



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2013-00073-01 [23426]  
**Demandante:** BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED  
**Demandado:** UAE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES  
– DIAN  
**Temas:** Reglas de origen. Acuerdo de Complementación Económica 24.  
Nulidad de la resolución que determinó la mercancía importada  
como no originaria

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de junio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas.

**ANTECEDENTES**

Durante los meses de enero y febrero de 2009, la agencia de aduanas DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1 presentó, a nombre de la sociedad BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED (en adelante, BAT), dieciocho (18) declaraciones de importación que amparan mercancías clasificadas en la subpartida arancelaria 2402.20.20.00, liquidando en todas ellas un arancel del 0% e IVA del 16%, así:

| Autoadhesivo nro. | Fecha de presentación |
|-------------------|-----------------------|
| 01159020585282    | 23/01/2009            |
| 01159020585291    | 23/01/2009            |
| 14011091147520    | 22/01/2009            |
| 14011091147538    | 22/01/2009            |
| 14011091148916    | 28/01/2009            |
| 14011091150757    | 04/02/2009            |
| 14011091150764    | 04/02/2009            |
| 14011091150771    | 04/02/2009            |
| 14011091150789    | 04/02/2009            |
| 01812030511960    | 04/02/2009            |
| 14011091152072    | 06/02/2009            |
| 01159020586109    | 06/02/2009            |



|                |            |
|----------------|------------|
| 14011091152413 | 09/02/2009 |
| 14011091152420 | 09/02/2009 |
| 14011091153389 | 12/02/2009 |
| 14011091154480 | 17/02/2009 |
| 14011091154498 | 17/02/2009 |
| 14011091155020 | 18/02/2009 |

El 19 de abril de 2011, la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN profirió la Resolución nro. 004551, por medio de la cual se determinó que «la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 2402.20.00 (NALADISA) correspondiente a cigarrillos, amparada en las Declaraciones de Importación relacionadas en este artículo y exportada desde Chile hacia Colombia por la empresa COMPAÑÍA CHILENA DE TABACOS S.A., e importada por la sociedad BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED [...] no cumple con las condiciones para ser considerada originaria en los términos de lo dispuesto en el Régimen de Origen del Acuerdo de Complementación Económica Chile – Colombia ACE N° 24 [...]». En el ordinal cuarto de dicho acto se ordenó remitirlo «a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera para que proceda al cobro de los tributos aduaneros dejados de cancelar y sanciones correspondientes [...]»<sup>1</sup>.

Contra la anterior decisión BAT interpuso recursos de reposición y, en subsidio de apelación, decididos mediante las Resoluciones nros. 006711 del 14 de junio de 2011 y 012386 del 29 de noviembre de 2011, respectivamente, que la confirmaron<sup>2</sup>.

Previo requerimiento especial aduanero, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá expidió la Resolución nro. 01-03-241-201-639-1-1022 del 22 de junio de 2012, mediante la cual formuló liquidación oficial de corrección a las referidas declaraciones de importación, determinando un mayor valor por arancel de \$295.600.000 e IVA de \$47.296.000<sup>3</sup>.

El anterior acto fue objeto de sendos recursos de reconsideración presentados por la agencia de aduanas, el importador y la COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA, decididos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN con la Resolución nro. 1-00-223-10154 del 9 de octubre de 2012, que lo confirmó en todas sus partes<sup>4</sup>.

## DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

«A. Que se declare la nulidad de la Resolución Liquidación Oficial No. 01-03-241-201-639-1-1022 del 22 de junio de 2012 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá D.C., Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – U.A.E. DIAN.

B. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 1-00-223-10154 del 09 de octubre de 2012, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá

<sup>1</sup> Fls. 8 a 14 c.a. 1.

<sup>2</sup> Fls. 15 a 29 c.a. 1.

<sup>3</sup> Fls. 548 a 562 c.a. 3.

<sup>4</sup> Fls. 638 a 647 c.a. 3.

<sup>5</sup> Fls. 112 a 113 c.p. 1.



D.C., que resolvió en forma desfavorable el recurso de reconsideración presentado por mi poderdante.

C. Que como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de restablecimiento del derecho, se declare:

1. Que BAT, **no debe cancelar** a la DIAN la suma de \$342.896.000 por concepto de aranceles y mayores tributos aduaneros, en relación con las declaraciones de importación realizadas en el mes de enero y febrero de 2009, discutidas por la Administración Tributaria, ni los intereses por mora correspondientes.

2. Que como consecuencia de lo anterior, y teniendo en cuenta que la Compañía, para evitar una exposición al riesgo, realizó el pago por un valor de \$854.003.000 por medio del recibo oficial de pago en bancos No. 6908003688281, que se origina en la Resolución 01-03-241-201-639-1-1022 del 22 de junio de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá, confirmada por la Resolución N° 1-00-223-10154 del 09 de octubre de 2012, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN expedidas dentro del expediente RA 2009 2012 077, se solicita se ordene **la devolución** del monto pagado más los intereses correspondientes desde la fecha del pago del mayor valor de impuestos y aranceles por concepto de origen de los productos importados.

3. Que las declaraciones de importación del mes de enero y febrero de 2009 discutidas se encuentran en firme.

D. Que se declare que no corresponde a BAT el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso».

Invocó como vulnerados los artículos 29, 83 y 95 de la Constitución Política (CP), 42 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), 4.24 y 32 del Acuerdo de Complementación Económica 24 (ACE 24), y el anexo 2 de la Resolución 252 de la ALADI del 4 de agosto de 1999.

