

**Sentencia 2019-00910/28546 de agosto 30 de 2024**

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Radicación: 76001-23-33-000-2019-00910-01 [28546]

Consejera Ponente:

**Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto**

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: Disan Colombia S.A.

Demandado: UAE - DIAN

Temas: Tributos aduaneros. Vulneración del debido proceso. Clasificación arancelaria de la clortetraciclina 20%

Bogotá, D.C., treinta de agosto de dos mil veinticuatro.

**EXTRACTOS: «Consideraciones de la Sala**

Se decide la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN reclasificó la Clortetraciclina 20% en la subpartida 23.09.90.90.00, determinó un mayor valor a pagar por concepto de arancel e IVA, e impuso sanción.

En los términos del recurso de apelación se debe establecer si la variación del problema jurídico señalado en el auto que fijó el litigio y el decidido en el fallo vulneran el debido proceso de la demandante. De resolverse lo anterior de forma negativa, se decidirá si la Clortetraciclina 20% se clasifica en la subpartida 23.09.90.90.00 -indicada en los actos demandados-.

**Vulneración del debido proceso al modificar el problema jurídico en la sentencia de primera instancia**

Sostiene la parte actora que el tribunal en el fallo varió la fijación del litigio establecida en el auto que dispuso dictar sentencia anticipada, pues lo planteó finalmente sobre quién tiene la competencia para clasificar la mercancía, si la DIAN o el ICA, y no acerca de cuáles notas del arancel son las que definen la clasificación.

Revisado el auto del 23 de agosto de 2023, mediante el cual el *a quo* decidió, entre otras cosas, fijar el litigio, se tiene que, previa relación de los argumentos de la parte demandante, la controversia jurídica se determinó en los siguientes términos:

“¿Dada la diversidad de criterios que existen respecto del producto Clortetraciclina era posible permitirle a la demandante corregir su declaración de importación en la que lo clasificó con la partida 2941 que corresponde a antibióticos y en su lugar clasificarlo en la partida 3003 que corresponde a los medicamentos y/o proferir liquidación oficial de revisión con el valor de los tributos aduaneros correspondientes al 5% del arancel y 0% del IVA?

¿O por, el contrario, es posible clasificar la Clortetraciclina, usada con fines terapéuticos profilácticos para el tratamiento de infecciones bacterianas en aves y cerdos, bajo la partida 2309 como una preparación utilizada para la alimentación de los animales, debiendo liquidar por concepto de tributos un arancel del 63% e IVA del 5%, tal como lo consideró la DIAN?”.

En la sentencia de primera instancia los problemas jurídicos a resolver se plantearon de la siguiente forma:

“¿Es el concepto técnico de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN o el Concepto de Insumo Pecuario Veterinario expedido por el ICA el criterio para clasificar la Clortetraciclina 20%, vehículo 80% en el Arancel de Aduanas de Colombia?

¿La clasificación arancelaria que la DIAN hizo de la Clortetraciclina 20%, vehículo 80% viola: 1. El Arancel de Aduanas de Colombia; 2. La descripción de uso hecha por el ICA; 3. El oficio 04NL0739 de 18 de noviembre de 2014 expedido por la OMA; 4. Las patentes de los productos de Clortetraciclina; 5. El precedente judicial fijado por el Consejo de Estado?”.

Al respecto, se tiene que con la reforma introducida al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo mediante la Ley 2080 de 2021, se estableció la posibilidad de dictar sentencia anticipada.

Uno de los momentos procesales para hacer uso del mecanismo es antes de la audiencia inicial por cuatro causales específicas, a saber: “a) Cuando se trate de asuntos de puro derecho; b) Cuando no haya que practicar pruebas; c) Cuando solo se solicite tener como pruebas las documentales aportadas con la demanda y la contestación, y sobre ellas no se hubiese formulado tacha o desconocimiento; y d) Cuando las pruebas solicitadas por las partes sean impertinentes, inconducentes o inútiles”. En el auto en el que se disponga dictar la sentencia anticipada, además del pronunciamiento sobre las pruebas, se “fijará el litigio y objeto de controversia” (art. 42 de la Ley 2080 de 2021, que adicionó el art. 182A a la Ley 1437 de 2011).

La fijación del litigio consiste en determinar de manera precisa los puntos de desacuerdo de las partes, porque en torno a estos se dirigirá la dinámica probatoria y, por ende, la resolución del conflicto.

