



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2013-00393-01 (23578)
Demandante: COMERCIALIZADORA DE CARNES LA SEVILLANA SAS
Demandado: UAE - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Temas: Impuestos Aduaneros. Endoso en propiedad del documento de transporte. Certificado de origen. Aplicación del Acuerdo de Complementación Económica No. 59 CAN - MERCOSUR

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 20 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión Oral, que en la parte resolutive dispuso¹:

«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de las Resoluciones No. 01 88 241 06 39 0012 del 7 de septiembre de 2012 y 1 00 223 10191 del 17 de diciembre de 2012, mediante las cuales la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** profirió Liquidación Oficial de Corrección de la Declaración de Importación identificada con el autoadhesivo número 23030014818271 del 8 de abril de 2009, presentada por el declarante autorizado **AGENCIA DE ADUANAS PROFESIONAL S.A. NIVEL 1 SIAP**, a nombre del importador **COMERCIALIZADORA DE CARNES LA SEVILLANA S.A.S.**

SEGUNDO: A título de establecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración de importación mencionada en el numeral anterior.

TERCERO: En el evento de que la sociedad demandante haya realizado el pago de alguna suma de dinero, en cumplimiento de los actos administrativos nulitados, **ORDENAR** a la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** la restitución de dichos valores.

CUARTO: La sentencia deberá cumplirse dentro de los términos previstos en el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011, en cuanto se den los supuestos de hecho allí determinados.

QUINTO: Condenar en costas a la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de este Tribunal.

SEXTO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda. [...]» [Negrilla original].

¹ Fls. 559 a 564 c.p.1.



ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2009, la Comercializadora de Carnes La Sevillana SA, - Hoy Comercializadora de Carnes la Sevillana SAS, presentó la declaración de importación con autoadhesivo No. 23030014818271, por medio de la cual se introdujo al territorio aduanero nacional «28000.00 KILOS DE CARNE VACUNA CONGELADA DESHUESADA PARA CONSUMO HUMANO [...]», con un arancel del 12% e IVA del 0% por acogerse al Acuerdo de Complementación Económica No. 59 Apéndice 3.3. para Paraguay. Se indicó como certificado de origen el No. C-0000033266 del 05-03-2009 y certificado de autorización de cupo MERCOSUR el No. (E-CB) 671-09 del 16-02/2009².

El 5 de marzo de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali formuló el Requerimiento Especial Aduanero No. 1-88-238-434-2-007 a nombre de Comercializadora de Carnes la Sevillana SAS, por medio del cual se le propuso la corrección a la citada declaración de importación, por error en el tratamiento preferencial declarado y en la tarifa arancelaria aplicada a los bienes importados, lo que generó un menor pago en tributos aduaneros, porque el importador a nombre de quien se declaró el tratamiento preferencial no es la misma persona jurídica que aparece en el certificado de origen y menos a quien se le concedió el cupo en el marco del contingente para el Acuerdo CAN MERCOSUR. Se indicó que la tarifa del arancel debía ser del 80% aplicable para terceros países³. La sociedad dio respuesta al requerimiento especial el 28 de marzo de 2012⁴.

El 7 de septiembre de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali expidió la Liquidación Oficial de Corrección No. 01-88-241-06-39-0012⁵, mediante la cual mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial aduanero, de la siguiente manera:

Nombre de la Casilla	Liquidación Privada	Liquidación Oficial	Valor diferencia
Tarifa Arancel	12%	80%	
Total Arancel	\$21.287.000	\$141.915.000	\$120.628.000
Tarifa IVA	0%	0%	
Total IVA	\$0	\$0	\$0
Sanción 10%	\$0,00	\$12.063.000	\$12.063.000
TOTAL	\$21.287.000	\$153.978.000	\$132.691.000

Contra el anterior acto administrativo la sociedad interpuso recurso de reconsideración⁶, decidido con la Resolución No. 1-00-223-10191 del 17 de diciembre de 2012, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de corrección⁷.

² Fls. 50 a 85 vto. c.a.

³ Fls. 45 a 53 c.p.1 y 115 a 123 c.a.

⁴ Fls 54 a 63 c.p. 1 y 129 a 138 c.a.

⁵ Fls. 9 a 35 c.p. 1.

⁶ Fls.174 a 196 c.a.

⁷ Fls. 37 a 43 c.p. 1. y 415 a 421 vto. c.a.



DEMANDA

La COMERCIALIZADORA DE CARNES LA SEVILLANA SAS actuando mediante apoderado judicial y 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, formuló las siguientes pretensiones⁸:

«**PRIMERA.-** Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución No. 01 88 241 06 39 0012 del 07 de septiembre de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cali, mediante la cual profirió Liquidación Oficial de Corrección a la Declaración de Importación con Autoadhesivo No. 23030014818271 del 8 de abril de 2009, presentada por el declarante autorizado AGENCIA DE ADUANAS PROFESIONAL S.A. NIVEL 1 S.I.A.P., NIT 830.003.079-6, a nombre del importador COMERCIALIZADORA DE CARNES LA SEVILLANA S.A.S., NIT 805.029.389-6, por la suma de CIENTO TREINTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS (\$132.691.000) M/CTE.
2. Resolución No. 1 00 223 10191 del 17 de diciembre de 2012, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica U.A.E. DIAN de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la U.A.E. DIAN, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración y confirmó en todas sus partes la Resolución No. 01 88 241 06 39 0012 del 07 de septiembre de 2012.

SEGUNDA.- Que como consecuencia de las declaraciones anteriores y a título de restablecimiento del derecho, se realicen los siguientes pronunciamientos:

1. La suspensión de toda actuación administrativa derivada de este proceso.
2. Que se decrete que la Declaración de Importación con Autoadhesivo No. 23030014818271 del 8 de abril de 2009, se encuentra en firme.
3. En el evento que la U.A.E. DIAN haya forzado coactivamente al pago de las sumas de dinero objeto de este proceso, se le ordene su restitución a valor presente junto con sus respectivos intereses moratorios a la misma tasa de mora que cobra la DIAN, adicionando el lucro cesante respectivo a favor de la sociedad COMERCIALIZADORA DE CARNES LA SEVILLANA S.A.S., identificada con NIT 805.029.389-6.

TERCERA.- Que se me declare como apoderada de la actora.

CUARTA.- Prevenir a la demanda para que de estricto cumplimiento a la Sentencia conforme lo dispone el Art. 189 y s.s. de la Ley 1437 de 2011».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 2, 121, 128 numeral 2, 470, 471, 476 y 511 inciso 3 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999)
- Artículos 655 y 656 del Código de Comercio
- Artículo 42 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 1, 15, 16 y 19 del Acuerdo de Complementación Económica ACE 59 CAN – MERCOSUR
- Artículos 1, 12 y 15 de la Decisión 416 de 1997 de la Comunidad Andina de Naciones
- Artículo 16 del Decreto 141 de 2005

⁸ Fls. 282-283 c.p.1.