Como concepto de la violación, expuso:

**Presunción de legalidad de los certificados de origen. Violación al debido proceso.** En la comunicación emitida por la Dirección de Asuntos Económicos Bilaterales de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales de Chile se indicó que los certificados de origen emitidos por la Sociedad de Fomento Fabril (SOFOFA) son auténticos, pues los suscribieron funcionarios de esa asociación habilitados para emitirlos. De esta manera, las mercancías califican como originarias de Chile y, en consecuencia, procede el tratamiento arancelario preferencial en las declaraciones de importación.

En la liquidación oficial la Administración señaló que, para considerar los cigarrillos como originarios, el tabaco utilizado debe provenir de los «países participantes», entendidos como los que suscribieron el acuerdo (Colombia y Chile), pero en realidad debe interpretarse esa expresión en el sentido que son todos los países miembros de la ALADI, como lo ha señalado el gobierno chileno, pues es claro que la «acumulación extendida» de origen fue el objetivo del Tratado de Montevideo de 1980 y del ACE 24.

De manera que, antes de adoptar dicha determinación, la DIAN debió agotar los procedimientos de consulta establecidos en el Acuerdo de Libre Comercio (ALC) entre Chile y Colombia para unificar el criterio de origen de los cigarrillos, y no



trasladarle esa carga al importador, quien obró de buena fe al presentar los documentos que certificaban la mercancía como originaria.

**La Resolución nro. 004551 de 2011 no puede ser ejecutada, al no encontrarse en firme.** El 9 de abril de 2012 se radicó ante el Consejo de Estado<sup>6</sup> demanda en contra de la resolución que desconoció el origen de los productos importados, de manera que, hasta tanto no se resuelva ese litigio, ese acto no es ejecutable, de conformidad con el numeral 4 del artículo 829 del ET.

En ese sentido, la autoridad aduanera no podía expedir la liquidación oficial, pues no se ha desvirtuado la presunción de legitimidad de los certificados de origen que soportaron la aplicación del tratamiento preferencial en las declaraciones de importación.

**Falsa motivación.** La sociedad no incumplió las obligaciones derivadas del ACE 24, toda vez que solicitó el tratamiento arancelario preferencial con base en los certificados de origen emitidos por las autoridades chilenas competentes y sobre los cuales se probó la autenticidad. Así, la entidad vulneró el debido proceso de la actora, en tanto adoptó la decisión basada en la subjetividad de una interpretación, lo cual implica que los actos están indebidamente motivados y, por ende, son nulos.

**Falta de competencia de la DIAN para expedir una resolución de origen. Aplicación retroactiva del Protocolo Modificadorio.** Todas las operaciones de importación realizadas por BAT en las que se aportaron los certificados cuestionados fueron anteriores al 8 de mayo de 2009, por lo que los requisitos para comprobar el origen de la mercancía son los del artículo decimoquinto de la Resolución 252 de la ALADI, vigente al momento de los hechos, normativa según la cual la entidad debió «*comunicar al país exportador (efectuar las consultas pertinentes) y tomar las medidas que considerara necesarias para garantizar el interés fiscal a través de cualquier otro medio*».

Sin embargo, la DIAN expidió una resolución de origen al amparo del artículo 4 del ALC – Protocolo Adicional al ACE 24, aplicando retroactivamente las disposiciones sustanciales del tratado.

**Desconocimiento del principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal.** Los actos administrativos vulneraron los derechos de la sociedad al desconocer que la mercancía cumple las reglas de origen del ACE 24, si se considera que el gobierno chileno afirmó que los certificados son auténticos al ser expedidos por la autoridad competente en ese país.

**Infracción al principio de buena fe.** Los actos enjuiciados desconocieron los principios de buena fe y confianza legítima, en los cuales se fundamentó la sociedad para declarar la mercancía como originaria.

**Nulidad por contradicción con el artículo 95 de la CP.** Con la expedición de los actos demandados, la Administración desconoció los límites de justicia y equidad para obtener un mayor pago de tributos aduaneros.

<sup>6</sup> Expediente identificado con el radicado nro. 11001-03-24-000-2012-00137-00.



Solicitó la suspensión del proceso por prejudicialidad hasta tanto se profiriera la sentencia sobre la legalidad de la Resolución nro. 004551 de 2011, que determinó las mercancías como no originarias<sup>7</sup>.

## OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente<sup>8</sup>:

Si bien en la comunicación de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales de Chile se manifestó que los certificados de origen estaban expedidos en debida forma, posteriormente la Dirección de Integración Económica del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo indicó que *«para considerar los cigarrillos originarios en el marco del ACE-24, es requisito indispensable que el tabaco provenga de los países participantes del acuerdo que concede las preferencias, es decir de Chile o de Colombia»*.

La entidad tenía fundamento para proferir las resoluciones enjuiciadas, siguiendo el procedimiento establecido en el ACE 24 para dirimir la controversia de origen, pues es claro que la expresión *«países participantes»* no incluye a todos los países miembros del Tratado de Montevideo, sino a los que hacen parte de los acuerdos concertados, en este caso, Chile y Colombia.

