el contenido de glucosa, aun cuando la medición de dicho poder en dextrosa o glucosa químicamente sí se utiliza como referente. Entonces, la regla arancelaria se refiere al contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca y no al porcentaje de glucosa presente.

Precisó que la clasificación arancelaria entre las partidas 35.05 y 17.02 depende de los azúcares reductores medidos en dextrosa, que como se expuso no se limitan a la glucosa, de tal modo que resulta irrelevante que los estudios técnicos realizados por la DIAN no cuantificaran su contenido para este caso.

Adujo que, comoquiera que la mercancía importada contiene azúcares reductores medidos en dextrosa equivalente superior al 10%, es aplicable la partida arancelaria 17.02, en cumplimiento de la nota legal 2 del Capítulo 35.

Luego de transcribir algunas características de la mercancía y del concepto técnico presentado por la demandante, destacó que el producto obtenido por hidrólisis del almidón lleva a uno de dos resultados. El primero es la obtención de glucosa y jarabe de glucosa cuando los valores de los azúcares reductores expresados como dextrosa equivalente son mayores o iguales al 20%. El segundo es maltodextrinas cuando dichos valores son menores al 20%.

Teniendo esto presente, argumentó que el producto importado contiene azúcares reductores expresados como dextrosa con un equivalente menor del 20%, según se comprobó con la ficha técnica aportada por el importador y el examen de laboratorio practicado por la DIAN.

En consecuencia, no puede considerarse glucosa, lo que impide su clasificación en la subpartida 1702.30 que, insistió, está reservada para las glucosas. Debido a lo anterior, la autoridad aduanera indicó que la clasificación arancelaria procedente es



la 1702.90 que permite clasificar a los azúcares con contenido de fructosa sobre producto seco diferente al 50% y que no pertenecen a las demás subpartidas de la partida 17.02.

## 2. Sobre la infracción del Decreto 2153 de 2016

Realizó una exposición general sobre las reglas interpretativas de la clasificación arancelaria y del contenido del Decreto 4927 de 2011, vigente al momento de presentarse la declaración de importación. Indicó que la subpartida 1702.30.90.00 se aplica para “las demás” glucosas y jarabes de glucosa, sin fructosa o con contenido de fructosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20% en peso. Pero, como se expuso en el acápite anterior, la mercancía importada no es glucosa, sino maltodextrina, hecho que no es objeto de discusión por la demandante, por lo que no puede clasificarse en la partida 1702.30.

Manifestó que la regla interpretativa 1 permite deducir que los textos de las partidas y de las notas legales tienen el mismo valor jurídico y no se contradicen entre sí. Pero, cuando no sea posible realizar la clasificación solo con esos textos, debe acudirse a las demás reglas interpretativas.

Con base en lo anterior, señaló que, debido a que no procede la partida 1702.30, se debe clasificar el producto importado en la subpartida 1702.90 que corresponde a las demás azúcares.

Expuso que la demandante rechazó esta conclusión señalando que la subpartida 1702.90 es para bienes con un contenido de fructosa sobre producto seco de 50% en peso. Sin embargo, no tuvo en cuenta que esta es residual, esto es que se aplica cuando no procede la 1702.10, 1702.20, 1702.30, 1702.40, 1702.50 o 1702.60.

Destacó que en este caso no son procedentes las subpartidas referidas porque no prevén la clasificación de alguna mercancía con fructosa inferior al 50% o de glucosa menor al 20%. Debido a lo anterior, indicó que debe entender que la subpartida 1702.90 admite a los demás azúcares, precisando que también incluye al azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar con un contenido de fructosa en producto seco de 50% en peso.

Señaló que una interpretación en contrario, según la cual solo se admite en esta clasificación los azúcares con un contenido de fructosa en producto seco del 50% de peso, como lo sostiene el actor, no es ajustado a derecho porque otros azúcares como la maltosa y la rafinosa pueden ser clasificados bajo el entendido de “las demás”.

Así mismo, la interpretación adoptada en los actos acusados es acorde con el Texto Único de Nomenclatura Común de los Países Miembros de la CAN, que desdobra la subpartida 1702.90 “Los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructosa sobre producto seco de 50% en peso” en: 1702.90.10 “sucedáneos de la miel, incluso mezclados con miel natural”, 1702.90.20 “azúcares y melaza caramelizados”, 1702.90.30 “azúcares con adición de aromatizante o colorante”, 1702.90.40 “los demás jarabes” y 1702.90.90 “los demás”. También hizo referencia a los desdoblamientos de la Unión Europea que, si bien no son base legal, debe analizarse, pues la interpretación gramatical de un país no debe ir en contravía de un sistema que pretende unificar el comercio internacional de bienes.