- Artículo 28 del Decreto 4048 de 2008
- Artículos 4 y 5 de la Resolución de la DIAN No. 013485 de diciembre de 2011
- Artículo 40 de la Resolución 11 de 2008 de la DIAN
- Circular 175 de 2001 de la DIAN

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La mercancía sí cumple con el criterio de origen pues así está probado en la certificación de origen emitida por la autoridad competente de la República de Paraguay. Prevalencia del derecho sustancial, de no retroactividad y del principio de preeminencia de la norma Comunitaria. La tarifa arancelaria declarada es correcta

Expuso que el importador Comercializadora de Carnes La Sevillana SAS adquirió de la empresa Comercializadora Imperial EAT mercancía de origen paraguayo, quien para el efecto endosó los documentos que soportan su adquisición en el exterior, tales como: la factura comercial, el documento de transporte, el certificado de cupo y el certificado de origen. Operación que, afirma, no está prohibida por la legislación colombiana.

Señaló que, aplicando su propia doctrina (Circular 175 de 2001), la DIAN adujo que la legislación del Acuerdo no prevé el endoso del certificado de origen, contrariando el artículo 476 del Estatuto Aduanero, que prohíbe la interpretación extensiva como garantía del principio de tipicidad y seguridad jurídica, así que, al ser la factura y el documento de transporte principales y sustanciales, es evidente que el certificado de origen debe correr la misma suerte.

Explicó que el Certificado de Origen No. C 0000033266 del 5 de marzo de 2009, se expidió en el formato del Acuerdo de Complementación Económica No. 50 CAN – MERCOSUR, por la autoridad competente, señalando la subpartida arancelaria correcta, describiendo la mercancía, la fecha de su expedición, en la casilla observaciones se registró el número de la declaración jurada que corresponde al exportador FRIGOMERC SA, dada el 5 de marzo de 2009, se citó la factura comercial No. 29724, así como el número de la lista de empaque. En la casilla de Declaración de Origen se indicó el criterio de origen y el cumplimiento con el Certificado de Autorización de Cupo MERCOSUR ACE No. 59 Cupo 2 expedido por el Servicio Nacional de Calidad y Salud Animal SENACSA de Paraguay con No. 671/09 del 16 de febrero de 2009.

Precisó que el Certificado de Origen es: i) anterior a la fecha de presentación y aceptación de la declaración de importación y se aportó con esta para la obtención del tratamiento preferencial y ii) es auténtico tal como consta con el Oficio No. 00016388 del 7 de diciembre de 2009 de la Cámara Nacional de Comercio y Servicios de Paraguay, por ende, la DIAN no puede escudarse en aspectos meramente formales, cuando además, está probada la operación comercial (giro de divisas) y los requisitos de fondo (originario de Paraguay).

Agregó que la Decisión 416 de 1997 ha establecido algunos elementos en materia de origen, tales como que, la factura sea preexistente al certificado de origen, que dicho documento corresponda con la factura internacional con el que se nacionalizó la



mercancía, que se indiquen las mercancías, su valor FOB, peso, el acuerdo de beneficio arancelario y los datos del proveedor.

Afirmó que el endoso del documento de transporte fue en propiedad, lo que significa que el endosante transfiere al endosatario la calidad de importador y, con ello, el derecho principal incorporado, así como los derechos accesorios sobre las mercancías. Por lo anterior, sostuvo que el endoso otorga al nuevo titular la facultad de exigir en original los documentos que amparan la mercancía, entre los que se encuentra el certificado de origen.

Indicó que la DIAN confunde el endoso en propiedad del documento de transporte y lo asimila al certificado de origen, cuando solo en el primero se deja constancia como en la factura comercial internacional de tal evento, y el resto de documentos que amparan tal operación siguen la misma suerte que el principal, esto es, la transferencia de dominio a la persona que se le surte tal trámite.

Destacó que la Administración centró la discusión en el endoso del certificado de origen, en tanto que no se refirió a los demás documentos soportes de la operación aduanera. Destacó que con dicho certificado se prueba el origen de una mercancía producida, fabricada u originada en un país, hecho probado en este caso, porque la carne vacuna nacionalizada era de origen paraguayo.

Manifestó que el tratamiento preferencial lo determina el origen de las mercancías con el certificado de origen proveniente del exportador, mas no la calidad del importador.

Alegó que la DIAN le está aplicando de forma retroactiva el Concepto 005 del 7 de mayo de 2009, toda vez que la declaración de importación se presentó en el mes de abril de ese año, por lo que se vulnera el artículo 363 de la Constitución Política y la Circular 175 de 2001 de la misma entidad.

De otra parte, sostuvo que el concepto emitido por la Jefatura de la División de Operación Aduanera de Buenaventura que tuvo en cuenta la Administración para proferir los actos demandados, no es aplicable al caso, toda vez que esa división no tenía competencia para ello, en tanto que la misma radica en la Subdirección Técnica Aduanera como lo señala el Concepto 895 del 28 de diciembre de 2012.

Concluyó que el certificado de origen sí es válido al haber sido aplicado en la nacionalización, producto del endoso de la mercancía en propiedad con el documento de transporte, actuación que no está prohibida por la legislación aduanera nacional, tampoco supranacional. Además, la DIAN no objetó ningún otro documento soporte de la operación, siendo la propia Cámara de Comercio y Servicios de Paraguay quien dio fe del mismo. Destacó que el concepto técnico de operación aduanera no es válido porque la controversia de dichos aspectos radica en la Subdirección Técnica.

Violación al debido proceso. No se adelantó el trámite correspondiente contemplado en el Anexo IV del ACE 59 (CAN – MERCOSUR). Práctica de pruebas

Aseguró que la DIAN no atendió los trámites establecidos en el artículo 16 del Anexo IV del ACE 59 y el Decreto 141 de 2005, porque cuando se tengan dudas sobre el



certificado de origen, se debe solicitar su rectificación antes de proferir la liquidación oficial de corrección.

Sostuvo que la Administración debía: (i) indicarle al importador cuál era el error del certificado de origen y (ii) otorgarle un término de 30 días para que realizara la corrección o la modificación respectiva.

Expuso que la DIAN mediante Auto de Pruebas No. 0018 del 11 abril de 2012, solicitó que se aporte al proceso la nota rectificatoria del certificado de origen y le concedió el término de 30 días *«no solo en fecha tardía al haber actuado la DIAN sin haber dado dicho lapso de tiempo en forma anterior al importador, sino también porque la DIAN determina su periodo probatorio en tres (3) meses siendo dicha prueba la única decretada»*⁹.