Los actos expedidos por la DIAN gozan de presunción de legalidad y mantienen su vigencia hasta tanto no exista un pronunciamiento contrario. La entidad está llamada a generar las controversias de origen para salvaguardar el cumplimiento de los acuerdos de complementación económica suscritos por Colombia y garantizar el pago efectivo de los tributos aduaneros, mientras que las condiciones de variación del producto o su carácter originario son elementos sobre los cuales debe responder el agente de la operación de comercio exterior.

Los argumentos planteados en la demanda son propios del debate de legalidad de las resoluciones proferidas en la controversia de origen, razón por la cual la presunción de legalidad de las liquidaciones oficiales se mantiene incólume.

No está en discusión la autenticidad de los certificados, cuestión distinta es que la mercancía ingresada no cumple los criterios de origen señalados por el ACE 24, toda vez que, para acceder al beneficio, no basta con que el bien haya sido producido en su totalidad en Chile, es necesario, además, que el tabaco utilizado para fabricar los cigarrillos sea originario de ese país o de Colombia, lo que no se cumplió.

La Resolución nro. 004551 de 2011 está ejecutoriada en tanto se ejercieron y decidieron oportunamente los recursos a que había lugar, de conformidad con el artículo 87 del CPACA. Respecto de la interposición de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho (art. 829 del ET, num. 4), esa circunstancia se refiere a la suspensión del proceso de cobro coactivo, de manera que no se ha desvirtuado la presunción de legalidad de los actos.

<sup>7</sup> En la audiencia inicial el tribunal indicó que la oportunidad procesal para pronunciarse sobre la solicitud de suspensión sería *«en el curso de la segunda instancia»*.

<sup>8</sup> Fls. 163 a 180 c.p. 1.



En este caso consta la recepción de la Resolución nro. 004551 de 2011 por parte del Director de Asuntos Económicos Bilaterales del Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile, en la que se estableció que los cigarrillos exportados a Colombia no cumplen las condiciones para ser considerada mercancía originaria.

La solicitud de suspensión por prejudicialidad es improcedente, porque la demanda no había sido admitida.

### **TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA**

El 14 de julio de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA<sup>9</sup>. En dicha diligencia no se advirtieron irregularidades procesales, nulidades, excepciones o medidas cautelares que debieran ser resueltas. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, se tuvieron como pruebas las aportadas al expediente y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en la sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>10</sup>:

Para la fecha en la que la DIAN expidió el requerimiento especial aduanero, la Resolución nro. 004551 de 2011 se encontraba en firme toda vez que los recursos de reposición y de apelación interpuestos por la demandante ya se habían resuelto.

La autoridad aduanera podía ejecutar los actos una vez se resolvieran los recursos interpuestos, porque en ese momento concluyó el procedimiento administrativo, independientemente de que curse una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la resolución que determinó las mercancías importadas como no originarias.

No se desconoció el artículo 829 del ET, en tanto ese evento se refiere a la suspensión del proceso de cobro coactivo, el que es independiente del asunto en discusión.

En la medida en que la Resolución nro. 004451 es el fundamento de la liquidación oficial enjuiciada en el presente proceso, y dado que el Consejo de Estado no ha proferido fallo en aquél expediente, dicho acto administrativo aún goza de presunción de legalidad.

La suspensión del proceso por prejudicialidad no procede, porque se encuentra en trámite de primera instancia -art. 162 CGP-.

No se condena en costas por no estar demostradas.

<sup>9</sup> Fls. 253 a 261 c.p. 1.

<sup>10</sup> Fls. 300 a 313 c.p. 1.



## RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** apeló la sentencia de primera instancia conforme a los siguientes argumentos<sup>11</sup>:

### **Indebido entendimiento del tribunal sobre la suspensión por prejudicialidad.**

La legalidad de los actos demandados en este proceso depende de la decisión del Consejo de Estado sobre la resolución que negó el carácter originario de los productos importados de Chile. Sin embargo, pese a que la suspensión por prejudicialidad era procedente, el tribunal la desestimó y negó las pretensiones, omitiendo así la naturaleza de esa figura procesal, en tanto debía esperarse al fallo definitivo del expediente nro. 11001-03-24-000-2012-00137-00.

**De los argumentos de fondo desestimados por el tribunal.** El *a quo* determinó que la liquidación oficial se ajustaba a derecho debido a la presunción de legalidad de las resoluciones que la fundamentaron, pero no analizó los argumentos de fondo expuestos en la demanda.

Al respecto, reiteró los cargos referentes a: (i) la presunción de legalidad de los certificados de origen y la interpretación de la expresión «países participantes» contenida en el anexo 2 de la Resolución nro. 252 de la ALADI, (ii) la falta de ejecutoria de la Resolución nro. 004551 de 2011, (iii) la falsa motivación de los actos administrativos, (iv) la aplicación retroactiva del ALC, (v) el desconocimiento del principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal y (vi) «la improcedencia de la sanción por infracción aduanera».

Reiteró la solicitud de suspensión del proceso por prejudicialidad hasta que se decida sobre la legalidad de la Resolución nro. 004551 de 2011.

## TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la parte actora se admitió mediante auto del 24 de noviembre de 2017 y, por proveído del 13 de febrero de 2018 se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para que presentaran alegatos de conclusión y concepto, respectivamente<sup>12</sup>.

La **parte demandada** reiteró los argumentos de la contestación<sup>13</sup>.

La **parte demandante** replicó lo manifestado en la apelación. Además, solicitó la suspensión del proceso por prejudicialidad, hasta tanto se profiera sentencia en única instancia en el expediente nro. 11001-03-24-000-2012-00137-00<sup>14</sup>. En iguales términos intervino el Ministerio Público<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Fls. 325 a 340 c.p. 1.