Manifestó que la actora, en el trámite administrativo, invocó una clasificación arancelaria realizada por Perú en la que se indicó que, en este tipo de productos, es aplicable la subpartida 1702.30. Empero, no tuvo en cuenta que en países como Chile, Francia y Estados Unidos de América se utiliza la 1702.90.

Sobre la Resolución Nro. 002798 de 2017 de la DIAN, que clasificó el Maltrin M200 en la subpartida 1702.30, señaló que es un producto diferente porque tiene un contenido de dextrosa equivalente del 20% al 23%, de tal modo que puede considerarse glucosa, mientras que en este caso es inferior al 20%, por lo que no son aplicables las mismas conclusiones.

### **3. Sobre la infracción del TLC y la violación del debido proceso**

Aseguró que no se violó el derecho al debido proceso porque los actos administrativos acusados fueron proferidos por la autoridad competente, con apego a las normas nacionales e internacionales aplicables, respetando el derecho de defensa de la demandante y con análisis de las pruebas que obran en el expediente.

Luego, destacó que el punto de controversia no está relacionado con el origen de la mercancía, sino de la clasificación arancelaria, procedimiento en el que se deben examinar todos los documentos soporte de la importación. Así, al reclasificar la mercancía en la subpartida 1702.90.90.00, se determinó que el certificado de origen que identificaba la subpartida 1702.30 no la ampara, por lo que a su vez es aplicable el SAFP, en tanto que no se cumplen los requisitos para considerar que la mercancía es originaria de Estados Unidos de América.

Señaló que para acceder al trato arancelario preferencial es necesario que el país importador acepte la clasificación arancelaria declarada y contenida en el certificado de origen, pues de lo contrario se trataría de un soporte que no ampara la mercancía.

En cuanto al incumplimiento de identificar el criterio de origen aplicable, adujo que la omisión de su señalamiento no es un simple error formal, sino que se trata de un requisito esencial para determinar si se cumplen las condiciones para acceder al trato arancelario preferencial.

### **4. Sobre la violación de los principios de buena fe y confianza legítima**

Indicó que, aunque el importador alegó que confiaba legítimamente en que su agente aduanero clasificó correctamente la mercancía, en este caso solo podría concluirse que se vulneró este principio si la administración sorprendió a la importadora, lo que no ocurrió porque las normas de clasificación arancelaria pueden ser conocida por todos.

De otro lado, no se violó el principio de buena fe porque las declaraciones se presumen legales hasta que sean desvirtuadas por la autoridad competente, tal como ocurrió en este caso.

Finalmente, expuso que el solo hecho de realizar operaciones de comercio exterior es suficiente para presumir que el importador conoce la responsabilidad y el deber de cuidado a su cargo, entre los cuales se encuentra la correcta realización de los trámites y pagos de los tributos aduaneros.





## Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Bolívar negó las pretensiones, para lo cual efectuó el recuento de los hechos probados y expuso que al momento en que se presentó la declaración de importación las reglas de clasificación arancelaria eran las previstas en el Decreto 4927 de 2011.

Señaló que, se reiteraría lo establecido en sentencia del 26 de julio de 2023, exp. 27153, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, por tratarse de un caso de similares hechos y fundamentos jurídicos.

Explicó que, en la liquidación oficial, la DIAN precisó cuál era la nomenclatura aplicable, sin que se realizara un cambio en consideración al contenido de glucosa comercial, sino que lo hizo con ocasión a los azúcares reductores (maltodextrina) en la medida en que la dextrosa era inferior al 20%.

Adujo que la diferencia entre la maltodextrinas y glucosa se encuentra reconocido por las Notas Explicativas del Sistema Armonizados, que aclaran que la partida 17.02 incluye azúcares reductores superiores al 10% pero inferior al 20%, expresados como dextrosa sobre materia seca. Los de contenido inferior o igual al 10%, se clasifican en la partida 35.05.

Explicó que el análisis de laboratorio fue pertinente porque se destinó al descubrimiento de dextrosa y no de glucosa comercial, que era el verdadero objetivo de los actos demandados.