Conforme con la fijación del litigio, el juez debe identificar y formular el problema jurídico que se va a resolver en la sentencia, en el marco de las normas aplicables al caso concreto. De suerte que, la resolución del problema es la que orienta la motivación de la sentencia<sup>(2)</sup>.

Para la Sala, la modificación del objeto de la controversia fijada en la etapa previa a la sentencia -audiencia inicial o auto que prescinde de aquella- no deriva en la vulneración del derecho de la defensa, pues la “concreción de los puntos litigiosos que se hace en la audiencia inicial no impide que el juez, en cumplimiento de sus deberes como director del proceso, al proferir la sentencia, se pronuncie sobre todos aquellos aspectos que resulten relevantes, siempre que se hayan formulado en las pretensiones o se deriven del texto de la demanda, conforme con la interpretación que, de esta, debe hacer el juez de conocimiento”<sup>(3)</sup>.

En este caso, si bien es cierto en el auto mediante el cual se dispuso dictar sentencia anticipada en la fijación del litigio no se incluyó como asunto objeto de contienda lo relacionado con cuál era el criterio para clasificar la Clortetraciclina, si el de la DIAN o el del ICA, también lo es que en la demanda se hizo referencia a su uso como medicamento veterinario, a la licencia de venta y registro sanitario expedidos por el ICA. Por consiguiente, no se vulnera el derecho al debido proceso por haberse incluido ese asunto como punto a resolver en el problema jurídico de la sentencia, pues se trata de un aspecto que se deriva del texto de la demanda. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

### **Clasificación arancelaria de la Clortetraciclina 20%. Reiteración jurisprudencial**

El 7 de diciembre de 2015, la agencia de aduanas Asercol SA Nivel 1 presentó a nombre de Disan la declaración de importación con autoadhesivo nro. 06308021033862 por medio de la cual introdujo al territorio aduanero nacional el producto Clortetraciclina 20%, clasificado en la subpartida arancelaria 29.41.30.20.00, con un arancel e IVA liquidado en \$ 0. Mercancía considerada como medicamento de uso animal de acuerdo con la composición del producto, la ficha técnica del fabricante y la licencia otorgada por el ICA. Esta se describió en los siguientes términos:

“CÓDIGO UAP 390 DO 15<sup>a</sup>411200 PEDIDO 4500028091 DECLARACIÓN I DE 1. FACTURA(S): 143075;///20.000 KILOGRAMO, CAS: 64-72-2, CALIDAD: FOOD GRADE, ASPECTO FÍSICO: SÓLIDO GRANULAR, COLOR: MARRÓN OSCURO, CONCENTRACIÓN: CLORTETRACICUNA 20%, VEHÍCULO 80% (EL VEHÍCULO ES EL RESIDUO DE LA FERMENTACIÓN LLAMADO MICELIO Y SE COMPONE DE NUTRIENTES PARA EL CRECIMIENTO DEL MICRO-ORGANISMO PRODUCTOR DEL

ANTIBIÓTICO, CONTIENE: HUMEDAD 7% MÁXIMO, PROTEÍNA 35-55%, AZÚCAR 2% MÁXIMO, CENIZAS: 40% MAXIMO GRASA: 2-4%, TETRACICLINA > 1,6%, 4EPI-CTC > 12%, METALES PESADOS > 20 PPM, ARSÉNICO: > 2 PPM, COMPOSICIÓN GARANTIZADA: REGISTRO DE VENTA: CLORTETRACICUNA COMPLEJO CÁLCICO (EQUIVALENTE A HIDROCLORURO DE CLORTETRACICUNA (...)).

Por su parte, la DIAN en los actos demandados reclasificó la mercancía en la subpartida 23.09.90.90.00, determinó un mayor valor a pagar por concepto de arancel variable del 63% e IVA a una tarifa del 5%, teniendo en cuenta las Reglas Generales Interpretativas 1 y 6 del arancel -Decreto 4927 de 2011- y el pronunciamiento técnico que estableció que el producto corresponde arancelariamente a una preparación del tipo de las utilizadas para la elaboración de alimentos completos para animales.

Para resolver se tendrán en cuenta los pronunciamientos de la Sección, en relación con supuestos fácticos y jurídicos similares al presente asunto, por lo que se reiterarán en lo pertinente<sup>(4)</sup>, teniendo en cuenta las pruebas aportadas en este proceso.