<sup>12</sup> Fls. 347 y 350 c.p. 1, respectivamente.

<sup>13</sup> Fls. 352 a 355 c.p. 1.

<sup>14</sup> Fls. 356 a 363 c.p. 1.

<sup>15</sup> Fls. 364 a 367 c.p. 1.



Mediante providencia del 29 de abril de 2022 se decretó la suspensión del proceso por prejudicialidad<sup>16</sup>. Por auto del 15 de febrero de 2024 se reanudó el trámite del presente medio de control, en consideración a que en el citado expediente se profirió sentencia que quedó ejecutoriada<sup>17</sup>.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de la resolución por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá formuló liquidación oficial de corrección a las dieciocho (18) declaraciones de importación presentadas a nombre de BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED, y de la resolución que decidió los recursos de reconsideración contra la anterior, en el sentido de confirmarla.

En los términos del recurso de apelación de la parte demandante y visto el trámite procesal, la Sala deberá establecer: (i) si el resultado del proceso en el que se discutió la legalidad de la resolución que determinó la mercancía importada como no originaria incide en la liquidación oficial de corrección. En caso negativo, se estudiará: (ii) si la DIAN aplicó retroactivamente el ALC Chile – Colombia, (iii) si la autoridad aduanera desvirtuó la autenticidad de los certificados de origen, y (iv) si los bienes importados califican o no como originarios a partir de la interpretación de la expresión «países participantes».

El cargo de apelación relacionado con la improcedencia de la sanción por infracción aduanera no será analizado pues, además de que no fue propuesto en la demanda, se advierte que la liquidación oficial enjuiciada revocó la multa que había sido propuesta en el requerimiento especial aduanero<sup>18</sup>.

De igual forma, los argumentos encaminados a debatir el entendimiento del *a quo* frente a la suspensión por prejudicialidad del proceso y su reanudación no serán estudiados, al tratarse de una cuestión procedimental que, en todo caso, se entiende superada en esta instancia, comoquiera que la Sección Primera de esta corporación profirió la decisión que fundamentó la citada solicitud.

Para resolver, la Sala reiterará el criterio expuesto en la sentencia del 11 de abril de 2024<sup>19</sup>, que dirimió la controversia suscitada entre las mismas partes sobre otras declaraciones de importación, pero bajo supuestos jurídicos idénticos a los aquí discutidos.

<sup>16</sup> Índice 24 de Samai. Por auto del 11 de octubre de 2022 (ind. 29 de Samai), se requirió a la Secretaría de la Sección Primera de esta corporación para que informara el estado del proceso.

<sup>17</sup> Índice 43 de Samai.

<sup>18</sup> En efecto, en las páginas 21 y 22 de la liquidación oficial de corrección consta lo siguiente:

«Como se puede observar, la División de Gestión de Fiscalización de esta Dirección Seccional en el Requerimiento Especial Aduanero propuso la sanción tipificada en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, la cual no se adecúa a los presupuestos acaecidos en la presente investigación administrativa.

En virtud de lo anterior el despacho se permite analizar que en el Estatuto Aduanero existe para el presente caso una sanción que tipifica de manera específica el hecho acaecido, es así como encontramos que el numeral 2.1 del artículo 482 del Estatuto Aduanero [...] prima su aplicación sobre la regla general contemplada en el numeral 2.2. [...]

En razón a lo anterior este despacho en aplicación al principio de justicia no encuentra procedente imponer la sanción propuesta en el Requerimiento Especial Aduanero, en consecuencia se procederá a modificar la liquidación propuesta en el sentido de excluir de la liquidación oficial de corrección, el valor correspondiente a la sanción por valor de TREINTA Y CUATRO MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y NUEVE MIL PESOS M/CTE (\$34.289.000,00) [...]

<sup>19</sup> Exp. 23153, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



## **Efectos de la nulidad de las resoluciones que determinaron que la mercancía importada no cumple los criterios de origen del ACE 24**

Para resolver, es oportuno tener en cuenta los siguientes hechos probados:

Durante los meses de enero y febrero de 2009, la agencia de aduanas DHL GLOBAL FORWARDING COLOMBIA S.A. NIVEL 1 presentó, a nombre de BAT, dieciocho (18) declaraciones de importación de cigarrillos clasificados en la subpartida arancelaria 2402.20.20.00, liquidando un arancel del 0% e IVA del 16%.

La Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN inició investigación de verificación de origen en el marco del ACE 24, «con el fin de constatar el carácter originario de los cigarrillos importados de Chile» y, mediante oficios nros. 100-210-227-0201 del 4 de junio de 2010 y 100-210-227-0238 del 30 de junio siguiente, solicitó a la Dirección de Asuntos Económicos Bilaterales de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales del Ministerio de Relaciones Exteriores de Chile «verificar la autenticidad de los Certificados de Origen expedidos por la Sociedad de Fomento Fabril -SOFOPA- a la empresa exportadora COMPAÑÍA CHILENA DE TABACOS S.A., que amparan la mercancía correspondiente a cigarrillos clasificados por la subpartida arancelaria 2402.20.00 (NALADISA) [...]»<sup>20</sup>.