En cuanto a la subpartida aplicable, concluyó que le asiste la razón a la DIAN en utilizar la 1702.90.90.00 porque lo determinante es verificar la cantidad de azúcares reductores expresados en dextrosa. De esta forma, explicó que la subpartida 1702.30.90.00 solo es aplicable para aquellos productos que tengan azúcares que excedan del 20%.

Comentó que no era aplicable la Resolución 2798 del 25 de abril de 2017 proferida por la DIAN, ya que analizó la clasificación arancelaria del Maltrin M 200, diferente al "M180"<sup>6</sup> por ser el primero efecto de la Dextrosa.

En relación con la infracción al TLC, indicó que el artículo 4.15 del acuerdo establecía los requisitos que deben cumplir los certificados de origen, pero expresamente señalaba que no se limita a ellos, por lo que el artículo 67 del Decreto 730 de 2012 podía prever como requisito la indicación del criterio de origen aplicable, tal como lo señaló la sentencia reiterada del 26 de agosto de 2021, exp. 24885.

Alegó que, de conformidad con el artículo 12 del Decreto 2117 de 1992, la autoridad estatal no podía ceñirse estrictamente a lo indicado por el importador o la agencia aduanera, pues la Administración tenía como deber investigar y sancionar las infracciones contra el régimen de aduanas, de conformidad con los artículos 12 del Decreto 2117 de 1992 y 580 del Decreto 390 de 2016.

Sobre la violación de los principios de buena fe y confianza legítima, afirmó que la actora no demostró el pago de los tributos aduaneros debido a la incorrecta

<sup>6</sup> Samai, índice 3, documento "12\_EXPEDIENTEDIGI\_SENTENCIA\_07SENTENCIA1PDF\_20240306111644", página 14.



clasificación arancelaria de la mercancía importada, de tal modo que procede la imposición de la sanción. Así mismo, señaló que la agencia de aduanas que presentó la declaración de importación también fue sancionada por incumplir con sus obligaciones, de tal modo que está probado que la DIAN implementó los correctivos adecuados.

Finalmente, respecto de la condena en costas aseguró que, si bien se desestimaron los cargos de nulidad formulados en la demanda, no obedeció a la manifiesta carencia de fundamento legal, sino a una interpretación de las normas aplicables, así como a una valoración conjunta de los medios de prueba, sometidos a contradicción, que solo era posible al momento de dictar sentencia.

## Recursos de apelación

### 1. Parte demandante

Señaló, respecto de la **clasificación arancelaria** aplicable, que el informe técnico presentado por INSLTC S.A.S. demuestra que, por definición, la maltodextrina está compuesta de unidades de glucosa, es decir, es glucosa. Sostuvo que la hidrólisis separa o rompe las cadenas de glucosa, pero no modifica la molécula en sí misma, es decir que se sigue teniendo glucosa, pero agrupada de otra forma. La unidad de expresión "*equivalente en dextrosa*" da cuenta de que tanto se separaron las cadenas. Así, a su juicio, se tenía que efectuar la clasificación por naturaleza, por lo que la maltodextrina al estar compuesta de glucosa pertenecía a la partida 1702.30. 90.

Adujo una interpretación indebida del Decreto 2153 de 2016, pues establecía que la mercancía clasificada según la subpartida 17.02.90.90.00. debía contener fructosa en un 50% y la maltodextrina no contiene dicho elemento, por lo que no se puede clasificar bajo la subpartida señalada por la DIAN.

En relación con la **infracción del TLC y la violación al debido proceso**, insistió en que el artículo 17 del Decreto 730 de 2012 prohíbe aplicar el SAFP a los productos agrícolas originarios de Estados Unidos de América, como lo es la mercancía importada, según se demostró con el certificado de origen y se indicó en la declaración de importación.

Alegó que el artículo 4.15 del TLC no establece que el certificado de origen deba indicar el criterio de origen aplicado, por lo que solicita que se analice si su omisión puede dar lugar a negar el trato arancelario preferencial a pesar de que los tratados internacionales deben ejecutarse de buena fe.

Según la DIAN, el requisito exigido está previsto en el artículo 67 del Decreto 730 de 2012, pero no está contenido en el TLC y, por lo tanto, es improcedente exigirse su cumplimiento, según lo prevé el parágrafo del artículo 65 del mismo decreto.

Puso de presente que los actos acusados rechazaron el certificado de origen porque no indicó la subpartida arancelaria y no especificó el certificado de origen. No obstante, la DIAN debió tramitar el procedimiento correspondiente a la verificación de origen, pero por no hacerlo, vulneró los derechos al debido proceso y de defensa de la importadora.