Posteriormente la Administración, desatendiendo que se había decretado esa prueba, manifestó que la rectificación del certificado de origen no era posible, por lo que se le vulneró el debido proceso.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, bajo los siguientes argumentos¹⁰:

Indicó que los actos administrativos demandados se profirieron por los funcionarios competentes, están debidamente fundamentados y sustentados con las normas constitucionales (principio del debido proceso, el derecho de defensa y contradicción) y aduaneras. Transcribió los artículos 2, 3, 4, 131 y 513 del Decreto 2685 de 1999, 438 de la Resolución No. 4240 de 2000, 9, 10, 15, 16 y 18 del Acuerdo CAN-MERCOSUR Anexo Régimen de Origen, 482 del Decreto 1232 de 2001 y 521 del Decreto 2685 de 1999.

Advirtió que en este caso existe un endoso de documento y como bien es sabido, para la norma aduanera el único documento endosable es el BL –conocimiento de embarque- como consta en el Concepto 010196 del 19 de febrero de 2002, proferido por la DIAN.

Propuso la excepción de falta de competencia por cuantía.

AUDIENCIA INICIAL Y DE PRUEBAS

El 24 de abril de 2014, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, tampoco nulidades y no se solicitaron medidas cautelares.

⁹ Fl. 320 c.p. 1.

¹⁰ Fls. 364 a 372 c.p.1.

¹¹ Fls. 423 a 433 c.p.1.



Se declaró no probada la excepción previa de falta de competencia¹², toda vez que la cuantía del proceso supera los 100 smlmv, es decir, los \$58.950.000¹³. Decisión que no fue objeto de recurso.

El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, en concreto, si «el certificado de origen aportado por el importador COMERCIALIZADORA DE CARNES LA SEVILLANA SAS, no se puede tener como documento soporte de la declaración de importación para acogerse al tratamiento preferencial de la tarifa arancelaria establecida en el Acuerdo de Complementación Económica No. 59 CAN- MERCOSUR, ya que dicho certificado estaba a nombre del importador COMERCIALIZADORA IMPERIAL E.A.T. y su endoso no está autorizado, por lo que la tarifa arancelaria no es del 12% sino del 80% aplicable a terceros países de acuerdo con el Arancel Histórico del Aplicativo SYGA».

Por otra parte, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación. En esa misma diligencia se requirió a la demandada para que remitiera: (i) el expediente administrativo completo y (ii) copia de la Circular 175 de 2001, las Resoluciones Nos. 11 de 2008 y 13485 de 2011 y, los Conceptos Nos. 005 de 2009, 007 de 2010 y 895 de 2012.

Los días 16 y 30 de mayo de 2014¹⁴ se llevó a cabo la audiencia de pruebas, en la que se agregaron al expediente los antecedentes administrativos aportados por la DIAN y los demás documentos solicitados. Se dio traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera su concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en lo siguiente¹⁵:

Manifestó que el endoso del documento de transporte implica la transferencia de las obligaciones que este contiene, incluidos los derechos, lo que significa que la preferencia arancelaria de la que goza la mercancía también se traslada a favor del endosatario (artículos 1, 3 y 87 del Decreto 2685 de 1999 y 628 del Código de Comercio).

Concluyó que, si bien el certificado de origen no es un título valor y, en consecuencia, no es endosable, no se puede desconocer que el endosatario del documento de transporte puede gozar del beneficio arancelario que recae sobre la mercancía, en este caso, del trato arancelario preferencial establecido en el acuerdo comercial, aunque en la casilla del certificado de origen correspondiente al importador figuren los datos del endosante del documento de transporte y no los del endosatario.

Indicó que en los actos demandados la Administración reconoció que el certificado de origen cumple con los presupuestos establecidos en el Régimen de Origen del Anexo IV del ACE 59.

¹² Fl. 426 c.p.1.

¹³ El salario mínimo legal vigente para el año 2013 era de \$589.500.

¹⁴ Fls. 443 a 449 y 524 a 529 c.p. 1.

¹⁵ Fls. 559 a 564 c.p.1.



Aseguró que es innegable que la mercancía amparada con el documento de transporte No. MSCUPY139698 del 12 de febrero de 2009, corresponde a la descrita en el certificado de origen y en la factura comercial No. 29724 del 12 de febrero de 2009, que soportan la declaración de importación.

Sostuvo que no se desconoce el contenido del Concepto No. 005 de 2009, solo que su estudio jurídico no es sólido ya que se limita a señalar que el certificado de origen no es un título valor y que es independiente del documento de transporte, argumentos que son ciertos pero que no traen como consecuencia que el endosatario del conocimiento de embarque no pueda beneficiarse de las preferencias arancelarias de un acuerdo comercial. Además, fue expedido el 7 de mayo de 2009, es decir, después de haberse presentado la declaración de importación. De otra parte, indicó que este es un criterio auxiliar de interpretación.

Expuso que el Concepto No. 00001 del 9 de noviembre de 2015, de la Subdirección de Gestión Técnica Aduanera de la DIAN, tampoco resulta vinculante en este proceso, sin embargo, indicó que su contenido brinda mayor sustento y claridad frente al tema debatido, comoquiera que en el mismo se concluyó que es posible que el endosatario de un documento de transporte se acoja al trato arancelario preferencial establecido en un acuerdo comercial, aunque en el casilla del certificado de origen correspondiente al importador figuren los datos del consignatario y endosante del documento de transporte.

Concluyó que la Administración erró al impedirle a la sociedad demandante aplicar el tratamiento preferencial establecido en el ACE 59, porque al ser la endosataria del documento de transporte, resultaba procedente que se acogiera al beneficio previsto en dicho acuerdo.

Sobre la pretensión relacionada con el reconocimiento económico a título de lucro cesante, adujo que esta resulta improcedente, debido a que no obra prueba que acredite la causación de ese perjuicio.

Por último, condenó en costas a la DIAN, fijándolas en el 0.1% del valor de las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada, inconforme con la sentencia de primera instancia, interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones¹⁶:

Precisó que el objeto del proceso es determinar si el certificado de origen aportado por la sociedad demandante podía o no tenerse como documento soporte de la declaración de importación y, por consiguiente, beneficiarse del tratamiento preferencial.

¹⁶ Fls. 572 a 575 vto. c.p. 1.



Indicó que existe diferencia en el número de la factura registrada en el certificado de origen (001-004-0002140) y la que soportó la importación (89724), lo que permite concluir que el usuario no logró demostrar que dicho certificado contuviera la mercancía importada por Carnes La Sevillana.