El 10 de septiembre de 2010, la mencionada dirección dio respuesta mediante la carta nro. 3476, en la cual informó<sup>21</sup>:

*«- Respecto al carácter originario de los “cigarrillos”, informo a Ud. que bajo el ACE N° 24, Anexo 2 (Requisitos Específicos de Origen) de la Resolución 252, exige que los tabacos con que se fabrica dicho producto sean de los países participantes (Partes Signatarias), lo cual se cumple, ya que más del 90% de los tabacos utilizados son chilenos y menos del 10% restante provienen de Brasil, que es parte signataria de la Resolución 252.*

[...]

*- Los 176 certificados de origen son auténticos y se encuentran en los archivos de SOFOFA.*

*- Las personas que suscriben los certificados de origen son funcionarios de la SOFOFA y se encuentran habilitados para emitir certificados de origen de exportación por parte del Gobierno Chileno [...]».*

El 24 de septiembre de 2010, la DIAN consultó a la Dirección de Integración Económica del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo sobre la aplicación del criterio de origen para los cigarrillos en el marco del ACE 24, y mediante oficios del 26 de octubre y del 10 de noviembre de 2010, la anterior dependencia comunicó que «para considerar los cigarrillos originarios en el marco del ACE-24, es requisito indispensable que el tabaco provenga de los países participantes del acuerdo que concede las preferencias, es decir de Chile o de Colombia»<sup>22</sup>.

Agotado el procedimiento de verificación de origen, la Subdirectora de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN expidió la Resolución nro. 004551 del 19 de abril de 2011, que resolvió:

<sup>20</sup> Según consta en las consideraciones de la Resolución nro. 004551 del 19 de abril de 2011.

<sup>21</sup> Fls. 89 a 90 c.p. 1.

<sup>22</sup> Fls. 95 a 96 c.p. 1.



«**ARTÍCULO PRIMERO:** *Determinase que la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 2402.20.00 (NALADISA) correspondiente a cigarrillos, amparada en las Declaraciones de Importación relacionadas en este artículo y exportada desde Chile hacia Colombia por la empresa COMPAÑÍA CHILENA DE TABACOS S.A., e importada por la sociedad BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED [...], no cumple con las condiciones para ser considerada originaria en los términos de lo dispuesto en el Régimen de Origen del Acuerdo de Complementación Económica Chile – Colombia ACE N° 24 [...]*

[Se relacionan 265 declaraciones de importación; las que interesan al presente asunto están enunciadas en los renglones 223 al 240]

[...]

**ARTÍCULO CUARTO:** *Una vez en firme la presente resolución, remítase a la Subdirección de Gestión de Fiscalización Aduanera para que proceda al cobro de los tributos aduaneros dejados de cancelar y sanciones correspondientes, por lo expuesto en los considerandos del presente acto administrativo [...]*».

La anterior decisión fue objeto de los recursos de reposición y apelación, resueltos por la DIAN mediante las Resoluciones nros. 006711 del 14 de junio de 2011 y 012386 del 29 de noviembre de 2011, respectivamente, que la confirmaron.

El 18 de enero de 2012, la entidad profirió el Requerimiento Especial Aduanero nro. 01-03-238-419-434-4-0000115, en el que propuso corregir dieciocho (18) declaraciones de importación presentadas a nombre de BAT.

El 9 de abril de 2012, la actora interpuso demanda contra los actos administrativos expedidos en el procedimiento de verificación de origen, a la que le correspondió el radicado nro. 11001-03-24-000-2012-00137-00<sup>23</sup>.

El 22 de junio de 2012, la DIAN expidió la Resolución nro. 01-03-241-201-639-1-1022, por la que formuló liquidación oficial de corrección y determinó un mayor valor por arancel de \$295.600.000 e IVA de \$47.296.000, para un total de \$342.896.000. En esa decisión se consideró lo siguiente<sup>24</sup>:

«*Culminado el procedimiento de Verificación de Origen, la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 28 del Decreto 4048 de 2008 expidió la Resolución No. 004551 del 19 de abril de 2011 (f.8) mediante la cual determinó que la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 24.02.20.00 (NALADISA), correspondiente a cigarrillos, exportada de Chile por la sociedad COMPAÑÍA CHILENA DE TABACOS S.A., e importada a Colombia por la empresa BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED, no cumplía con las condiciones para ser considerada originaria de Chile en los términos de lo dispuesto en el Régimen de Origen del Acuerdo de Complementación Económica Chile-Colombia ACE N° 24.*

*Contra la citada resolución el importador [...] interpuso recurso de reposición y en subsidio el de apelación, los cuales fueron resueltos mediante Resoluciones Nos. 006711 del 14 de junio de 2011 [...] y No. 0012386 del 29 de noviembre de 2011 [...], resoluciones que confirman en todas sus partes la resolución recurrida y en consecuencia se remiten las declaraciones presentadas por la sociedad investigada, conforme lo dispone el artículo cuarto de la Resolución 004551 del 19 de abril de 2011, para iniciar el proceso de cobro de los tributos aduaneros dejados de cancelar.*

[...]

<sup>23</sup> Según consta en el índice 1 de Samai de ese expediente.

<sup>24</sup> Págs. 2, 10, 16 y 19 de la liquidación oficial de corrección.