Sobre la **violación de los principios de buena fe y de confianza legítima**, adujo que la sentencia de primera instancia no consideró que la importadora actuó de



forma diligente, que no tuvo la intención de defraudar al Estado, y que confió legítimamente en que el agente de aduanas elaboró la declaración de importación de forma adecuada.

## 2. Parte demandada

Argumentó que apelaba parcialmente el fallo, en relación con la decisión de negar la condena en costas, para lo cual comentó que aportaba el Acta de Recomendación de Adjudicación de suministro de fotocopias firmado por la DIAN con Gran Imagen S.A., para probar los costos en que incurrió la Administración y la certificación de la División de Gestión Administrativa y Financiera de la entidad donde relaciona el valor de las copias para la fecha de presentación de la contestación de la demanda.

En cuanto a las agencias en derecho, adujo que de acuerdo con los numerales 3 y 4 del artículo 366 del Código General del Proceso, para su reconocimiento no se requiere aportar pruebas de su causación pues éstas se causan por el simple hecho de comparecer al proceso judicial como parte, con apoderado judicial o sin él.

## Oposición a los recursos

Las partes no presentaron escritos.

## Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no se pronunció en esta ocasión.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resoluciones Nros. 1-90-201-241-01492 del 23 de agosto de 2017 y 1-90-201-236-408-002409 del 6 de diciembre del mismo año, actos proferidos por la DIAN y que determinaron un mayor valor por concepto de tributos aduaneros a cargo de INSLTC S.A.S. con relación a la declaración de importación con Adhesivo Nro. 07500271247480 del 22 de diciembre de 2015, según los reparos formulados en las apelaciones.

Para estos efectos, la Sala pone de presente que analizó cargos similares, pero con relación al producto Maltrin M180, en las sentencias del 26 de julio, exp. 27153, y del 7 de septiembre de 2023, exps. 27182 y 27233, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 28 de septiembre de 2023, exp. 27547, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 31 de agosto de 2023 y del 4 de julio de 2024, exps. 27175 y 28557, C.P. Milton Chaves García.

Aunque en este caso se discute la clasificación arancelaria de un producto diferente (Maltrin M100), serán reiteradas en lo pertinente las consideraciones de las providencias referidas, atendiendo las pruebas que obran en el expediente y las características específicas de la mercancía importada.

## 1. Sobre la clasificación arancelaria de la maltodextrina

Según la apelante, los actos acusados son nulos porque el Maltrin M100 debe clasificarse en la subpartida 1702.30.90.00, que fue indicada en la declaración de importación, y no en la 1702.90.90.00, que fue la aplicada por la DIAN en los actos acusados.



Para resolver lo anterior, se debe tener en cuenta que, para el momento de la presentación de la declaración de importación (22 de diciembre de 2015)<sup>7</sup>, estaba vigente el Decreto 4927 de 2011, que adoptó el arancel de aduanas aplicable por Colombia con base en la nomenclatura común para los países de la CAN (Nandina-2012). Por lo anterior, no es aplicable el Decreto 2153 de 2016, invocado por la actora en su apelación.

Ahora, en el presente caso, las partes están de acuerdo en que la partida aplicable a nivel de cuatro dígitos es la 17.02. A nivel de seis dígitos, la demandante sostiene que debe clasificarse la mercancía en la subpartida 17.02.30 "glucosa y jarabe de glucosa, sin fructosa o con un contenido de fructosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20% en peso" y a nivel de diez dígitos en la 1702.30.90.00 "las demás". Por su parte, la DIAN propone la clasificación en la subpartida 1702.90 "los demás, incluido el azúcar invertido y demás azúcares y jarabes de azúcar, con un contenido de fructosa sobre producto seco de 50% en peso", que se desdobra en la 1702.90.90.00 "los demás".

Para determinar cuál es la correcta, se resalta que la apelante sostuvo que la DIAN desconoció que el Maltrin M100 es una maltodextrina, cuyas moléculas son químicamente glucosa, según se demostró por el estudio técnico aportado en el trámite de fiscalización.