Afirmó que el certificado de origen no es un título valor que se pueda endosar, y para que el importador pueda acogerse al beneficio del Acuerdo ACE 59, es necesario que este figure en tal documento.

Agregó que el mencionado certificado no incorpora un derecho literal y autónomo como lo establece el artículo 619 del Código de Comercio, se trata de un documento en el que se indica que califica como originaria de un país determinado –prueba su origen-, cumpliendo unos criterios establecidos en el acuerdo comercial, tal como lo indica el Concepto No. 005 de 2009, por lo que no es posible endosarlo.

Expuso que es válido lo señalado por el tribunal en el sentido que *«si bien el certificado de origen no es un título valor y, en consecuencia no es endosable, también lo es que el endosatario del documento de transporte puede gozar del beneficio arancelario que recae sobre la mercancía»*¹⁷, sin embargo, advirtió que el documento soporte de la operación de comercio, objeto de análisis, no cumple con los requisitos y formalidades legales para ser beneficiario del tratamiento preferencial, teniendo en cuenta que el certificado de origen no ampara la importación.

Esto último, por incumplimiento de los requisitos y formalidades legales, tales como: i) relacionar la fecha de expedición de la factura comercial, ii) expresar en la casilla de observaciones el domicilio de quien en definitiva facturó la operación a destino y iii) los datos del importador de la mercancía no coinciden con los expresados en el certificado, lo que indica que no se puede dar crédito a la figura del endoso.

Concluyó que, para acogerse al beneficio en cuestión, es necesario que el certificado de origen sea expedido a nombre del importador y que el mismo coincida con la persona a la que se le vendió la mercancía, que debe ser quien aparece en la declaración de importación en calidad de importador. En caso contrario, como ocurre en este asunto, no tiene derecho a la preferencia arancelaria y deberá pagar los tributos aduaneros correspondientes a terceros países.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y destacó que la DIAN confunde el endoso del documento de transporte y sus efectos jurídicos con el endoso del certificado de origen¹⁸.

La **parte demandada** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación¹⁹. Precisó que el *a quo* erró al considerar que solo por el hecho de endosarse el documento de transporte a una importadora que no aparece

¹⁷ Fl. 574 c.p. 1.

¹⁸ Fls 44 a 51 c.p. 2.

¹⁹ Fls 40 a 43 c.p.2.



en el certificado de origen, el endosatario podía acogerse al tratamiento preferencial, lo que desdibuja la calidad del documento soporte de la operación de comercio.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia al considerar que el certificado de origen no es un documento transferible por endoso, además, el importador no presentó su rectificación, tal como lo indica el ACE 59, lo que conduce a que no se pueda aplicar la preferencia arancelaria²⁰.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la Declaración de Importación con Autoadhesivo No. 23030014818271 del 8 de abril de 2009, porque consideró que la mercancía importada debía pagar un arancel del 80% y no del 12%.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si al realizarse el endoso en propiedad del documento de transporte *-conocimiento de embarque-*, el certificado de origen expedido a nombre del endosante no tiene validez para demostrar el origen de la mercancía. En el evento que dicho certificado pueda soportar el origen de las mercancías, se debe establecer si en este caso cumple los requisitos que consagra el Anexo IV del ACE 59 para aplicar el tratamiento preferencial, respecto de la mercancía originaria de Paraguay.

Endoso en propiedad del documento de transporte. Conocimiento de embarque. Efectos

El conocimiento de embarque o llamado también «*Bill of lading*» es un contrato de transporte internacional estandarizado que contiene la declaración general de las mercancías transportadas, regulado por el artículo 767²¹ y siguientes del Código de Comercio, tiene varias funciones comerciales y crediticias como ser un título representativo de las mercancías embarcadas, que de acuerdo con la jurisprudencia²² le atribuye a su tenedor legítimo²³ la posesión inmediata y documentada de las mercancías y la facultad de disponer de estas mediante la negociación del título, así como ser documento probatorio de la carga.

El artículo 1 del Decreto 2685 de 1999 define el conocimiento de embarque como el «*documento que el transportador marítimo expide como certificación de que ha tomado a su cargo la mercancía para entregarla, contra la presentación del mismo en el punto de destino, a quien figure como consignatario de esta o a quien la haya adquirido por endoso total o parcial, como constancia del flete convenido y como representativo del contrato de fletamento en ciertos casos [...]*» [Se destaca].

²⁰ Fls. 52 a 54 c.p.2.

²¹ «**ARTÍCULO 767. CARACTERÍSTICAS DE LA CARTA DE PORTE Y CONOCIMIENTO DE EMBARQUE.** La carta de porte y el conocimiento de embarque tendrán el carácter de títulos representativos de las mercancías objeto del transporte».

²² Sentencia del 24 de mayo de 1990, M.P. Carlos Esteban Jaramillo de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia.

²³ De acuerdo con el artículo 648 del Código de Comercio la «*transferencia de un título nominativo por endoso dará derecho al adquirente para obtener la inscripción de que trata este artículo*».



Ese título valor es de tradición, lo que significa que a su tenedor legítimo se le transfiere la propiedad de las mercancías que en él se incorporan y, con ello igualmente el derecho que tiene sobre estas²⁴.

Entre sus elementos esenciales y de acuerdo con lo establecido en los artículos 678²⁵, 679 y 1637 del Código de Comercio, se encuentra: (i) la firma del transportador²⁶, (ii) el número de orden, lugar y fecha de creación del título, (iii) la dirección y demás datos de la sociedad o persona que remite las mercancías, (iv) los datos de la persona natural o jurídica a cuya orden se expide el título valor, (v) la descripción pormenorizada de las mercancías objeto de transporte y la estimación de su valor, (vi) el valor del flete y demás gastos de transporte y (vii) la indicación de los lugares de salida y de destino, entre otros.

De acuerdo con la ley de circulación ese título puede ser nominativo, a la orden o al portador. En el caso *sub examine* el conocimiento de embarque es a la orden²⁷, lo que significa que es transferible por el endoso y entrega del título.

El artículo 628 del Código de Comercio dispone que «[l]a transferencia de un título implica no sólo la del derecho principal incorporado, sino también la de los derechos accesorios». De manera que, con el endoso no solo se transfiere el derecho real sobre el título, sino cualquier otro que sobre este se reconozca.

En relación con el endoso en propiedad de esa clase de título valor, esta Sección ha indicado que «es un acto jurídico cambiario **independiente**, mediante el cual se transfieren los derechos sobre la mercancía allí relacionada, que pueden ser absolutos, cuando se hace en propiedad y se traslada el dominio, o limitados si se hace en procuración o garantía»²⁸ [Negrilla original].