*En la Resolución No. 004551 del 19 de abril de 2011 se señala que “del análisis y evaluación de la información suministrada correspondiente al Acuerdo de Complementación Económica Chile-Colombia ACE N° 24, se evidencia que en la fabricación de cigarrillos exportados por la empresa COMPAÑÍA CHILENA DE TABACOS S.A. se utilizó “Tabaco importado” de Brasil, México, Perú, Venezuela y Zimbabwe, entre otros...” [...]*

*Concluyéndose en este acto administrativo de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera que como resultado del Procedimiento de Verificación, se determina que la mercancía [...] **no cumple con las condiciones para ser considerada originaria en los términos de lo dispuesto en el Régimen de Origen, artículo 8, del ACE-24 entre Colombia y Chile, en razón a que en la elaboración de los cigarrillos exportados hacia Colombia se utilizó tabaco no originario de las Partes.***

[...]

*De acuerdo con el análisis anterior el Director de Gestión de Aduanas esgrime que el ACE-24 es un Acuerdo de Complementación Económica, es decir: un Acuerdo de Alcance Parcial – celebrado no entre todos los países miembros de la ALADI, sino sólo entre Colombia y Chile, y por lo tanto los derechos y obligaciones que en él se establecen “rigen exclusivamente para Colombia y Chile” [...]*

*En este orden de ideas, corresponde a esta División decidir sobre la legalidad del Requerimiento Especial Aduanero proferido por el GIT Investigaciones Aduaneras I de la División de Gestión de Fiscalización de esta Dirección Seccional, haciendo la salvedad previa de que comparte en su integridad la sustentación jurídica contenida en las Resoluciones No. 004551 del 19 de abril de 2011 de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera y la Resolución No. 012386 del 29 de noviembre de 2011 del Director de Gestión de Aduanas».*

Contra el anterior acto la agencia de aduanas, el importador y la sociedad aseguradora<sup>25</sup> interpusieron recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la Administración mediante la Resolución nro. 1-00-223-10154 del 9 de octubre de 2012, confirmando la liquidación oficial.

Del anterior recuento, para la Sala las resoluciones expedidas en el marco del procedimiento de verificación de origen de la mercancía inciden en la liquidación oficial de corrección objeto del presente proceso, pues aquellos actos replican los argumentos fácticos y jurídicos de la actuación administrativa que culminó con la decisión conforme con la cual los cigarrillos importados en las declaraciones presentadas a nombre de la actora no podían considerarse como originarios de Chile para, en consecuencia, negar la aplicación del tratamiento arancelario preferencial y determinar un gravamen arancelario del 20% y la reliquidación del IVA.

Así las cosas, no hay duda de que los actos administrativos mediante los cuales se determinó que los cigarrillos importados por la sociedad no eran originarios de Chile, son el fundamento de la liquidación oficial de corrección que se cuestiona en el presente asunto.

Precisado lo anterior, y encontrándose suspendido el presente proceso en segunda instancia, la Sección Primera de esta corporación profirió sentencia el 23 de noviembre de 2023 en el expediente con radicación nro. 11001-03-24-000-2012-

<sup>25</sup> El artículo tercero de la parte resolutive de la liquidación oficial dispuso:

«**ARTÍCULO TERCERO: ORDENAR** la efectividad proporcional de la Póliza de Cumplimiento de Disposiciones Legales [...] expedida por COMPAÑÍA ASEGURADORA DE FIANZAS S.A. CONFIANZA [...] a la sociedad BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED [...] constituida con el fin de garantizar el pago de los tributos aduaneros y las sanciones a que haya lugar por el incumplimiento de las obligaciones y responsabilidades en el ejercicio de su actividad de usuario aduanero permanente y de la cual se efectuará el cobro de la presente Liquidación Oficial de Corrección [...]».



00137-00<sup>26</sup>, entre las mismas partes de este asunto, en la cual se resolvió «**DECLARAR** la nulidad de las resoluciones núms. 004551 de 19 de abril de 2011; 006711 de 14 de junio de 2011; y 012386 de 29 de noviembre de 2011 [...]». Esa decisión se sustentó en las siguientes consideraciones:

*«85. Ahora bien, el desacuerdo de las partes en el asunto sub examine, consiste en que para la parte demandante, la mercancía cumple el carácter originario según el Anexo 2 (Requisitos Específicos de Origen) de la Resolución 252 de 1999, toda vez que los tabacos con que se fabrica dicho producto son de Estados participantes por cuanto más del 90% son chilenos y menos del 10% restante provienen de Brasil, “[...] parte signataria de la Resolución 252 [...]”, en tanto que para la parte demandada la expresión “países participantes”, se refiere exclusivamente a los signatarios del ACE 24, estos son las repúblicas de Chile y Colombia.*

[...]

*90. Para el caso sub examine, en el ACE 24, la voluntad de los Estados parte fue la de aplicar, en materia de reglas de origen, las previstas en el Régimen General de Origen de la ALADI, contenidas en la Resolución 78 del Comité de Representantes de la Asociación, y aprobada mediante Resolución núm. 252 de 4 de agosto de 1999, cuyos signatarios son los integrantes del Comité de Representantes, debe entenderse que cuando el literal e) del artículo Primero se refiere a mercancías que, además de ser elaboradas en su territorio, cumplan con los requisitos específicos establecidos en el Anexo 2 de dicha Resolución, se está haciendo referencia a los signatarios del mismo instrumento internacional, esto es, a la Resolución núm. 252 de 4 de agosto de 1999.*