Con el fin de verificar estas afirmaciones, se evidencia que la DIAN realizó el análisis fisicoquímico de una muestra tomada del Maltrin M100 y detectó un contenido de azúcares reductores expresado como dextrosa del 12,5% y un contenido en fructuosa menor o igual a 0,8%<sup>8</sup>. Con base en el análisis, el jefe de la Coordinación del Servicio de Arancel indicó que la muestra «se trata de un azúcar tipo maltodextrina en estado sólido, sin presencia de lactosa ni glucosa, descartando que el producto corresponda a azúcar invertido; con un contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca superior al 10% pero inferior al 20%, el cual se clasifica en la Subpartida 1702.90.90.00 del arancel de Aduanas(...)»<sup>9</sup> (subraya la Sala).

De conformidad con lo anterior, se observa que la ficha técnica elaborada por el productor, y que fue aportada en el trámite administrativo, señala que el Maltrin M100 tiene dextrosa equivalente en el rango del «9.0 – 12.0»<sup>10</sup>.

Como anexo a la respuesta al requerimiento especial aduanero, INSLTC S.A.S. aportó el estudio técnico que analizó el Maltrin M100 y el M180 elaborado por León Felipe Otálvaro, cuya idoneidad técnica y profesional no fue discutida por la DIAN en el trámite administrativo ni en el judicial. En este concepto se señala que «para clasificar un producto como maltodextrina debe cumplir que los equivalentes de dextrosa (dextrosa es un sinónimo de glucosa) sean inferiores al 20%; este tecnicismo se realiza con el fin de diferenciar las maltodextrinas de los jarabes de glucosa que, al igual que las maltodextrinas, también son obtenidos a través de la hidrólisis de del almidón. Por lo tanto, un jarabe de glucosa corresponde a aquellas mezclas provenientes de la hidrólisis del almidón que tienen equivalentes de dextrosa mayor al 20%. (...)»<sup>11</sup> (subraya la Sala).

Ahora, en la liquidación oficial de revisión de valor, consta que la DIAN analizó los documentos antes expuestos, con base en lo cual distinguió técnicamente la

<sup>7</sup> Samai, índice 3, documento "7\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADPRUEB\_02CUADERNOSPRUEBASTO\_20240306105633", página 122.

<sup>8</sup> Samai, índice 3, documento "7\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADPRUEB\_02CUADERNOSPRUEBASTO\_20240306105633", páginas 109 a 110.

<sup>9</sup> *Ibidem*, página 110.

<sup>10</sup> *Ibidem*, página 46.

<sup>11</sup> *Ibidem*, página 202.



maltodextrina de la glucosa comercial, al señalar que «el contenido de azúcares reductores expresado como dextrosa equivalente es un elemento determinante para caracterizar las maltodextrinas y para definir la clasificación arancelaria de los azúcares»<sup>12</sup>. Además, la autoridad sostuvo lo siguiente:

*«Se tiene entonces que al considerar los contenidos de azúcares reductores expresados como dextrosa en la referencia M100 (10-12), se evidencia que se trata de valores inferiores al 20% teniendo en cuenta lo reportado por el importador en las fichas técnicas aportadas y además ratificado en muestras analizadas por el laboratorio de la DIAN. La consecuencia lógica es que no se trata de productos que se puedan considerar como glucosas pues aun cuando provienen de almidón hidrolizado (como también ocurre con las glucosas comerciales), no se alcanzó el nivel de hidrólisis o ruptura de enlaces necesario para generar una cantidad de azúcares reductores que supere el límite necesario para considerar los productos como glucosas*

*Acudiendo entonces a la invocada Regla General Interpretativa 6 y acatando los textos de las subpartidas en consideración 1702.30 y 1702.90, se descarta la primera de las subpartida para clasificar la referencia M100, pues dicha subpartida comprende la glucosa y jarabe de glucosa, sin fructosa o con un contenido de fructosa, calculado sobre producto seco, inferior al 20% en peso y como se ha venido diciendo, estas referencias presentan contenidos de azúcares reductores menores a los característicos para la glucosa y el jarabe de glucosa»<sup>13</sup> (negrilla del original y subraya la Sala).*

De lo expuesto, la Sala destaca que la DIAN no desacredita que el Maltrin M100 contiene dextrosa, que es químicamente glucosa. Sin embargo, como señala el estudio aportado por la actora, el producto resultado de la hidrólisis de almidón puede considerarse maltodextrina, si su contenido de dextrosa es inferior al 20%, o glucosa, cuando la dextrosa es igual o superior al 20%.