Conforme con lo expuesto, cuando se endosa en propiedad el conocimiento de embarque, se transfieren todos los derechos sobre la mercancía que representa y al atribuírsele al tenedor legítimo la **posesión documentada** de la mercancía implica que el endosatario posee **todos los documentos que las soportan**, entre los que se encuentra el certificado de origen de la mercancía expedido a nombre del endosante y, por consiguiente, dicho documento tendrá la **función de demostrar el origen de la mercancía**.

Cabe precisar que no se hace referencia al endoso de los documentos que soportan la mercancía, como por ejemplo el certificado de cupo o del certificado del origen, pues es claro que estos no tienen la naturaleza jurídica de un título valor. Sin embargo, no pueden desconocerse los efectos jurídicos del endoso en propiedad del conocimiento de embarque con el que se transfiere a su tenedor legítimo la **posesión documentada de la mercancía**, entre ellos, la posesión del certificado de origen.

²⁴ BECERRA LEÓN Henry Alberto. Derecho Comercial de los Títulos Valores. Séptima Edición. 2017. Pág. 494.

²⁵ El artículo 771 del C. de Co. prevé que a la carta de porte y al conocimiento de embarque se aplicarán, en lo pertinente, las normas relativas a la letra de cambio y al pagaré.

²⁶ El conocimiento de embarque es creado por el transportador (sociedad de transporte marítimo), quien acepta la orden de trasladar las mercancías recibidas a otro lugar.

²⁷ Artículo 651 del C. de Co. Características de los títulos a la orden. Los títulos valores expedidos a favor de determinada persona, en los cuales se agregue la cláusula "a la orden" o se exprese que son transferibles por endoso, o se diga que son negociables, o se indique su denominación específica de título valor serán a la orden y se transmitirán por endoso y entrega del título, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 648.

²⁸ Sentencia del 18 de febrero de 2016, Exp. 19041, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En conclusión y teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 628 del Código de Comercio²⁹, si la mercancía que representa el conocimiento de embarque contiene algún tratamiento preferencial, al momento de endosarse en propiedad, dicho tratamiento se le transfiere al endosatario, puesto que con el endoso no solo se traslada el derecho real de propiedad sobre las mercancías sino, también, los demás derechos accesorios, como es el caso del beneficio arancelario que estas tienen por su origen.

Validez del certificado de origen. Anexo IV del ACE 59

El 18 de octubre de 2004, la Comunidad Andina de la que Colombia es país miembro, suscribió con los Estados Partes del MERCOSUR el Acuerdo de Complementación Económica No. 59 – ACE 59, con el objeto de establecer un marco jurídico e institucional de cooperación e integración económica y física para la creación de un espacio que ayudara a facilitar la libre circulación de bienes y servicios.

En virtud del artículo 3 del referido Acuerdo los estados contratantes establecen una zona de libre comercio a través de un programa de liberación comercial, aplicado a los productos originarios y procedentes de los territorios de dichos países, con el fin de realizar desgravaciones progresivas y automáticas, aplicables sobre los aranceles vigentes para la importación de terceros países en cada Estado.

Conforme con los artículos 224 de la Constitución Política y 46 del ACE 59, el citado convenio fue aprobado por Colombia por medio de la Ley 1000 de 2005³⁰ y se aplicó provisionalmente con el Decreto 141 del 26 de enero de 2005³¹.

El Anexo IV del ACE 59 regula *«las normas para la calificación, declaración, certificación, control y verificación del origen de las mercancías aplicables al comercio en el mercado ampliado, así como para la expedición directa, sanciones y responsabilidades»*.

Por su parte, el artículo 9 del Anexo IV define el certificado de origen como el *«documento que certifica que las mercancías cumplen con las disposiciones sobre el origen del presente Régimen. Dicho certificado ampara una sola operación de importación de una o varias mercancías y su versión original debe acompañar al resto de la documentación, en el momento de tramitar el despacho aduanero»*.

Esa misma norma establece que *«[l]a expedición y control de la emisión de los certificados de origen, estará bajo la responsabilidad de las autoridades competentes en cada Parte Signataria. Los certificados de origen serán expedidos por dichas autoridades en forma directa o por entidades en quienes se haya delegado dicha responsabilidad»* y prevé que *«[e]l certificado de origen deberá emitirse en el formato que se adjunta como Apéndice 1 al presente Anexo y deberá ser numerado correlativamente. El mismo será expedido con base a una declaración jurada del productor y/o exportador de la mercancía según corresponda y*

²⁹ Artículo 628. La transferencia de un título implica no solo la del derecho principal incorporado, sino también la de los derechos accesorios.

³⁰ Por medio de la cual se aprueba el “Acuerdo de Complementación Económica”, suscrito entre los Gobiernos de la República Argentina, de la República Federativa del Brasil, de la República del Paraguay y de la República Oriental del Uruguay, Estados Partes del MERCOSUR y los Gobiernos de la República de Colombia, de la República del Ecuador y de la República Bolivariana de Venezuela, Países Miembros de la Comunidad Andina y el “Primer Protocolo Adicional - Régimen de Solución de Controversias”, suscritos en Montevideo, Uruguay, a los dieciocho (18) días del mes de octubre de dos mil cuatro (2004).

³¹ Por el cual se da cumplimiento a unos compromisos adquiridos por Colombia en virtud del Acuerdo de Complementación Económica suscrito entre los Gobiernos de la República Argentina, de la República Federativa del Brasil, de la República del Paraguay y de la República Oriental del Uruguay, Estados Partes del MERCOSUR y los Gobiernos de la República de Colombia, de la República del Ecuador y de la República Bolivariana de Venezuela, Países Miembros de la Comunidad Andina.



a la respectiva factura comercial de una empresa domiciliada en el país de origen. En el campo relativo a “Observaciones” del certificado de origen, deberá consignarse la fecha de recepción de la declaración jurada a que hace referencia el Artículo 11 [sobre declaración jurada de origen]».

Sobre la facturación el ACE 59 consagra la posibilidad de que la mercancía no sea facturada en el país de origen, sino en uno distinto. Así, el artículo 13 del Acuerdo señala que cuando la mercancía originaria sea facturada por un operador de un país distinto al de origen de la mercancía, sea o no parte signataria del Acuerdo, en el campo relativo a observaciones del certificado de origen se deberá señalar que la mercancía será facturada por ese operador, indicando el nombre, denominación o razón social y domicilio de quien en definitiva facture la operación a destino así como el número y la fecha de la factura comercial correspondiente.