*91. La Sala considera que, la Carta núm. 3476 de 10 de septiembre de 2010, expedida por la Dirección de Asuntos Económicos Bilaterales, de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales del Gobierno de Chile, según la cual, el carácter originario de las mercancías exportadas a Colombia cumplen las disposiciones de la Resolución 252 de 1999, al incluir tabaco brasilero en un porcentaje menor al 10%, país signatario de dicha resolución, goza de plena presunción de veracidad, y corresponde a lo dispuesto por las partes en los instrumentos internacionales.*

*92. Y aunque en la Resolución núm. 004551 de 19 de abril 2011 indique en sus considerandos que encontró demostrados, conforme a las pruebas recaudadas en sede administrativa, que el Tabaco del que hizo uso la COMPAÑÍA CHILENA DE TABACOS S.A para la producción de los cigarrillos exportados hacia Colombia “[...] se utilizó “Tabaco importado” de Brasil, México, Perú, Venezuela, y Zimbabwe, entre otros [...]”, dicha afirmación no riñe con lo expuesto por la misma exportadora cuando en la respuesta que otorgó frente a la pregunta 34 del Cuestionario de Verificación formulado por la DIAN, afirmó que “[...] para las exportaciones realizadas a Colombia hasta mayo 7 de 2009 bajo el marco del Acuerdo de Complementación Económica No. 24, el criterio de origen fue el establecido en el Anexo 2 “Requisito Específico de Origen” de la Resolución 252 de la ALADI que exige para los cigarrillos que los tabacos con que se fabrican “sean de los “países participantes” entendiéndose por ello los países miembros de ALADI, a su vez, Partes Signatarias de la referida resolución. Este criterio lo cumplimos al utilizar más del 90% de tabacos chilenos, y el restante de países participantes de ALADI, que igualmente son partes signatarias de la resolución 252 [...]”.*

[...]

*102. De lo expuesto anteriormente, la Sala advierte que conforme al literal c), del artículo Primero del ACE 24, en concordancia con la Resolución 252 de 1999, la mercancía exportada desde Chile hacia Colombia fue elaborada en su territorio, haciendo uso de materia prima de países, que conforme al certificado expedido por la Dirección de Asuntos Bilaterales de la Dirección General de Relaciones Económicas Internacionales de Chile, en la comunicación 3476 de 10 de septiembre de 2010, si bien fueron signatarios de la Resolución núm. 252 de 1999 como es el caso de Brasil, no son participantes del acuerdo parcial. No obstante, se cumple el supuesto fáctico previsto en dicha norma según el cual, se considera de origen siempre que la mercancía resulte de un proceso de transformación realizado en alguno de los*

<sup>26</sup> Índice 121 de Samai de aquél proceso. C.P. Hernando Sánchez Sánchez.



*países participantes que para este caso es Chile, que les confiera una nueva individualidad caracterizada por el hecho de quedar clasificadas en la NALADISA en partida diferente a la de dichos materiales, esto es de tabaco a cigarrillo.*

**103. De esta manera, la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 2402.20.00 (NALADISA) correspondiente a cigarrillos, descrita en los actos acusados y amparada en la Declaración de Importación que allí se relacionan, que fuera exportada desde Chile hacia Colombia por COMPAÑÍA CHILENA DE TABACOS S.A., e importada por la parte demandante, cumplen las condiciones para ser considerada originaria en los términos previstos en el Régimen de Origen del Acuerdo de Complementación Económica Chile Colombia ACE N° 24, toda vez que i) el ACE 24, remite, en materia de reglas de origen, a las normas previstas en el Régimen General de Origen de la ALADI, contenidas en la Resolución 78 del Comité de Representantes de la Asociación, aprobada mediante Resolución núm. 252 de 4 de agosto de 1999; y ii) fue elaborada y transformada en territorio chileno utilizando materiales de países no participantes del ACE 24, confiriéndoles una nueva individualidad al quedar clasificadas en NALADISA en partida diferente a la del material origen.**

**104. En este sentido, los actos acusados, al determinar que la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 2402.20.00 (NALADISA) correspondiente a cigarrillos, no cumple las condiciones para ser considerada originaria, desconocen las normas en los términos previstos en el Régimen de Origen del Acuerdo de Complementación Económica Chile Colombia ACE N° 24, y del Régimen General de Origen de la ALADI, regulado en la Resolución 78 del Comité de Representantes de la Asociación, y aprobada mediante Resolución núm. 252 de 1999, por lo que debe prosperar la pretensión de nulidad por este cargo, tal y como se dispondrá en la parte resolutive de este proveído» [se destaca].**

Nótese que en esa decisión se estudiaron, en síntesis, los mismos argumentos jurídicos planteados por la entidad demandada en los actos cuya legalidad se debate en este proceso. Así, se consideró que la expresión «países participantes» contenida en el Anexo 2 de la Resolución 252 de 1999 de la ALADI debía interpretarse como los signatarios de ese instrumento internacional, y no exclusivamente los del ACE 24, como lo considera la DIAN. Por ende, la inclusión de tabaco brasileño<sup>27</sup> en un porcentaje menor al 10% en los cigarrillos importados desde Chile no desconoció el régimen general de origen de la ALADI ni el previsto en el ACE 24.

Adicionalmente, en el citado fallo se explicó que, si bien la mercancía importada fue elaborada en territorio chileno a partir de materiales de países no participantes del ACE 24, dicha transformación les otorgó una nueva individualidad, al clasificarse en partida diferente a la del material de origen. Todo ello para concluir que los bienes importados cumplen las condiciones para ser considerados originarios de Chile.