El Decreto 4927 de 2011<sup>(5)</sup>, en las disposiciones preliminares, numeral III de las normas sobre clasificación de mercancías, establece: “A. Reglas generales para la interpretación de la Nomenclatura Común - Nandina 2012. La clasificación de mercancías en la Nomenclatura se regirá por los principios siguientes: 1. Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo (...)” y “6. [I]a clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, *mutatismutandis*, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario”.

En la Nota del Capítulo 23 del Arancel de Aduanas se indica que: “[s]e incluyen en la partida 23.09 los productos de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte, obtenidos por tratamiento de materias vegetales o animales y que, por este hecho, hayan perdido las características esenciales de la materia originaria, excepto los desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales procedentes de estos tratamientos”. A la partida 23.09 pertenecen las “preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales” y la subpartida 2309.90 comprende “Las demás”, fracción arancelaria 2309.90.90.00 “Las demás”.

La Nota del Capítulo 29 del Arancel de Aduanas señala que “[s]alvo disposición en contrario, las partidas de este Capítulo comprenden solamente: a) los compuestos orgánicos de constitución química definida presentados aisladamente, aunque contengan impurezas, b) las mezclas de isómeros de un mismo compuesto

orgánico (aunque contengan impurezas), excepto las mezclas de isómeros de los hidrocarburos acíclicos saturados o sin saturar (distintos de los estereoisómeros) (Capítulo 27) (...). A la partida 29.41 pertenecen los “Antibióticos” y la subpartida arancelaria 2941.30 comprende “Tetraciclinas y sus derivados; sales de estos productos”, fracción arancelaria 2941.30.20.00 “Clorotetraciclina y sus derivados, sales de estos productos”.

En el Capítulo 30 del Arancel de Aduanas -productos farmacéuticos-, partida 30.03 pertenecen los “medicamentos (excepto los productos de las partidas 30.02, 30.05 o 30.06) constituidos por productos mezclados entre sí, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, sin dosificar ni acondicionar para la venta al por menor” y en la fracción arancelaria 30.03.20.00.00 “[q]ue contengan otros antibióticos. Que contengan hormonas u otros productos de la partida 29.37, sin antibióticos”.

En la licencia de venta de insumos veterinarios del 25 de marzo de 2015, el ICA concedió el registro nro. 9191-MV a Zhumadian Huazhong Chia Tai Co. Ltd. para vender en el territorio nacional el producto denominado Clortetraciclina HCl 20%, con una composición garantizada de cada 100g de granulado. Contiene: Clortetraciclina HCl 20g excipientes: (subproductos de fermentación de harina de maní o soya, almidón de maíz, cloruro de sodio, sulfato de amonio, carbonato de calcio, harina de levadura, maíz fermentado, sulfato de magnesio, monofosfato de potasio, aceite de soya) c.s.p. 100g. Periodo de validez: 18 meses. País de origen: China. Indicaciones: “para el control y tratamiento de las infecciones ocasionadas” en aves y cerdos. Precauciones: uso veterinario “las aves tratadas no deben sacrificarse para consumo humano hasta 7 días después de finalizado el tratamiento. No administrar a aves ponedora cuyos huevos se destinen al consumo humano. Los cerdos tratados no deben sacrificarse para el consumo humano hasta 22 días después de finalizado el tratamiento. Venta bajo fórmula del médico veterinario”.

En la sentencia del 8 de febrero de 2024<sup>(6)</sup>, que se reitera, se analizó el Oficio 04NL0739 de 2004 de la OMA, que a su vez fue examinado por la Sección Primera de esta corporación en la sentencia del 11 de noviembre de 2010<sup>(7)</sup>. Frente al mismo, la Sala expuso que:

“El nº 29.41 cubre los antibióticos, incluidos las tetraciclinas y sus derivados. Según la Nota 1a) y c) del Capítulo 29, los productos del nº 29.41 se refieren a esta posición, que tengan una composición química definida o no y que contengan o no impurezas. De conformidad con las Consideraciones generales del Capítulo 29 (párrafo cuarto de la página 371), el término “impurezas” es de aplicación exclusiva a las sustancias cuya presencia en el compuesto químico distinto resulta exclusiva y directamente del proceso de fabricación (incluida la purificación), tales como por ejemplo las materias de partida no convertidas, las impurezas que se encuentran en las materias de partida, los reactivos utilizados en el proceso de fabricación (incluida la purificación) y los subproductos, por ejemplo.