Entre los requisitos mínimos que debe contener el certificado de origen el artículo 11 del Anexo IV del ACE 59, señala los siguientes:

«Artículo 11.- Declaración jurada de origen. La declaración jurada deberá contener como mínimo los siguientes datos:

a) Nombre, denominación o razón social del productor y/o exportador, según corresponda y de su representante legal;

b) Domicilio legal o registrado para efectos fiscales, según sea el caso;

c) Descripción de la mercancía a exportar y su clasificación arancelaria;

d) Valor FOB de la mercancía a exportar;

e) Información relativa a la mercancía indicando:

i) materiales originarios de la Parte Signataria exportadora;

ii) materiales originarios de otras Partes Signatarias, indicando

- origen;
- clasificación arancelaria;
- valor CIF, en dólares de los Estados Unidos de América;
- porcentaje que representan en el valor FOB de la mercancía.

iii) materiales no originarios de las Partes Signatarias, indicando:

- origen y procedencia;
- clasificación arancelaria;
- valor CIF, en dólares de los Estados Unidos de América

f) Una descripción de todo el proceso productivo.

Dicha declaración jurada deberá ser firmada por el productor cuando este sea el exportador. En caso que el productor no sea el exportador, la declaración jurada deberá ser firmada por ambos.

[...].».

Nótese que dentro de los requisitos mínimos que debe contener el certificado de origen, no se exige el nombre del importador.



Lo anterior, resulta lógico si se tiene en cuenta que el certificado de origen es el documento que demuestra, a través de las reglas establecidas en el acuerdo, que la mercancía es originaria de un país específico, más no determina el sujeto que puede solicitar el tratamiento preferencial, pues para ello se encuentra el **certificado de autorización de cupo**³² emitido por la autoridad nacional certificadora de cada Estado Parte que «*habilita a ingresar la mercadería en el mercado de destino en las condiciones arancelarias previstas para el cupo de que se trate, en base a determinado acuerdo comercial*»³³.

Por su parte, el artículo 12 del ACE 59 establece que la declaración jurada de origen tendrá una validez de tres (3) años a partir de la fecha de su recepción por las autoridades certificadoras, a menos que antes de dicho plazo se modifique alguno de los siguientes datos: a) origen, cantidad, peso, valor y clasificación arancelaria de los materiales utilizados en la elaboración de la mercancía, b) proceso de transformación o elaboración empleado, c) proporción del valor CIF de los materiales no originarios en relación al valor FOB de la mercancía y d) denominación o razón social del productor o exportador, su representante legal o domicilio de la empresa. Obsérvese que la modificación no hace alusión al importador.

En relación con el beneficio establecido para la mercancía clasificada en la subpartida **02.02.30.00 - carnes de la especie bovina congelada - Deshuesada**³⁴ el apéndice 3.3 del Anexo IX – Medidas Especiales del ACE 59, determina las preferencias arancelarias otorgadas por Colombia a la República de Paraguay, liquidando un arancel para la referida subpartida del 12%, descrito de la siguiente manera:

Naladisa 96	Nandina 05	Observación	Colombia otorga a Paraguay Cronograma	Nota
02023000	02023000		Ver nota	Vigencia: a partir de 01/01/2009. Contingente: 2.760 toneladas a favor de Mercosur, para las subpartidas 020130010, 020130090, 020230000 , [...], en conjunto. Arancel para el contingente 20% Preferencia arancelaria: 40% . En caso de que el arancel que se aplica a terceros países sea inferior al señalado, la preferencia se aplicará sobre dicho arancel.

Así, se estableció un arancel del **20%** para las **carne de la especie bovina congelada y deshuesada** cuyo país de origen fuera la República del Paraguay, que tiene para el año 2009 un desmonte del **40%**, lo que determina un arancel del 12%.

Caso concreto

³² Sentencia del 5 de agosto de 2021, Exp. 23593, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. «El artículo 2 del Decreto 3744 de 2005, modificó el artículo 4 del Decreto 1140 de 2005, estableció que los contingentes de acceso preferencial señalados en el artículo 1º del mismo decreto, serán reglamentados y administrados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. Los contingentes de importación provenientes de países del MERCOSUR, establecidos en el Decreto 141 de 2005, serán administrados a partir del 1º de enero de 2006 por el país exportador, para lo cual los documentos de asignación de cupos expedidos por los países del MERCOSUR deberán ser presentados ante la DIAN a efecto de que esa entidad controle el monto asignado. Norma publicada en el Diario Oficial 46.072 del 25 de octubre de 2005».

³³ Cfr. la sentencia del 4 de junio de 2020, Exp. 23547, C.P. Milton Chaves García.

³⁴ La subpartida 0202300090 – por la que se importó la carne, pertenece a la subpartida 02023000, el último desdoblamiento, es decir, el número 90 corresponde al efectuado por Colombia.



Lo primero que la Sala pone de presente es que ni la normativa aduanera nacional ni el ACE 59 prohíben la circulación o negociación del conocimiento de embarque mediante el endoso en propiedad, por esta razón y bajo los efectos que produce esa figura jurídica a su endosatario se abordará el análisis de este caso.

En el expediente se encuentra probado lo siguiente:

El 6 de febrero de 2009, el proveedor extranjero Frigomerc SA emitió el documento denominado «Lista de Empaque» en el que se indica lo siguiente³⁵:

«[...]

No. 001-004-0002140
Fecha 06/02/2009

DESCRIPTION: CARNE VACUNA CONGELADA DESHUESADA / FROZEN BONELESS BEEF MEAT 1.130CNTS 28.000.00 NW 29.017.00 GW DELANTEROS FOREQUARTERS.

TOTAL NET WEIGHT 28.000.00 KGS

[...]

CONTAINER NRO CRLU 121 152 – 3

[...].».

El **Conocimiento de embarque o Bill of lading** No. MSCUPY139698 del 12 de febrero de 2009, expedido por la transportadora Mediterranean Shipping Company SA, contiene la firma de quien crea el título valor y la siguiente información, entre otras³⁶:

«**SHIPPER:**

FRIGOMERC S.A.
ON BEHALF OF ITC INTERNATIONAL TRADING C.O. LTD.
CAP. LOMBARDO Y CALLE CORTA
ASUNCIÓN – PARAGUAY

CONSIGNEE:

COMERCIALIZADORA IMPERIAL E.A.T.
Carrera 4 No. 15-25
YUMBO – VALLE
[...]

PARTICULARS FURNISHED BY THE SHIPPER -NOT CHECKED BY CARRIER NOT RESPONSIBLE				
Container Numbers, seal Numbers and Marks (Container Número, sellos de números y marcas)	Description of packages and Goods	Gross Weight	Cargo	Measurement
	1x40' CNTR(S) S.T.C. 1130 PACKATES CARNE VACUNA CONGELADA DESHUESADA/FROZEN BONELESS BEEF MEAT			

³⁵ Fl. 127 c.p.