A partir de esas precisiones, y comoquiera que se anuló la resolución que determinó que la mercancía importada por BAT no era originaria de Chile -mediante decisión ejecutoriada-<sup>28</sup>, se concluye que desapareció el sustento en el que se fundamentó la DIAN para proferir los actos administrativos enjuiciados objeto del presente caso, configurándose así el decaimiento de estos, en los términos del artículo 91 (num. 2)

<sup>27</sup> Estado signatario de la Resolución 252 de 1999, aspecto que no está en discusión.

<sup>28</sup> Ejecutoriada el 15 de diciembre de 2023, según consta en la certificación expedida por la Secretaría de la Sección Primera de esta corporación, visible en el índice 40 de Samai del presente proceso.



del CPACA<sup>29</sup>, circunstancia que apareja su nulidad y es razón suficiente para revocar la sentencia apelada.

En cuanto a la pretensión de devolución, la actora manifestó que pagó «\$854.003.000» por mayores tributos aduaneros determinados en los actos enjuiciados, hecho aceptado expresamente por la DIAN en la contestación de la demanda, de manera que se ordenará el reintegro de dicha suma, previas las verificaciones a que haya lugar y en los siguientes términos<sup>30</sup>:

a. La suma objeto de devolución, esto es, \$854.003.000, debe ajustarse de conformidad con el índice de precios al consumidor en concordancia con el inciso final del artículo 187 del CPACA. De manera que la actualización se hará aplicando la siguiente fórmula:

$$R = Rh \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

En la que el valor ajustado (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el valor pagado por el contribuyente, por el número que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia, por el índice inicial, esto es, el vigente al momento del pago.

b. En virtud de los artículos 192 (inc. 3) y 195 (num. 4) del CPACA, sobre el monto a devolver, es decir \$854.003.000, debidamente actualizado, se causarán intereses de mora a una tasa equivalente al DTF, a partir de la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del pago de la misma, que deberá realizarse en un plazo máximo de 10 meses. Vencido este término o el de los 5 días siguientes a la recepción de los recursos por la entidad para proceder con la devolución, lo que ocurra primero, sin que la obligada hubiese realizado el pago, la suma adeudada causará intereses de mora a la tasa comercial<sup>31</sup>.

En conclusión, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho: (i) se declarará la firmeza de las declaraciones de importación discutidas en este proceso y (ii) se ordenará la devolución de la suma de \$854.003.000, indexada a la fecha de ejecutoria de la presente providencia, de conformidad con lo previsto con el inciso final del artículo 187 del CPACA. Asimismo, respecto de la suma actualizada proceden intereses moratorios, en los términos de los artículos 192 y 195 *ibidem*.

<sup>29</sup> «**Artículo 91. Pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo.** Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos: [...] 2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho».

Sobre el decaimiento del acto administrativo, cfr. las sentencias del 5 de mayo de 2022, exp. 25515, C.P. Milton Chaves García, del 10 de febrero de 2022, exp. 25813, y del 7 de septiembre de 2023, exp. 26458, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>30</sup> En igual sentido, las sentencias del 9 de julio de 2020, exp. 23214, y del 11 de abril de 2024, exp. 23153, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>31</sup> De conformidad con el artículo 192 (inc. 5) del CPACA, se dejan de causar intereses de mora si pasados tres meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena los beneficiarios no han acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva. La causación de intereses cesa desde que vence el plazo en mención hasta cuando se presente la solicitud.



Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (num. 8) del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que 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 26 de junio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Resolución nro. 01-03-241-201-639-1-1022 del 22 de junio de 2012, proferida por la DIAN, que practicó liquidación oficial de corrección a dieciocho (18) declaraciones de importación presentadas a nombre de BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LIMITED; y de la Resolución nro. 1-00-223-10154 del 9 de octubre de 2012, por medio de la cual se decidieron los recursos de reconsideración contra la anterior.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de las declaraciones de importación identificadas con los siguientes números de autoadhesivo:

| Autoadhesivo nro. | Fecha de presentación |
|-------------------|-----------------------|
| 01159020585282    | 23/01/2009            |
| 01159020585291    | 23/01/2009            |
| 14011091147520    | 22/01/2009            |
| 14011091147538    | 22/01/2009            |
| 14011091148916    | 28/01/2009            |
| 14011091150757    | 04/02/2009            |
| 14011091150764    | 04/02/2009            |
| 14011091150771    | 04/02/2009            |
| 14011091150789    | 04/02/2009            |
| 01812030511960    | 04/02/2009            |
| 14011091152072    | 06/02/2009            |
| 01159020586109    | 06/02/2009            |
| 14011091152413    | 09/02/2009            |
| 14011091152420    | 09/02/2009            |
| 14011091153389    | 12/02/2009            |
| 14011091154480    | 17/02/2009            |
| 14011091154498    | 17/02/2009            |
| 14011091155020    | 18/02/2009            |

De igual forma, **ORDENAR** a la DIAN la devolución de la suma de \$854.003.000, ajustada conforme lo dispuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia. Dicha suma devengará intereses de mora en los términos fijados en esta sentencia.



2. **RECONOCER** personería al abogado Juan Diego Cardozo Moreno para actuar como apoderado de la parte demandante, en los términos y para los efectos del poder visible en el índice 49 de Samai.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

La presente providencia se 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**

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse en la opción «validador de documentos» dispuesta en <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>