Con base en lo anterior, la Administración consideró que la subpartida invocada por la demandante (1702.30) solo corresponde a glucosa y jarabe de glucosa. Sin embargo, el Maltrin M100 no puede considerarse arancelariamente como glucosa comercial, sino maltodextrina, pues su contenido de dextrosa es inferior al 20%. Pese a lo anterior, la demandante no presentó algún argumento o prueba tendiente a demostrar que la anterior afirmación es falsa.

En todo caso, la distinción entre maltodextrina y glucosa es reconocida por las notas explicativas del sistema armonizado citadas por la actora en la demanda, donde señala que a la partida 17.02 pertenecen «Las maltodextrinas (o dextrimaltosas), obtenidas por el mismo procedimiento que las glucosas comerciales (...) Sin embargo, solo se clasifican en esta partida los productos con un contenido de azúcares reductores superior al 10% pero inferior al 20% expresados en dextrosa sobre materia seca. Los de contenido inferior o igual al 10% se clasifican en la partida 35.05»<sup>14</sup>. Así mismo, dichas notas explicativas indican que «La glucosa comercial se obtiene por hidrólisis de almidón o fécula, realizada por vía ácida o enzimática o por combinación de ambos procedimientos (...) Su contenido de azúcares reductores expresado en dextrosa sobre materia seca es superior o igual al 20%»<sup>15</sup>.

Con base en lo anterior, la Sala concluye que le asiste la razón a la DIAN al señalar que, para efectos arancelarios, solo puede considerarse glucosa aquel producto obtenido de la hidrólisis de almidón o fécula cuyo contenido de azúcares reductores expresados en dextrosa sobre materia seca es igual o superior al 20%, característica que no cumple el Maltrin M100 según el análisis de laboratorio (que

<sup>12</sup> Samai, índice 3, documento "6\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADERNOP\_01CUADERNOPRINCIPAL1\_20240306105458", páginas 118 a 119.

<sup>13</sup> *Ibidem*.

<sup>14</sup> *Ibidem*, página 8.

<sup>15</sup> <https://www.dane.gov.co/files/sen/nomenclatura/SA2007.pdf>



detectó que era del 12.5%) y la ficha técnica del productor (que indica que varía entre 9% y 12%).

De otro lado, la demandante sostuvo que la mercancía importada no tiene fructosa, por lo que no puede clasificarse en la subpartida 17.02.90.90.00, pues exige contener fructosa en un 50%.

Para decidir este punto, la Sala destaca que el texto de la subpartida referida no permite concluir que solo se clasifican en ella los demás azúcares que tengan un contenido de fructuosa sobre producto seco de 50% en peso. Esto es así porque, bajo esta interpretación, no podrían clasificarse en la subpartida 1702.90 la maltosa, a pesar de que el texto de la partida 17.02 señala que pertenecen a ella<sup>16</sup>, tal como lo señaló la DIAN en la liquidación oficial de revisión de valor<sup>17</sup>.

De esta forma, a nivel de diez dígitos, la clasificación correcta es la 1702.90.90.00 (las demás), pues el Maltrin M100 no cumple con el texto de las demás subpartidas de este nivel<sup>18</sup>.

Con base en lo expuesto, este cargo de la apelación de la actora no prospera.

## 2. Sobre la infracción del TLC y el derecho al debido proceso

La demandante sostuvo que la DIAN violó su derecho al debido proceso porque rechazó el certificado de origen de la mercancía en el procedimiento de fiscalización sin efectuar el trámite de verificación de origen del artículo 4.18 del TLC.

Para decidir, la Sala pone de presente que el artículo referido establece que, «*Para propósitos de determinar si una mercancía importada a su territorio proveniente del territorio de otra Parte es una mercancía originaria, la Parte importadora podrá conducir una verificación*». No obstante, el numeral segundo del artículo 4.19 *ibidem* dispone que «*Una Parte podrá negar el trato arancelario preferencial a una mercancía si el importador no cumple con cualquiera de los requisitos de este Capítulo*» (Capítulo 4 que regula los criterios de origen)

Ahora, el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999 establece que el certificado de origen se considera un documento soporte en el régimen ordinario de importación. En concordancia, esta Sección señaló que el importador es el responsable directo de la veracidad, exactitud e integridad de los datos consignados en las declaraciones de importación, «*así como de los documentos que la soportan*»<sup>19</sup>, por lo que tiene la carga de probar la información necesaria para acreditar dichos datos ante la autoridad aduanera.