³⁶ Fls. 121 c.p. 1. y 63 c.a.



CRLU1211523/40'HR TARE 4300 kg Seal: MSC 4727676	DELANTEROS /FOREQUARTERS 1.130 PACKAGEGES 28.000.00 PARTIDA ARANCELARIA: 0202.30.00.00 "MECADERIA APTA PARA CONSUMO HUMANO"	29017.000 KG».	
--	---	-------------------	--

En dicho documento obra la siguiente anotación:

«Yo Isaac Bensur identificado con Cédula de Ciudadanía No. [...] de Cali, en representación de COMERCIALIZADORA IMPERIAL E.A.T. **endoso en propiedad el presente documento a los señores COMERCIALIZADORA DE CARNES LA SEVILLANA S.A.**, con NIT 805.029.388, para todos los trámites legales, tributarios y aduaneros»³⁷.

Este título valor lo expidió la sociedad Frigomerc SA, a orden de la Comercializadora Imperial EAT, en el que se describe como mercancía transportada 1.130 paquetes de carne vacuna congelada, ubicada en el container CRLU1211523/40'HR. **Endosado en propiedad** por Comercializadora Imperial EAT a Comercializadora de Carnes la Sevillana SA, hoy demandante.

Se destaca que entre los datos que contiene el conocimiento de embarque está el número de container CRLU1211523/40'HR en el que se ubica la mercancía cuyo número coincide con el descrito en el documento denominado Lista de Empaque, expedido por el exportador o proveedor Frigomerc SA.

El 12 de febrero de 2009, el operador de comercio exterior I.T.C. INTERNATIONAL TRADING CO. LTD, sociedad que se encuentra domiciliada en la ciudad de San José - Costa Rica³⁸, expidió la **Factura Comercial No. 29724**, a nombre de Comercializadora Imperial E.A.T., quien era la consignataria del conocimiento de embarque y endosó en propiedad a Comercializadora de Carnes La Sevillana SA el referido título valor, en el que se lee lo siguiente:³⁹

«Producto	Cant Cajas	Cant. Kls	Precio Dólares	Total Dólares
FROZEN BONELESS BEEF MEAT (carne vacuna congelada deshugusada)	1130	28.000	\$2,338772	\$65.485,62
FOB				65.485,62
FLETE				6.550,00
SEGURO				204,38
PRECIO CIF BUENAVENTURA				72.240,00».

Lo anterior, evidencia que, en esta operación de comercio exterior, la factura de compraventa internacional de la mercancía originaria de Paraguay se realizó por una sociedad que pertenece a un tercer país que no forma parte del Acuerdo ACE 59. En este evento, tal como se dejó expuesto, el artículo 13 del Anexo IV del acuerdo dispone que esa situación debe informarse en el certificado de origen, concretamente en la casilla de «Observaciones».

³⁷ Fls. 121 y 121 vto. c.p. 1.

³⁸ Tercer país que no forma parte del ACE 59.

³⁹ Fl 120 c.p. 1.



El 5 de marzo de 2009, la Cámara Nacional de Comercio de Servicios de Paraguay expidió el **Certificado de Origen No. C-0000033266** (ACUERDO MERCOSUR – COLOMBIA, ECUADOR Y VENEZUELA), en el que se declara el origen de la siguiente mercancía⁴⁰:

PAIS EXPORTADOR: PARAGUAY			PAIS IMPORTADOR: COLOMBIA	
No de Orden (1)	NALADISA	DENOMINACIÓN DE LAS MERCANCIAS	Peso o Cantidad	Valor FOB en (US\$)
1	0202.30.00	CARNE VACUNA CONGELADA DESHUESADA/ FROZEN BONELESS BEEF MEAT 1130 CAJAS 29.017 KILOS BRUTO DELANTEROS /FOREQUARTERS TOTAL CAJAS: 1.130 TOTAL PESO NETO KGS: 28.000.00 TOTAL PESO BRUTO KGS: 29.017,00 BUQUE CONAY I Y II O SUSTITUTO CONT: CRLU 121 152-3 PRECINTO: MSC 4727676/ 0015923/ 1229098/ 025292	28.000.000 KG	54.600.00

DECLARACIÓN DE ORIGEN

DECLARAMOS: que las mercancías indicadas en el presente formulario correspondiente a la factura comercial No. 001-004-0002140 cumplen con lo establecido en las normas de origen del presente Acuerdo ACE Nro. 59 de conformidad con el siguiente desglose

NRO DE ORDEN	NORMAS (2)	
1	ANEXO IV – ART. 2- LITERAL A	
EXPORTADOR O PRODUCTOR Razón Social: FRIGOMERC SA Dirección: CAPITAN LOMBARDO Y CALLE CORTA – ASUNCIÓN Fecha: ASUNCIÓN, 05/03/09		
Sello y firma del Exportador o Productor		
IMPORTADOR Razón Social: COMERCIALIZADORA IMPERIAL E.A.T Dirección: Carrera 4 No. 15-25 YUMBO – VALLE TELEF: 57 – 2- 6695992		
Medio de transporte: FLUVIAL - MARÍTIMO Puerto o Lugar de embarque ASUNCIÓN		
OBSERVACIONES: DECLARACIÓN JURADA DEL EXPORTADOR DE FECHA 05/03/09 OPERACIÓN POR CUENTA Y ORDEN DE ITC INTERNATIONAL TRADING CO. LTD. Factura comercial No. 29724		
CERTIFICADO DE ORIGEN Certifico la veracidad de la presente declaración en la ciudad de: ASUNCIÓN, PARAGUAY FECHA: 05/03/2009 Nombre de la Entidad Certificadora: CAMARA DE COMERCIO Y SERVICIOS DE PARAGUAY		Sello y firma Entidad Certificadora

⁴⁰ Fl. 138 c.p. 1.





El citado certificado de origen cumple con los requisitos establecidos en los artículos 11 y 13 del Anexo IV del ACE 59, es decir, contiene entre otros: **el nombre o razón social y domicilio del exportador en la República de Paraguay**, describe y clasifica la mercancía objeto de certificación (establece la cantidad), indica el valor FOB de la mercancía y la factura del proveedor o exportador, que coincide con la descrita en el documento denominado «*lista de embarque*» emitida por Frigomerc SA.

Además, en la casilla de «*observaciones*» se describe que el operador que se encargará del proceso de exportación es la sociedad ITC INTERNATIONAL TRADING CO. LTD y se reseña la Factura Comercial No. 29724 en cumplimiento de lo previsto en el artículo 13 del Anexo IV del ACE 59, lo que evidencia que la facturación de la operación se realizó por un operador distinto al del país de origen.