De conformidad con lo dispuesto en la Nota 1 d), e), f) y g), los productos del Capítulo 29 se pueden disolver en agua o, por razones de seguridad o para las necesidades del transporte, en otros disolventes siempre y cuando estos disolventes no vuelvan el producto apto para utilidades específicas antes que a su uso general. A estos productos, también se les puede agregar un estabilizante (incluido un agente antiaglomerante) indispensable para su conservación o su transporte y, con el fin de facilitar su identificación o por razones de seguridad, una sustancia antipolvorera, un colorante o una sustancia odorífero, siempre y cuando estos disolventes no vuelvan el producto apto para utilidades específicas antes que a su uso general (...).

El n° 23.09 cubre especialmente las preparaciones destinadas a entrar en la fabricación de los alimentos completos o de complementos para animales. Según la Nota explicativa de esta posición (Parte C. Páginas 202 y 203), "En general, estas preparaciones, designadas comercialmente bajo el nombre de 'premezclas' son composiciones de carácter complejo, que incluyen un conjunto de elementos (a veces llamados aditivos), cuya naturaleza y cuyas proporciones se establecen en vista de una producción zootécnica determinada. Estos elementos son de tres tipos:

(1) aquellos que favorecen la digestión, y de una manera más general, la utilización de los alimentos para animales que preservan su estado de salud: vitaminas o provitaminas, aminoácidos, antibióticos, coccidiostáticos, oligoelementos, emulsionantes, sustancias aromáticas o aperitivas, etc.;

(2) aquellos destinados a asegurar la conservación de los alimentos, especialmente de las grasas que contienen hasta su consumo por el animal: estabilizantes, antioxidantes, etc.;

(3) aquellos que actúan como soporte y que pueden consistir bien sea en una o varias sustancias orgánicas nutritivas (especialmente, harina de yuca o soya, segundas moliendas, levaduras, residuos varios de las industrias alimenticias), bien sea en sustancias inorgánicas (magnesita, tiza, caolín, sal, fosfatos, por ejemplo) (...).

También, se clasifican en este caso, siempre y cuando sean de los tipos utilizados para la alimentación de los animales:

a) las preparaciones conformadas por varias sustancias minerales;

b) las preparaciones compuestas de una sustancia activa del tipo mencionado en 1) anterior y un soporte; por ejemplo, los productos procedentes de la fabricación de antibióticos obtenidos por simple secado de la masa, es decir de la totalidad del contenido de la cuba de fermentación (básicamente, **se trata del micelio, del medio de cultivo y del antibiótico**). La sustancia seca así obtenida, que sea o no puesta al tipo mediante adición de sustancias orgánicas o inorgánicas, tiene un contenido en antibióticos que

generalmente se sitúa entre el 8% y el 16% y se utiliza como materia base en la preparación, especialmente de las “premezclas”.

**Sin embargo, las preparaciones que pertenecen a este grupo no deben confundirse con algunas preparaciones de uso veterinario. En general, estas últimas se diferencian por la naturaleza necesariamente medicamentosa del producto activo, por su concentración netamente más elevada en sustancia activa y por una presentación muchas veces diferente (se destaca)”.**

Las partes no discuten que el producto importado está compuesto de 20% Clortetraciclina y 80% vehículo.

De acuerdo con las pruebas que obran en el expediente y conforme a lo expuesto en la sentencia que se reitera, se observa que la Nota del Capítulo 23 “Residuos y desperdicios de las industrias alimentarias; alimentos preparados para animales”, partida 23.09 “Preparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales”, subpartida a nivel de seis dígitos 2309.90 “Las demás” y de diez dígitos 2309.90.90.00 “Las demás”, es la más genérica en el ámbito alimenticio. Frente a la cual, en el Oficio 04NL0739 la OMA explicó que cubre especialmente preparaciones destinadas a la fabricación de los alimentos completos o de complementos para animales, designados comercialmente como premezclas, que consisten en preparaciones complejas surgidas a partir de una base o sustancia activa, integrada por el micelio microorganismo-, el medio de cultivo –sustrato nutritivo y de desarrollo- y el antibiótico producto del cultivo- (oscila entre 8% y el 16%). Base a la que se añade el elemento soporte comprendido como una o varias sustancias nutritivas orgánicas o inorgánicas. Elemento último, que no incluye el producto importado por Disan.