Con base en lo anterior, la Sala concluyó que, «*si bien es cierto que el artículo 4.18 del TLC establece un procedimiento especial de verificación, esto no impide que se adelante el procedimiento de fiscalización por parte de la DIAN*»<sup>20</sup>. En consecuencia, en este caso no se violó el derecho al debido proceso del demandado porque la autoridad aduanera

<sup>16</sup> El texto de esta partida es el siguiente: 17.02 los demás azúcares, incluidos la lactosa, maltosa, glucosa y fructuosa (levulosa) químicamente puras, en estado sólido; jarabe de azúcar sin adición de aromatizantes ni colorantes; sucedáneos de la miel, incluso mezclados con miel natural; azúcar y melaza caramelizados

<sup>17</sup> Samai, índice 3, documento

“6\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADERNOP\_01CUADERNOPRINCIPAL1\_20240306105458”, página 123.

<sup>18</sup> Estas son la 1702.90.10.00 (sucedáneos de la miel, incluso los mezclados con miel natural), la 1702.90.20.00 (azúcar y melaza caramelizados), la 1702.90.30.00 (azúcares con adición de aromatizante o colorante) y la 1702.90.40.00 (los demás jarabes).

<sup>19</sup> Sentencia del 9 de mayo de 2019, exp. 20774, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

<sup>20</sup> Sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 24885, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



haya negado el trato arancelario preferencial por considerar que la mercancía importada no es originaria de Estados Unidos de América dentro del trámite de fiscalización.

La recurrente también sostuvo que la DIAN infringió el artículo 4.15 del TLC porque dicha norma no establece que el certificado de origen deba indicar el criterio de origen aplicado. Además, señaló que, aunque este requisito fue previsto por el artículo 67 del Decreto 730 de 2012, debió darse preferencia al tratado internacional, de conformidad con el artículo 65 *ibidem*.

Al respecto, el numeral segundo del artículo 4.15 del TLC establece que el certificado de origen no debe constar en un formato preestablecido, siempre que la certificación sea de forma escrita o electrónica, «*incluyendo pero no limitado a los siguientes elementos:*». Entonces, aunque es cierto que, esta norma no exige que la certificación contenga el criterio de origen utilizado, según el aparte transcrito, las partes pueden exigir requisitos adicionales, atendiendo a la expresión «*pero no limitado*». Con base en esto, el artículo 67 del Decreto 730 de 2012 dispuso que la certificación de origen también debe incluir la «*regla o criterio de origen que cumple la mercancía, incluyendo, si fuera el caso, la especificación del cambio de clasificación arancelario o el método y valor de contenido regional que cumple la mercancía*».

Además, el párrafo del artículo 65 del Decreto 730 de 2012 establece que «*En caso de discrepancia entre lo previsto por el presente Decreto y el Capítulo Cuatro del Acuerdo, prevalecerá este último*». Sin embargo, según lo expuesto, no existe discrepancia normativa sobre los requisitos del certificado de origen entre el decreto y el Acuerdo porque el mismo TLC permite que el ordenamiento jurídico interno los adicione.

De otro lado, la actora dijo que la DIAN desconoció que el artículo 17 del Decreto 730 de 2012 prohíbe aplicar el SAFF a los productos agrícolas originarios de Estados Unidos de América, como lo es la mercancía importada, según se demostró con el certificado de origen y se indicó en la declaración de importación. No obstante, como se señaló, la DIAN rechazó válidamente el certificado de origen aportado como soporte de la operación de importación porque no cumplió con los requisitos legales y, en consecuencia, la mercancía importada no puede considerarse originaria de Estados Unidos de América.

Este cargo de la apelación de la demandante tampoco prospera.

### **3. Sobre la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima**

La actora dijo que la sanción impuesta por la DIAN no tuvo en cuenta que obró de forma diligente y que no existió intención de defraudar al Estado y que confió legítimamente en que el agente de aduanas realizaría la declaración de importación clasificando correctamente la mercancía porque es su responsabilidad.

Para decidir este punto, se reitera que los artículos 4.19 del TLC y 121 del Decreto 2685 de 1999 establecen que el importador es responsable de la veracidad y exactitud de la declaración y de los documentos soporte del origen de la mercancía. En consecuencia, no se vulnera el principio de buena fe ni el de confianza legítima por el simple hecho de que se imponga la sanción por inexactitud a INSLTC S.A.S.