Como consecuencia del endoso en propiedad, la sociedad Comercializadora de Carnes La Sevillana SAS, el 8 de abril de 2009, presentó la Declaración de Importación con Autoadhesivo No. 23030014818271, por medio de la cual introdujo al territorio aduanero nacional la mercancía consistente en «28000.00 KILOS DE CARNE VACUNA CONGELADA DESHUESADA PARA CONSUMO HUMANO MARCA FRIGOMERC», en la que declaró la subpartida arancelaria 0202300090, liquidó un arancel del 12% e IVA del 0%⁴¹.

Igualmente, en la citada declaración se registró la siguiente información. En las casillas: **44.** Documento de transporte No. MSCUPY139698⁴², **45.** Año Mes Día 2009-02-12, **46.** Nombre exportador o proveedor en el exterior ITC INTERNATIONAL TRADING CO. LTD y **51.** No. de Factura 29724, que coincide con la indicada en el certificado de origen.

Las anteriores pruebas demuestran que el certificado de origen cumple con los requisitos que consagra el Anexo IV del ACE 59, en tanto que permite evidenciar que la mercancía clasificada en la subpartida 02.02.30.00.90 «28000 KILOS DE CARNE VACUNA CONGELADA DESHUESADA PARA CONSUMO HUMANO», descrita en la declaración de importación con Autoadhesivo No. 23030014818271 y ubicada en el Container Número CRLU121 152 3 /40 HR, es originaria de la República del Paraguay.

Por lo expuesto, no se encuentra ninguna inconsistencia entre la declaración de importación y el certificado de origen. Tampoco existe la aludida incongruencia con el número de la factura, pues tal como ya se expuso, tanto en el certificado de origen como en la declaración de importación se hace referencia a la Factura No. 29724 del 12 de febrero de 2009, expedida por ITC INTERNATIONAL TRADING C. LTD⁴³, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 13 del Anexo IV del ACE 59.

En relación con el argumento de la DIAN, frente al desconocimiento del certificado de origen porque en este no obra como importador la sociedad demandante, la Sala precisa que no se trata de un documento para certificar el importador que se beneficia de la preferencia arancelaria, pues de lo contrario se le estaría dando un alcance jurídico que no está previsto en el Acuerdo. Téngase en cuenta que, como se expuso

⁴¹ Fls. 117 y 117 vto. c.p.1.

⁴² El cual coincide con el número de título señalado en el conocimiento de embarque.

⁴³ En el certificado de origen se observa que la exportadora, es decir, FRIGOMERC SA realizó la declaración juramentada el 5 de marzo de 2009, en la que indica que la sociedad ITC INTERNATIONAL TRADING C. LTD. es el operador encargado de la operación.



con anterioridad, el precitado certificado permite identificar las mercancías y que estas son originarias de un determinado país.

Además, para la Sala, el hecho que el importador que aparece en el certificado de origen sea uno distinto a quien introdujo la mercancía al territorio aduanero nacional no desnaturaliza el origen de la misma.

Lo anterior se refuerza con lo previsto en el artículo 11 del Anexo IV del ACE 59, del que se desprende que la inclusión del nombre del importador no constituye un requisito mínimo del formulario de origen, además, en el artículo 12 del mismo anexo no se indica el cambio del importador como uno de los eventos en los que se debe modificar el certificado de origen.

Obsérvese que como consecuencia del endoso en propiedad del documento de transporte, es entendible que no se consigne el nombre del importador, porque en la declaración juramentada de origen lo que se certifica es que esa mercancía fue hecha, confeccionada o creada en un país determinado, por ende, lo que se torna relevante es el nombre del proveedor del exterior, quien será el que concrete la compraventa internacional, más no los posteriores poseedores legítimos de la mercancía⁴⁴.

Se destaca que, en el presente caso no se hace referencia al endoso del certificado de origen, toda vez que ese documento no atiende a la naturaleza jurídica de un título valor, en los términos del artículo 619 del Código de Comercio⁴⁵.

Pero, no se puede desconocer que el formulario de origen es uno de los soportes documentales de las mercancías que están representadas en el conocimiento de embarque, título valor que al endosarse en propiedad trasfiere la titularidad de todos los derechos sobre la mercancía que representa y, en consecuencia, su tenedor legítimo tendrá la **posesión documentada** de la mercancía, entre ellos el certificado de origen.

Por último, encuentra la Sala que con la declaración de importación se aportó el Certificado de Autorización de Cupo No. (E-cb) 671/09 del 16 de febrero de 2009⁴⁶, documento expedido por el Servicio Nacional de Calidad y Salud de Paraguay, entidad que certificó que la mercancía clasificada en la subpartida 0202.30.00 (Naladisa 96) cuyo exportador es **Frigomerc SA** y que se encuentra en el container **CRLU 121 152 -3**, pertenece al contingente autorizado por ese país para efectos del ACE No. 59⁴⁷. Con esta prueba se evidencia que la mercancía importada formaba parte del contingente aprobado por Paraguay para la subpartida Nandina 02.02.30.00 - carnes de la especie bovina congelada – Deshuesada en el año 2009.

⁴⁴ En el acuerdo de complementación no se indica que en el certificado de origen se deba anotar los legítimos tenedores de los documentos de transporte.

⁴⁵ C. de Co. Artículo 619. Definición y clasificación de los títulos valores. Los títulos-valores son documentos necesarios para legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo que en ellos se incorpora. Pueden ser de contenido crediticio, corporativos o de participación y de tradición o representativos de mercancías.

⁴⁶ Fl. 79 c.a.

⁴⁷ De conformidad con el Decreto 3744 de 2005 los contingentes de importación provenientes de países del MERCOSUR, establecidos en el Decreto 141 de 2005, eran administrados a partir del 1º de enero de 2006, por el país exportador, para lo cual los documentos de asignación de cupos expedidos por los países del MERCOSUR (país exportador) debían presentarse ante la DIAN a efecto de que esta controlara el monto asignado.



De acuerdo con lo analizado, se concluye que en este caso procede la aplicación del tratamiento preferencial establecido en el ACE No. 59 para el año 2009, sobre la mercancía importada clasificada en la subpartida 02.02.30.00.90 «KILOS DE CARNE VACUNA CONGELADA DESHUESADA PARA CONSUMO HUMANO», cuyo arancel aplicable es del 12%, por ser originaria de la República de Paraguay, razón por la cual, no prospera el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, siendo lo procedente confirmar la sentencia apelada.

Costas

Conforme 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 (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el expediente.

Se mantendrá la condena en costas impuesta en primera instancia, porque esa decisión no fue objeto de reparo concreto en el recurso de apelación.

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. **CONFIRMAR** la sentencia del 20 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala Segunda de Decisión Oral.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

-