Además, en el citado oficio se advirtió que “[s]in embargo, las preparaciones que pertenecen a este grupo no deben confundirse con algunas preparaciones de uso veterinario. En general, estas últimas se diferencian por la naturaleza necesariamente medicamentosa del producto activo, por su concentración netamente más elevada en sustancia activa y por una presentación muchas veces diferente”.

Teniendo en cuenta las anteriores precisiones, la Sala considera que la mercancía importada por Disan no es una preparación para la alimentación de los animales comprendida en la partida 23.09 como lo estableció la DIAN, toda vez que no contiene una sustancia nutritiva o elemento soporte para alimentar a los animales y posee un elevado índice de concentración de antibiótico del 20%, superior al 16% referido por la OMA.

Es de resaltar que el fabricante, el importador y el ICA coinciden en señalar que la mercancía importada por la actora es un medicamento veterinario de administración oral, y por eso se adiciona al alimento suministrado al animal. Sumado a ello, se destaca que, ante la certeza de la naturaleza terapéutica y

profiláctica del producto, Disan solicitó la licencia de venta como medicamento veterinario, y el ICA como autoridad de sanidad agropecuaria con suficiencia técnica y científica exige para su venta la fórmula de médico veterinario.

En conclusión, sin perjuicio de la competencia de la DIAN en materia de clasificación arancelaria, en el caso particular, de la valoración conjunta de las pruebas conforme con las reglas de la sana crítica, y teniendo en cuenta el estudio hecho por la Sala en casos similares -entre las mismas partes y con supuestos fácticos y jurídicos similares, que se reiteran-, el producto denominado Clortetraciclina 20% es un antibiótico veterinario, descartándose que se trate de una preparación alimenticia para animales de la partida 23.09, indicada en los actos demandados.

Lo anterior resulta suficiente para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, en tanto se desvirtuó su presunción de legalidad, sin que sea necesario analizar la solicitud de inaplicación de los pronunciamientos técnicos citados en la pretensión 3 de la demanda. A título de restablecimiento del derecho, en este caso y conforme al inciso tercero del artículo 187 del CPACA, lo procedente es declarar en firme la declaración de importación con autoadhesivo 06308021033862 del 7 de diciembre de 2015, con lo cual, no hay lugar a acceder a la pretensión nro. 4 en relación con que la mercancía importada se clasifique por la subpartida 3003.20.00.00 del arancel de aduanas y se permita la corrección de la declaración de importación, por lo que se negarán las demás pretensiones de la demanda.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas -gastos del proceso y agencias en derecho- en ambas instancias, comoquiera que prosperó el recurso de apelación y no se encuentran probadas.

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:**

1. REVOCAR la sentencia del 31 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión 000075 del 15 de enero de 2019 y de su confirmatoria, la Resolución 3991 del 7 de junio de 2019, actos expedidos por la DIAN, por los que se reclasificó el producto Clortetraciclina 20%, importado por la sociedad Disan Colombia S.A., se determinó un mayor valor a pagar por concepto de arancel e IVA, y se impuso sanción.

2. A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración de importación con autoadhesivo 06308021033862 del 7 de diciembre de 2015.

3. Negar las demás pretensiones de la demanda.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

3. RECONOCER personería para actuar como apoderada de la DIAN, a la abogada María José Suárez Ortiz, en los términos y para los efectos del poder visible en el índice 11 de Samai.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha».

2 Cfr. sentencia del 5 de marzo de 2020, exp. 22744, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

3 Cfr. sentencia del 4 de marzo de 2021, exp. 24543, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en la que se reiteró la sentencia del 24 de octubre de 2018, exp. 22648, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

4 Sentencias del 8 de febrero de 2024, exp. 26885, C.P. Wilson Ramos Girón, del 15 de febrero de 2024, exps. 27672, 27790 y 27816, C.P. Milton Chaves García, y del 15 de marzo de 2024, exp. 27674, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

5 Por el cual se adopta el Arancel de Aduanas y otras disposiciones.

6 Exp. 26885, C.P. Wilson Ramos Girón.

7 Exp. 11001-03-24-000-2001-00113-01, C.P. María Claudia Rojas Lasso.