De igual modo, el numeral tercero del artículo 4.19 del mencionado tratado dispone que las partes no podrán sancionar al importador por solicitar un trato arancelario preferencial inválido, si el importador «*no incurrió en negligencia, negligencia sustancial o*



fraude, al realizar la solicitud y pague cualquier derecho aduanero adeudado». En otras palabras, en estos eventos, no procede la sanción al importador por errores del certificado de origen si se cumplen dos supuestos: i) que el interesado no actúe con negligencia o por fraude y ii) que el interesado realice el pago efectivo de los tributos adeudados.

Ahora bien, en este caso no existen pruebas de que la actora haya pagado los tributos aduaneros adeudados por el rechazo del trato arancelario preferencial, por lo que no se cumple este supuesto para ser exonerado de sanción.

En todo caso, la liquidación oficial de revisión de valor analizó la conducta del importador conforme a la responsabilidad que le corresponde a un profesional, pues señaló lo siguiente:

*«(...) el sólo hecho de realizar actividades de comercio que involucran la importación de mercancías, es suficiente motivo para presumir el conocimiento de la responsabilidad que, para el sujeto actuante, ello le implica, lo que de suyo acarrea el deber de cuidado que debe guardar frente a todos los trámites y requisitos que el ejercicio de esta actividad entraña; especialmente si ello se da en el giro normal de los negocios legalmente amparados y reglamentados por la ley. Por lo tanto, en el caso que se examina, no es convincente el argumento de la ausencia de culpa, ni siquiera con la pretensión de escudarse en la gestión del agente de aduanas (...)» (subraya la Sala)<sup>21</sup>.*

De conformidad con lo anterior, no prospera la apelación de la demandante.

#### 4. Sobre la condena en costas

La demandada sostuvo que, con los documentos aportados con el recurso de apelación, acreditó los gastos en que incurrió por las fotocopias de los antecedentes administrativos aportados al momento de contestar la demanda.

Para resolver, la Sala evidencia que los documentos aportados son i) el acta de inicio del 1 de octubre de 2019 del contrato de arrendamiento de máquinas de fotocopiado y escáner celebrado entre la DIAN y Gran Imagen S.A.S. y ii) la recomendación de adjudicación por parte del comité evaluador del 17 de septiembre del mismo año<sup>22</sup>. Es decir, que corresponden a un hecho posterior a la presentación del escrito de oposición a la demanda y de los antecedentes administrativos, el 25 de enero de 2019<sup>23</sup>. Por consiguiente, dichos documentos no acreditan los gastos procesales alegados por la autoridad tributaria.

Respecto a las agencias en derecho, la DIAN aseguró que no se requiere su prueba porque su causación se demuestra con el solo hecho de acudir al proceso judicial.

Al respecto, la Sala destaca que el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso supedita la condena en costas a su efectiva causación y debida comprobación, norma aplicable por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. De esta forma, únicamente procede la condena en costas en la medida en que existan elementos de juicio en el expediente que den certeza sobre su causación.

<sup>21</sup> Samai, índice 3, documento «6\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADERNOP\_01CUADERNOPRINCIPAL1\_20240306105458», página 134.

<sup>22</sup> Samai, índice 3, documento «14\_EXPEDIENTEDIGI\_APELACION\_09APELACIONDIAN1PDF\_20240306111807».

<sup>23</sup> Samai, índice 3, documento «6\_EXPEDIENTEDIGI\_CUADERNOP\_01CUADERNOPRINCIPAL1\_20240306105458», página 240.





Se destaca que, atendiendo la naturaleza y finalidad de la condena en costas, la Sentencia C-157 de 2013 señaló que, «Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra» (subraya la Sala).

Por lo anterior es que la sentencia del 13 de abril de 2023, exp. 27303, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, concluyó que las agencias en derecho deben ser demostradas, «pues si bien el Consejo Superior de la Judicatura determina mediante Acuerdo las tarifas para su determinación, la parte interesada está llamada a demostrar su causación para esclarecer la naturaleza, calidad y duración de la gestión realizada por el apoderado judicial».

En el asunto bajo examen, no existe prueba que demuestra que la parte demandada incurrió de forma efectiva en alguna erogación para asumir su defensa judicial, de ahí que no quedó probada la causación efectiva de las agencias en derecho.

Por lo expuesto, no prospera la apelación de la demandada. Además, por estos mismos motivos, es improcedente la condena en costas en segunda instancia.

## 5. Conclusión

Comoquiera que no prosperó ninguna apelación, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia y no impondrá condena en costas.

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

## FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, el 31 de agosto de 2023.
2. Sin condena en costas.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente 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**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Salvo parcialmente el voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>